

“Nulla poena sine proportione”

Dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea alla riforma interna del sistema sanzionatorio tributario

Sommario: 1. Premessa. Dalla legalità alla proporzione. – 2. Le fonti del principio. – 2.1. La Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea e la giurisprudenza della Corte di giustizia. – 2.2. Il fondamento costituzionale. – 2.3. Lo Statuto dei diritti del contribuente. – 3. La sentenza della Corte costituzionale n. 46 del 2023. – 4. La riforma del 2024. – 4.1. La positivizzazione dei principi di proporzionalità e di offensività. – 4.2. L’art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997: dalla «valvola» alla regola di commisurazione. – 4.3. Offensività e violazioni prive di concreto pregiudizio. – 4.4. La ricalibratura delle misure edittali e il regime transitorio. – 5. La proporzionalità come limite al cumulo sanzionatorio: la sentenza della Corte costituzionale n. 93 del 2025. – 6. Ricadute applicative: l’Amministrazione, il giudice, il difensore. – 7. Il problema del metro: come si calibra la misura della proporzione. – 8. Conclusioni.

1. Premessa. Dalla legalità alla proporzione

Il brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* esprime il nucleo della legalità punitiva: nessuno può essere sanzionato se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione del fatto. La materia tributaria lo ha recepito sin dall’origine del sistema delineato dalla riforma del 1997¹. Il titolo di questa relazione accosta a quel principio un secondo canone, *nulla poena sine proportione*. Una sanzione legalmente prevista non è, per ciò solo, legittima: deve anche essere misurata sul disvalore del fatto concreto.

¹ Art. 3, commi 1-3, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (dal 1° gennaio 2027: art. 2, commi 1-3, TU sanzioni).

Per lungo tempo la sanzione amministrativa tributaria ha operato secondo una logica prevalentemente tariffaria. Accertata la violazione, la misura discendeva in modo quasi automatico dalla percentuale applicata alla base di riferimento, di regola il tributo. Il sindacato del giudice si concentrava sulla sussunzione del fatto nella fattispecie astratta, mentre la dosimetria restava un profilo residuale. I correttivi esistevano, ma la stessa Corte costituzionale ne ha riconosciuto la «ben limitata applicazione»².

Nel volgere di pochi anni questo assetto è mutato in profondità, per l'azione convergente di tre fattori. Il primo è il diritto dell'Unione: l'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali e la giurisprudenza della Corte di giustizia impongono da tempo alle sanzioni sui tributi armonizzati di non eccedere quanto necessario. Il secondo è la giurisprudenza costituzionale, che ha ricondotto la sanzione tributaria nell'alveo dei principi di ragionevolezza e proporzionalità, anche alla luce di quel parametro sovranazionale. Il terzo è il legislatore della riforma fiscale, che ha positivizzato la proporzionalità come principio generale della materia.

Il percorso che la relazione intende ricostruire muove dunque dalla Carta e giunge alla riforma interna: un principio nato come limite esterno, imposto dall'ordinamento dell'Unione, è divenuto regola interna di disciplina e di commisurazione della sanzione.

La relazione ricostruisce questo percorso e ne verifica gli strumenti operativi. Si sofferma infine su un interrogativo, stante il contesto di garanzia nel quale si promuove il sistema sanzionatorio tributari: quale sia il metro con cui la proporzione deve essere misurata, e a chi ne spetti la calibratura.

² Corte cost., 17 marzo 2023, n. 46, punto 12.4 del *Considerato in diritto*.

2. Le fonti del principio

2.1. La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e la giurisprudenza della Corte di giustizia

Il riferimento testuale del principio è l'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, secondo cui «le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato». La Corte costituzionale lo ha espressamente richiamato, insieme agli artt. 11 e 117 Cost., quale fondamento della proporzionalità delle sanzioni tributarie³. Ai sensi dell'art. 51, par. 1, della Carta, le sue disposizioni si applicano agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Il parametro opera dunque in via diretta per i tributi armonizzati, e in primo luogo per l'IVA, ed è attraverso questo canale che la giurisprudenza europea ha inciso sul sistema sanzionatorio interno.

