

IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA' NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

Sommario: 1. Cenni introduttivi. 2. L’elaborazione eurounitaria del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della CGUE. 3 ...e nella giurisprudenza CEDU 4. Il “fall out” sul giudice nazionale. 5 Il principio di proporzionalità nello Statuto del Contribuente. 6. In particolare: il principio di proporzionalità dell’azione amministrativa tributaria. 7. In particolare: il principio di proporzionalità delle sanzioni tributarie. 8. Casistica giurisprudenziale 9. Conclusioni.

1. CENNI INTRODUTTIVI

Il c.d. “principio di proporzionalità” costituisce un tema pienamente attuale e di forte attenzione da parte della comunità scientifica, che ad esso ha dedicato, anche negli ultimi tempi, molteplici contributi di indubbio spessore, i quali ne hanno indagato a fondo le origini storiche e le caratteristiche fino nelle minime sfaccettature. A sua volta anche la giurisprudenza (che è stata il motore della sua elaborazione), sia sovranazionale che nazionale, fa ormai sempre più ampio utilizzo di tale principio precisandone il contenuto e l’ambito di applicazione. Lo stesso Legislatore interno, infine, come meglio vedremo più avanti, sente la necessità di dettare norme ispirate a tale principio onde recepirlo positivamente nel nostro ordinamento, e ciò pure nella materia tributaria che qui interessa.

Si tratta dunque di un principio che sempre più si ritiene debba indispensabilmente connotare i moderni ordinamenti giuridici (come si noterà nel prosieguo, frequente è ad esempio da parte della Corte EDU il richiamo a dovere calare il principio, difatti è presente anche in ordinamenti d'oltreoceano, nella normalità di “una società democratica”) quale fattore di moderazione della concreta attuazione di un potere discrezionale riconosciuto ad un soggetto.

In tal senso, efficacemente il principio di proporzionalità è stato descritto come attinente alla determinazione della “giusta misura del potere” e, in tale ampia accezione, ben può quindi riferirsi a diverse ipotesi, come a quella di un potere particolarmente incisivo riconosciuto ad un privato (es. un datore di lavoro); a quella di un invasivo potere riconosciuto ad una Autorità pubblica (si pensi ad esempio proprio al potere impositivo riconosciuto all'Amministrazione Finanziaria, a sua volta inteso in senso ampio e ricomprensivo anche le fasi dell'accertamento e della riscossione e la comminatoria di sanzioni); finanche al potere normativo (ad esempio, sempre in tema di sanzioni tributarie) ed alla discrezionalità interpretativa del giudice (agendo come “regula juris”).

La presente relazione, inserita in un evento formativo per i magistrati e giudici tributari avente ad oggetto “implicazioni ed applicazioni pratiche” dei “profili sostanziali della riforma tributaria”, si propone non solo di ripercorrere le tappe che hanno portato alla odierna elaborazione e positivizzazione del principio, ma soprattutto di indagare la casistica nella quale lo stesso ha trovato e può provare attuazione, in modo da agevolare la conoscenza e l'uso di uno “strumento” che ormai fa parte del “cassetto degli attrezzi” del giudice.

Benchè la costruzione dommatica e giurisprudenziale del principio sia relativamente recente e venga fatta risalire all'esperienza tedesca, esso probabilmente affonda le sue radici nell'esigenza storica di limitare abusi da parte del titolare di un potere giuridico ritenuti eccessivi nel contesto sociale tanto da turbarne la “pax”.

Un sentimento di giustizia già presente nel mondo antico e segnatamente in quello dei giuristi romani, come desumibile, ad esempio dai concetti ciceroniani, più che del “*summus jus, summa iniuria*” (1) (in realtà riferito, questo, più che altro ad un utilizzo scaltro piuttosto che sproporzionato del diritto), dell’esservi “una misura anchenel castigo”, del dover ricorrere alla forza solo come “*extrema ratio*” “poiché la ragione è propria dell'uomo e la forza è propria delle bestie” e quindi “bisogna ricorrere alla seconda solo quando non ci si può avvalere della prima” (2), dell’essere l’uomo l’“unico fra tutti gli esseri viventi” a sentire quale sia il valore “dell'ordine, del lecito e della misura nelle azioni...” (3).

E come non ricordare quindi a questo punto anche il motto di Orazio comunemente richiamato con la locuzione “*est modus in rebus*”, soprattutto ponendo mente alla sua ulteriore specificazione che “*sunt certi denique fines quos ultra citraque nequit consistere rectum*”, ovvero che vi sono dei precisi limiti al di là e al di qua dei quali non può esservi il giusto (Orazio, Satire, I, 1, 106-107)?

Potremmo quindi oggi utilizzare queste stesse parole per descrivere il principio di proporzionalità come un confine al di là del quale l’esercizio di un potere viene avvertito come non conforme ai dettami dell’ordinamento giuridico e quindi non “*rectum*”, se non al contrario, sempre per dirla come gli antichi giuristi, addirittura “*odiosum*” (e del resto, nella esperienza tedesca, viene sinonimicamente usato il termine “*unzumutbar*” per indicare l’inaccettabilità dell’uso sproporzionato del potere).

Un sentimento probabilmente alla base, ad esempio, delle limitazioni contenute nelle Leggi delle XII Tavole al peso dei vincoli da apporre al debitore e poi della Lex Poetelia Papiria de nexis del 326 a.C., con la quale si passò dalla

¹ De officiis I, 10, 33. Da segnalare anche l’analogo richiamo alla inflizione di pene nella misura che consentita dalla “giustizia” e dal “senso d'umanità”- *ibidem*, 5, 18..

² *Ibidem*, I, 10, 34.

³ *Ibidem*, I, 4, 14.

responsabilità corporale alla più proporzionata responsabilità patrimoniale (“pecuniae creditae bona debitoris, non corpus obnoxium esset” - Livio, VIII, 28), proprio sull’onda dello sdegno per i soprusi ai quali venivano sottoposti i debitori caduti tramite l’istituto del nexum sotto il potere assoluto di un creditore insoddisfatto che poteva arrivare a disporre della vita e della morte (ius vitae ac necis). Come pure della “regula juris”, frequente nel diritto canonico medievale, per la quale “odiosa sunt restringenda”, riferita alla necessità di interpretare restrittivamente disposizioni che impongono sanzioni o limitazioni gravose onde evitare che ne siano colpiti arbitrariamente soggetti estranei all’ambito applicativo delle disposizioni stesse (4).

E così via procedendo, poi, lungo altre vicende storiche, anche appunto in tema di tributi (si pensi, ad esempio, alle limitazioni, previste dalla Magna Charta Libertatum, consistenti nel poter prelevare solamente “rendite ragionevoli” senza provocare “danni o distruzioni” - art. 4 - ovvero nel poter richiedere solo “ragionevole auxilium” per specificate esigenze regali - art. 12), secondo il “fil rouge” della ricerca di sostenibilità sociale e di buon funzionamento del sistema impositivo che si rinvengono oggi alla base dei più recenti interventi di riforma.

L’elaborazione del principio di proporzionalità vero e proprio, come accennato, si ha tuttavia relativamente di recente, e ciò avviene, secondo l’opinione più diffusa, principalmente grazie alla dottrina tedesca del secolo scorso ed a proposito del Diritto di Polizia (anche se il principio è terminologicamente presente anche in opere ottocentesche, e con noti precedenti giurisprudenziali come la sentenza della Corte Amministrativa Superiore Prussiana “Kreuzberg”

⁴ E del quale oggi è un chiaro esempio il disposto dell’art. 1, del D.L. n. 1/2012 conv. nella L. n. 27/2012, per il quale le “disposizioni recanti divieti, restrizioni, oneri o condizioni all’accesso ed all’esercizio delle attività economiche sono in ogni caso interpretate ed applicate in senso tassativo, restrittivo e ragionevolmente proporzionato alle perseguite finalità di interesse pubblico generale, alla stregua dei principi costituzionali per i quali l’iniziativa economica privata è libera secondo condizioni di piena concorrenza e pari opportunità tra tutti i soggetti, presenti e futuri, ed ammette solo i limiti, i programmi e i controlli necessari ad evitare possibili danni alla salute, all’ambiente, al paesaggio, al patrimonio artistico e culturale, alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana e possibili contrasti con l’utilità sociale, con l’ordine pubblico, con il sistema tributario e con gli obblighi comunitari ed internazionali della Repubblica”

del 1882, in tema di annullamento di ordinanza di polizia ritenuta sproporzionata di chiusura di un negozio senza licenza per la vendita di alcool; come pure tracce di esso si rinvengono nella dottrina amministrativistica italiana), e può esemplificativamente condensarsi nel detto «la polizia non deve sparare ai passeri con i cannoni» (“Die Polizei soll nicht mit Kanonen auf Spatzen schießen” - Fleiner, F., Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts, Tübingen, 1912, 354). I cardini del principio vengono da tale dottrina individuati, a parte il presupposto della legittimità dello scopo e del mezzo (Legitimes Ziel und Mittel), nella idoneità a soddisfare la finalità perseguita (Geeignetheit), nella necessità di esercitare il potere in quel modo e non in uno meno impattante (Erforderlichkeit), ed infine nella adeguatezza (o proporzionalità in senso stretto - Angemessenheit oder Verhältnismässigkeit in engeren Sinne) relativamente al bilanciamento tra il raggiungimento del fine del titolare del potere e l’altrui sacrificio corrispondentemente richiesto, parametri alla stregua dei quali valutare la validità degli atti ovvero la legittimità costituzionale di norme, con conseguente valutazione giudiziaria c.d. “a tre gradini” (“dreistufige Prüfung”).

Il suddetto principio si è fatto strada nella giurisprudenza tedesca e quindi, per trascinamento (secondo il fenomeno del c.d. “spill over”), in quella di altri Stati ed in quella delle Corti sovranazionali (a sua volta innescando il fenomeno inverso del “feed back”).

2. L’ELABORAZIONE EUROUNITARIA DEL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CGUE.

In particolare, con riferimento alle pronunce della CGUE, fin dagli anni ’50 e ’60 si individuano delle decisioni che in sostanza riconoscono l’astratta valenza del principio di proporzionalità traendolo dalla esperienza degli Stati membri ed appunto segnatamente da quella tedesca, per quanto dedicando sul punto motivazioni in diritto per lo più stringate e magari limitandosi ad un generico

riferimento ad una “esigenza di giustizia” (così nella Sentenza MANNESMANN, di seguito indicata) o ad una “manifesta sproporzione (così nelle Sentenze SCHMITZ e BALKAN, pure di seguito esaminate), in concreto raramente ritenendo la violazione del principio in questione.

Già con la pronuncia 16 luglio 1956, in C-8/55, **Fédération Charbonnière de Belgique** in tema di prezzi di vendita del carbone, si era ad esempio iniziato ad affermare che la reazione dell'Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio “ad un atto illecito delle imprese” avrebbe dovuto essere “commisurata all'importanza dell'atto illecito”.

Con la Sentenza **Mannesmann** del 1962 (in C-19/61), sempre embrionalmente ma già più chiaramente, si affermava che la medesima Alta Autorità, “nell'elaborare e nell'applicare i meccanismi finanziari che essa istituisce per salvaguardare l'equilibrio del mercato, ha senza dubbio l'obbligo di tener conto della realtà economica alla quale questi meccanismi vanno applicati, affinché gli scopi perseguiti siano raggiunti nel modo migliore e col minimo sacrificio possibile per le imprese partecipanti” e che questa “esigenza di giustizia” andava tuttavia “contemperata col principio della certezza del diritto, che a sua volta trae origine da considerazioni di equità e di economia”, “due esigenze” che “vanno conciliate in modo da implicare il minimo sacrificio possibile per il complesso delle persone soggette alla Comunità””.

Nella coeva Sentenza **ACCIAIERIE S. MICHELE + altri** (in C-5/62 e riunite), in tema di verifiche della predetta Alta Autorità connesse al lo svolgimento delle proprie funzioni, del pari si accennava al tema della valutazione del “se gli ordini impartiti dall'Alta Autorità in materia di verifiche non siano andati al di là del lecito” e, in particolare, se la richiesta di elementi documentali fosse “eccessiva” ovvero “sproporzionata allo scopo perseguito”.

Nella sentenza **SCHMITZ** del 1964 (in C 18-63), relativa al mancato rinnovo, a fronte di una contestata mancanza professionale quanto ad un intervento richiesto, di un contratto di lavoro a tempo determinato di una ausiliaria

(infermiera) della Commissione, è stato affermato che, dovendo essere notevolmente ridimensionata la presunta mancanza alla luce delle circostanze fattuali, “la reazione della convenuta” era “stata manifestamente sproporzionata”, con la conseguenza che “il provvedimento impugnato, essendo basato su un motivo giuridicamente invalido”, andava “perciò annullato...”.

Con la Sentenza 17 dicembre 1970, in C-11/70, **INTERNATIONALE HANDELSGESELLSCHAFT**, avente ad oggetto l’incameramento di una cauzione per esportazione non completata, e nella quale si lamentava appunto la violazione del principio di proporzionalità, premesso che “il diritto nato dal trattato, che ha una fonte autonoma, per sua natura non può...trovare un limite in qualsivoglia norma di diritto nazionale senza perdere il proprio carattere comunitario e senza che sia posto in discussione il fondamento giuridico della stessa Comunità”, con la conseguenza che “il fatto che siano menomati vuoi i diritti fondamentali sanciti dalla costituzione di uno Stato membro, vuoi i principi di una costituzione nazionale, non può sminuire la validità di un atto della Comunità né la sua efficacia nel territorio dello stesso Stato”, si è ritenuto opportuno “accertare se non sia stata violata alcuna garanzia analoga, inerente al diritto comunitario”, laddove “la tutela dei diritti fondamentali costituisce infatti parte integrante dei principi giuridici generali di cui la Corte di giustizia garantisce l'osservanza” e “la salvaguardia di questi diritti, pur essendo informata alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, va garantita entro l'ambito della struttura e delle finalità della Comunità”⁵ (nella specie, si è ritenuto che “le licenze d'importazione e d'esportazione implicanti per il titolare l'obbligo — garantito da una cauzione — di effettuare le relative operazioni, costituiscono uno strumento necessario e opportuno se si vuole che le autorità competenti siano in grado di intervenire nel modo più efficace sul mercato dei cereali” e che “le

⁵ Si può ricordare anche il caso Algera, nel quale è stato affermato dalla CGUE che, allo scopo di “non denegare giustizia” nell’ipotesi in cui non vi fosse “alcuna norma giuridica” di riferimento nei Trattati (o nel diritto derivato), essa sarebbe stata tenuta a “risolvere tale problema informandosi alle leggi, alla dottrina ed alla giurisprudenza dei paesi membri” - sentenza 12.07.1957, in C-7/56 e riunite.

spese per la cauzione non appaiono sproporzionate rispetto al valore complessivo delle merci ed alle altre spese commerciali”).

