

RISCOSSIONE

Il sindacato del regime sanzionatorio nazionale filtrato dal principio comunitario di proporzionalità

di Luciano Sorgato

OneDay Master

Nuove sanzioni e il ravvedimento operoso: aspetti fiscali e impatto sui reati tributari

Scopri di più

La **Corte di Giustizia Tributaria di II grado** della Lombardia con la **sentenza 3 febbraio 2025, n. 392**, ha affermato che: «*Va annullata la sanzione del 45% comminata per decadenza della rateazione della definizione agevolata degli avvisi di accertamento ex art. 2, D.L. n. 119/2018, per violazione del principio di proporzionalità, qualora sia ravvisabile un comportamento collaborativo del contribuente che prontamente rimedia alla violazione*». Specificamente, per la citata Corte, «*In sostanza deve ravvisarsi il vizio di sproporzione della sanzione (prevista nella misura del 45%), tenuto conto che essa è stata irrogata senza che vi sia stato alcun danno erariale e dinanzi ad un chiaro comportamento collaborativo e di buona fede della contribuente. Per tale motivo la cartella va annullata*». L'ufficio riteneva di aver determinato la sanzione in scrupolosa applicazione del disposto dell'[art. 15-ter, comma 2, D.P.R. n. 602/1973](#), e che non gli residuava alcun margine di variazione in ordine a tale misura.

Dopo la CGT di I grado di Vicenza che, sempre in raccordo con il principio di proporzionalità, ha **annullato la cartella di pagamento per eccesso di esercizio di potere**, con la sentenza n. 50 del 20/01/2025, anche la CGT della Lombardia prospetta l'identica sensibilità giudiziaria in ordine a tale fondamentale principio, del tutto ignorato dall'Amministrazione finanziaria in **sede di comminazione delle sanzioni**, la quale anzi ritiene di non poter incidere sulle relative misure di legge.

In ordine a tale fondamentale principio di governo della misura delle sanzioni, si sottolinea come tale principio assuma un **ruolo immanente all'ordinamento nazionale**, in quanto supportato dalle garanzie degli [artt. 2 e 3, Costituzione](#), nonché dall'art 49 della Carta dell'Unione per il chiaro effetto d'intersezione che essa **genera nell'ordinamento degli Stati membri**, come proprio convenuto dalla Grande Sezione della Corte di Giustizia, NE, in [causa C-205/20, sentenza 8 marzo 2022](#), e come anche chiarito dalla Corte Costituzionale nella [sentenza n. 46/2023](#). Il principio di proporzionalità, proprio in quanto espressione di un **principio immanente d'ordine generale**, opera in **modo diretto senza la necessità dello specifico supporto** di previsioni normative ulteriori. Il rango del principio di proporzionalità è primario per la **sua piena equiparazione alle disposizioni dei Trattati** e per la derivata

appartenenza alle fonti del diritto (codificato per la prima volta nel Trattato di Maastricht, il principio di proporzionalità è oggi consacrato nel Trattato di Lisbona che lo eleva a ruolo fondamentale del diritto europeo). Esso, proprio come sottolineato in sentenza anche dalla Corte di Vicenza, **esercita un'efficacia diretta all'interno degli ordinamenti europei**, ponendosi come **perentorio e invalicabile** limite all'esercizio dei pubblici poteri (in tal senso si veda la lucida disamina di Vittorio De Bonis, "*Le sanzioni amministrative tributarie*", Pacini Giuridica).

Al pari degli altri principi comunitari, il **principio di proporzionalità genera un effetto di spill-over**, applicandosi alle situazioni soggettive comunitarie e nazionali, allo scopo di **evitare disparità di trattamento nei vari ordinamenti giuridici** e a motivo che la tutela giurisdizionale dei **diritti sanciti dall'ordinamento europeo** è affidata ai giudici nazionali, i quali assolvono il **ruolo di adattare l'ordinamento interno**, attraverso un processo di osmosi, allo **standard europeo** (si cfr T. Tridimas, "*The general Principles of UE law*", Oxford, 2006). Già a partire dagli anni 70, la Corte di Giustizia non solo procede e giunge a sviluppare pienamente tale concetto, ma anche lo incapsula costituzionalmente, facendolo assurgere a **principio di portata così dilatata nel diritto comunitario**, da riferirlo sia all'attività normativa che a quella esecutivo/amministrativa delle Istituzioni, rendendolo **utilizzabile come test per la sindacabilità degli atti** e come criterio interpretativo della normativa comunitaria primaria ([CGUE, 17 dicembre 1970, Causa 11/70, International Handelsgesellschaft MBH](#)). Specificamente **in ambito sanzionatorio**, l'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea statuisce che «*le pene non devono essere sproporzionate rispetto al reato*», introducendo un **principio pervasivo rispetto a tutte le disposizioni** che prescrivono l'irrogazione delle sanzioni, le quali rappresentando norme di attuazione del diritto dell'Unione (come previsto dall'art 51, paragrafo 1, TUE) **sono rigidamente soggette al principio di proporzionalità**.