La Corte di giustizia ha elaborato un orientamento costante. In difetto di armonizzazione della disciplina sanzionatoria, gli Stati membri restano competenti a stabilire le sanzioni, ma devono esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali, e dunque del principio di proporzionalità. Le sanzioni «non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode». Per valutarne la conformità «occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a reprimere, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa»⁴.

³ Corte cost., 3 luglio 2025, n. 93, punto 7 del *Considerato in diritto*, che richiama altresì Corte cost. n. 266 del 2022 e n. 46 del 2023.

⁴ Corte giust. UE, sez. IX, 15 aprile 2021, causa C-935/19, *Grupa Warzywna*, punti 26-27, con richiamo a Corte giust. UE, 26 aprile 2017, causa C-564/15, *Farkas*, punto 60. Gli stessi principi sono richiamati da Corte cost. n. 46/2023, punto 15, e n. 93/2025, punto 7, con riferimento, oltre che a *Farkas*, a Corte giust. UE, 26 novembre 2015, causa C-487/14, *Total Waste Recycling*; 16 luglio 2015, causa C-255/14, *Chmielewski*; 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland*; 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, *Molenheide*.

In applicazione di tale criterio la Corte di giustizia ha ritenuto sproporzionata una sanzione pari al 100% dell'imposta indebitamente detratta. La sanzione era stata irrogata senza tener conto del fatto che il medesimo importo era stato regolarmente assolto a valle e che l'Erario non aveva subito alcuna perdita di gettito⁵. Per la stessa ragione ha ritenuto sproporzionata una sanzione del 20% applicata indifferentemente, a prescindere dalla natura e dalla gravità dell'irregolarità⁶. Il dato è rilevante: **nella prospettiva unionale l'assenza di danno erariale e la natura dell'errore sono elementi costitutivi del giudizio di proporzionalità, non circostanze accessorie.**

Con la sentenza della Corte di giustizia, Grande Sezione, 8 marzo 2022, causa C-205/20, *NE*⁷, sono stati enunciati i principi interpretativi in materia di sanzioni amministrative pecuniarie che abilitano le autorità nazionali, e in primo luogo i giudici, a disapplicare le disposizioni sanzionatorie interne e a ridurre secondo proporzionalità le sanzioni eccessive irrogate dall'autorità amministrativa.

La fattispecie, per quanto non strettamente tributaria, riguardava le sanzioni previste dall'ordinamento austriaco per violazioni in materia di distacco dei lavoratori, in relazione all'art. 20 della direttiva 2014/67/UE, secondo cui le sanzioni devono essere «effettive, proporzionate e dissuasive». I principi affermati hanno però portata generale e si articolano in quattro proposizioni.

In primo luogo, la Corte ha qualificato il requisito di proporzionalità delle sanzioni come «incondizionato e sufficientemente preciso da poter essere invocato da un singolo e applicato dalle autorità amministrative nonché dai giudici nazionali». Ha così espressamente superato il

⁵ Corte giust. UE, sez. I, 8 maggio 2019, causa C-712/17, *EN.SA.*, nel passaggio riportato da Corte cost. n. 46/2023, punto 15.

⁶ Corte giust. UE, *Grupa Warzywna*, cit., dispositivo, con riferimento all'art. 273 della direttiva 2006/112/CE.

⁷ Corte giust. UE, Grande Sezione, 8 marzo 2022, causa C-205/20, *NE c. Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, su rinvio del Landesverwaltungsgericht Steiermark (Austria).

diverso avviso espresso nella sentenza *Link Logistik N&N* del 2018⁸. **Il margine di discrezionalità degli Stati membri nel definire il regime sanzionatorio trova il proprio limite nel divieto, enunciato in termini generali e inequivocabili, di prevedere sanzioni sproporzionate, e il rispetto di tale limite è soggetto a controllo giurisdizionale**⁹.

In secondo luogo, la Corte ha ribadito che il principio di proporzionalità, principio generale del diritto dell'Unione, si impone agli Stati membri nell'attuazione di tale diritto «anche in assenza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili». Quando le sanzioni hanno carattere più specificamente penale, gli Stati sono tenuti a osservare l'art. 49, par. 3, della Carta. Il principio presenta, nelle parole della Corte, «carattere imperativo»¹⁰.