Con la Sentenza 24 ottobre 1973, in C-5/73, **BALKAN- Import-Export** in tema di importi compensativi per le importazioni, si è parimenti escluso che il sistema degli “importi compensativi al rapporto tra la moneta nazionale di ciascuno Stato membro considerato e il dollaro” in tema di importazioni “abbia manifestamente imposto agli operatori economici degli oneri sproporzionati al fine da raggiungere”.

Altra sentenza che viene ritenuta significativa nel percorso di elaborazione del principio di proporzionalità è poi quella del 1979 nota come “**CASSIS DE DIJON**” (in C-120/78) ed appunto relativa ad una questione inerente la compatibilità con il diritto comunitario di una disposizione della normativa tedesca relativa allo smercio delle bevande alcoliche con una gradazione alcolica minima, non posseduta dal suddetto tipo di liquore di frutta importato dalla Francia. In tale caso la Corte ha ritenuto che, se in linea generale “gli ostacoli per la circolazione intracomunitaria derivanti da disparità delle legislazioni nazionali relative al commercio dei prodotti di cui trattasi vanno accettati qualora tali prescrizioni possano ammettersi come necessarie per rispondere ad esigenze imperative attinenti , in particolare , all'efficacia dei controlli fiscali, alla protezione della salute pubblica , alla lealtà dei negozi commerciali e alla difesa dei consumatori”, nel caso di specie non sussisteva “alcun valido motivo per impedire che bevande alcoliche, a condizione che esse siano legalmente prodotte e poste in vendita in uno degli stati membri, vengano introdotte in qualsiasi altro stato membro” a mezzo di “un divieto legale di porre in vendita bevande con gradazione alcolica inferiore al limite determinato dalla normativa nazionale”, in particolare considerando che, quanto alla “salvaguardia della salute pubblica”, la prospettata finalità di “evitare la proliferazione delle bevande alcoliche sul mercato nazionale specialmente di quelle con gradazione alcolica moderata , dato che siffatti prodotti possono ...provocare l' assuefazione piu facilmente

delle bevande con gradazione alcolica maggiore” non era decisiva, “dal momento che il consumatore può procurarsi sul mercato una gamma estremamente varia di prodotti con gradazione alcolica bassa o media” (si pensi alle birre), così come “una parte rilevante delle bevande alcoliche con forte gradazione, liberamente poste in vendita sul mercato tedesco, viene consumata correntemente in forma diluita” ed inoltre, per quanto in particolare riguarda il tema in esame, che all’argomento secondo il quale “la fissazione di valori-limite in materia di gradazione alcolica delle bevande può servire alla standardizzazione dei prodotti posti in commercio e delle loro denominazioni , nell'interesse di una maggior trasparenza dei negozi commerciali e delle offerte al pubblico” doveva contrapporsi il rilievo che “non si può cionondimeno arrivare fino a considerare la fissazione imperativa del contenuto minimo di alcool come una garanzia sostanziale della lealtà dei negozi commerciali , dal momento che è facile garantire l'adeguata informazione dell'acquirente rendendo obbligatoria l'indicazione della provenienza e della gradazione alcolica sull'imballo dei prodotti”. L’esame della proporzionalità anche in senso stretto diventava quindi più incisivo e tale da condurre all’accoglimento del ricorso.

Il principio di proporzionalità così ormai riconosciuto dalla giurisprudenza ha fatto poi più espressamente ingresso nel diritto positivo unionale, a seguito del **TRATTATO DI MAASTRICHT** del 1992, (art. 3 B, attualmente, dopo il **TRATTATO DI LISBONA** entrato in vigore il 1° dicembre 2009, art. 5, co. 4 TUE⁶) e, con il **TRATTATO DI AMSTERDAM** del 1997, con un apposito protocollo (attualmente Protocollo n. 2)^{7 8}.

⁶ “In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell’azione dell’Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei Trattati. Le istituzioni dell’Unione applicano il principio di proporzionalità conformemente al protocollo sull’applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità”

⁷ Secondo cui “ciascuna istituzione vigila in modo continuo sul rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità”, ed inoltre “i progetti di atti legislativi sono motivati con riguardo ai principi di sussidiarietà e di proporzionalità” e “ogni progetto di atto legislativo dovrebbe essere accompagnato da una scheda contenente elementi circostanziati che consentano di valutare il rispetto dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità”.

⁸ In precedenza, l’argomento di diritto positivo prevalente verteva sull’art. 40 del Trattato originario, laddove si prevedeva che l’organizzazione comune dei mercati agricoli potesse “comprendere tutte le

Nella **CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA**, poi, è stato inserito (oltre al principio della proporzionalità delle pene art. 49) il generale principio della proporzionalità di limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla stessa Carta (art. 52, co. 1: “Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”).

Le successive decisioni hanno quindi inserito tali riferimenti nella ricostruzione del principio, che è stato quindi ulteriormente delineato.

Ad esempio, con la Sentenza 12 giugno 2003 in C-112/00, in causa nella quale la Eugen **SCHMIDBERGER**, Internationale Transporte und Planzüge si lamentava della autorizzazione da parte della Repubblica d'Austria ad una manifestazione che aveva bloccato per circa 30 ore l'Autostrada del Brennero, a fronte della considerazione (par 82) che “le autorità competenti dispongono di un ampio potere discrezionale”, si è ritenuto di “verificare se le restrizioni imposte agli scambi intracomunitari siano proporzionate con riferimento al legittimo obiettivo perseguito, ossia nella fattispecie la tutela dei diritti fondamentali” dei manifestanti, riconosciuti anche dalla CEDU. Nella specie, si è osservato al par. 89 che “un divieto puro e semplice della manifestazione stessa avrebbe rappresentato un'inaccettabile interferenza nei diritti fondamentali dei manifestanti di riunirsi e di esprimere pacificamente la loro opinione in pubblico”, nel mentre che – par. 92 – “tutte le soluzioni alternative che potevano essere considerate avrebbero comportato il rischio di reazioni difficili da controllare e idonee a suscitare perturbazioni molto più gravi degli scambi

_____ misure necessarie al raggiungimento degli obiettivi definiti all'articolo 39” e doveva “limitarsi a perseguire” gli stessi.

intracomunitari nonché dell'ordine pubblico, che avrebbero potuto concretizzarsi in forma di dimostrazioni «selvagge», di confronti fra sostenitori ed avversari del movimento di rivendicazione interessato ovvero in atti violenti da parte di manifestanti che si fossero ritenuti lesi nell'esercizio dei loro diritti fondamentali”, con la conclusione che il non avere vietato la manifestazione “nelle circostanze di cui alla causa principale non è incompatibile con gli artt. 30 e 34 del Trattato, letti in combinato disposto con l'art. 5 dello stesso”, ovvero ed appunto con la norma che fa riferimento al principio di proporzionalità prevedendo la “necessità che gli oneri, siano essi finanziari o amministrativi, che ricadono sull'Unione, sui governi nazionali, sugli enti regionali o locali, sugli operatori economici e sui cittadini siano il meno gravosi possibile e commisurati all'obiettivo da conseguire”, con rinvio ad apposito Protocollo (Protocollo n. 2)⁹.

Tra i casi di accoglimento, invece, con la Sentenza **SCHECKE** del 2010 (resa nei procedimenti riuniti C-92/09 e C-93/09), ad esempio, in tema di pubblicazione di dati relativi ai beneficiari di aiuti agricoli da parte del FEAGA e del FEASR, è stata condotta proprio una puntuale valutazione “a gradini” dei parametri sui quali è imperniato il principio di proporzionalità, ritenendo sussistenti sia il requisito della previsione per legge della misura (par. 66), sia il requisito della rispondenza della misura alla finalità di interesse generale dell'Unione al rafforzamento della “trasparenza sull'uso dei Fondi comunitari” (par. 67-71), sia quello della idoneità della misura della “pubblicazione tramite Internet dei dati nominativi relativi ai beneficiari interessati e agli importi precisi

⁹ Come ulteriore esempio rivelatore di una tendenza a ritenere violato il principio di proporzionalità solo in casi particolarmente evidenti, può essere ricordato anche quello della Sentenza in C-180/96 in materia di limitazioni al commercio per la c.d. vicenda della “Mucca Pazza”, laddove, dopo avere ribadito che “il principio di proporzionalità, che fa parte dei principi generali del diritto comunitario, richiede che gli atti delle istituzioni comunitarie non superino i limiti di ciò che è idoneo e necessario per il conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti dalla normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere alla misura meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti (v., per esempio, sentenze 13 novembre 1990, causa C-331/88, Fedesa e a., Racc. pag. I-4023, punto 13, e 5 ottobre 1994, cause riunite C-133/93, C-300/93 e C-362/93, Crispoltoni e a., Racc. pag. I-4863, punto 41) (par. 96), si è ritenuto che le misure contestate non fossero state adottate in modo “manifestamente inadeguato”.

provenienti dal FEAGA e dal FEASR percepiti da questi ultimi...ad aumentare la trasparenza sull'impiego degli aiuti agricoli di cui trattasi" (par. 75), sia quello della "necessità della misura" atteso che "l'obiettivo della pubblicazione in questione non può essere perseguito senza tener conto del fatto che esso deve essere conciliato con i diritti fondamentali sanciti dagli artt. 7 e 8 della Carta (in tal senso, sentenza 16 dicembre 2008, causa C-73/07, Satakunnan Markkinapörssi e Satamedia, Racc. pag. I-9831, punto 53) (par. 76), ma non anche quello della proporzionalità in senso stretto, posto che, "sebbene, certamente, in una società democratica i contribuenti abbiano diritto ad essere informati sull'impiego delle finanze pubbliche (sentenza Österreichischer Rundfunk e a., cit., punto 85), nondimeno un contemperamento equilibrato dei differenti interessi in causa avrebbe richiesto che le istituzioni interessate, prima dell'adozione delle disposizioni di cui si contesta la validità, verificassero se la pubblicazione attraverso un sito Internet unico per ogni Stato membro e liberamente consultabile dei dati nominativi relativi a tutti i beneficiari interessati e agli importi precisi provenienti dal FEAGA e dal FEASR percepiti da ciascuno di essi — e senza distinguere in base alla durata, alla frequenza, o al tipo e all'entità dei finanziamenti percepiti — non andasse oltre quanto era necessario per la realizzazione degli obiettivi legittimi perseguiti, alla luce in particolare della lesione dei diritti riconosciuti dagli artt. 7 e 8 della Carta conseguente ad una simile pubblicazione" (par. 79), laddove "nulla indica che il Consiglio e la Commissione abbiano preso in considerazione, in sede di adozione dell'art. 44 bis del regolamento n. 1290/2005 e del regolamento n. 259/2008, modalità di pubblicazione relative ai beneficiari interessati che fossero conformi all'obiettivo di una simile pubblicazione pur essendo meno lesive del diritto di detti beneficiari al rispetto della loro vita privata, in generale, e alla protezione dei loro dati personali, in particolare, come la limitazione della pubblicazione di dati nominativi relativi ai suddetti beneficiari in base ai periodi durante i quali essi hanno percepito aiuti, alla frequenza o ancora al tipo e all'entità di questi

ultimi” (par. 81), nel mentre che “una pubblicazione nominativa limitata in tal modo potrebbe, eventualmente, essere accompagnata da spiegazioni pertinenti relative alle altre persone fisiche beneficiarie di aiuti dei suddetti Fondi e agli importi percepiti da queste ultime” (par. 82) e “le istituzioni avrebbero dunque dovuto esaminare, nell’ambito di un contemperamento equilibrato dei differenti interessi in causa, se una pubblicazione nominativa” limitata in tal modo “non sarebbe stata sufficiente per conseguire gli obiettivi della normativa dell’Unione discussa nella causa principale”, giacchè “non sembra che una simile limitazione, che tutelerebbe alcuni fra i beneficiari interessati da un’ingerenza nella loro vita privata, non offra al cittadino un’immagine sufficientemente fedele degli aiuti versati dal FEAGA e dal FEASR, idonea a conseguire gli obiettivi della suddetta normativa” (par. 83), sicchè, in definitiva, essendo “concepibili misure che determinano lesioni meno gravi del suddetto diritto fondamentale per le persone fisiche ma nel contempo contribuiscono in maniera efficace agli obiettivi della normativa dell’Unione in questione, si deve constatare che il Consiglio e la Commissione, imponendo la pubblicazione dei nomi di tutte le persone fisiche beneficiarie di aiuti del FEAGA e del FEASR nonché degli importi precisi percepiti da queste ultime, hanno superato i limiti imposti dal rispetto del principio di proporzionalità” (par. 86).

