



CONSIGLIO di PRESIDENZA
della GIUSTIZIA TRIBUTARIA



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI
FEDERICO II

Profili sostanziali della Riforma tributaria: Implicazioni e Applicazioni Pratiche

IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA' NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO

dr. Gabriele DI MAIO
Magistrato tributario
Presidente di Sezione
Corte Tributaria di
Secondo Grado della
Campania

IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ COME DETERMINAZIONE DELLA “GIUSTA MISURA DEL POTERE”



A QUALE POTERE CI SI RIFERISCE?

- **POTERE PARTICOLARMENTE INCISIVO RICONOSCIUTO AD UN PRIVATO:** (es. datore di lavoro)
- **POTERE RICONOSCIUTO AD UNA PUBBLICA AUTORITA':** (es. Amministrazione Finanziaria)
- **POTERE NORMATIVO** (es. in materia di sanzioni)
- **POTERE INTERPRETATIVO** (quale «regula juris»; cfr. ad 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”)

ANTICHE RADICI DEL PRINCIPIO

- **CICERONE, DE OFFICIIS:** c'è “una misura anche ...nel castigo”; si deve 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”; l'uomo è l'“unico fra tutti gli esseri viventi” a sentire quale sia il valore “dell'ordine, del lecito e della misura nelle azioni...”
- **ORAZIO, SATIRE:** «vi sono dei precisi limiti al di là e al di qua dei quali non può esservi il giusto» (“sunt certi denique fines quos ultra citraque nequit consistere rectum«)
- Introduzione con le **Leggi delle XII Tavole** di limiti al peso dei vincoli da apporre al debitore → passaggio con la **Lex Poetelia Papiria de nexis del 326 a.C.** dalla responsabilità corporale alla più proporzionata responsabilità patrimoniale 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
- «regula juris», frequente nel diritto canonico medievale, per la quale “**odiosa sunt restringenda**”
- **Magna Charta Libertatum:** possibilità di prelevare solamente “rendite ragionevoli” senza provocare “danni o distruzioni” - art. 4 - ovvero nel poter richiedere solo “ragionevole auxilium” per specificate esigenze regali - art. 12), sempre in accordo ad esigenze di pacifica convivenza sociale.

L'ELABORAZIONE DEL PRINCIPIO NELL'ESPERIENZA GERMANICA



I «GRADINI» DEL TEST DI PROPORZIONALITA'

LEGITTIMITA' DELLO
SCOPO E DEL MEZZO
(LEGITIMES ZIEL UND
MITTEL)

IDONEITÀ A SODDISFARE
LA FINALITÀ PERSEGUITA
(GEEINGNETHEIT)

NECESSITÀ DI
ESERCITARE IL POTERE IN
QUEL MODO
(ERFORDERLICHKEIT)

ADEGUATEZZA (O
PROPORZIONALITÀ IN
SENSO STRETTO -
ANGEMESSENHEIT ODER
VERHÄLTNISMÄSSIGKEIT
IN ENGEREN SINNE)

L'APPARIZIONE DEL PRINCIPIO NELLE SENTENZE DELLA CGUE

- **Fédération Charbonnière de Belgique** (1956, in C-8/55) la reazione dell'Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone in C-8/55 “ad un atto illecito delle imprese” avrebbe dovuto essere “commisurata all'importanza dell'atto illecito”.
- **Mannesmann** (1962, in C-19/61) Afferma che la suddetta Alta Autorità ha l'obbligo di tener conto della realtà economica «affinchè gli scopi perseguiti siano raggiunti nel modo migliore e col minimo sacrificio possibile per le imprese partecipanti» e che questa “esigenza di giustizia” va 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”.
- **ACCIAIERIE S. MICHELE + altri** (1962 in C-5/62 e riunite) valuta “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”.
- **SCHMITZ** (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, afferma 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...”.
- **INTERNATIONALE HANDELSGESELLSCHAFT** (1970, in C-11/70): «la tutela dei diritti fondamentali costituisce ...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” (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 spese per la cauzione non appaiono sproporzionate rispetto al valore complessivo delle merci ed alle altre spese commerciali”).
- **BALKAN- Import-Export** (1973, in C-5/73), in tema di importi compensativi per le importazioni, esclude 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”.
- **“CASSIS DE DIJON”** (1979 in C-120/78) 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.