In terzo luogo, quanto ai rimedi, la Corte ha chiarito che, ove non sia possibile un'interpretazione conforme, il giudice nazionale deve «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»¹¹. Il principio del primato impone dunque alle autorità nazionali l'obbligo di disapplicare la normativa interna contraria al requisito di proporzionalità «nei soli limiti necessari per consentire l'irrogazione di sanzioni proporzionate»¹². Non si tratta di una disapplicazione integrale del regime sanzionatorio, che lascerebbe impunita la violazione, ma di una disapplicazione selettiva, funzionale alla rideterminazione della sanzione in misura proporzionata.

In quarto luogo, la Corte ha escluso che tale disapplicazione parziale contrasti con i principi di certezza del diritto, di legalità dei reati e delle pene e di irretroattività. Essa ha infatti «il solo

⁸ Corte giust. UE, C-205/20, *NE*, cit., punto 29, che si discosta espressamente dal punto 56 di Corte giust. UE, 4 ottobre 2018, causa C-384/17, *Link Logistik N&N*.

⁹ Corte giust. UE, C-205/20, *NE*, cit., punti 27-28.

¹⁰ Corte giust. UE, C-205/20, *NE*, cit., punto 31, con richiamo a *Farkas*, cit., punto 59, e a Corte giust. UE, 27 gennaio 2022, causa C-788/19, *Commissione c. Spagna (Obbligo di informazione in materia fiscale)*, punto 48.

¹¹ Corte giust. UE, C-205/20, *NE*, cit., punto 42; v. anche punti 37, 39 e 44.

¹² Corte giust. UE, C-205/20, *NE*, cit., dispositivo, punto 2, e punto 57 della motivazione.

effetto di indurre tale giudice ad attenuare la severità delle sanzioni che possono essere irrogate»¹³.

La sentenza completa così il quadro: accanto al criterio sostanziale di valutazione (natura e gravità dell'infrazione, assenza di danno erariale), fornisce lo strumento processuale per renderlo effettivo: il potere-dovere del giudice, e prima ancora dell'autorità amministrativa, di ricondurre a proporzione la sanzione irrogata.

2.2. Il fondamento costituzionale

Sul piano interno, il fondamento del principio di proporzionalità della sanzione risiede nell'art. 3 Cost., letto come canone di ragionevolezza. La giurisprudenza costituzionale ha da tempo chiarito che il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito «è applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative»¹⁴. Anche per queste si prospetta «l'esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato», con particolare riguardo «al disvalore concreto di fatti pure ricompresi nella sfera applicativa della norma»¹⁵. La proporzionalità, infatti, «postula l'adequatezza della sanzione al caso concreto», adeguattezza che «non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito»¹⁶.

Ne discende una prima acquisizione di metodo. Il principio di proporzionalità opera su due piani distinti, che la riflessione successiva dovrà tenere separati. Sul piano astratto vincola il legislatore nella costruzione della cornice edittale. Sul piano concreto vincola l'Amministrazione e il giudice nella commisurazione della sanzione al singolo fatto.

¹³ Corte giust. UE, C-205/20, *NE*, cit., punti 45-53, in particolare punto 50.

¹⁴ Corte cost. n. 46/2023, punto 14, che richiama, *ex plurimis*, Corte cost. n. 112 del 2019.

¹⁵ Corte cost. n. 46/2023, punto 14, che richiama Corte cost. n. 185 del 2021.

¹⁶ Corte cost. n. 46/2023, punto 14, che richiama Corte cost. n. 161 del 2018.

2.3. Lo Statuto dei diritti del contribuente

Il principio ha trovato collocazione anche nello Statuto dei diritti del contribuente. L'art. 10-ter della legge 27 luglio 2000, n. 212, in vigore dal 18 gennaio 2024, stabilisce che il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, «nel rispetto del principio di proporzionalità» (comma 1).