Con la Sentenza 8 settembre 2010 nel procedimento C-409/06 (**WINNER WETTEN GMBH**) in tema di monopolio sulle scommesse sportive è stato affermato che, pur spettando “al giudice a quo stabilire, alla luce delle particolari circostanze della fattispecie, se la situazione su cui verte la causa principale rientri nell’ambito di applicazione dell’art. 43 CE oppure dell’art. 49 CE” (par. 51), in diritto “come risulta da una giurisprudenza costante, in forza del principio del primato del diritto dell’Unione, le disposizioni del Trattato e gli atti delle istituzioni direttamente applicabili hanno l’effetto, nei loro rapporti con il diritto interno degli Stati membri, di rendere ipso iure inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione

nazionale (v., in particolare, sentenze *Simmenthal*, cit., punto 17, nonché 19 giugno 1990, causa C-213/89, *Factortame e a.*, Racc. pag. I-2433, punto 18); che “le norme di diritto dell’Unione direttamente applicabili che sono fonte immediata di diritti e di obblighi per tutti coloro che esse riguardano, siano questi gli Stati membri ovvero i singoli, soggetti di rapporti giuridici disciplinati dal diritto dell’Unione, devono esplicitare la pienezza dei loro effetti in maniera uniforme in tutti gli Stati membri, a partire dalla loro entrata in vigore e per tutta la durata della loro validità (v., in tal senso, citate sentenze *Simmenthal*, punti 14 e 15, nonché *Factortame e a.*, punto 18) (par. 54); che “risulta parimenti da una giurisprudenza costante che qualsiasi giudice nazionale, adito nell’ambito della sua competenza, in quanto organo di uno Stato membro e in applicazione del principio di cooperazione previsto dall’art. 10 CE, ha l’obbligo di applicare integralmente il diritto dell’Unione e di tutelare i diritti che questo attribuisce ai singoli, disapplicando le disposizioni eventualmente contrastanti della legge interna, sia anteriore sia successiva alla norma dell’Unione (v. in tal senso, segnatamente, le citate sentenze *Simmenthal*, punti 16 e 21, nonché *Factortame e a.*, punto 19) (par. 55); che è conseguentemente “incompatibile con le esigenze inerenti alla natura stessa del diritto dell’Unione qualsiasi disposizione facente parte dell’ordinamento giuridico di uno Stato membro o qualsiasi prassi, legislativa, amministrativa o giudiziaria, la quale porti ad una riduzione della concreta efficacia del diritto dell’Unione per il fatto che sia negato al giudice, competente ad applicare questo diritto, il potere di fare, all’atto stesso di tale applicazione, tutto quanto è necessario per disapplicare le disposizioni legislative nazionali che eventualmente ostino alla piena efficacia delle norme direttamente applicabili del diritto dell’Unione (citare sentenze *Simmenthal*, punto 22, nonché *Factortame e a.*, punto 20) (par. 55), sicchè, “per effetto del primato del diritto dell’Unione direttamente applicabile, una normativa nazionale relativa a un monopolio pubblico sulle scommesse sportive che, secondo quanto accertato da un giudice nazionale, comporti restrizioni incompatibili con la libertà di

stabilimento e la libera prestazione di servizi, non contribuendo dette restrizioni a limitare l'attività di scommesse in maniera coerente e sistematica, non può continuare ad applicarsi per un periodo transitorio”.

Ed ancora, con la Sentenza **DIGITAL RIGHTS IRELAND** del 2014 la Corte ha dichiarato la violazione dell'art. 52, paragrafo 1, della CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA, in relazione ai diritti al rispetto della vita privata e delle comunicazioni personali ed alla protezione dei dati di carattere personale rispettivamente previsti dagli articoli 7 ed 8 della stessa Carta, in ordine alla conservazione e all'utilizzo dei dati disciplinati dalla direttiva 2006/24 (la quale espressamente si proponeva di intervenire limitandosi “a quanto necessario” per conseguire obiettivi di “indagine, accertamento e perseguimento di reati gravi”, “in ottemperanza al principio di proporzionalità” enunciato dall'art. 5 del TUE), atteso che il predetto articolo 52, co. 1 dispone che “eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti da quest'ultima devono essere previste dalla legge, rispettare il loro contenuto essenziale e, nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni a detti diritti e libertà solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui” (par. 38) e che “il principio di proporzionalità esige, secondo una costante giurisprudenza della Corte, che gli atti delle istituzioni dell'Unione siano idonei a realizzare gli obiettivi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi e non superino i limiti di ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli obiettivi stessi (v., in tal senso, sentenze *Afton Chemical*, C-343/09, EU:C:2010:419, punto 45; *Volker und Markus Schecke e Eifert*, EU:C:2010:662, punto 74; *Nelson e a.*, C-581/10 e C-629/10, EU:C:2012:657, punto 71; *Sky Österreich*, C-283/11, EU:C:2013:28, punto 50, nonché *Schaible*, C-101/12, EU:C:2013:661, punto 29) (par. 46), laddove, nel caso di specie, pur rispondendo “la conservazione dei dati per permettere alle autorità nazionali competenti di disporre di un accesso

eventuale agli stessi, come imposto dalla direttiva 2006/24.... effettivamente a un obiettivo di interesse generale” (par. 44), e pur risultando tale misura “utile per le indagini penali” e quindi “idonea a realizzare l’obiettivo perseguito dalla suddetta direttiva” (par. 49), non era stata rispettata l’esigenza di “prevedere regole chiare e precise che disciplinino la portata e l’applicazione della misura de qua e impongano requisiti minimi in modo che le persone i cui dati sono stati conservati dispongano di garanzie sufficienti che permettano di proteggere efficacemente i loro dati personali contro il rischio di abusi nonché contro eventuali accessi e usi illeciti dei suddetti dati (v., per analogia, per quanto riguarda l’articolo 8 della CEDU, sentenze Corte EDU, Liberty e altri c. Regno Unito, n. 58243/00, §§ 62 e 63, del 1o luglio 2008; Rotaru c. Romania, cit., §§ da 57 a 59, nonché S e Marper c. Regno Unito, cit., § 99) (par. 54). Necessità, questa, “tanto più importante allorché, come prevede la direttiva 2006/24, i dati personali sono soggetti a trattamento automatico ed esiste un rischio considerevole di accesso illecito ai dati stessi (v., per analogia, con riguardo all’articolo 8 della CEDU, sentenze Corte EDU, S e Marper c. Regno Unito, cit., § 103, nonché M.K. c. Francia, n. 19522/09, § 35, del 18 aprile 2013) (par.55), per di più concernendo la direttiva “tutti i mezzi di comunicazione elettronica il cui uso è estremamente diffuso e di importanza crescente nella vita quotidiana di ciascuno” e “tutti gli abbonati e gli utenti registrati”, ovvero la “quasi totalità della popolazione europea” (par. 56), comprese “persone per le quali non esiste alcun indizio tale da far credere che il loro comportamento possa avere un nesso, ancorché indiretto o lontano, con reati gravi” e quelle tenute “al segreto professionale” (par. 58). Mancanza “generale di limiti” alla quale dovevano aggiungersi le circostanze, tra l’altro, che non era previsto “alcun criterio oggettivo che permetta di delimitare l’accesso delle autorità nazionali competenti ai dati e il loro uso ulteriore a fini di prevenzione, di accertamento o di indagini penali riguardanti reati che possano, con riguardo alla portata e alla gravità dell’ingerenza nei diritti fondamentali sanciti agli articoli 7 e 8 della Carta, essere

considerati sufficientemente gravi da giustificare siffatta ingerenza” (par. 60); che non vi era alcun criterio oggettivo di limitazione del “numero di persone che dispongono dell’autorizzazione di accesso e di uso ulteriore dei dati conservati a quanto strettamente necessario alla luce dell’obiettivo perseguito” (par. 62); che “l’accesso ai dati conservati da parte delle autorità nazionali competenti” non era “subordinato ad un previo controllo effettuato da un giudice o da un’entità amministrativa indipendente la cui decisione sia diretta a limitare l’accesso ai dati e il loro uso a quanto strettamente necessario per raggiungere l’obiettivo perseguito e intervenga a seguito di una richiesta motivata delle suddette autorità presentata nell’ambito di procedure di prevenzione, di accertamento o di indagini penali” (par. 62); che criteri oggettivi non erano stati indicati nemmeno quanto alla durata di conservazione dei dati (par. 63-64); che non erano nemmeno previste “garanzie sufficienti, come richieste dall’articolo 8 della Carta, che permettano di assicurare una protezione efficace dei dati conservati contro i rischi di abuso nonché contro eventuali accessi e usi illeciti dei suddetti dati” (par. 66); che non era neppure garantita “la distruzione irreversibile dei dati al termine della durata di conservazione degli stessi” (par. 67); che nemmeno era prevista la conservazione dei dati “sul territorio dell’Unione”, con conseguente possibilità di piena garanzia del “controllo da parte di un’autorità indipendente, esplicitamente richiesto dall’articolo 8, paragrafo 3, della Carta, del rispetto dei requisiti di protezione e di sicurezza” (par. 68).

Più specificamente nel campo tributario si segnalano la sentenza “**EQUOLAND**” del 2013 (nella causa C-272/13), nella quale la Corte, in tema di “reverse charge”, ha evidenziato la sproporzione di una sanzione comportante il ripetuto “pagamento dell’imposta sul valore aggiunto all’importazione sebbene la medesima sia già stata regolarizzata nell’ambito del meccanismo dell’inversione contabile”, nonché la sentenza “**BERLIOZ**” del 2017 (nella causa C-682/15), in tema di sanzioni comminate dalla Autorità Tributaria

francese al suddetto fondo lussemburghese per il mancato invio di informazioni richieste. La Corte ha ritenuto che “l’articolo 1, paragrafo 1, e l’articolo 5 della direttiva 2011/16 devono essere interpretati nel senso che la «prevedibile pertinenza» delle informazioni richieste da uno Stato membro a un altro Stato membro costituisce una condizione che la richiesta di informazioni deve soddisfare per essere idonea a innescare in capo allo Stato membro interpellato l’obbligo di rispondervi e, di riflesso, rappresenta una condizione di legittimità della decisione di ingiunzione rivolta da tale Stato membro a un amministrato e della misura sanzionatoria inflitta a quest’ultimo per inosservanza di tale decisione” (par. 74) e che “l’autorità richiedente deve fornire un’adeguata motivazione in merito alla finalità delle informazioni richieste nel contesto del procedimento tributario condotto a carico del contribuente identificato nella domanda di informazioni” (par. 80) e “la verifica svolta dall’autorità interpellata non si limita ad un controllo sommario e formale della regolarità della richiesta di informazioni circa i citati elementi, bensì deve anche consentire a tale autorità di assicurarsi che le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza alla luce dell’identità del contribuente coinvolto e di quella del terzo eventualmente informato, nonché delle esigenze dell’indagine tributaria in questione” (par. 82), con possibilità di “contestare la legittimità di tale decisione”; corrispondentemente, “il giudice deve pertanto esclusivamente verificare che la decisione di ingiunzione si fondi su una richiesta sufficientemente motivata dell’autorità richiedente, vertente su informazioni che non appaiano manifestamente prive di qualsiasi pertinenza prevedibile alla luce, da una parte, del contribuente coinvolto e del terzo eventualmente informato nonché, dall’altra, del fine fiscale perseguito” (par. 86), con competenza anche “a modificare la sanzione inflitta” (quanto al diritto di accesso, è stato invece affermato che “il giudice dello Stato membro interpellato, nell’ambito dell’esercizio del proprio sindacato giurisdizionale, deve avere accesso alla richiesta di informazioni rivolta dallo Stato membro richiedente allo Stato

membro interpellato” mentre “l’amministrato interessato non dispone di un diritto di accesso alla richiesta di informazioni nella sua interezza, richiesta che rimane un documento segreto, conformemente all’articolo 16 della direttiva 2011/16. Allo scopo di far esaminare pienamente la sua causa quanto all’assenza di prevedibile pertinenza delle informazioni richieste è sufficiente, in linea di principio, che egli disponga delle informazioni contemplate all’articolo 20, paragrafo 2, di tale direttiva”- par. 101).

Con la Sentenza “**LINK LOGISTIC**” del 4 ottobre 2018 (nella causa C-384/17), in tema di sanzione pecuniaria per aver utilizzato un tratto autostradale senza corrispondere previamente (ma solo ex post nella stessa giornata) il pedaggio richiesto, ribadito che, alla luce del principio di proporzionalità costituente “uno dei principi generali del diritto dell’Unione alla base delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri” (par. 40) ed “altresì sancito all’articolo 49, paragrafo 3, della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea” (par. 41) nonché desumibile “dall’articolo 52, paragrafo 1, della Carta” medesima (par. 42), “la severità di una sanzione deve corrispondere alla gravità della violazione di cui trattasi” tenendosi conto sia della “gravità della violazione” che “delle specifiche circostanze del caso di specie”, è stato ritenuto che l’articolo 9 bis della Direttiva 1999/62/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 giugno 1999 relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada (e secondo cui “gli Stati membri pongono in essere gli adeguati controlli e determinano il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni delle disposizioni nazionali” in applicazione della stessa direttiva, con sanzioni previste “effettive, proporzionate e dissuasive”) non fosse sufficientemente preciso tanto da comportare una sua efficacia diretta (par. 53) con conseguente applicabilità da parte del giudice nazionale, peraltro con dovere per “il giudice nazionale, in virtù del proprio obbligo di adottare tutte le misure appropriate, di carattere generale o particolare, per garantire il rispetto di tale disposizione, deve interpretare il diritto nazionale conformemente alla

disposizione medesima, o, qualora tale interpretazione conforme non risulti possibile, disapplicare ogni disposizione nazionale laddove, nelle circostanze del caso di specie, l'applicazione di tale disposizione conduca ad un risultato contrario al diritto dell'Unione".

