

CONTENZIOSO

Sanzioni proporzionali adeguate da perseguire per mezzo di allegazioni documentate

di **Silvio Rivetti**

Master di specializzazione

Istituti deflattivi, accertamento e contenzioso dopo la delega fiscale

Scopri di più

È sufficiente leggere l'[art. 20, comma 1, lett. c\), n. 1, Legge n. 111/2023](#), di delega al Governo per la Riforma fiscale, ove si richiede al Legislatore di «*migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei*», per acquisire definitiva certezza di come la Riforma espressamente **certifichi il fallimento del tradizionale meccanismo di deterrenza**, allestito dal nostro ordinamento, per **contrastare la cronicamente bassa compliance fiscale che lo caratterizza**, e che non ha paragoni nella ristretta cerchia dei Paesi occidentali comparabili: quello di sottoporre **l'asserito trasgressore a un carico di sanzioni gravosissimo**, che facilmente raddoppierà l'importo dell'obbligazione tributaria dovuta e sovente lo **metterà nell'impossibilità di adempiere al debito complessivamente ascrittogli** (di qui, i risicati numeri della riscossione e il ricorso a ogni possibile meccanismo legale **di rateazione dei carichi iscritti a ruolo**, in funzione di parzialissima riequilibratura: terreno fertile per i tradizionali, facili, ma pur sempre di corto respiro, escamotage condonali, oggi connotati da denominazioni tecnicamente fantasiose come "definizione dei carichi", "rottamazione", ecc.).

In questo quadro, per quanto la Riforma fiscale provveda a ridisegnare **in maniera più favorevole al contribuente i criteri di determinazione delle sanzioni**; e per quanto il Legislatore finalmente traduca principi garantisti, già noti all'ordinamento, in norme positive, nondimeno la **prassi quotidiana registra non poche resistenze concrete presso gli uffici finanziari e i giudici tributari nell'applicare**, anche nelle fattispecie meritevoli, i più corretti **parametri di sgravio sanzionatorio** che si rendano nel caso applicabili.

Al riguardo, è allora utile conoscere, per ben maneggiare sia nelle fasi di **confronto preliminare con gli uffici ante-contenzioso**, sia **nella fase contenziosa** (con l'impostazione della causa tributaria e la conduzione del corso del processo), le **regole giuridiche che ammettono la migliore calibratura del carico sanzionatorio**: un carico alla cui riduzione deve immancabilmente mirarsi, **nell'ambito delle procedure di cui sopra**.

È bene ricordare che l'[art. 7, D.Lgs. n. 472/1997](#), rubricato "Criteri di determinazione delle

sanzioni”, dispone, nella sua versione applicabile alle **violazioni poste in essere sino al 1° settembre 2024** (quindi con riguardo alle annualità attualmente oggetto di accertamento), mediante i suoi [commi 1 e 2](#), che, nella determinazione pratica della sanzione, si deve aver riguardo alla **gravità della violazione**, come desunta anche alla luce della condotta del trasgressore, **ai suoi precedenti fiscali** (che ne determinano la “personalità”), alle sue effettive condizioni economiche e sociali (nonché all’opera eventualmente svolta per eliminare o attenuare le conseguenze delle violazioni). E non solo: oltre ai **criteri di tipo “soggettivo”** di cui si è detto, l’[art. 7](#) sopra citato dispone al successivo e fondamentale **comma 4** pure criteri di **tipo oggettivo/comparativo**, per cui, qualora concorrano circostanze **ordinarie** che rendono manifesta la **sproporzione tra l’entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione**, quest’ultima può essere ridotta fino alla metà del minimo (circostanze, si noti, non più “eccezionali”, come nell’originaria versione della norma in vigore fino al 2016).

L’esigenza di ricondurre il carico delle sanzioni irrogate a una **generale e più coerente proporzionalità** è fortemente sentita dal Legislatore della Riforma, che vi provvede mediante **tre importanti interventi innovativi**: in primo luogo, per mezzo del D.Lgs. n. 219/2023 in vigore **dal 18 gennaio 2024**, con l’introduzione dell’[art. 10-ter, Legge n. 212/2000](#) (Statuto del contribuente), il cui [comma 3](#) dispone l’applicabilità del principio di proporzionalità anche alle **sanzioni tributarie**; in secondo e terzo luogo, giusta le novelle recate dal D.Lgs. n. 87/2024 e valide per le violazioni **poste in essere post 1° settembre 2024**, con l’inserimento sia del **comma 3-bis** nel corpo dell’[art. 3, D.Lgs. n. 472/1997](#), per il quale “*La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività*” (non a caso, l’[art. 3](#) in parola è oggi rubricato “*Principi di legalità e proporzionalità*”); sia del nuovo incipit dell’[art. 7, D.Lgs. n. 472/1997](#), già citato, il cui comma 1 declama che «*La determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all’articolo 3, comma 3-bis*».

Ora, per quanto **le nuove norme riformate**, regolanti in chiave ribassista le sanzioni tributarie, trovino **applicazione solo per le violazioni post 1° settembre 2024** (per quelle, il nuovo [comma 4 dell’art. 7](#) citato prevede per esempio riduzioni sanzionatorie fino a 1/4, in caso di sproporzione), nondimeno resta fermo che, per i **periodi d’imposta attualmente oggetto di controllo**, sono senz’altro applicabili sia i criteri di adeguamento e riduzione delle sanzioni ai **precedenti fiscali e alle condizioni economico/sociali concrete dei contribuenti**, di cui al già citato [art. 7, comma 4](#), che sono rimasti immutati; sia lo stesso **principio di proporzionalità della sanzione**, che è da dirsi immanente all’ordinamento tributario, come si desume dagli insegnamenti della giurisprudenza tanto unionale (per tutte, [CGUE, 8 giugno 2023, causa C-640/21, SC Zes Zollner Electronic](#)), quanto della **Corte Costituzionale** ([sent. n. 46/2023](#)). E se si conviene, in uno con i precedenti sopra indicati, che **la sanzione tributaria non è una punizione graniticamente automatica a carico del trasgressore**, ma una **reazione che dev’essere proporzionata all’entità della violazione** rispetto a violazioni simili, e ragionevolmente adattata alle **condizioni del contribuente**, spetterà allora al contribuente stesso e al suo difensore tecnico, non tanto invocare genericamente l’applicazione di principi mitigatori di sanzioni per definizione afflittive e mai gradite, ma di **rappresentare**, in primo luogo, all’attenzione dell’ufficio, i **margini di modulazione delle sanzioni** che la prassi erariale stessa a quest’ultimo impone (si pensi, ad esempio, in tema di sanzioni per l’omessa



compilazione del quadro RW, all'applicazione delle riduzioni ex [art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997](#), richiamata alla pag. 59 della [circolare n. 38/E/2013](#)); e in secondo luogo, all'attenzione del giudice del rapporto tributario controverso, l'applicazione delle norme di Legge volte a riportare il carico sanzionatorio alla sua **dimensione più proporzionata e ragionevole**, in equilibrio tra gli **interessi erariali e personali coinvolti**, sulla scorta dell'esame di circostanze concrete, da allegare in maniera documentata e puntuale.