L'azione amministrativa deve essere «necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti» e tale da non limitare i diritti dei contribuenti «oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo» (comma 2). Il terzo comma precisa che il principio si applica «anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie».

La norma recepisce, nella sostanza, la triade elaborata dalla giurisprudenza europea: idoneità, necessità, proporzionalità in senso stretto. La rende parametro generale dell'agire dell'Amministrazione finanziaria, ivi compreso l'esercizio della potestà sanzionatoria.

3. La sentenza della Corte costituzionale n. 46 del 2023

Il passaggio decisivo nella giurisprudenza costituzionale è rappresentato dalla sentenza n. 46 del 2023¹⁷. La questione riguardava l'art. 1, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (dal 1° gennaio 2027: art. 27, comma 1, TU sanzioni). La disposizione, nel testo allora vigente, sanzionava l'omessa presentazione della dichiarazione con una misura dal 120 al 240% delle imposte dovute.

Nel giudizio *a quo* la società consolidante aveva omesso la dichiarazione del consolidato fiscale, ma aveva presentato la propria dichiarazione come le società consolidate. Prima di ricevere gli avvisi di accertamento aveva integralmente versato le imposte, gli interessi e le sanzioni in

¹⁷ Corte cost., 6 febbraio 2023 (dep. 17 marzo 2023), n. 46, su rimessione della Commissione tributaria provinciale di Bari.

misura ridotta. La Corte ha dichiarato non fondata la questione, ma il percorso argomentativo ha una portata sistematica che eccede il caso. Tre profili meritano di essere posti in evidenza.

In primo luogo, la Corte ha riconosciuto che, in situazioni come quella esaminata, la previsione di una sanzione pari al 120% dell'imposta «non potrebbe, di per sé, superare il test di proporzionalità». Il *vulnus* è evitato, senza incidere sulla dosimetria astratta, attraverso un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 7 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (dal 1° gennaio 2027: art. 7 TU sanzioni). Il comma 4 di quella disposizione non va letto «atomisticamente», ma in rapporto con il comma 1. Ne risulta dilatato il perimetro delle «circostanze», non più necessariamente «eccezionali» dal 2015, che possono giustificare la riduzione, fino a comprendervi la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per eliminare o attenuare le conseguenze della violazione.

Così valorizzata, la norma «si pone come una opportuna valvola di decompressione» atta a mitigare sanzioni che, «strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano».

In secondo luogo, la Corte ha individuato i soggetti chiamati ad attuare la riduzione. Questa «ben può essere operata già da parte dell'Agenzia delle entrate», che dispone fin dal momento dell'irrogazione degli elementi di valutazione utili. In ogni caso il giudice potrà ricorrervi nel contenzioso «anche a prescindere da una formale istanza di parte, ogni qualvolta sia stato articolato un motivo di impugnazione sulla debenza o sull'entità delle sanzioni irrogate e risultino allegate circostanze tali da consentirlo»¹⁸.

In terzo luogo, e soprattutto, la Corte ha formulato una diagnosi severa sulla norma allora vigente. Il criterio di proporzionalità di cui all'art. 7, comma 4, aveva ricevuto una «ben limitata applicazione», probabilmente anche a causa di «una imprecisa e generica formulazione che, di per sé, legando il giudizio sulla sanzione all'entità del tributo, non appare in grado di fornire un

¹⁸ Corte cost. n. 46/2023, punto 13.

chiaro criterio ermeneutico». La giurisprudenza di legittimità vi aveva fatto ricorso soltanto in circoscritte ipotesi, quali l'errore del professionista o il lieve ritardo nel versamento dell'acconto IRAP¹⁹.

È in questa diagnosi che si annida il problema cui è dedicata la parte conclusiva della relazione. La Corte ha affermato il dovere di proporzionare, ma ha al contempo constatato che il parametro positivo di riferimento, il tributo, non era idoneo a guidare il giudizio.

La sentenza ha infine collegato tale valorizzazione dell'art. 7 all'esigenza di conformità del sistema nazionale alla giurisprudenza della Corte di giustizia in tema di sanzioni sui tributi armonizzati²⁰.