Tale orientamento è stato poi oggetto di una profonda evoluzione con la sentenza NE dell'8 marzo 2022 (nella causa C-205/20), con la quale, in tema di sanzioni per violazioni delle norme sul distacco di lavoratori, è stato osservato che la circostanza che l'articolo 20 della pertinente direttiva sul punto delle sanzioni dovesse "essere oggetto di trasposizione non è tale da mettere in discussione il carattere incondizionato del requisito di proporzionalità delle sanzioni previsto dall'articolo stesso" (par. 25) e che sussistesse sul punto "un margine di discrezionalità" non escludeva "un controllo giurisdizionale al fine di verificare se lo Stato membro interessato abbia ecceduto i limiti fissati a tale margine di discrezionalità allorché ha trasposto tale disposizione (v., per analogia, sentenze del 24 ottobre 1996, Kraaijeveld e a., C-72/95, EU:C:1996:404, punto 59, nonché del 26 giugno 2019, Craeynest e a., C-723/17, EU:C:2019:533, punto 45)" (par. 28), sicchè, "contrariamente a quanto stabilito al punto 56 della sentenza del 4 ottobre 2018, Link Logistik N&N (C-384/17, EU:C:2018:810), il requisito di proporzionalità delle sanzioni previsto dall'articolo 20 della medesima direttiva è incondizionato e sufficientemente preciso da poter essere invocato da un singolo e applicato dalle autorità amministrative nonché dai giudici nazionali" (par. 29). Con la conseguenza quindi, che, "qualora uno Stato membro oltrepassi il suo potere discrezionale adottando una normativa nazionale che prevede sanzioni sproporzionate in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in attuazione della direttiva 2014/67, l'interessato deve poter invocare direttamente il requisito di proporzionalità delle sanzioni enunciato all'articolo 20 della direttiva stessa contro una normativa siffatta (v., per analogia, sentenze del 28 giugno 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punto

61, nonché del 28 novembre 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punto 51) (par. 30), trattandosi di “un principio generale del diritto dell’Unione” che “si impone agli Stati membri nell’attuazione di tale diritto, anche in assenza di armonizzazione della normativa dell’Unione nel settore delle sanzioni applicabili [v., in tal senso, sentenze del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 59, e del 27 gennaio 2022, Commissione/Spagna (Obbligo di informazione in materia fiscale), C-788/19, EU:C:2022:55, punto 48]” e che “presenta carattere imperativo” (par. 31).

3.E NELLA GIURISPRUDENZA CEDU

A sua volta, anche la Corte EDU ha fatto e fa applicazione del principio di proporzionalità, generalmente onde valutare la conformità delle misure contestate al rispetto dei diritti tutelati dalla Convenzione, specie quelli degli articoli 8 (diritto al rispetto della vita privata e familiare, con particolare riferimento al domicilio), 9 (libertà di pensiero di coscienza e di religione), 10 (libertà di espressione) e 11 (libertà di riunione e associazione), avendo in particolare riguardo allo stato generale della convergenza del consenso degli stati membri (c.d. “consensus standard”) su di una determinata disciplina ed alla necessità delle misure limitatrici contestate “in una società democratica”.

Nella Sentenza del 21 novembre 2001, **FOGARTY C. REGNO UNITO** (ricorso 37112/97), in tema di lamentata violazione del diritto di accesso alla giustizia in una controversia di discriminazione di genere in rapporto di lavoro di una dipendente di Ambasciata USA a Londra (vicenda per la quale era stata invocata l’immunità giurisdizionale), la Corte ha osservato che tale diritto (ragionamento estensibile anche ad altri diritti riconosciuti dalla Convenzione) “non è tuttavia assoluto, ma può essere soggetto a limitazioni” per le quali “gli Stati contraenti godono di un certo margine di discrezionalità, sebbene la decisione finale circa il rispetto dei requisiti della Convenzione spetti alla Corte”,

la quale “deve accertarsi che le limitazioni applicate non restringano o riducano l'accesso concesso all'individuo in modo tale o in misura tale da pregiudicare l'essenza stessa del diritto” e sia compatibile con la Convenzione, con soluzione negativa se la limitazione “non persegue uno scopo legittimo e se non vi è un ragionevole rapporto di proporzionalità tra i mezzi impiegati e lo scopo che si intende raggiungere (cfr. Waite e Kennedy c. Germania [GC], n. 26083/94 , CEDU 1999-I, § 59)” (par. 33 – nella specie, la Corte ha ritenuto che non vi fosse discriminazione, trattandosi di immunità non violativa di alcuna “norma internazionale attualmente accettata” e valevole nei confronti di qualsiasi soggetto).

Con la Sentenza resa nella causa **A, B E C CONTRO IRLANDA** (ricorso n. 25579/05) in data 16.12.2010 in tema di contestata limitazione al diritto di aborto, la Corte ha ritenuto di dover valutare “se essa fosse giustificata o meno” ai sensi del secondo paragrafo dell’art. 8 della Convenzione, “ovvero se l'interferenza fosse <<conforme alla legge>> e <<necessaria in una società democratica>> per uno degli <<obiettivi legittimi>> specificati nell'articolo 8 della Convenzione” (par. 218) e, ritenuto che vi fosse la conformità alla legge della limitazione, formulata “con sufficiente precisione da consentire al cittadino di regolare la propria condotta” (par. 219-221) e che la limitazione perseguiva “il legittimo obiettivo della tutela della morale, di cui la protezione in Irlanda del diritto alla vita del nascituro era un aspetto” (par. 227), si è posta dunque l’interrogativo “se sussistesse un'urgente necessità sociale per il provvedimento in questione e, in particolare, se l'ingerenza fosse proporzionata al legittimo obiettivo perseguito, tenendo conto del giusto equilibrio che deve essere raggiunto tra i pertinenti interessi contrapposti rispetto ai quali lo Stato gode di un margine di apprezzamento (cfr. la causa Open Door , sopra citata, § 70; Odièvre contro Francia [GC], n. 42326/98 , § 40, CEDU 2003 - III; e Evans , sopra citata, § 75)” (par.229). Sotto tale profilo, pur riconoscendo esservi “effettivamente un consenso tra una sostanziale maggioranza degli Stati

contraenti del Consiglio d'Europa in merito alla possibilità di ricorrere all'aborto per motivi più ampi di quelli previsti dalla legge irlandese” (par. 235), nondimeno Corte non ha ritenuto per le prime due ricorrenti che tale consenso restringesse “in modo decisivo l'ampio margine di apprezzamento dello Stato” (par. 236) e che “tenuto conto del diritto di recarsi legalmente all'estero per un aborto con accesso a informazioni e cure mediche adeguate in Irlanda”, “il divieto in Irlanda dell'aborto per motivi di salute e benessere, basato com'è sulle profonde convinzioni morali del popolo irlandese circa la natura della vita (cfr. paragrafi 222-27 sopra) e circa la conseguente tutela da accordare al diritto alla vita del nascituro” non eccedesse “il margine di apprezzamento accordato a tale riguardo allo Stato irlandese”, avendo così tale divieto “impugnato in Irlanda...trovato un giusto equilibrio tra il diritto della prima e della seconda ricorrente al rispetto della loro vita privata e i diritti invocati a nome del nascituro” (per la terza ricorrente, invece, soggetto a rischio di recidiva di cancro, la Corte ha ritenuto che vi fosse stata una violazione dell'articolo 8 della Convenzione in assenza di “procedure efficaci e accessibili” che le “consentissero...di far valere il proprio diritto a un aborto legale in Irlanda... ai sensi dell'articolo 40.3.3 della Costituzione” (par. 263 e ss.) .

Similmente, con la sentenza resa nella causa **S.H. ED ALTRI c. AUSTRIA** (Ricorso n. 57813/00) del 3.11.2011 in materia di procreazione medicalmente assistita, ad esempio, si è ritenuto (con la medesima locuzione frequentemente usata) di dovere valutare se i limiti impugnati fossero “necessari in una società democratica” (par. 91), e osservato esservi “una chiara tendenza nella legislazione degli Stati contraenti verso l'approvazione della donazione di gameti per la fecondazione in vitro, tendenza che rispecchia un emergente consenso europeo” e che tale “emergente consenso” “non è, tuttavia, basato su principi consolidati stabiliti nel diritto degli Stati membri ma riflette piuttosto una fase di sviluppo all'interno di un campo del diritto particolarmente dinamico, e non limita in modo decisivo il margine di discrezionalità dello Stato” (par. 96),

marginale il quale deve ritenersi (a differenza dei casi di posizioni omogenee) “ampio” a fronte delle “questioni delicate di ordine etico e morale che rientrano in un contesto di progressi rapidissimi in campo medico e scientifico” e della suddetta ancora non raggiunta omogeneità tra gli Stati membri” (par. 97) ha ritenuto che “il legislatore austriaco non ha all’epoca ecceduto il margine di discrezionalità concessogli né per quanto riguarda il divieto di donazione di ovuli ai fini della procreazione artificiale né per quanto riguarda il divieto di donazione di sperma per la fecondazione in vitro previsto dall’articolo 3 della Legge sulla Procreazione Artificiale” (par. 115), peraltro tenendo conto “che il principio adottato dal legislatore per consentire metodi omologhi di procreazione artificiale come regola e l’inseminazione con sperma donato come eccezione rifletteva lo stato della scienza medica dell’epoca e il consenso che esisteva nella società”, senza escludere “che tali criteri non possano essere oggetto di sviluppi di cui il legislatore dovrà tenere conto in futuro” (par. 117) e che vi era la possibilità di esperire all’estero la procedura negata.

In tema di accessi ai locali aziendali per verifiche fiscali, di recente ha destato attenzione la c.d. vicenda “**ITALGOMME**”, sulla quale però si ritornerà più avanti.

4. IL “FALL OUT” SUL GIUDICE NAZIONALE

In Italia, si è a lungo ritenuto bastevole ai fini della valutazione della proporzionalità, quasi fosse una endiadi, il principio di ragionevolezza ex art. 3 Cost., senza particolari richiami a principi di derivazione eurounitaria. Significativo, in tal senso, il passaggio contenuto nella Sentenza della Corte cost. 22 Dicembre 1988, n. 1130 (in tema di costituzionalità di Legge della Regione Lombardia in materia di aumento di risorse di personale e connessi contributi per i Gruppi Consiliari, della quale era stata lamentata la sproporzione “tra gli

incrementi finanziari e di personale concessi e la possibilità di utilizzare anche dirigenti regionali o esterni, da un lato, e le obiettive esigenze di qualità e di quantità dei servizi propri dei gruppi consiliari, dall'altro”), nel quale si afferma che “il giudizio di ragionevolezza, lungi dal comportare il ricorso a criteri di valutazione assoluti e astrattamente prefissati, si svolge attraverso ponderazioni relative alla proporzionalità dei mezzi prescelti dal legislatore nella sua insindacabile discrezionalità rispetto alle esigenze obiettive da soddisfare o alle finalità che intende perseguire, tenuto conto delle circostanze e delle limitazioni concretamente sussistenti”, con possibilità per la Corte di “sindacare ed, eventualmente, dichiarare incostituzionali unicamente le decisioni di spesa manifestamente irragionevoli o arbitrarie” (limite che nella specie non è stato ritenuto oltrepassato).

La Corte cost., con la Sent. n. 155/1995 in tema di espropriazione generalizzata, ha similomnemente affermato che sussiste “la scelta discrezionale del legislatore (riservata alla valutazione politica e di merito del Parlamento) di perseguire proprio con lo strumento espropriativo obiettivi riconoscibili come <<motivi di interesse generale>> sempre che non appaia una palese irragionevolezza nella scelta del mezzo rispetto al fine ovvero una rilevante sproporzione tra l'interesse generale e lo strumento prescelto con correlativo sacrificio del proprietario dell'immobile trasferito, compensato dall'indennizzo espropriativo”.

La Corte cost., con Sent. 01-06-1995, n. 220, ha poi affermato che “il principio di proporzione...rappresenta una diretta espressione del generale canone di ragionevolezza (ex art. 3 Cost.)” (nella vicenda ivi esaminata, relativa ad un lavoratore destituito per un precedente penale, “coniugato alla tutela del lavoro e della dignità del lavoratore” ex artt. 4 e 35 Cost.) implica che *il potere* deve estrinsecarsi in modo coerente al fatto addebitato, che quindi deve necessariamente essere valutato e ponderato, nel contesto delle circostanze che in concreto hanno connotato il suo accadimento, per commisurare ad esso, ove ritenuto sussistente, la sanzione da irrogare parametrandola alla sua maggiore o

minore gravità; sicché - sotto questo primo profilo - non sono possibili automatismi sanzionatori che pretermettano l'indefettibile valutazione dell'addebito al fine specifico sia di apprezzarne la sanzionabilità, o meno, sul piano disciplinare, sia di calibrare la giusta e proporzionata sanzione da irrogare (sentenze n. 197 del 1993, n. 16 del 1991, n. 158 del 1990, n. 40 del 1990, n. 971 del 1988)”.

Tale prospettiva si è poi evoluta, assumendosi la consapevolezza che tali valutazioni devono intersecarsi con quelle delle Corti europee e tenendo quindi conto anche degli orientamenti di tali Corti sul principio di proporzionalità.