Sul tema, si deve ancora rilevare che **la fonte CEDU**, ossia i diritti garantiti dalla Convenzione, per come interpretati dalla Corte EDU e in linea con quanto statuito dall'art 6, par. 3, della **Carta dei diritti fondamentali dell'UE**, partecipano del Diritto Europeo in quanto principi generali e non vi è alcun dubbio che **il Trattato di Lisbona**, con le modifiche dell'art 6, TUE, abbia rafforzato la tutela dei diritti fondamentali **conferendo alla CARTA lo stesso valore giuridico dei Trattati**. Dalla qualifica della sanzione amministrativa nazionale come "sostanzialmente" penale deriva l'applicabilità del citato art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'UE alle **sanzioni amministrative tributarie**. Segnatamente, il principio della proporzionalità delle sanzioni previsto da tale disposizione è di carattere incondizionato e **si applica in termini assoluti**.

Proprio da tale portata applicativa consegue che il **divieto di adottare sanzioni sproporzionate non richiede l'emanazione di alcun atto aggiuntivo** in quanto non è consentito agli Stati membri alcuna facoltà di condizionarne o restringerne la portata. I limiti imposti alla normativa nazionale **rispondono ad una logica di bilanciamento di interessi** contrapposti secondo una logica di efficienza strumentale intesa a verificare che la sanzione irrogata sia effettivamente basata sulla gravità del comportamento **e della violazione posta in essere** (la condotta e l'effettiva offensività verso il bene giuridicamente tutelato), non dovendo eccedere quanto necessario al fine di **garantire l'esatta riscossione dell'imposta**.

Così definita dal giudice europeo **l'essenza del principio di proporzionalità**, spetta al giudice nazionale valutare le circostanze concrete del caso e **verificare l'osservanza del principio**. In tal senso, per garantire l'applicazione del principio di proporzionalità diretto ad ogni potere nazionale (amministrativo e giurisdizionale) la Corte di Giustizia UE **ritiene procedibile la piena disapplicazione delle disposizioni nazionali in contrasto con il principio** ([CGUE, 3 marzo 2020, Causa C-482/18](#)). Dal fondamentale principio della proporzione deriva, quale corollario, **l'assoluto divieto di eccesso**, in quanto intrinsecamente connesso alla persona. Il **principio della proporzionalità**, inteso come equo criterio di scrutinio bilanciato, di diversi interessi (uno statale e uno privato) **vincola ogni attività dei poteri pubblici** e, quindi, non solo il potere amministrativo, ma anche il potere legislativo ed il potere giudiziario. Se in uno Stato di diritto **ogni potere pubblico deve rispettare il divieto di eccesso**, ne deriva **il divieto**, nell'esercizio di ogni funzione pubblica, di **incidere la sfera dei diritti dei cittadini con misure che non sono in rapporto ragionevole con i fini perseguiti**.

Proprio la dottrina italiana (G. Moschetti, *“Il principio di proporzionalità come giusta misura del potere nell'evoluzione del diritto tributario”*, Cedam Editore) **connette e fa rientrare la violazione della proporzionalità, nel vizio di eccesso di potere**, per cui *«un atto, quando la misura adottata sia sproporzionata rispetto al fine che si deve perseguire, tenendo conto dei complessivi interessi implicati, è illegittimo per **eccesso di esercizio di potere**»* (così anche per la dottrina straniera – N. Emiliou – a **comprova dell'ormai assoluta universalità del principio della proporzionalità**: *«Misure adottate da autorità pubbliche non devono mai eccedere i limiti di quanto è strettamente proporzionato e necessario al fine di ottenere obiettivi legittimi nell'interesse pubblico»*).