4. La riforma del 2024

4.1. La positivizzazione dei principi di proporzionalità e di offensività

La legge delega 9 agosto 2023, n. 111 ha posto, tra i principi e criteri direttivi specifici per le sanzioni amministrative, quello di «migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei»²¹. Con riferimento alle accise e alle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, essa ha richiamato i principi «di predeterminazione e proporzionalità alla gravità delle condotte» espressi dalla giurisprudenza della Corte di giustizia²².

¹⁹ Corte cost. n. 46/2023, punto 12.4, con richiamo a Cass., sez. V, ord. 24 ottobre 2019, n. 27273, e Cass., sez. V, ord. 12 dicembre 2019, n. 32630. La Corte ricorda altresì Cass., sez. un., 20 luglio 2022, n. 22727, in tema di *reverse charge*, ove la disposizione è richiamata in via incidentale per affermare la compatibilità con il diritto dell'Unione di una sanzione dal 90% al 180% dell'imposta, «ulteriormente graduabile» ai sensi dell'art. 7, comma 4. Con l'art. 16, comma 1, lett. c), n. 2), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 si elimina il riferimento alle circostanze «eccezionali».

²⁰ Corte cost. n. 46/2023, punto 15.

²¹ Art. 20, comma 1, lett. c), n. 1), legge 9 agosto 2023, n. 111. Il medesimo passaggio è richiamato da Corte cost. n. 93/2025, punto 7.1.

²² Art. 20, comma 2, lett. a), legge n. 111 del 2023.

In attuazione della delega, il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87 ha inserito nell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997, ora rubricato «Principi di legalità e proporzionalità», il comma 3-bis: «La disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività» (dal 1° gennaio 2027: art. 2, comma 4, TU sanzioni).

La collocazione sistematica non è neutra. La proporzionalità è affiancata ai principi di irretroattività, di *abolitio* e di *favor rei*, e ne condivide il rango di principio generale della materia. **L'abbinamento all'offensività segnala che il giudizio di proporzione ha come termine di riferimento il pregiudizio, effettivo o potenziale, all'interesse protetto, e non la mera difformità formale della condotta dal modello legale.**

4.2. L'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997: dalla «valvola» alla regola di commisurazione

L'intervento più significativo sul piano operativo riguarda l'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 (dal 1° gennaio 2027: art. 7 TU sanzioni).

Il comma 1 si apre ora con l'enunciato secondo cui «la determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'articolo 3, comma 3-bis». Restano fermi i criteri di commisurazione tradizionali: gravità della violazione, desunta anche dalla condotta dell'agente; opera svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze; personalità del trasgressore, desunta anche dai precedenti fiscali (comma 2); condizioni economiche e sociali.

Il comma 4 è stato integralmente riscritto. Il raffronto tra i due testi è eloquente:

Testo previgente (in vigore dal 1° gennaio 2016 al 28 giugno 2024)

«Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.»

Testo vigente (d.lgs. n. 87 del 2024)

«Se concorrono circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra violazione commessa e sanzione applicabile, questa è ridotta fino a un quarto della misura prevista, sia essa fissa, proporzionale o variabile. Se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate ai sensi del comma 1, la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile può essere aumentata fino alla metà.»

Dal raffronto emergono cinque innovazioni.

- a) *Il termine di raffronto.* La sproporzione non si misura più tra «l'entità del tributo» e la sanzione, ma tra la «violazione commessa» e la «sanzione applicabile». Il legislatore ha così recepito la critica della Corte costituzionale: il tributo cessa di essere l'unità di misura esclusiva del giudizio di proporzione.
- b) *La struttura dell'enunciato.* Al «può essere ridotta» del testo previgente si sostituisce l'indicativo «è ridotta». Il dato testuale depone per la doverosità della riduzione, una volta accertata la manifesta sproporzione. Il margine di apprezzamento si sposta così dall'*an* della riduzione al suo *quantum*, entro il limite di un quarto.
- c) *L'ampiezza della riduzione.* Il limite passa dalla «metà del minimo» a «un quarto della misura prevista». La riduzione può dunque spingersi fino al 75% della sanzione.