Con la sentenza n. 269/2017 (in tema di contributi versati all’Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato), ad esempio, la Corte costituzionale, premesso che “ove la legge interna collida con una norma dell’Unione europea, il giudice – fallita qualsiasi ricomposizione del contrasto su base interpretativa, o, se del caso, attraverso rinvio pregiudiziale – applica direttamente la disposizione dell’Unione europea dotata di effetti diretti, soddisfacendo, ad un tempo, il primato del diritto dell’Unione e lo stesso principio di soggezione del giudice soltanto alla legge (art. 101 Cost.), dovendosi per tale intendere la disciplina del diritto che lo stesso sistema costituzionale gli impone di osservare ed applicare” e che, “viceversa, quando una disposizione di diritto interno diverge da norme dell’Unione europea prive di effetti diretti, occorre sollevare una questione di legittimità costituzionale, riservata alla esclusiva competenza di questa Corte, senza delibare preventivamente i profili di incompatibilità con il diritto europeo. In tali ipotesi spetta a questa Corte giudicare la legge, [sia in riferimento ai parametri europei (con riguardo alle priorità, nei giudizi in via di azione, si veda ad esempio la sentenza n. 197 del 2014: frase sostituita dalla seguente con ord. correttiva n. 281 del 2017: sia in riferimento ai parametri europei (come veicolati dagli artt. 11 e 117 Cost.), sia in relazione agli altri parametri costituzionali interni: con riguardo alle priorità, nei giudizi in via di azione”, si è osservato, in particolare:

- che, dopo l'entrata in vigore del Trattato "fatto a Lisbona il 13 dicembre 2007, ratificato ed eseguito dalla legge 2 agosto 2008, n. 130", "che, tra l'altro, ha attribuito effetti giuridici vincolanti alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007" (da ora: CDFUE), equiparandola ai Trattati (art. 6, paragrafo 1, del Trattato sull'Unione europea)", "fermi restando i principi del primato e dell'effetto diretto del diritto dell'Unione europea come sin qui consolidatisi nella giurisprudenza europea e costituzionale, occorre prendere atto che la citata Carta dei diritti costituisce parte del diritto dell'Unione dotata di caratteri peculiari in ragione del suo contenuto di impronta tipicamente costituzionale";

- che "i principi e i diritti enunciati nella Carta intersecano in larga misura i principi e i diritti garantiti dalla Costituzione italiana (e dalle altre Costituzioni nazionali degli Stati membri)", "sicché può darsi il caso che la violazione di un diritto della persona infranga, ad un tempo, sia le garanzie presidiate dalla Costituzione italiana, sia quelle codificate dalla Carta dei diritti dell'Unione, come è accaduto da ultimo in riferimento al principio di legalità dei reati e delle pene (Corte di giustizia dell'Unione europea, grande sezione, sentenza 5 dicembre 2017, nella causa C-42/17, M.A.S, M.B.)";

- che quindi "la Corte giudicherà alla luce dei parametri interni ed eventualmente di quelli europei (ex artt. 11 e 117 Cost.), secondo l'ordine di volta in volta appropriato, anche al fine di assicurare che i diritti garantiti dalla citata Carta dei diritti siano interpretati in armonia con le tradizioni costituzionali, pure richiamate dall'art. 6 del Trattato sull'Unione europea e dall'art. 52, comma 4, della CDFUE come fonti rilevanti in tale ambito", in senso analogo, "del resto", essendosi "orientate altre Corti costituzionali nazionali di antica tradizione (si veda ad esempio Corte costituzionale austriaca, sentenza 14 marzo 2012, U 466/11-18; U 1836/11-13)" ed "il tutto, peraltro, in un quadro di costruttiva e leale cooperazione fra i diversi sistemi di garanzia, nel quale le Corti

costituzionali sono chiamate a valorizzare il dialogo con la Corte di giustizia (da ultimo, ordinanza n. 24 del 2017), affinché sia assicurata la massima salvaguardia dei diritti a livello sistemico (art. 53 della CDFUE)”, salva la c.d. “doppia pregiudizialità” – vale a dire di controversie che possono dare luogo a questioni di illegittimità costituzionale e, simultaneamente, a questioni di compatibilità con il diritto dell’Unione”, “purché i giudici ordinari restino liberi di sottoporre alla Corte di giustizia, «in qualunque fase del procedimento ritengano appropriata e finanche al termine del procedimento incidentale di controllo generale delle leggi, qualsiasi questione pregiudiziale a loro giudizio necessaria»; di «adottare qualsiasi misura necessaria per garantire la tutela giurisdizionale provvisoria dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico dell’Unione»; di disapplicare, al termine del giudizio incidentale di legittimità costituzionale, la disposizione legislativa nazionale in questione che abbia superato il vaglio di costituzionalità, ove, per altri profili, la ritengano contraria al diritto dell’Unione (tra le altre, Corte di Giustizia dell’Unione Europea, quinta sezione, sentenza 11 settembre 2014, nella causa C-112/13 A contro B e altri; Corte di Giustizia dell’Unione Europea, grande sezione, sentenza 22 giugno 2010, nelle cause C-188/10, Melki e C-189/10, Abdeli)”;

- che doveva quindi tenersi “che, laddove una legge sia oggetto di dubbi di illegittimità tanto in riferimento ai diritti protetti dalla Costituzione italiana, quanto in relazione a quelli garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea in ambito di rilevanza comunitaria, debba essere sollevata la questione di legittimità costituzionale, fatto salvo il ricorso, al rinvio pregiudiziale per le questioni di interpretazione o di invalidità del diritto dell’Unione, ai sensi dell’art. 267 del TFUE”;

- che “«al legislatore spetta un’ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità alle quali s’ispira l’attività di imposizione fiscale» (sentenza n. 240 del 2017), con il solo il limite della non arbitrarietà e della non manifesta irragionevolezza e sproporzione” (nella specie, si è ritenuto che “il sistema

disegnato dal legislatore risulta....non solo compatibile con i principi costituzionali di cui agli artt. 3 e 53 Cost., ma addirittura rispondente a esigenze di ragionevolezza”).

Con la sentenza 11 febbraio 2015, n. 10 (in tema di c.d. “Robin Tax” nel settore energetico e petrolifero, e quindi proprio in materia tributaria) la Corte ha affermato:

- che “ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione”;

- che “in ordine ai principi di cui agli artt. 3 e 53 Cost., la Corte è, dunque, chiamata a verificare che le distinzioni operate dal legislatore tributario, anche per settori economici, non siano irragionevoli o arbitrarie o ingiustificate (sentenza n. 201 del 2014): cosicché in questo ambito il giudizio di legittimità costituzionale deve vertere «sull’uso ragionevole, o meno, che il legislatore stesso abbia fatto dei suoi poteri discrezionali in materia tributaria, al fine di verificare la coerenza interna della struttura dell’imposta con il suo presupposto economico, come pure la non arbitrarietà dell’entità dell’imposizione» (sentenza n. 111 del 1997; ex plurimis, sentenze n. 116 del 2013 e n. 223 del 2012)”;

- che, se “lo scopo perseguito dal legislatore” appariva “senz’altro legittimo”, in relazione alla finalità di “giustificare un prelievo differenziato che colpisca gli eventuali <<sovra-profitti>> congiunturali, anche di origine speculativa, del settore energetico e petrolifero”, “i mezzi approntati” non erano tuttavia “idonei e necessari a conseguirlo”, atteso, in particolare, che trattavasi in concreto di “maggiorazione di aliquota che si applica all’intero reddito di impresa, anziché ai soli “sovra-profitti””, con “assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare della congiuntura economica che ne giustifica l’applicazione” e con “impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che

gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducano in aumenti del prezzo al consumo”¹⁰.

Il giudizio negativo di proporzionalità si distingue quindi ora più nettamente da quello sulla mera ragionevolezza (che riguarda la logicità della scelta normativa), sotto il più specifico profilo della “incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito”.

Anche la Corte di Cassazione, ovviamente, ha ormai accolto il principio e ne fa uso secondo i dettami già indicati dalle Corti finora citate.

Ad esempio, tra le decisioni più recenti, nella Sentenza n. 25561/2025 (nella quale si discuteva del diritto al beneficio fiscale di cui all'articolo 8, comma 10, lett. c) l. n. 448 del 1998 negato per mancata istituzione di un deposito contabile) si rinviene l'eloquente assunto secondo il quale il “principio di proporzionalità, in quanto principio generale del diritto dell'Unione”, “deve essere rispettato anche dalle disposizioni nazionali che attuano il diritto dell'Unione (sentenze del 13 luglio 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, causa C-151/16, punto 45; 9 settembre 2021, *Hauptzollamt B*, causa C-100/20, punto 31; 30 giugno 2022, *ARVI ir ko*, causa C-56/21, punto 34)” ed “impone agli Stati membri di far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale, pregiudichino il meno possibile i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione (14 ottobre 2021, *Finanzamt N e Finanzamt G*, cause C-45/20 e C-46/20, punto 62)”, sicchè “il potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri non può rimettere in discussione il principio

¹⁰ A differenti esiti, seppur partendo da una analoga base argomentativa, è invece giunta la Corte costituzionale con la Sentenza del 23/12/2019 n. 288 (in tema di “addizionale” ex art. 2, comma 2, del D.L. 30 novembre 2013, n. 133 a carico di soggetti operanti nel settore finanziario, creditizio ed assicurativo), osservando che, benchè “ il legislatore, quando assume un determinato presupposto, economicamente valutabile, quale indice di una nuova capacità contributiva in riferimento solo a determinati soggetti, rimane sottoposto al vincolo della non arbitrarietà con riguardo alla misura della imposizione, che deve risultare proporzionata al presupposto stesso”, nondimeno nella specie la misura non era irrazionale dovendo del resto tenersi conto che, “in un contesto complesso come quello contemporaneo, dove si sviluppano nuove e multiformi creazioni di valore, il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o una potenzialità economica”.

secondo cui i prodotti energetici sono tassati in relazione al loro effettivo utilizzo (v., per analogia, sentenza del 13 luglio 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, causa C-151/16, punto 44, cit.)” e, quindi, “la violazione di requisiti formali non può rimettere in discussione la tassazione di prodotti energetici conformemente ai presupposti sostanziali previsti” laddove, come nella specie, “l’amministrazione è posta nelle condizioni di verificare la spettanza dell’agevolazione” in questione.

5. IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ NELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Alla luce di quanto sopra esposto, risulta dunque evidente che il campo tributario è un ambito nel quale l’operatività del principio di proporzionalità risulta “naturalmente” indicata, trattandosi di un terreno sul quale si fronteggiano un forte potere impositivo (in senso lato, comprensivo delle fasi dell’accertamento e della riscossione) ed i contribuenti tenuti a sottostare all’esercizio di tale potere.

Non sorprende dunque che, nell’ottica della costruzione di un più evoluto rapporto tra Fisco e contribuenti rispettoso dei diritti di questi ultimi pur senza pregiudizio per il corretto svolgimento della funzione impositiva, e quindi ancora una volta con la finalità di perseguire una maggiore sostenibilità sociale del sistema tributario tramite “l’aumento dell’efficienza della struttura dei tributi e la riduzione del carico fiscale, soprattutto al fine di sostenere le famiglie, in particolare quelle in cui sia presente una persona con disabilità, i giovani che non hanno compiuto il trentesimo anno di età, i lavoratori e le imprese” (art. 2, co. 1, lett. a) L. n. 111/2023), in attuazione della Legge di delega per la riforma fiscale n. 111/2023, con l’art. 1, co. 1, lett. a) del D. Lgs. n. 219/2023 sia stato

novellato l'art. 1 dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000), dedicato ai "principi generali", inserendovi il seguente comma «3-bis. Le amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del bis in idem, il principio di proporzionalità e l'autotutela. Le medesime disposizioni valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione».

Con la successiva lettera m) dello stesso comma è stata poi disposta l'aggiunta, dopo l'articolo 10-bis dello Statuto del Contribuente, del seguente «Art. 10-ter (Principio di proporzionalità nel procedimento tributario). - 1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità¹¹.

2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.

3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie».

¹¹ Testo in vigore dal 18 gennaio 2024. In precedenza, interventi del Legislatore tesi ad introdurre positivamente il principio di proporzionalità si sono avuti, in particolare, con la novella ex L. n. 15/2005 dell'art. 1 della l. n. 241/1990 (102) e nel 2012 con l'art. 1, del D.L. n. 1/2012 conv. nella L. n. 27/2012, già citato, e prevedente anche l'abrogazione di "norme che prevedono limiti numerici, autorizzazioni, licenze, nulla osta o preventivi atti di assenso dell'amministrazione comunque denominati per l'avvio di un'attività economica non giustificati da un interesse generale, costituzionalmente rilevante e compatibile con l'ordinamento comunitario nel rispetto del principio di proporzionalità" ovvero di "norme che pongono divieti e restrizioni alle attività economiche non adeguati o non proporzionati alle finalità pubbliche perseguite, nonché le disposizioni di pianificazione e programmazione territoriale o temporale autoritativa con prevalente finalità economica o prevalente contenuto economico, che pongono limiti, programmi e controlli non ragionevoli...".

Non vi è quindi dubbio, alla luce di tale ricordato enunciato normativo, che il principio di proporzionalità ex art. 1, co. 1 St. Contr. costituisca oggi un principio generale dell'ordinamento tributario, valevole sia per la fiscalità erariale che per quella locale, rientrante in un ampio "catalogo" di significative tutele per il contribuente (tra le quali rientrano la garanzia del contraddittorio, l'accessibilità alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del bis in idem, l'autotutela), e che il suo oggetto sia (art. 10ter, co. 1 Sr. Contr.) il proporzionato bilanciamento della "protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente".

Come è stato osservato, le locuzioni utilizzate riflettono fedelmente le linee portate del principio di proporzionalità come elaborato giurisprudenzialmente e poi inserito anche nelle fonti positive unionali, tanto da non far dubitare minimamente del "background" e quindi delle finalità dell'intervento normativo da parte di un Legislatore da taluno per questo definito in dottrina come "colto".

Tali disposizioni, inserendosi nel suddetto già ben definito quadro normativo e giurisprudenziale che ha già fornito ai giudici nazionali degli efficaci strumenti decisionali, determinano quindi un completamento sul versante interno del quadro delle fonti. Lo stesso art. 1, co. 1 dello Statuto del Contribuente novellato precisa trattarsi di "disposizioni...in attuazione delle norme della Costituzione, dei principi dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo" che, come si è già visto, dispiegano effetti concertati nel nostro ordinamento. A parere dello scrivente, tale formale recepimento, oltre ad apprezzabili esigenze di armonizzazione, incide favorevolmente anche sul giudice maggiormente in "confidenza" con le norme nazionali e quindi più propenso ad assimilarle ed applicarle.

Nel contempo, di tali norme va tenuta ben chiara la portata e ne vanno risolte le possibili problematiche interpretative, profili ai quali sono quindi dedicati i due seguenti paragrafi.