LA POSITIVIZZAZIONE DEL PRINCIPIO A LIVELLO SOVRANAZIONALE

- L'art. 40 del Trattato originario (norma ad esempio invocata nella Sentenza INTERNAZIONALE) prevedeva che l'organizzazione comune dei mercati agricoli potesse “comprendere tutte le misure necessarie al raggiungimento degli obiettivi definiti all'articolo 39” e doveva “limitarsi a perseguire” gli stessi.
- TRATTATO DI MAASTRICHT del 1992
- TRATTATO DI AMSTERDAM del 1997 (introduce il Protocollo n. 2)
- CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA (Nizza 2000; Strasburgo 2007)
- TRATTATO DI LISBONA entrato in vigore il 1° dicembre 2009
- **ART. 5, CO. 4 TUE:** “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 ”
- **Protocollo n. 2:** “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”.
- **CDFUE, 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**”.

SUCCESSIVE SENTENZE DELLA CGUE

- **SCHMIDBERGER** (2003, in C-112/00) ritiene proporzionata l'autorizzazione ad una manifestazione di protesta comportante blocco autostradale.
- **SCHEKE** (2010, in C-92/09 e riun.) afferma che, 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», «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).
- **WINNER WETTEN GMBH** in tema di disapplicazione, «per effetto del primato del diritto dell'Unione direttamente applicabile», di «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».
- **DIGITAL RIGHTS IRELAND** (2014) in tema di conservazione di dati personali
- **BERLIOZ** (2017, in C 682-15) in tema di sanzioni comminate dalla Autorità Tributaria francese al suddetto fondo lussemburghese per il mancato invio di informazioni richieste
- **LINK LOGISTIC** (2018, in C-384/17) in tema di proporzionalità di sanzioni, escludendo peraltro l'efficacia diretta dell'articolo 9 bis della Direttiva 1999/62/CE
- **NE** (2022, in C-205/20), ritiene la diretta operatività del principio di proporzionalità delle sanzioni

LA GIURISPRUDENZA CEDU

- **FOGARTY C. REGNO UNITO** (2001, ricorso 37112/97) ritiene proporzionata l'immunità giurisdizionale in causa di licenziamento di dipendente di ambasciata.
- **A, B e C CONTRO IRLANDA** (2010, ricorso n. 25579/05) in tema di contestata limitazione al diritto di aborto, ritiene che solo per la terza ricorrente, soggetta a rischio di recidiva di cancro, la Corte ha ritenuto 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.).
- **S.H. ED ALTRI c. AUSTRIA** (2011, ricorso n. 57813/00) in materia di procreazione medicalmente assistita.
- **“ITALGOMME** (2025, ricorsi 36617/18 e riun,) in tema di accessi per verifiche fiscali (sulla quale si tornerà più avanti).

IL FALL-OUT SUL GIUDICE NAZIONALE

- **C. cost., Sent. n. 155/1995** in tema di espropriazione generalizzata, ha 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” (a differenza di C. cost. n. 1130/1988 che invece riferiva al “giudizio di ragionevolezza...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”).
- **C. cost., Sent. n. 220/1995** 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, si è ritenuto che il principio di proporzionalità “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”).
- **C. cost., Sent. n. 10/2015** in materia di «Robin tax», afferma che 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)»;
- **Cass., sent. n. 25561/2025** in tema di 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, afferma che 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**» 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”, sicché “il potere discrezionale riconosciuto agli Stati membri non può rimettere in discussione il principio 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”.

LA NOVELLA DELLO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Con l'**art. 1, co. 1, lett. a)** del **D. Lgs. n. 219/2023** è 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 proporzionalità .**
- 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".**

IN PARTICOLARE: QUANTO ALLE SANZIONI TRIBUTARIE

La Legge delega n. 111/2023 in più punti si prefiggeva 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**;
- al **miglioramento della “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**”);
- alla **“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**”);
- alla **“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**”).

IN PARTICOLARE: QUANTO ALLE SANZIONI TRIBUTARIE (segue)

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 a 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;
- 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 contemplati dal **D. Lgs. n. 87/2024**;
- **al comma 3bis aggiunto con l'art. 3 del D. Lgs. n. 87/2024 all'art. 3 del D. Lgs. n. 472/1997**, secondo cui «la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività», 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**».