- d) *L'ambito oggettivo.* La riduzione si applica espressamente alle sanzioni in misura «fissa, proporzionale o variabile». Il riferimento alle sanzioni fisse è di particolare rilievo, perché proprio queste, insensibili per costruzione alle peculiarità del caso, sono le più esposte al rischio di sproporzione.
- e) *La bidirezionalità.* Il secondo periodo consente di aumentare la sanzione fino alla metà in presenza di circostanze di particolare gravità o di altre circostanze valutate ai sensi del comma 1. La proporzionalità non è dunque concepita come strumento unilaterale di mitigazione. È un criterio di adeguamento in entrambe le direzioni, coerente con la sua natura di principio di commisurazione e non di mero *favor*.

La «valvola di decompressione» individuata dalla Corte costituzionale diventa così la regola generale di commisurazione della sanzione al fatto concreto.

4.3. Offensività e violazioni prive di concreto pregiudizio

Il principio di offensività ha trovato una specifica declinazione nell'art. 6, comma 5-bis, del d.lgs. n. 472 del 1997 (dal 1° gennaio 2027: art. 5, comma 6, TU sanzioni). Nel testo modificato dalla riforma, la norma esclude la punibilità delle violazioni che non arrecano «concreto» pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

L'inserimento dell'aggettivo «concreto» impone una verifica nei fatti della lesività della condotta. Da essa dipende non già la misura della sanzione, ma la stessa punibilità.

Sotto questo profilo offensività e proporzionalità si dispongono in sequenza logica. La prima opera come filtro: esclude la sanzione per le violazioni prive di concreto pregiudizio. La seconda opera come criterio di misura per le violazioni che superano il filtro.

Nella stessa prospettiva si colloca il nuovo comma 5-ter dell'art. 6 (dal 1° gennaio 2027: art. 5, comma 7, TU sanzioni). La norma esclude la punibilità del contribuente che si adegua, nei termini ivi previsti, alle indicazioni rese dall'Amministrazione con i documenti di prassi, quando

la violazione sia dipesa da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

4.4. La ricalibratura delle misure edittali e il regime transitorio

La riforma è intervenuta anche sulle misure edittali. Per limitarsi alle violazioni dichiarative in materia di imposte sui redditi e IRAP:

- la sanzione per omessa dichiarazione, già compresa tra il 120 e il 240% delle imposte dovute, è ora pari al 120%, con un minimo di euro 250 (art. 1, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997; dal 1° gennaio 2027: art. 27, comma 1, TU sanzioni);
- la sanzione per infedele dichiarazione, già compresa tra il 90 e il 180% della maggiore imposta, è ora pari al 70%, con un minimo di euro 150 (art. 1, comma 2, d.lgs. n. 471 del 1997; dal 1° gennaio 2027: art. 27, comma 3, TU sanzioni);
- resta ferma, quando non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione di euro 250 (art. 1, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997; dal 1° gennaio 2027: art. 27, comma 6, TU sanzioni).

Il dato merita una riflessione che sarà ripresa più avanti (§ 7). La riduzione del carico è evidente. Ma il passaggio da una forbice edittale a una misura percentuale fissa elimina lo spazio tra minimo e massimo entro cui operavano i criteri di commisurazione dell'art. 7, comma 1. Ne consegue che, per le sanzioni così costruite, il giudizio individualizzato di proporzione può esprimersi quasi esclusivamente attraverso il meccanismo correttivo del comma 4.

Quanto all'efficacia nel tempo, l'art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 87 del 2024 dispone che le disposizioni degli artt. 2, 3, a esclusione del comma 1, lettera o), e 4 del decreto si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024. La scelta legislativa costituisce una deroga al principio della *lex mitior* sancito dall'art. 3, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997 (dal 1° gennaio 2027: art. 2, comma 3, TU sanzioni). La sua compatibilità con l'art. 49, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea è oggetto di un dibattito aperto in giurisprudenza, che esula dai limiti della presente relazione.