6. IN PARTICOLARE: IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA' DELL'AZIONE AMMINISTRATIVA TRIBUTARIA

Iniziando dalla inclusione del principio di proporzionalità nel novero dei principi generali, va in primo luogo osservato che la violazione di tale principio ora appunto previsto per legge dovrebbe condurre più chiaramente alla annullabilità dell'atto impugnato ex art. 7-bis dello stesso Statuto, come pure alla inutilizzabilità, ex art. 7-quinquies St. Contr., “ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo” degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge del suddetto principio. Nello Statuto del contribuente non sono invece previste specifiche ipotesi di nullità (soggette al principio di tassatività, ex art. 7-ter St. Contr.) per la violazione del principio di proporzionalità.

Sotto il profilo dell'onere della prova, per come attualmente disciplinato dall'art. 7, co. 5 bis del D, Lgs. n. 546/1992, a meno di ritenere sussistente una presunzione di proporzionalità (e certo non sussistendo una presunzione contraria), dovrebbe ritenersi rimessa al libero convincimento del giudice la valutazione della ricorrenza di una eventuale violazione del principio di proporzionalità.

Sembra poi evidente che la chiara trasposizione nel secondo comma dell'art. 10-ter dei già ricordati cardini del principio di proporzionalità indirizzi il giudice nazionale verso il c.d. “giudizio a tre gradini” in precedenza menzionato, alla verifica della necessità dell'azione amministrativa...per l'attuazione del tributo”, della “non eccedenza rispetto ai fini perseguiti” e della non limitazione

dei diritti dei contribuenti oltre lo “strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo”.

E pertanto, dovrebbe ritenersi in violazione del principio di proporzionalità, con le potenziali conseguenze suddette, una azione amministrativa che venisse meno anche ad una sola delle predette indicazioni, laddove non necessaria ai fini dello svolgimento della funzione impositiva, ovvero esercitata in modo eccedente rispetto alla finalità di tale funzione, ovvero limitante ingiustificatamente i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario ai suddetti fini.

In concreto, il riferimento alla “azione amministrativa...per l'attuazione del tributo” appare tale da ricomprendere ogni fase di tale azione, a cominciare quindi da quello della attività di raccolta degli elementi utili ad accertare l'obbligazione tributaria. In tale campo infatti l'Amministrazione ha a disposizione diversi strumenti di indagine ed il principio di proporzionalità vorrebbe quindi che di essi si facesse uso il meno invasivo possibile.

In particolare, per quanto riguarda gli “accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”, l'art. 12 St. contr. specifica ulteriormente che gli stessi sono effettuati “sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”, in base ad autorizzazioni che devono essere in proposito puntualmente motivate, e “salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente”, per periodi di tempo normativamente delimitati.

Su tale problematica, si può ricordare, ad esempio, la già menzionata Sentenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo del 6 febbraio 2025 - Ricorsi nn. 36617/18 e altri 12 - Causa Italgomme Pneumatici Sr.l. e altri c. Italia, con la quale, in un caso nel quale erano stati effettuati degli accessi autorizzati “dal

capo del locale ufficio dell'Agenzia delle Entrate o dal capo del locale ufficio della Guardia di Finanza...ai sensi dell'articolo 52, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972e/o dell'articolo 33, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973”, è stata ravvisata la denunciata violazione dell'art. 8 della Convenzione CEDU (secondo cui “ogni persona ha diritto al rispetto ... del proprio domicilio e della propria corrispondenza” e “non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria ... al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati ...”).

A sostegno di tale convincimento, la CEDU ha evidenziato, in particolare:

- che “sarebbe contrario allo stato di diritto, uno dei principi fondamentali in una società democratica sancito dalla Convenzione, che una discrezionalità giuridica riconosciuta all'esecutivo si esprimesse in termini di potere illimitato” e, “di conseguenza, la legge deve indicare con sufficiente chiarezza la portata di tale potere discrezionale conferito alle autorità competenti e le modalità del suo esercizio” (par. 97);

- che “la base giuridica delle misure in contestazione” non era “idonea a delimitare in misura sufficiente il margine discrezionale conferito alle autorità nazionali” e, di conseguenza, non soddisfaceva “l'esigenza di «qualità di legge» di cui all'articolo 8 della Convenzione” (par. 115);

- che il quadro giuridico interno non aveva “fornito garanzie adeguate ed effettive allo scopo di prevenire che l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza esercitassero un potere discrezionale illimitato, in quanto, in relazione all'accesso e alle ispezioni, il loro potere di valutare l'adeguatezza, il numero, la durata e la portata di tali operazioni e delle informazioni richieste ai contribuenti, e successivamente copiate o sequestrate, non era regolamentato”, sicchè le “condizioni previste dalla legge” risultavano “troppo vaghe per delimitare in modo sufficiente un siffatto potere discrezionale (si vedano, mutatis mutandis,

Funke c. Francia, 25 febbraio 1993, § 57, serie A n. 256-A; Crémieux Francia, 25 febbraio 1993, § 40, serie A n. 256-B; e Miaillhe c. Francia (n. 1), 25 febbraio 1993, § 38, serie A n. 256-C)” (par. 120);

- che un reclamo dinanzi al giudice tributario avverso il successivo accertamento, eventualmente emesso a distanza di anni, non equivarrebbe a un ricorso giurisdizionale ex post, anche in termini di tempestività della tutela disponibile par. (128-130) e comunque “le misure in contestazione non erano soggette a un effettivo controllo giurisdizionale ex post per quanto riguarda la loro legittimità, necessità” e, appunto “proporzionalità” (par. 137).

Donde la conclusione “che il quadro giuridico interno abbia attribuito alle autorità nazionali un potere discrezionale illimitato per quanto riguarda sia le condizioni di attuazione delle misure in contestazione, che l'ambito di applicazione delle stesse”, senza fornire “garanzie procedurali sufficienti, in quanto le misure in contestazione, nonostante l'esistenza di alcuni ricorsi giurisdizionali avverso le stesse, non erano soggette a un controllo sufficiente” e, “pertanto, il quadro giuridico interno non ha fornito ai ricorrenti il livello minimo di protezione cui avevano diritto ai sensi della Convenzione” (par. 139).

Ne è sorta quindi una problematica di legittimità in generale degli accessi eseguiti in base alla normativa esaminata, alla quale il Legislatore ha inteso porre riparo con l'art. 13bis del D.L. 2.8.2025, rubricato “Motivazione delle esigenze di indagine e controllo nei verbali di accesso” composto da due commi, il primo novellante l'articolo 12, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 con l'aggiunta della previsione che “negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti ai sensi del comma 4 devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso” ed il secondo, di valenza intertemporale, stabilente che le suddette disposizioni “si applicano con riferimento agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti successivamente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”, restando comunque validi “gli atti e

i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti sorti sulla base delle disposizioni vigenti antecedentemente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”.

Alla luce di tale norma, il giudice nazionale che ritenga la stessa violativa della CEDU, norma “interposta” dovrebbe sollevare la questione di costituzionalità davanti alla Corte costituzionale.

Resterebbe però al giudice l'altra via di applicare direttamente la fonte eurounitaria della proporzionalità e della tutela del domicilio secondo la CDFUE, approdando direttamente ad una declaratoria di annullamento dell'atto o come conseguenza della inutilizzabilità della prova ingiustamente acquisita . Si attendono a questo punto le determinanti indicazioni che proverranno dalla S.C., la quale, dopo avere concesso alle parti la possibilità di interloquire sulla questione con ordinanza interlocutoria n. 11910 del 6 maggio 2025, all'udienza del 5 febbraio 2026 ha introitato la causa in decisione.

Si registrano comunque allo stato recenti pronunce della S.C. che hanno escluso che la Sentenza ITALGOMME si riferisca anche agli accessi nei luoghi di privata dimora, limitandone la portata agli accessi nei locali commerciali o professionali, ed hanno ritenuto che per i primi “il quadro normativo nazionale e la giurisprudenza di questa Corte....soddisfano «i requisiti di qualità imposti dalla Convenzione» (sentenza Italgomme, par. 139) in quanto sostanzialmente allineate alle indicazioni della Corte EDU (par. 148 e 149 della sentenza citata), essendo rispettato l'obbligo per il contribuente di essere immediatamente informato dei motivi che giustificano l'accesso domiciliare ed essendo previsto «un controllo giurisdizionale effettivo [della] misura contestata», ovvero il «controllo del rispetto, da parte delle autorità nazionali, dei criteri e delle restrizioni riguardanti le condizioni che giustificano» l'accesso domiciliare” (cfr. Cass., S.T., Ord. n. 25049/2025 e la recentissima Cass., S.T., Sent, n. 9241/2026).

La Sentenza della Corte costituzionale n. 137/2025 ha in parte dichiarato inammissibili ed in parte respinto questioni di legittimità costituzionale dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 nella parte in cui dispone la non utilizzabilità in giudizio degli elementi informativi che, in sede procedimentale, l'amministrazione finanziaria ha richiesto al contribuente e che questi non ha esibito o trasmesso, alla luce di una interpretazione "in senso fortemente restrittivo", secondo quanto in tal senso "quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità" ed anzi "riducendone ulteriormente la portata applicativa", sicchè tale "preclusione probatoria" deve ritenersi operante, atteso anche che "dall'applicazione delle disposizioni censurate possono derivare, a seconda della portata del debito fiscale che si determina per l'inutilizzabilità dei dati informativi, sanzioni amministrative sostanzialmente punitive o anche sanzioni formalmente penali" donde "la loro interpretazione deve renderle del tutto estranee alla portata del principio nemo tenetur se detegere, che «costituisce un "corollario essenziale dell'inviolabilità del diritto di difesa", riconosciuto dall'art. 24 Cost. (ordinanze n. 202 del 2004, n. 485 e n. 291 del 2002)» (sentenza n. 84 del 2021), e del giusto processo":

- "solo per gli elementi informativi che hanno un contenuto univocamente «a favore del contribuente», da intendersi come quelli che, ove immediatamente consegnati, avrebbero potuto impedire un accertamento ovvero ridurre la portata dell'eventuale pretesa dell'amministrazione finanziaria";

- escludendosi "dall'ambito applicativo della sanzione dell'inutilizzabilità quegli elementi informativi che rivestono (ad esempio, un registro in cui figurassero anche annotazioni contra se) un contenuto, per così dire, misto, ovvero anche parzialmente suscettibile di produrre effetti sfavorevoli per il contribuente";

- come pure escludendosi "documenti o informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria (Cass., n. 8299 del 2014)", tenuto anche conto che, "in forza dell'evoluzione digitale e normativa che ha condotto alla creazione

di nuove banche dati, come quella relativa alle fatture elettroniche, non possono essere richiesti al contribuente elementi informativi che l'amministrazione finanziaria potrebbe ottenere semplicemente interrogandole", senza quindi che sia giustificato "che al contribuente vengano richiesti oneri di attivazione (con il potenziale rischio, peraltro, di eventuali errori che determinino poi l'inutilizzabilità delle prove) per fornire elementi informativi di cui l'amministrazione finanziaria potrebbe facilmente disporre".

La disposizione resta invece applicabile, secondo la C. cost., "nella misura in cui la stessa amministrazione finanziaria non potrebbe agevolmente ottenere i dati senza la collaborazione del contribuente, in mancanza della quale si espone, come detto, al rischio di attività di accertamento e contenziose che poi si possono rivelare, al momento della conoscenza di quei dati, inutilmente attivate, dal momento che la presentazione "a sorpresa" del documento favorevole da parte del contribuente conduce all'annullamento, totale o parziale, dell'atto di accertamento".

7. IN PARTICOLARE: IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA' DELLE SANZIONI TRIBUTARIE

Un distinto ed importante campo di applicazione del principio di proporzionalità è poi costituito dall'ambito delle sanzioni tributarie.

Come si è già visto, secondo il terzo comma del nuovo art. 10-ter dello Statuto del contribuente, il principio di proporzionalità "si applica anche... alle sanzioni tributarie".

La Legge delega n. 111/2023 in effetti si prefiggeva in più punti la "revisione del sistema sanzionatorio, con particolare riguardo al miglioramento della proporzionalità delle sanzioni tributarie" (art. 14, co. 1, lett. f, n. 3 con riferimento alla fiscalità degli Enti locali); di "migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in

altri Stati europei” (art. 20, co. 1 lett. c, n. 1 a proposito dei “principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali”); la “razionalizzazione dei sistemi sanzionatori amministrativo e penale per semplificarli e renderli più coerenti con i principi espressi dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, tra cui, in particolare, quelli di predeterminazione e proporzionalità alla gravità delle condotte” (art. 20, co. 2 lett. a, a proposito del “riordino del sistema sanzionatorio in materia di accisa e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi previste dal testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504”); la “revisione delle sanzioni di natura amministrativa per adeguarle ai principi di effettività, proporzionalità e dissuasività stabiliti dall'articolo 42 del citato regolamento (UE) n. 952/2013, anche in conformità alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea” (art. 20, co. 3 lett. b, n. 2, a proposito della “revisione del sistema sanzionatorio applicabile alle violazioni della normativa doganale”).

La richiamata disposizione del novello art. 10ter, co. 3 dello Statuto del Contribuente fissa quindi un principio generale, la cui introduzione segue e copre a livello di sistema, lasciandoli comunque vigenti, precedenti interventi del Legislatore volti ad evitare che condotte di scarsa rilevanza, per quanto formalmente in contrasto con gli obblighi derivanti dalla disciplina tributaria, ricevano sanzioni, anche c.d. “improprie”, della stessa gravità di quelle previste per comportamenti ben più offensivi. Si pensi, ad esempio, alle fattispecie di “lieve inadempimento” introdotte con l’art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1973 in tema di versamenti o addirittura alla non punibilità delle violazioni c.d. “meramente formali” che “non arrecano concreto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo” ex art. 6, co. 5-bis del D. Lgs. n. 472/1997, formulazione ora sostanzialmente trasfusa nell’art. 5, co. 6 del D. Lgs. n.

