

Roberto Cordeiro Guerra

II PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

Un bilancio a 25 anni dalla riforma del sistema sanzionatorio sull'effettivo rispetto del principio di proporzionalità può essere condotto muovendo da una ricognizione dell'elaborazione concettuale di tale principio. Quello di proporzionalità è principio di amplissima portata, secondo alcuni sovra costituzionale (Überverfassungsrang) che riguarda tradizionalmente l'esercizio dei pubblici poteri (e dunque l'agire dell'amministrazione nei confronti del cittadino) ed opera trasversalmente nei settori del diritto penale, di polizia, amministrativo e tributario.

E' declinato, specialmente dalla dottrina tedesca, in tre aspetti a) idoneità: attiene al raggiungimento del risultato prefissato; b) necessità: impossibilità di ricorrere a strumento giuridico differente; c) ragionevolezza: bilanciamento degli interessi del singolo e della collettività, in modo da evitare sproporzione tra sacrificio dell'uno e beneficio dell'altro.

Secondo recente Corte Cost. (sent. nn. 95/2022 e n.112/2019) il principio proporzionalità opera pure con riferimento alle sanzioni amministrative punitive: la disparità di trattamento punitivo ingenera in chi è colpito da una misura eccessiva il sentimento di aver subito una ingiustizia. Tale orientamento soffre tuttavia di un limite di giustiziabilità: solo asimmetrie punitive irragionevoli tra fattispecie sostanzialmente assimilabili assumono rilievo. Ciò ha in passato indotto la Corte a non intervenire per timore di invadere l'area di discrezionalità riservata al legislatore.

Decisamente più incisivo l'approccio della giurisprudenza comunitaria: la Corte di giustizia, con sentenza NE C-205/20 dell'8 Marzo 2022, ha ritenuto *che anche laddove con riguardo ad una materia armonizzata sia lasciata agli Stati la discrezionalità nella disciplina del relativo sistema sanzionatorio, essi sono tenuti al rispetto del principio di proporzionalità che si impone agli Stati membri anche in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili*. Ma soprattutto, sulla scorta di tale premessa, è pervenuta all'epilogo *che il principio di proporzionalità è dotato di effetto diretto e può quindi essere invocato dai singoli dinanzi ai giudici nazionali nei confronti di uno Stato membro che l'abbia recepito in modo non corretto*".

Su queste premesse, possiamo cogliere due fondamentali dimensioni applicative del principio di proporzionalità in materia di sanzioni tributarie: una prima di carattere ordinamentale/generale, riguardante la proporzione della sanzione contemplata dalla legge rispetto all'interesse offeso; ed una seconda concernente il sindacato giurisdizionale sull'irrogazione di sanzioni effettivamente proporzionate al disvalore della condotta concretamente tenuta dal colpevole.

In materia tributaria, manca chiarezza di idee e costanza di approccio circa: a) la rilevanza dell'interesse offeso; b) l'effettivo fine della sanzione amministrativa tributaria. In particolare, nel tempo si sono succedute misure che individuano nella sanzione talvolta uno strumento di prevenzione e talaltra un mero mezzo di incremento del gettito. Figlio di questo equivoco è il tendenziale ancoraggio ad una misura pari o molto vicina al tributo evaso: totem da abbandonare se davvero si vuole dare rilevanza all'effettivo disvalore della condotta.

L'adeguamento al principio di proporzionalità è questione resa particolarmente attuale dal disegno di legge delega per la riforma fiscale che all'art. 18 prevede, per le sanzioni amministrative, l'obiettivo di migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei.

Un primo intervento da suggerire riguarda l'eccessività della misura edittale delle nostre sanzioni. Una chiave di lettura molto proficua è quella della comparazione: in Francia la sanzione per infedele dichiarazione oscilla tra il 40 e l'80%(Art. 1729 code general des impot) ; in Spagna (Articulo 191 della Ley General Tributaria) tra il 50% ed il 150%.

Risulta evidente che il minimo edittale italiano (90%) è troppo elevato, essendo addirittura superiore al massimo francese.

Di recente la nostra Consulta (sentenza n. 49/2023) ha definito draconiana la misura della sanzione per omessa dichiarazione se applicata a soggetto non animato da chiaro intento evasivo. Occorre allora, – anche positivizzando l'interpretazione adeguatrice dell'art. 7 d.lvo 472/1997 suggerita dalla Corte- incanalare la discrezionalità dell'amministrazione in sede di irrogazione alla luce di puntuali indicazioni normative. Tendenzialmente, vanno inoltre evitate le sanzioni proporzionali fisse, impossibilitate a cogliere il reale disvalore del comportamento trasgressivo.

In generale, per favorire l'effettiva proporzionalità del sistema repressivo, occorre creare un codice nel quale inserire la disciplina degli illeciti per tutti i tributi, in modo che allo stesso disvalore corrisponda uguale sanzione.

Infine, entrambi i giudici, quello penale e quello tributario, vanno dotati di un più ampio potere di rideterminare la sanzione in presenza di cumulo tra sanzione amministrativa e penale in modo da scongiurare che la somma delle due punizioni risulti eccessiva rispetto all'interesse offeso.