5. La proporzionalità come limite al cumulo sanzionatorio: la sentenza della Corte costituzionale n. 93 del 2025

Un ulteriore sviluppo si deve alla sentenza della Corte costituzionale n. 93 del 2025, resa su rimessione delle Sezioni Unite civili della Corte di cassazione²³. La questione concerneva l'art. 70, primo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (dal 1° gennaio 2027: la corrispondente disposizione del Testo unico IVA, d.lgs. 19 gennaio 2026, n. 10). La norma, per le controversie e le sanzioni in materia di IVA all'importazione, rinvia alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine, e quindi anche alla confisca obbligatoria prevista per il contrabbando, che si cumula alla sanzione pecuniaria.

La Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disposizione «nella parte in cui [...] non prevede che, in caso di applicazione dell'art. 301 del d.P.R. n. 43 del 1973, le cose che costituiscono oggetto della violazione non sono confiscate se l'obbligato provvede al pagamento integrale dell'importo evaso, degli accessori, comprensivi degli interessi, e della sanzione pecuniaria».

Nella motivazione la Corte ribadisce l'applicabilità del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie, ancorandolo all'art. 3, primo comma, Cost. e, attraverso gli artt. 11 e 117 Cost., all'art. 49, par. 3, della Carta. Colloca espressamente in questo percorso il d.lgs. n. 87 del 2024, che avrebbe dato attuazione alla legge delega «ridisegnando all'insegna della proporzionalità il volto del sistema sanzionatorio tributario»²⁴.

La sentenza è rilevante, per quanto qui interessa, sotto due profili.

Il primo attiene all'oggetto del giudizio di proporzione. Questo non investe soltanto la singola sanzione, ma il carico afflittivo complessivo derivante dal cumulo di misure diverse.

²³ Corte cost., 11 giugno 2025 (dep. 3 luglio 2025), n. 93. La fattispecie concerneva l'omessa dichiarazione e l'omesso versamento dell'IVA all'importazione di un'opera d'arte proveniente dalla Svizzera, con conseguente applicazione della confisca in aggiunta alla sanzione pecuniaria.

²⁴ Corte cost. n. 93/2025, punto 7.1.

Il secondo, di maggiore interesse teorico, attiene alla tipologia della sproporzione. La Corte precisa che l'illegittimità non si configura «in forza di una sproporzione intrinseca o “cardinale”, quanto, invece, per un cumulo sanzionatorio che si rivela viziato per sproporzione relativa, o “ordinale”»²⁵. Emerge ad esempio dal confronto con la disciplina dell'omesso versamento dell'IVA interna, nella quale il sequestro finalizzato alla confisca non è disposto se il debito tributario è in corso di estinzione (art. 12-bis, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74; dal 1° gennaio 2027: art. 87, comma 2, TU sanzioni).

La distinzione tra proporzione cardinale e proporzione ordinale offre all'interprete un secondo strumento di misura. La proporzione cardinale guarda alla congruità della sanzione rispetto alla gravità del fatto in sé considerato. La proporzione ordinale guarda alla coerenza della risposta sanzionatoria rispetto a quella prevista per illeciti omogenei. La sentenza valorizza infine la condotta riparatoria: l'integrale pagamento del dovuto rende sproporzionato il mantenimento della misura ablativa.

6. Ricadute applicative: l'Amministrazione, il giudice, il difensore

Il quadro delineato produce conseguenze immediate per tutti i soggetti del rapporto sanzionatorio.

a) *L'Amministrazione finanziaria*. La Corte costituzionale ha affermato che la riduzione per sproporzione ben può essere operata già in sede di irrogazione. Il nuovo testo dell'art. 7, comma 4, che impiega l'indicativo «è ridotta», e l'art. 10-ter, comma 3, dello Statuto, che estende alle sanzioni il canone di necessità e non eccedenza, rafforzano tale conclusione. L'irrogazione della sanzione non può più esaurirsi nell'applicazione meccanica della misura edittale. Nella stessa

²⁵ Corte cost. n. 93/2025, punto 7.6.

direzione si colloca la sentenza *NE* della Corte di giustizia, secondo cui il requisito di proporzionalità può essere applicato direttamente anche «dalle autorità amministrative»²⁶.