173/2024; alla previsione contenuta nell'art. 50 d.lgs. n. 346 del 1990, con riguardo all'imposta di successione, laddove l'omessa dichiarazione è sanzionata in misura proporzionale all'imposta liquidata o riliquidata dall'Ufficio, ma se non è dovuta alcuna imposta si applica una sanzione in misura fissa; come pure agli ulteriori interventi mitigatori ora contemplati dal D. Lgs. n. 87/2024.

Inoltre, con l'art. 3 del D. Lgs. n. 87/2024 è stato introdotto, all'art. 3 del D. Lgs. n. 472/1997, il comma 3 bis secondo cui «la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività», altresì novellandosi l'art. 7 comma 1 dello stesso Decreto con l'aggiunta della disposizione che «la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'art. 3 comma 3 bis».

Anche in tema di proporzionalità delle sanzioni amministrative sussiste una vasta casistica giurisprudenziale, la quale non limita l'applicazione del principio all'uso della discrezionalità sanzionatoria nel “range” normativamente previsto, ma investe anche la proporzionalità della stessa previsione normativa sanzionatoria, ovviamente non in termini di creazione del diritto, bensì di risoluzione di antinomie.

In realtà, anche nei casi finora trattati il profilo sanzionatorio potrebbe essere tenuto presente, talora venendo considerate dalla dottrina e dalla giurisprudenza le implicazioni esaminate, ad esempio in tema di utilizzabilità di documenti non esibiti nel corso dei controlli, come “sanzioni improprie” in quanto comunque comportanti conseguenze sfavorevoli sul soggetto (in tal senso, ad esempio, C. cost. n. 137/2025 cit.¹²).

¹² Nella quale, in particolare, si ricorda appunto che la c.d. “sanzione impropria” è “una figura non estranea al diritto tributario, che in alcuni casi colpisce il contribuente che non ha osservato determinate prescrizioni non solo con una sanzione formale (amministrativa o penale) ma anche con una situazione di svantaggio, che può rivestire carattere procedimentale (e/o processuale) o sostanziale”, come “ad esempio: la perdita, ai sensi dell'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per il contribuente che registri le fatture fuori termine; il divieto di prova previsto dall'art. 61, terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, concernente le circostanze omesse nelle scritture contabili obbligatorie o in contrasto con le risultanze di queste; l'imputazione ai ricavi, ai sensi dell'art. 32, primo comma, numero 2), del d.P.R. n. 600 del 1973, dei prelevamenti annotati nei conti bancari e non risultanti dalle scritture contabili, nel caso in cui il contribuente non ne indichi il soggetto beneficiario”, con la precisazione che “la giurisprudenza

Le decisioni nelle quali si è valutata l'importanza di commisurare la risposta sanzionatoria a condotte di scarsa rilevanza si accompagnano in genere, a loro volta, ad una tripartizione dei casi a seconda che afferiscano a **“a) violazioni sostanziali”** consistenti nella “omessa ed infedele dichiarazione degli elementi rilevanti per la quantificazione dell'imponibile o dell'imposta e, quindi, incidono sulla determinazione della base imponibile e/o sul pagamento del tributo”, **“b) violazioni formali”**, le quali “a differenza delle prime non incidono sulla determinazione dello imponibile o dell'imposta e sono collegate ad un omesso, irregolare od incompleto adempimento del contribuente” ed infine **“c) violazioni meramente formali”**, categoria “positivamente individuata dall'art. 5-bis d.lgs. n. 472 del 1997, introdotto dall'art. 7, comma 1, lett. a, d.lgs. n. 32 del 2001, a decorrere dal 20 marzo 2001, che ha precisato e circoscritto quanto già previsto dall'art. 10, comma 3, I. n. 212 del 2000 per le violazioni non punibili (secondo cui era tale la «mera violazione formale senza alcun debito di imposta», formula valutata da subito come eccessivamente ampia perché idonea ad includere anche le violazioni atte a ostacolare od impedire l'esercizio dell'attività di controllo del Fisco)” e nella quale rientrano le violazioni “che non arrecano alcun pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo” (in tali termini, Cass., Sez. 5 - , Sentenza n. 16450 del 10/06/2021, cit.).

Un caso di violazione meramente formale può probabilmente ritenersi quello trattato da Cass., Sez. 5 - , Ordinanza n. 24789 del 18/08/2023, laddove un autotrasportatore era stato sanzionato ai sensi dell'art. 305 d.P.R. n. 43 del 1973 (cd. TULD) per non avere presentato in Dogana il Mod. T1, relativo a merce in transito, attraverso il porto di Genova, con destinazione Stati Uniti d'America,

costituzionale, salvo qualche eccezione (tra cui sentenze n. 140 del 2022 – questa, in realtà, sugli oneri fiscali condizionanti l'accesso alla tutela giurisdizionale –, n. 338 del 2011 e n. 103 del 1967), ha ravvisato, al ricorrere di particolari requisiti, la non illegittimità costituzionale di tale tipo di sanzioni (sentenze n. 186 del 1982, n. 121 del 1982 e n. 201 del 1970; ordinanze n. 246 del 1993 e n. 385 del 1989)”, con “sindacato..., in sostanza, rivolto alla verifica in termini di ragionevolezza e di proporzionalità del bilanciamento operato dal legislatore, con una valutazione calibrata a seconda della specificità e della portata delle norme censurate e delle esigenze poste a giustificazione delle stesse”.

spedizione che era tuttavia avvenuta “con l’esecuzione di tutte le pratiche doganali, al netto della consegna del modello summenzionato” e con riconoscimento della stessa Dogana dell’“appuramento amministrativo del T1, rilevando l’effettiva conclusione del regime sospensivo”. In tal caso la Corte, pur osservando che “la mancata presentazione tempestiva del documento T1” integrava “una lacuna documentale” ha nondimeno ritenuto che la previsione sanzionatoria fosse giustificata solo dalla omessa presentazione della merce alla dogana di destinazione.

Sempre in tema di violazioni di scarsa rilevanza, una tipologia di casi che si può considerare è anche quella del lieve ritardo nei versamenti, nella quale appunto il tributo viene interamente riconosciuto e versato, ma con ritardo. Ad esempio, in una vicenda nella quale una società contribuente aveva versato il primo acconto Irap, di euro 125.639,79, relativo all'anno d'imposta 2005, in data 22 agosto 2005, invece che alla scadenza del 20 luglio 2005, ricevendo per questo una sanzione di euro 37.708,00, la S.C. (Sez. V, Ord. n. 32630/2019), ovvero nella misura fissa del “trenta per cento di ogni importo non versato” prevista all’epoca dall'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, la Corte ha ribadito il suo stesso precedente orientamento secondo cui “la disposizione contenuta nel comma quarto dell'art. 7 del d.lgs 18 dicembre 1997, n. 472 - che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa - si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzioni, comprese quelle che la legge stabilisce in misura proporzionale o fissa, dovendosi in tal caso considerare che il minimo ed il massimo si identificano in detta misura fissa o proporzionale (Cass., 04/03/2011, n. 5209. Conforme Cass. 13/12/2017, n. 29998)”.

Altra ipotesi di violazione solamente formale con benefici effetti sul trattamento sanzionatorio è stata poi ritenuta quella del “ritardo nella fatturazione, sanzionato dall'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997”, laddove

tale “condotta, pur oggettivamente lesiva per l'esercizio delle azioni di controllo, non abbia arrecato alcun pregiudizio, con accertamento di fatto di competenza del giudice di merito, sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o sul versamento del tributo, sicché, in caso di pluralità di violazioni della medesima disposizione, è applicabile l'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997” e ciò appunto anche in coerenza, “quantomeno in materia di Iva (e per i tributi armonizzati in genere), con il principio di proporzionalità più volte affermato dalla Corte di Giustizia in materia di sanzioni, che non possono eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'Iva ed evitare l'evasione (v. Corte di Giustizia, sentenza 17 luglio 2014, in C-272/13, Equoland; Corte di Giustizia, sentenza 19 luglio 2012, in C-263/12, Ainérs Rédlíhs; da ultimo Corte di Giustizia, sentenza 8 maggio 2019, in C-712/17, EN.SA. Srl, con riguardo all'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471 del 1997) (così Cass., Sez. 5 - , Sentenza n. 16450 del 10/06/2021, cit.).

In tema di omessa dichiarazione dei redditi, si può poi citare C. cost. n. 46/2023 secondo la quale, se da una parte va riconosciuta “l'esigenza, per il buon funzionamento del sistema tributario, che l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi sia presidiata da una sanzione con un forte effetto deterrente”, tuttavia, sotto il profilo “della ragionevolezza e proporzionalità della sanzione in questione” possono verificarsi casi, come quello nella specie esaminato di “un contribuente che si ha omesso di presentare la dichiarazione dei redditi relativa al regime fiscale del consolidato, ma, da un lato, ha tempestivamente presentato la propria dichiarazione, in tal modo esponendosi inequivocabilmente ai controlli dell'Agenzia delle entrate, e, dall'altro, ha comunque interamente versato, sebbene in ritardo, ma prima di aver ricevuto qualsivoglia avviso di accertamento, le imposte dovute” venendo assoggettato ad un “minimo edittale” del “centoventi per cento dell'imposta dovuta: nel caso di specie, quindi, oltre un milione di euro” con dunque una questione “di congruità tra il concreto disvalore dei fatti e la misura della sanzione”.

Orbene, secondo la Corte in casi del genere non applicare una sanzione “depotenzierebbe gravemente l’effetto deterrente che deve presidiare, per quanto prima detto, la corretta presentazione della dichiarazione dei redditi, portando “al risultato estremo che nessuna sanzione sarebbe irrogata ogni qualvolta il contribuente, pur avendo ommesso di presentare la dichiarazione, abbia comunque effettuato, anche dopo anni dalla scadenza dei termini stabiliti, l’integrale pagamento delle imposte dovute”, mentre, secondo “una lettura sistematica della norma censurata in correlazione con un’interpretazione conforme a Costituzione dell’art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997”, tenuto conto degli antecedenti storici di tale norma ¹³ e dei successivi sviluppi, norma la quale ha “stabilito, sostanzialmente ricalcando quanto già previsto dall’art. 11 della legge n. 689 del

¹³ Così riassunti dalla Corte, con un quadro di sintesi che appare opportuno riportare quale utile riferimento: “la disciplina delle sanzioni tributarie, come è noto, trova le sue radici nella legge 7 gennaio 1929, n. 4 (Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie), che, effettuando una scelta dalla quale l’ordinamento non si è più discostato, ha previsto due differenti modelli sanzionatori per la repressione dell’illecito fiscale, distinguendo tra le violazioni che danno luogo a reati e quelle che generano obbligazioni di «carattere civile» (l’antecedente storico delle sanzioni amministrative): la pena pecuniaria, che aveva carattere afflittivo, e la soprattassa, a carattere retributivo e risarcitorio (artt. 3 e 5). Una prima organica modifica di tale disciplina è poi avvenuta con la legge delega n. 825 del 1971, diretta, quanto al sistema delle sanzioni, a introdurre una «migliore commisurazione di esse all’effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni» (art. 10, secondo comma, punto 11). Nei relativi decreti attuativi le sanzioni sono state collocate all’interno della disciplina dei singoli tributi, con una partizione specialistica delle stesse e con la creazione di microcosmi sanzionatori separati. Le singole condotte sanzionate, pur costituite da elementi omogenei (omessa presentazione della dichiarazione, dichiarazioni infedele, ommesso versamento e altre), non hanno quindi trovato una collocazione unitaria, ma si sono innestate nella disciplina dei singoli tributi. Con la delega contenuta nell’art. 3, comma 133, della legge n. 662 del 1996, il sistema sanzionatorio tributario non penale è stato poi innovato profondamente. Tale disposizione, infatti, alla lettera q), ha previsto: «adeguamento delle disposizioni sanzionatorie attualmente contenute nelle singole leggi di imposta ai principi e criteri direttivi dettati con il presente comma e revisione dell’entità delle sanzioni attualmente previste con loro migliore commisurazione all’effettiva entità oggettiva e soggettiva delle violazioni in modo da assicurare uniformità di disciplina per violazioni identiche anche se riferite a tributi diversi, tenendo conto al contempo delle previsioni punitive dettate dagli ordinamenti tributari dei Paesi membri dell’Unione europea». In attuazione di tale delega sono stati quindi emanati: a) il d.lgs. n. 471 del 1997, relativo alle sanzioni e nel quale, eliminando la frammentazione che caratterizzava il sistema previgente, sono state inserite unitariamente quelle in materia di imposte dirette e IVA; b) il d.lgs. n. 472 del 1997, in base al quale la sanzione amministrativa tributaria è stata adeguata ai principi generali della legge 24 novembre 1981, n. 689 (Modifiche al sistema penale); c) il decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 473 (Revisione delle sanzioni amministrative in materia di tributi sugli affari, sulla produzione e sui consumi, nonché di altri tributi indiretti, a norma dell’articolo 3, comma 133, lettera q, della legge 23 dicembre 1996, n. 662) dedicato alle sanzioni amministrative relative ai tributi indiretti. Il nuovo modello di sanzione amministrativa pecuniaria, che è emerso da questa riforma, ha sotto più profili mutuato la propria disciplina dal diritto punitivo, come dimostra, ad esempio, l’introduzione del principio della intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e quello della retroattività della normativa successiva più favorevole. Secondo la Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 27 aprile 2022, n. 13145, del resto: «l’impianto sanzionatorio non penale nella materia tributaria risponde a uno stampo penalistico»”.

