

Giudice tributario e proporzionalità delle sanzioni: tra principi, strumenti e limiti in un sistema da riformare

Il rapporto che intercorre tra il principio di proporzionalità e la disciplina sanzionatoria tributaria vigente nel nostro ordinamento è senza dubbio complesso e di grande attualità. È, infatti, a tutti nota l'importanza che tale principio riveste nel nostro ordinamento nazionale, ove funge sia quale criterio guida cui devono improntarsi i provvedimenti normativi ed amministrativi, sia quale strumento essenziale di sindacato giurisdizionale.

Tale principio, invero, rappresenta il parametro fondamentale di riferimento cui il giudice dovrebbe (*rectius*, deve) attenersi per valutare la congruità delle sanzioni irrogate rispetto alla violazione commessa e la sua applicazione potrebbe condurre ad un'attenuazione del carico sanzionatorio. Tuttavia, il tema della corretta applicazione del principio di proporzionalità da parte del giudice nazionale solleva talune perplessità operative, (perplessità) scaturenti dall'assenza di omogenei criteri interpretativi a livello nazionale e sovranazionale.

Nel contesto europeo, infatti, il principio di proporzionalità assurge a "principio generale del diritto dell'UE", la cui diretta efficacia (*spill-over* o c.d. "traboccamento") nei sistemi domestici è riconosciuta anche al di là delle materie rilevanti per l'ordinamento comunitario. Detto principio, quindi, gode di un'efficacia diretta all'interno degli ordinamenti statuali, limitando l'esercizio dei pubblici poteri. In altri termini, l'ampia discrezionalità di cui gode ciascuno Stato nel determinare il *quantum* delle sanzioni applicabili incontra il limite della proporzionalità, azionabile davanti al giudice, chiamato così a valutare l'adequatezza delle sanzioni irrogate rispetto al comportamento illecito posto in essere dal contribuente.

Il principio di proporzionalità, inoltre, è espressamente codificato nell'art. 5 del TUE, nonché negli artt. 49, par. 3 e 52, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (*breviter*, CDFUE). La diretta incidenza di tale principio negli ordinamenti interni è stata ribadita anche nella recente sentenza dell'8 marzo 2022, causa C-205/20, *NE*, con la quale la Grande Sezione della Corte di giustizia ha nuovamente affermato il principio secondo cui il criterio di proporzionalità della sanzione - stabilito da singole direttive, ovvero fondato sull'art. 49, par. 3, della Carta - si impone agli Stati membri pur in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili. La cruciale conseguenza di tale statuizione è quella per cui il giudice nazionale sarà tenuto a disapplicare la normativa interna nei limiti in cui questa contrasti con il principio di proporzionalità.

Il principio di diritto enunciato dalla Corte di giustizia è di notevole rilievo, in considerazione anche di quelle che possono essere le possibili ricadute nel settore tributario. Alla luce della consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, a sua volta conforme a quella della Corte EDU, si ritiene infatti che quanto statuito dai giudici di Lussemburgo nella sentenza *NE* sia applicabile anche alle sanzioni tributarie, in quanto aventi carattere "sostanzialmente penale".

Volgendo lo sguardo all'ordinamento nazionale, invece, emerge come la proporzionalità della sanzione alla gravità della violazione commessa non sia espressamente enunciata in alcuna norma, sebbene il legislatore abbia tentato di dare concreta attuazione al principio in discorso, dapprima, con la legge delega n. 23 del 2014 e, più recentemente, con il disegno di legge delega per la riforma fiscale licenziato dal Consiglio dei ministri lo scorso 16 marzo 2023.

Nonostante le pregevoli iniziative legislative, tuttavia, il rispetto di tale principio non può dirsi, ad oggi, pienamente realizzato, alla luce degli evidenti livelli di sproporzione che, in taluni casi, raggiungono le nostre sanzioni amministrative tributarie. Si pensi, a titolo esemplificativo, ai casi di omessa presentazione della dichiarazione, puniti, anche al di fuori di condotte fraudolente, con una sanzione che va dal 120% al 240% delle imposte dovute, ovvero alla fattispecie di dichiarazione infedele, punita dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o del credito indebitamente utilizzato. Dichiarazione infedele che, in materia di IVA, viene spesso a cumularsi con l'indebita detrazione (art. 6, comma 6, punita con il 90% dell'imposta detratta), con l'effetto di determinare per il trasgressore un onere complessivo pari quasi al doppio della maggiore imposta dovuta.

In tale contesto, inoltre, la Corte costituzionale non sembra aver fornito, al pari della Corte di giustizia, precise coordinate applicative, associando non di rado il principio di proporzionalità a quello di ragionevolezza e generando, conseguentemente, una confusione concettuale per il giudice nazionale.

L'unico strumento normativo pensato dal legislatore nazionale per ovviare a quelle fattispecie in cui l'applicazione dell'ordinaria disciplina sanzionatoria non consenta di rispettare il principio di proporzionalità è quello contenuto nell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui «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».

Tuttavia, anche la citata disposizione impone dei limiti al giudice in termini di riduzione sanzionatoria, (limiti) che potrebbero impedire, a loro volta, l'applicazione di una sanzione che possa dirsi proporzionata. Inoltre, tale strumento, consentendo il recupero della proporzionalità *ex post*, potrebbe porsi in contrasto con la giurisprudenza europea, che non ammette "scorciatoie" nell'applicazione del principio in discorso.

Ricostruito così brevemente il contesto normativo e giurisprudenziale entro cui il giudice è chiamato ad operare, ci si domanda come il principio di proporzionalità incida concretamente nel percorso decisionale del giudice.

Alla luce della costante giurisprudenza della Corte di giustizia e in virtù della cogenza del principio di proporzionalità, si ritiene che il giudice nazionale debba disapplicare la normativa interna (ed eventualmente anche lo stesso art. 7, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997) nei limiti in cui questa sia considerata sproporzionata. Al fine di eliminare il contrasto con il principio di proporzionalità, quindi, non è necessario disapplicare interamente la normativa nazionale, essendo sufficiente una disapplicazione parziale che conduca all'applicazione di una sanzione

più mite, ma al contempo effettiva e dissuasiva. Nella valutazione della proporzionalità complessiva della sanzione, il giudice dovrebbe altresì valorizzare le condotte riparatorie eventualmente poste in essere dal trasgressore, nonché il rapporto esistente tra l'imposta (se dovuta) e le sanzioni irrogate e l'eventuale reiterazione nel tempo di comportamenti illeciti.

L'assenza di specifici parametri di valutazione per la determinazione della posta sanzionatoria potrebbe, tuttavia, tradursi in un eccesso di discrezionalità da parte del giudice ed il rischio potrebbe essere quello che, in relazione ad una medesima fattispecie sanzionatoria, si giunga a divergenti giudizi sulla proporzionalità della sanzione irrogata. Rischio che potrebbe trovare una risoluzione attraverso il rinvio della questione alla Corte costituzionale o alla Corte di giustizia.

Pur dovendosi, quindi, apprezzare l'intervento tanto dei giudici europei, quanto del giudice delle leggi, è auspicabile che, sul punto, si giunga ad una soluzione sistematica in via legislativa. L'occasione è offerta dal sopracitato disegno di legge delega recentemente approvato alla Camera dei deputati, dal quale emerge chiaramente l'esigenza di intervenire sulla proporzionalità delle sanzioni tributarie, nel tentativo di attenuarne il carico, così da ricondurlo agli *standard* di altri Paesi europei.