

DIMENSIONI DELLA PROPORZIONALITÀ NEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

Nel sistema sanzionatorio, il principio di proporzionalità è suscettibile di essere ricostruito come “requisito interno” alla funzione di prevenzione generale oppure come “limite esterno” al potere punitivo dello Stato.

*Il concetto si ricollega all’idea retributiva della sanzione, in quanto essa – per essere considerata “giusta” – richiede un rapporto fra gravità del fatto (violazione) e il livello di afflittività della risposta ordinamentale. Così individuati i termini della questione, il parametro della proporzionalità può venire in rilievo in una duplice prospettiva: quello dell’eccesso di afflittività in relazione a condotte recanti un minor disvalore (**eccesso di proporzionalità**) o, viceversa, quello di una minore intensità sanzionatoria rispetto a fatti espressione di un maggior disvalore (**difetto di proporzionalità**).*

Sicché, su questo piano si pone un primo problema e cioè quello di stabilire un parametro di proporzionalità a livello astratto ed assoluto, individuando i presupposti per poter sindacare il rapporto fra gravità del fatto descritto dalla norma e la sanzione ivi prevista nella fattispecie specificamente considerata.

*In questo percorso di indagine, il contenuto del parametro della proporzionalità si combina con altri due concetti fondamentali nella teoria della sanzione e cioè quelli di **efficacia** e di **capacità dissuasiva** della reazione statuale. Tali caratteristiche risultano irrinunciabili nell’implementazione del potere sanzionatorio anche nei rapporti con il diritto europeo. E difatti, l’effettività richiede che la realizzazione degli scopi previsti dalle norme sostanziali non venga resa praticamente impossibile o eccessivamente difficile; s’impone quindi che l’irrogazione di una sanzione sia idonea ad indurre il contribuente all’osservanza del contenuto prescrittivo della norma da attuare, con la conseguenza che la disciplina sanzionatoria deve essere strutturata proprio in relazione a tale funzione.*

Anche la capacità dissuasiva si pone nello stesso rapporto in considerazione dei fini della norma sostanziale: e difatti, la sanzione deve essere tale da promuovere l’osservanza della norma sostanziale da parte dei contribuenti, assicurando così il raggiungimento dei fini ordinamentali. In questa chiave di lettura, non si tratta solo di individuare quale sanzione applicare e la quantificazione della stessa, ma anche di creare un sistema che garantisca la probabilità di effettiva irrogazione della stessa. Solo attraverso questi due passaggi fondamentali si può garantire quella funzione general-preventiva propria dell’apparato sanzionatorio: la minaccia di una sanzione effettiva è anche dissuasiva, in quanto deve essere in grado di distogliere il soggetto dalla violazione della norma sostanziale.

*Questi due concetti sono ricompresi nel parametro di proporzionalità. E difatti, tale percorso metodologico richiede che sia apprezzata l’**idoneità** del mezzo rispetto al fine perseguito e la **necessità** della reazione pubblica. Quanto al primo profilo, se la norma sanzionatoria è efficace e dissuasiva, essa si rivela anche idonea agli scopi per i quali è istituita. Per ciò che concerne il requisito della necessità, occorre considerare la possibilità per il legislatore di prevedere misure sanzionatorie meno afflittive, ma egualmente efficaci allo scopo.*

Fermi questi presupposti essenziali per poter verificare la proporzionalità delle sanzioni, non si può fare a meno di osservare come nel sistema tributario ricorrano casi in cui il legislatore sembra discostarsi da tali canoni fondamentali.

A questo riguardo, valga rammentare – fra le tante ipotesi – l’irrogazione di una sanzione da €30.000 a dieci volte l’importo dei diritti di confine dovuti se questi risultano “pari o superiori” ad €4.000 (art. 303 del d.P.R. n. 43/1973). Ciò significa che, in caso

di violazione, la norma ammetterebbe una sanzione di € 30.000,00 pur a fronte di un omesso versamento di € 4.000 a titolo di diritto di confine (ossia il 750% del diritto di confine accertato). Sul punto è recentemente intervenuta la Corte di Cassazione, ribadendo la rilevanza assiologica del principio di proporzionalità in materia di sanzioni ed escludendo che l'afflittività della reazione possa eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione delle imposte ed evitare l'evasione. Oltre a tale connotato, la proporzionalità viene in rilievo anche sotto il profilo metodologico nel sindacato della legittimità della sanzione (Cass. ord. n. 14908/2022).