CASISTICA GIURISPRUDENZIALE: MODALITA' DI ACCERTAMENTO

“ITALGOMME (2025, ricorsi 36617/18 e riun.) in tema di accessi per verifiche fiscali.

in un caso nel quale erano stati effettuati degli accessi 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 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 ...”).** 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”;**

- che il quadro giuridico interno aveva quindi «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).

Il Legislatore ha inteso porre a ciò 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”**. 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. **Recenti pronunce della S.C. 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, atteso 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**).

CASISTICA GIURISPRUDENZIALE: UTILIZZABILITÀ DI DOCUMENTI

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 ritenendo che la relativa "preclusione probatoria" deve ritenersi operante, al di fuori «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", ovvero :

- **“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”..

CASISTICA GIURISPRUDENZIALE: COMMISURAZIONE DELLA SANZIONE

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:

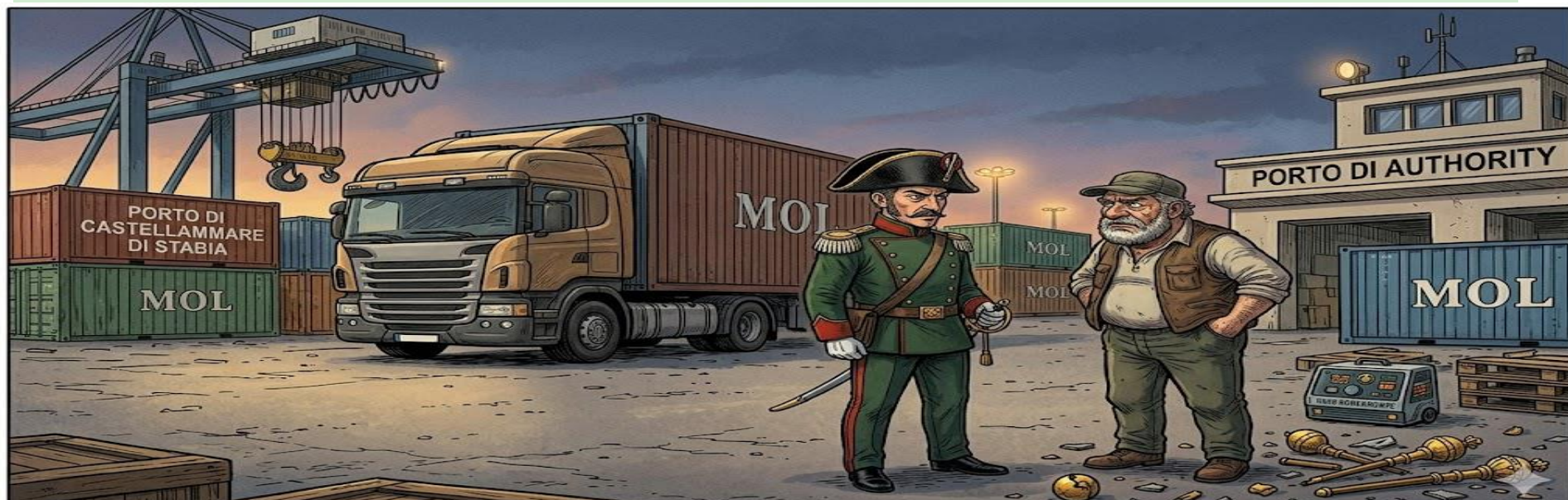
“a) violazioni sostanziali” consistenti nella “omessa ed infedele dichiarazione degli elementi rilevanti per la quantificazione dell'imponibile o dell'imposta e, quindi, incidono **sulla determinazione della base imponibile e/o sul pagamento del tributo**”;

“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”;

“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, l. 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**).

