

Proporzionalità delle sanzioni e obbligo del giudice di riduzione delle stesse nel rispetto dei principi unionali

Milano, 14 novembre 2022

Fabrizio Vismara



Indice

1. Principio di proporzionalità: fondamento
2. Imposte armonizzate e non armonizzate
3. Fondamento interno del principio di proporzionalità
4. Parametri per valutare la proporzionalità
5. Effetti dell'applicazione del principio di proporzionalità
6. L'art. 7, comma 4, d.lgs. 472/97
7. Rilevabilità d'ufficio
8. Proporzionalità e sanzioni improprie
9. Proporzionalità e sanzioni multiple

Principio di proporzionalità: fondamento

Art. 5 TUE: In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati.

Art. 49 Carta diritti fondamentali: proporzionalità dei reati e delle pene.

Sentenza della corte di giustizia del 12 novembre 1969 - causa 29/69: i diritti fondamentali della persona, che fanno parte dei principi generali del diritto comunitario, di cui la corte garantisce l'osservanza.

Imposte armonizzate e non armonizzate

Cass., n. 24823/2015, 9 dicembre 2015, Sezioni Unite: *le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea si applicano agli Stati membri esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto dell'Unione, atteso che la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei Trattati.*

Fondamento interno del principio di proporzionalità

Art. 1, comma 1, l. 241 del 1990: l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario.

T.A.R. Lazio Roma, Sez. II bis, 04/03/2021, n. 2707: il **principio di proporzionalità** esige che gli atti amministrativi non debbono andare oltre quanto è opportuno e necessario per conseguire lo scopo prefissato e, qualora si presenti una scelta tra più opzioni, la pubblica amministrazione deve ricorrere a quella meno restrittiva, non potendosi imporre obblighi e restrizioni alla libertà del cittadino in misura superiore a quella strettamente necessaria a raggiungere gli scopi che l'amministrazione deve realizzare.

Parametri per valutare la proporzionalità

Cass. civ., Sez. Unite, Sent., 27/04/2022, n. 13145: valgono i canoni di **adeguatezza, proporzionalità ed effettività** in chiave unionale, rilevanti nel caso in esame poiché afferisce all'iva, tributo armonizzato. La sanzione è adeguata, avuto riguardo al suo scopo, che è quello d'indurre i soggetti passivi a **regolarizzare il più rapidamente possibile** i casi di pagamento insufficiente dell'imposta e, pertanto, di raggiungere l'obiettivo di assicurarne l'esatta riscossione.

Parametri per valutare la proporzionalità

Cass. civ., Sez. Unite, Sent., 27/04/2022, n. 13145: Il legislatore ha tenuto conto del principio di proporzionalità commisurando la gravità del trattamento sanzionatorio **all'effettivo pregiudizio subito dall'erario** e alla **pericolosità della condotta tenuta** in relazione all'esercizio di un'efficace azione di controllo, soprattutto considerando che si discute di mendacio relativo alle caratteristiche oggettive dell'immobile, delle quali entrambe le parti non possono non essere a conoscenza (si veda anche [Cass. n. 10656/21](#)).

Parametri per valutare la proporzionalità

Corte giustizia Unione Europea, Sez. IX, C-935/19, 15/04/2021: l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e il principio di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che pone a carico di un soggetto passivo, che abbia erroneamente qualificato un'operazione esente dall'imposta sul valore aggiunto (IVA) come operazione soggetta a tale imposta, una sanzione pari al 20% dell'importo della sopravvalutazione dell'importo del rimborso dell'IVA indebitamente reclamato, nei limiti in cui tale sanzione si applica indifferentemente a una situazione in cui l'irregolarità risulta da un errore di valutazione commesso dalle parti dell'operazione quanto alla natura imponibile di quest'ultima, che è caratterizzata dall'assenza di **indizi di frode e di perdite di gettito fiscale per l'Erario**, e a una situazione in cui non sussistano circostanze particolari di tal genere.

Effetti dell'applicazione del principio di proporzionalità

Corte giustizia Unione Europea, C-205/20, dell'8 marzo 2022: qualora uno Stato membro oltrepassi il suo potere discrezionale adottando una normativa nazionale che prevede sanzioni sproporzionate in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in attuazione di una direttiva UE, l'interessato deve poter invocare direttamente il requisito di proporzionalità delle sanzioni enunciato dalla direttiva stessa contro una normativa siffatta.

Effetti dell'applicazione del principio di proporzionalità

Corte giustizia Unione Europea, C-205/20, dell'8 marzo 2022: al fine di garantire la piena efficacia del requisito di proporzionalità delle sanzioni sancito spetta pertanto al giudice nazionale investito di un ricorso contro una sanzione adottata sulla base del regime nazionale applicabile in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in attuazione di tale direttiva, disapplicare la parte della normativa nazionale da cui deriva il carattere sproporzionato delle sanzioni, in modo da giungere all'irrogazione di sanzioni proporzionate, che permangano, nel contempo, effettive e dissuasive.