A questo proposito, occorre distinguere i piani su cui poggia la valutazione: essa può riguardare la proporzionalità della norma sanzionatoria (**a livello astratto**) o la sanzione effettivamente irrogata (**a livello concreto**). E difatti, sotto il primo profilo, la misura sanzionatoria deve essere valutata alla luce della gravità della violazione (così come cristallizzata dalla norma sostanziale) e del livello di afflittività, ma sempre all'interno della fattispecie normativa in sé e per sé considerata.

Quanto al secondo aspetto, si tratta di un diverso problema. E difatti, possono ricorrere circostanze concrete che riducono il disvalore della condotta in ragione di una resipiscenza sia pur tardiva. Si pensi al caso recentemente vagliato dalla Corte costituzionale (sent. 46/2023). Il contribuente era incorso nella violazione dell'omessa dichiarazione, ma aveva assolto tutte le imposte prima di ricevere gli avvisi di accertamento. Secondo il Giudice delle leggi, la condotta riprovata (omessa presentazione della dichiarazione dei redditi) deve essere presidiata da una sanzione con un «forte effetto deterrente», altrimenti verrebbe meno il disincentivo all'osservanza dell'obbligo strumentale (oltretutto essenziale in un sistema caratterizzato da una fiscalità di massa e basato sull'autodichiarazione). Ciò posto, il versamento – sia pur tardivo – deve essere considerato sul diverso piano della proporzionalità in concreto della sanzione, in quanto la violazione v'è stata, ma vi è anche stato pieno soddisfacimento dell'interesse alla riscossione delle imposte dovute. In tale diversa dimensione della proporzionalità, assume un ruolo centrale l'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997, là dove si prevede una riduzione delle sanzioni fino alla metà del minimo edittale in presenza di circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione. A questo riguardo, la Corte costituzionale ha ritenuto che, in casi analoghi a quello sottoposto alla sua attenzione, la previsione di una sanzione pari al 120% dell'imposta dovuta non potrebbe, di per sé, superare il test di proporzionalità. Tuttavia, il Giudice delle Leggi promuove un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme in discorso. E difatti, l'elevato livello della sanzione potrebbe effettivamente scoraggiare il pur tardivo adempimento, atteso che – se la violazione v'è stata e la sanzione è comunque irrogabile per il fatto dell'omessa dichiarazione – non vi sarebbe alcun incentivo al versamento successivo e resipiscente; da questo punto la norma sarebbe inidonea al fine per il quale viene istituita. Tuttavia, il principio di proporzionalità in concreto interviene per mitigare gli effetti irragionevoli e sproporzionati della norma generale e astratta, in quanto la riduzione sanzionatoria deve essere operata direttamente dall'amministrazione finanziaria ex art. 7 del d.lgs. n. 472/1997 proprio in considerazione della condotta del contribuente successiva alla violazione, nonché del pieno soddisfacimento dell'interesse erariale alla riscossione delle pretese.

Da questo punto di vista, il principio di proporzionalità persegue l'obiettivo di adeguatezza della sanzione rispetto alle circostanze concretamente verificatesi in base ad una valutazione complessiva che deve tenere conto anche i comportamenti messi in atto successivamente alla commissione dell'illecito.

Da ultimo si rammenta che un'ulteriore dimensione in cui opera la proporzionalità riguarda anche i rapporti con il principio di eguaglianza, atteso che il sistema

*sanzionatorio nel suo complesso richiede di considerare situazioni di eguale disvalore con una pari reazione ordinamentale (**proporzionalità relativa**). Anche questo profilo dell'indagine merita un adeguato approfondimento.*

Dott. Giuseppe Mercuri