1981, che «[n]ella determinazione della sanzione si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali», contemplando poi al comma 4 “la facoltà di ridurre in modo consistente la misura della sanzione: «[q]ualora concorrano eccezionali circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo»” (con eliminazione poi del termine “eccezionali” ad opera dell'art. 16, comma 1, lettera c), numero 2), del d.lgs. n. 158 del 2015), in una situazione quale quella esaminata, non potendo “la previsione di una sanzione pari al centoventi per cento dell'imposta dovuta...superare il test di proporzionalità” (con criticità anche sul versante del “sindacato di ragionevolezza, dal momento che il peso della sanzione potrebbe effettivamente scoraggiare, come evidenziato dal rimettente, il pur tardivo adempimento”), è possibile interpretare l'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 “in correlazione con l'art. 3 Cost.” e quindi leggendo il comma 4 di tale norma non “atomisticamente, ma in rapporto con il comma 1 del medesimo art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997”, quale una “opportuna valvola di decompressione che è atta a mitigare l'applicazione di sanzioni, come quella stabilita dalla norma censurata, che, strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano”, con riduzione che “ben può essere operata già da parte dell'Agenzia delle entrate, poiché questa spesso dispone, fin dal momento della irrogazione della sanzione, degli elementi di valutazione utili al riguardo” ovvero dal “giudice nell'ambito del contenzioso, anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qualvolta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegare circostanze tali da consentirlo”, similmente a quanto già affermato dalla stessa Corte in tema di sanzioni amministrative (con richiamo

alle Sentenze n. 112 del 2019, n. 185 del 2021 e n. 161 del 2018) ed in conformità dei “criteri indicati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell’Unione europea in tema di proporzionalità delle sanzioni tributarie relative ai tributi armonizzati (Corte di giustizia dell’Unione europea, sentenza 26 aprile 2017, in causa C-564/15, Farkas; 26 novembre 2015, in causa C-487/14, Total Waste Recycling; 16 luglio 2015, in causa C-255/14, Chmielewski; 17 luglio 2014, in causa C-272/13, Equoland; 18 dicembre 1997, nelle cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e altri), come pure nel caso trattato da Corte di giustizia dell’Unione europea, sezione prima, sentenza 8 maggio 2019, in causa C-712/17, En.Sa.

Infine, la proporzionalità può operare anche per violazioni sostanziali, laddove la sanzione appaia eccessiva rispetto alle peculiarità del caso.

Ad esempio, nella vicenda oggetto della Sentenza Cass., S.T., n. 12314/2023, dep. il 9.5.2023, un Gestore all’ingrosso dell’energia elettrica aveva esercitato tale attività “senza essere provvista della licenza di esercizio di cui all’art. 53 TUA (non avendo presentato la relativa denuncia)” ed era stata per questo sanzionata, pur dandosi atto “negli stessi avvisi sanzionatori...che le imposte erano state pagate in data 17.2.2003, contestualmente alla presentazione della dichiarazione annuale”. La Corte, pur confermando la sanzionabilità della condotta, ha tuttavia evidenziato:

- che, ancorchè, “in materia di tributi “armonizzati”, l’ordinamento eurounitario” disciplini “l’armonizzazione, di regola, solo sul piano sostanziale, ma non anche su quello sanzionatorio”, i “singoli Stati membri dell’Unione” sono “ comunque tenuti – in linea generale, allorquando manchi una disciplina comune - al rispetto dei principi comunitari di legalità, tassatività, proporzionalità ed effettività (si vedano, in particolare, in materia doganale, CGUE 8.5.2008, cause C-95/07 e C-96/07, Ecotrade; CGUE 12.7.2012, causa C-284/11, EMS-Bulgaria Transport; CGUE 19.7.2012, causa C-263/11, Rēdlihs; CGUE 20.6.2013, causa C-259/12, Rodopi-M91; CGUE 17.7.2014, causa C-

272/13, Equoland; da ultimo, in materia di IVA, CGUE 15.4.2021, causa C-935/19, Grupa Warzywna Sp. z o.o.)”;

- che, pure per il diritto interno, il principio di proporzionalità ha “natura cogente anche per l’Amministrazione finanziaria - anche al lume di quanto previsto dall’art. 1 della legge n. 241 del 1990 (come modificato dalla legge n. 15 del 2005), secondo cui <<l’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell’ordinamento comunitario>> - sicché esso può annoverarsi tra i principi generali dell’agere amministrativo (in tal senso, con specifico riferimento all’ambito tributario, questa Corte s’è già pronunciata sin dalla sentenza n. 3559/2009, seguita da numerose altre pronunce)”;

- che, in particolare, il “principio di proporzionalità...implica, nella sostanza, una verifica della risposta sanzionatoria dell’ordinamento rispetto al relativo canone che deve improntare l’azione del legislatore (anche in forza di quanto disposto dal vigente art. 117, comma 1, Cost.) e dell’Amministrazione finanziaria, ciascuno nei rispettivi ambiti di attribuzioni e competenze”, sul punto adesivamente richiamandosi il punto 27 della Sentenza CGUE 15.4.2021, causa C-935/19, Grupa Warzywna Sp. z o.o. cit. secondo cui, a fronte “di una norma sanzionatoria che prevedeva l’irrogazione della sanzione in misura pari al 20% dell’importo dell’eccedenza IVA indebitamente chiesta a rimborso”, è stato affermato che “siffatte sanzioni non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l’esatta riscossione dell’imposta e di evitare la frode” e che, “al fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell’infrazione che detta sanzione mira a reprimere, nonché delle modalità di determinazione dell’importo della sanzione stessa (sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 60)”;

- che a tali fini, sulla scorta di quanto già affermato da Cass. n. 8283/2022, è opportuno quindi distinguere le “violazioni tributarie soggette a sanzione, distinguendole in a) violazioni sostanziali (se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento), b) violazioni formali (se pregiudicano l'esercizio delle azioni di controllo pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento), ed infine c) violazioni meramente formali (se non influiscono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, né arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo)”.

Alla luce di tali premesse, e pur ritenendo che non possa “dirsi in sé irragionevole” la “previsione di un meccanismo sanzionatorio fondato su un multiplo dell'imposta evasa (o che si è tentato di evadere...)” che possa “in concreto determinare una quantificazione molto significativa (come nella specie)”, in quanto “espressione del principio di effettività, oltre che di adeguatezza” (con richiamo a Cass., Sez. Un., n. 13145/2022), si è tuttavia ritenuto che vicende come quella in questione, pur concretanti una violazione sostanziale e non meramente formale, “siano potenzialmente idonee a far emergere una frizione tra il diritto eurounitario e quello interno, quanto al principio di proporzionalità: occorrendo verificare, infatti, se la gravità del trattamento sanzionatorio sia parametrata all'effettivo pregiudizio subito dall'Amministrazione e alla pericolosità della condotta tenuta in relazione all'esercizio di un'efficace azione di controllo (v. ancora Cass., Sez. Un., n. 13145/2022)”, laddove “l'entità minima della sanzione pari al doppio dell'imposta, come previsto dall'art. 59 cit., può in tali casi apparire eccessiva, perché non consente una graduazione (o flessibilità) della risposta punitiva che legghi i termini di riferimento (ossia, il rischio e il pericolo a cui tutela è posta la norma sanzionatoria) con la minore o maggiore intensità della condotta illecita del contribuente, né con il suo comportamento successivo”, con la precisazione che ciò “non implica necessariamente la disapplicazione della norma in discorso, perché il sistema sanzionatorio tributario interno, proprio in ossequio alle

esigenze appena manifestate, reca una disposizione [l'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 472/1997, come modificato dall'art. 16, comma 1, lett. c), n. 2), d.lgs. n. 158/2015)], che oggi così recita: <<Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo>>”, “regola applicabile ad ogni genere di sanzione tributaria (v. Cass. n. 29998/2017; Cass. n. 5209/2011)” e comunque essendo consentita al giudice nazionale, essendo appunto il principio di proporzionalità “di derivazione eurounitaria”, una “valutazione officiosa” dello stesso, “concernendo questioni che involgono l'applicazione del diritto UE, al fine di evitare possibili contrasti tra lo stesso diritto interno e il diritto sovranazionale (v. Cass. n. 13065/2006; Cass., Sez. Un., n. 26948/2006; Cass., n. 16130/2007; Cass. n. 17814/2015)”. Con la conseguenza della necessità di una nuova valutazione, in caso di ritenuta “effettiva sproporzione della risposta sanzionatoria adottata dall'Ufficio”, di una eventuale “riduzione della sanzione per cui è processo, ai sensi dell'art. 7, comma 4, cit., potrà essere disposta – fino alla metà del minimo edittale”, tenendosi “conto – a parte, ovviamente, l'entità dell'imposta evasa (o che si è tentato di evadere) – della natura sostanziale della violazione, del periodo complessivo in cui si è protratto l'illecito, nonché della spontaneità della regolarizzazione, seppur tardiva, da parte della società contribuente”.

Del pari Cass., S.T., Sent. n. 1743/2025 ha affermato il principio: “in tema di tributi armonizzati, nel caso in cui sia stato proposto nell'ambito del giudizio tributario un motivo di impugnazione sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegare circostanze tali da consentirlo, il giudice dovrà assicurare adeguatezza e proporzionalità della sanzione al caso concreto e, laddove ciò non sia possibile attraverso l'applicazione della vigente normativa sanzionatoria, interpretata in conformità alla Costituzione e ai principi unionali, potrà procedere alla sua disapplicazione al fine di garantire la piena efficacia delle prescrizioni del diritto dell'Unione nell'ambito della controversia di cui è investito” osservando che

“nel caso in esame è mancata qualunque valutazione in ordine alla proporzionalità della sanzione irrogata, complessivamente pari al 250% dei diritto doganali evasi, da parte del giudice del merito, che si è limitato a rilevare la genericità della doglianza in assenza di «un approfondimento» della ricorrente in grado di chiarire «l’interesse all’impugnazione in relazione alla lesione subita», interesse che può ritenersi in re ipsa data l’entità della sanzione in rapporto all’ammontare dei diritti evasi (sanzioni per euro 7.770.946,00 a fronte di revisione doganale)”.

8. CONCLUSIONI

Un argomento così vasto e ricco di implicazioni, già difficilmente condensabile in una relazione con le determinate finalità della presente, andrebbe probabilmente riguardato non atomisticamente, bensì nell’ottica di una ben più vasta trasformazione che sta interessando il diritto tributario, specie sotto il profilo dei rapporti del contribuente con l’Autorità e delle relative tutele. In particolare, in più punti si colgono segnali di avvicinamento al sistema penalistico, e ciò da ultimo anche con la recentissima sentenza della Corte cost. n. 50/2026, nella quale si fa riferimento al “tendenziale allineamento tra il processo penale e quello tributario” emergente ad esempio dal comma 5-bis dell’art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, aggiunto dall’art. 6, comma 1, della legge 31 agosto 2022, n. 130, laddove si prevede che «l’amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l’atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni», sul punto intravedendosi, rispetto ad una “impostazione autoritaria che, in tempi passati, era stata propria della pregiudizialità tributaria della legge n. 4 del 1929”, il passaggio ad una “visione secondo cui «il dovere tributario, nella concezione

costituzionale, attiene al pactum unionis piuttosto che a quello subiectionis», in quanto «funzionale al finanziamento dei diritti civili e sociali che la Costituzione riconosce» (ancora sentenza n. 137 del 2025, ma in termini analoghi già sentenza n. 288 del 2019)».

Il che potrebbe portarci dunque a delle riflessioni su come il principio di proporzionalità si possa leggere in chiave di effettiva offensività all'«interesse erariale alla percezione del tributo» ai fini del bilanciamento, imposto dall'art. 10-ter St. Contr. co. 1, con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente (nella stessa sentenza ITALGOMME, si menzionano, come riferimenti esemplificativi di «violazioni prive di ogni offensività dei beni giuridici tutelati e, come tali, esenti da punibilità..... Cass. n. 5897 del 8/3/2013; Cass. n. 27211 del 22/12/2014; Cass. 14767 del 15/07/2015; Cass. n. 23352 del 6/10/2017; Cass. n. 901 del 19/01/2019; ma si potrebbe pensare, ad esempio, anche ad un ulteriore avvaloramento dell'orientamento che distingue ai fini sanzionatori della distinzione tra «crediti inesistenti» e «crediti non spettanti» (cfr. Cass., SS.UU., Sentenza n. 34452 del 11/12/2023). Oppure, sul se la sanzione tributaria presenti un profilo generalpreventivo ed anche questo possa essere oggetto di valutazione di proporzionalità (spunti interessanti si rinvencono nella citata C. cost. n. 46/2023, come in precedenza sottolineato) alla luce delle accresciute capacità tecnologiche di accertamento delle quali dispone l'Amministrazione finanziaria (pure queste invero menzionate dalla C. cost. nella Sentenza n. 137/2025, cit. laddove si fa riferimento alla «evoluzione digitale e normativa che ha condotto alla creazione di nuove banche dati, come quella relativa alle fatture elettroniche», contenenti «elementi informativi che l'amministrazione finanziaria potrebbe ottenere semplicemente interrogandole», eventualmente con algoritmi di intelligenza artificiale).

In attesa di eventuali sviluppi derivanti da tali riflessioni, è comunque già allo stato appagante constatare che il principio di proporzionalità è ormai entrato positivamente nell'ordinamento tributario, quale limite generale ai poteri degli

Enti sia quanto alle attività di accertamento, imposizione e riscossione, sia quanto all'esercizio dei poteri sanzionatori. Limite la cui operatività postula un bilanciamento, secondo gli indicati parametri, tra i suddetti poteri e la posizione dei contribuenti, bilanciamento del quale giudicano le Corti, alle quali è quindi affidato un ruolo essenziale di salvaguardia finanche ricostruttiva dell'integrale sistema di tutela dei diritti.

E, da questo punto di vista, è bene tenere a mente, come ricordato sempre nella più volte menzionata nella sentenza *Italgomme*, che “sono l'interpretazione e l'applicazione pratica della legge da parte dei tribunali nazionali che devono garantire agli individui la protezione contro l'arbitrarietà (si veda *Rustamkhanli*, ...§ 42)”. Buon lavoro, dunque.

dr. Gabriele Di Maio