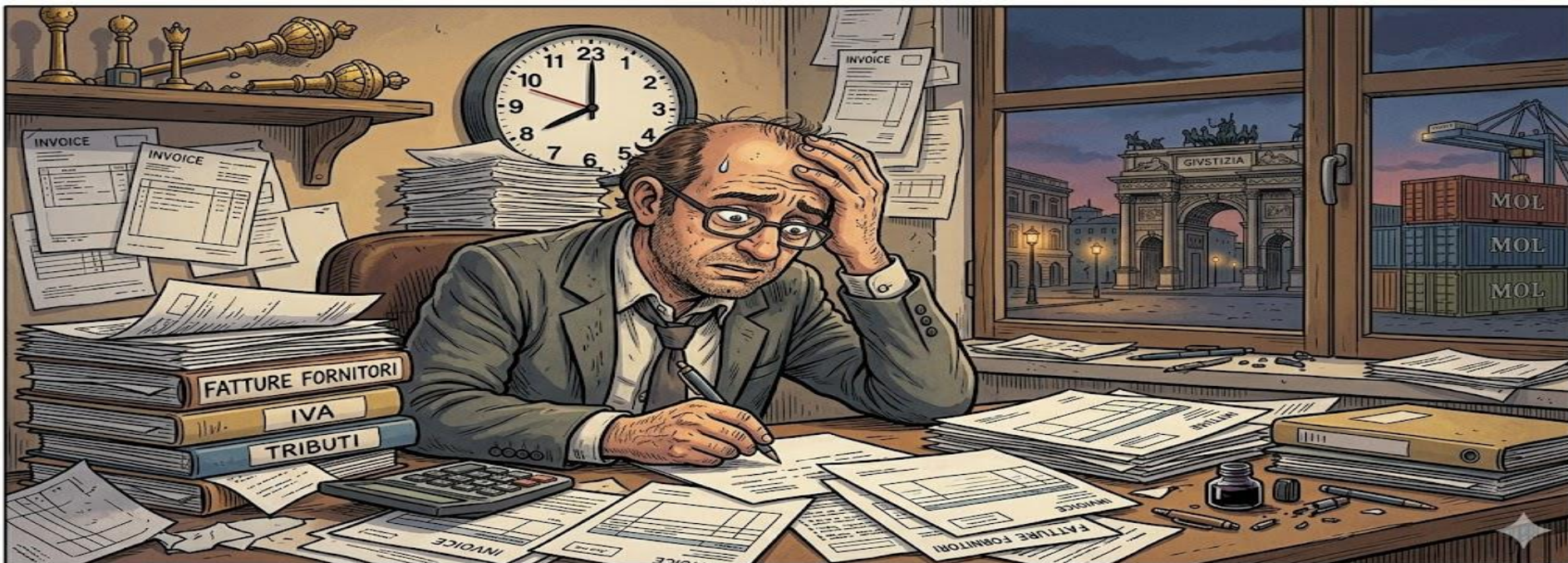
CASISTICA GIURISPRUDENZIALE: ESEMPIO DI VIOLAZIONE MERAMENTE FORMALE

- 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, 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.
- In effetti, non vi era stato pregiudizio né per l'imposizione, né per il controllo.



CASISTICA GIURISPRUDENZIALE: ESEMPIO DI VIOLAZIONE FORMALE

- Ipotesi di violazione solamente formale con benefici effetti sul trattamento sanzionatorio è stata 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**).



CASISTICA GIURISPRUDENZIALE: ESEMPIO DI VIOLAZIONE SOSTANZIALE

- **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 allegate 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)”.



CONCLUSIONI

Probabilmente un argomento così vasto e ricco di implicazioni, già difficilmente condensabile in una relazione, andrebbe 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 riavvicinamento con il 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, laddove si prevede che «l'amministrazione prova in giudizio **le violazioni contestate con l'atto impugnato**» e «Il giudice ...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 precedenti esemplificativi di **“violazioni prive di ogni offensività dei beni giuridici tutelati** e, come tali, esenti da punibilità; 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 alla luce delle accresciute capacità tecnologiche di accertamento delle quali dispone l'Amministrazione finanziaria** (anche 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 impositori sia quanto alle attività di accertamento, imposizione e riscossione, che ai poteri sanzionatori**. Limite la cui operatività postula un bilanciamento, secondo gli indicati parametri, tra i suddetti poteri, addirittura in essi ricomprendendosi anche i poteri di normazione sanzionatoria, e i diritti fondamentali del quale giudicano le Corti, alle quali è quindi affidato un ruolo essenziale di salvaguardia finanche ricostruttiva dell'integrale sistema di tutela dei diritti.

CONCLUSIONI

Come ricordato sempre nella più volte menzionata sentenza Italgomme:

«Sono l'interpretazione e l'applicazione pratica della legge da parte dei tribunali nazionali che devono garantire agli individui la protezione contro l'arbitrarietà» (Rustamkhanli, § 42)».

Buon lavoro, dunque.

GRAZIE
PER
L'ATTENZIONE