Effetti dell'applicazione del principio di proporzionalità

Corte giustizia Unione Europea, C-205/20, dell'8 marzo 2022: il principio del primato impone al giudice nazionale che è incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le disposizioni di diritto dell'Unione, l'obbligo, ove non possa procedere a un'interpretazione della normativa nazionale conforme alle prescrizioni del diritto dell'Unione, di garantire la piena efficacia delle prescrizioni di tale diritto nell'ambito della controversia di cui è investito, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi normativa o prassi nazionale, anche posteriore, contraria a una disposizione del diritto dell'Unione che abbia effetto diretto, senza dover chiedere o attendere la previa rimozione di tale normativa o prassi nazionale in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (v., in tal senso, sentenze del 24 giugno 2019, *Popławski*, C-573/17, EU:C:2019:530, punti 58 e 61, nonché del 21 dicembre 2021, *Euro Box Promotion e a.*, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 e C-840/19, EU:C:2021:1034, punto 252).

L'art. 7, comma 4, d.lgs. 472/97

Cass. civ., Sez. VI - 5, Ordinanza, 13/12/2017, n. 29998: in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la disposizione contenuta nel comma 4° dell'art. 7 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa, si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzione, comprese quelle che la legge stabilisce in misure proporzionale o fissa, dovendosi in tal caso, considerare che il minimo ed il massimo si identificano in detta misura fissa o proporzionale.

L'art. 7, comma 4, d.lgs. 472/97

Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 19/05/2017, n. 12639: in tema di pagamento dell'IVA, la sanzione per la tardiva presentazione della dichiarazione relativa all'applicazione del regime dell'IVA di gruppo è legittima e non comporta alcuna violazione del principio comunitario di proporzionalità, venendo il rispetto di tale principio assicurato dalla combinazione dell'art. 13 del d.lgs. 471 del 1997 con l'art. 13, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 472 del 1997 (nel testo applicabile "ratione temporis"), che prevedeva una riduzione della sanzione in considerazione del momento del ravvedimento, e dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997 (nel testo applicabile "ratione temporis"), che sanciva, al cospetto di circostanze eccezionali che rendessero manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione, la possibilità di riduzione di quest'ultima fino alla metà del minimo.

Rilevabilità d'ufficio

Cass. civ., Sez. I, Sent., 10/12/2015, n. 24952: il giudice nazionale deve verificare la compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti e fare applicazione delle medesime anche d'ufficio; per cui il relativo controllo non è condizionato nel giudizio di primo grado alla deduzione di una apposita eccezione, né in quello di impugnazione alla formulazione di uno specifico motivo, e deve essere compiuto di ufficio perfino dalla Corte di Cassazione, come nei casi dello "ius superveniens" e della modifica normativa determinata dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale, salvo che siano necessari nuovi accertamenti di fatto.

Proporzionalità e sanzioni improprie

Cass. Civ., Sez. V, (data ud. 22/11/2000) 22/11/2000, n. 15088, n. 15: Ritiene il Collegio che la conclusione alla quale giunge la Commissione Regionale possa essere condivisa. Il comma 6 dell'art. 75 TUIR disponeva testualmente "Le spese e gli altri componenti negativi, di cui è prescritta la registrazione in apposite scritture contabili ai fini delle imposte sui redditi, non ammessi in deduzione se la registrazione è stata omessa o è stata eseguita irregolarmente, salvo che si tratti di irregolarità formale". La norma, sostanzialmente, precludeva la possibilità di provare la esistenza di costi, altrimenti deducibili, che non fossero stati regolarmente registrati. Tale limite probatorio (o, se si vuole, prova legale dei costi soggetti a registrazione) costituiva un effetto sanzionatorio, aggiuntivo, della violazione dell'obbligo di registrazione. Ne deriva che l'abrogazione della citata disposizione ha determinato, per un verso, un ampliamento delle facoltà di prova del contribuente, e, per l'altro verso, una riduzione del carico sanzionatorio connesso alla violazione degli obblighi di registrazione. Come è noto, sia in materia processuale che in materia sanzionatoria, è consentita l'applicazione "retroattiva" dello jus superveniens. In materia processuale, come è noto, vige il principio tempus regit actum, che prescinde dalla legge regolatrice del rapporto sostanziale. Più che di efficacia retroattiva si tratta di non ultrattività della legge abrogata. Quanto al profilo sanzionatorio, anche in materia tributaria è stato codificato il principio del favor rei, in forza del quale la eliminazione delle sanzioni opera anche in relazione ai fatti pregressi.

Proporzionalità e sanzioni multiple

Corte di giustizia, 20 marzo 2018, C-524/15: l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari, contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti.



Grazie per l'attenzione