Ne deriva, a parere di chi scrive, un onere motivazionale specifico. Quando dagli atti risultino circostanze rilevanti ai sensi dell'art. 7, comma 1 (condotta, attività riparatoria, assenza di danno erariale), l'atto di irrogazione deve dar conto delle ragioni per cui esse non integrano una manifesta sproporzione.

b) Il giudice tributario. Al giudice spetta un sindacato pieno sulla misura della sanzione, esercitabile anche d'ufficio entro i limiti indicati. Occorre cioè che sia stato articolato un motivo sulla debenza o sull'entità delle sanzioni e che risultino allegate circostanze idonee.

Il giudice è tenuto a disapplicare la disciplina interna nella sola parte da cui deriva il carattere sproporzionato della sanzione e a irrogare una sanzione proporzionata, che resti effettiva e dissuasiva²⁷. La disapplicazione è dunque selettiva e non integrale: non conduce all'annullamento della sanzione, ma alla sua rideterminazione.

c) Il difensore. Per il difensore del contribuente la conseguenza più rilevante è di ordine processuale. La contestazione non può arrestarsi all'*an* della pretesa, ma deve investire espressamente il *quantum* sanzionatorio. Occorrono un motivo specifico sull'entità delle sanzioni e l'allegazione, documentata, delle circostanze che rendono manifesta la sproporzione:

- l'assenza o la modestia del danno erariale;
- la natura formale o meramente temporale dell'inadempimento;
- l'incertezza normativa;
- la condotta collaborativa;
- l'integrale o parziale regolarizzazione prima dell'atto impositivo;

²⁶ Corte giust. UE, C-205/20, *NE*, cit., punto 29; v. anche punto 52, ove si precisa che l'autorità nazionale, nell'irrogare la sanzione, può essere indotta a disapplicare taluni elementi della normativa nazionale.

²⁷ Corte giust. UE, C-205/20, *NE*, cit., punti 39, 42 e 44 e dispositivo, punto 2.

- l'errore non colpevole o imputabile a terzi.

In difetto di allegazione, la «valvola» resta chiusa: il potere di riduzione d'ufficio presuppone che le circostanze siano state introdotte nel processo. È altresì opportuno che la questione sia posta già nella fase endoprocedimentale, in sede di contraddittorio preventivo ai sensi dell'art. 6-bis dello Statuto²⁸ e di accertamento con adesione, ove l'Ufficio dispone degli elementi e del potere per operare la riduzione.

7. Come si calibra la misura della proporzione

Le analisi che precedono consentono di affermare con sicurezza che la sanzione tributaria deve essere proporzionata. Non consentono, invece, di stabilire con altrettanta sicurezza rispetto a che cosa debba esserlo. Ogni giudizio di proporzione postula un rapporto tra due grandezze e, dunque, un'unità di misura comune. È su questo punto che il diritto positivo, pur profondamente rinnovato, offre all'interprete non un metro, ma più metri, non sempre tra loro coerenti.

a) Il tributo. È il metro storico, tuttora incorporato nella struttura stessa delle sanzioni proporzionali, determinate in percentuale dell'imposta. La Corte costituzionale lo ha ritenuto inidoneo, da solo, a fornire «un chiaro criterio ermeneutico», e il legislatore del 2024 lo ha espunto dal comma 4 dell'art. 7.

Il metro, tuttavia, sopravvive a monte. Le sanzioni per omessa e infedele dichiarazione sono oggi costruite come percentuali fisse del tributo (§ 4.4). Si determina così una singolare asimmetria. La proporzione astratta, affidata al legislatore, continua a essere misurata sul tributo. La proporzione concreta, affidata all'Amministrazione e al giudice, deve essere misurata sulla «violazione commessa».

Il tributo è poi del tutto inservibile per le violazioni formali e per le ipotesi in cui non vi sia imposta dovuta. Proprio in tali casi il rischio di sproporzione delle sanzioni fisse è più elevato.

²⁸ Art. 6-bis legge 27 luglio 2000, n. 212, introdotto dal d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

b) *La violazione commessa e il suo disvalore.* È il metro indicato dal nuovo comma 4. Ma la «violazione» non è di per sé una grandezza misurabile. Deve essere tradotta in disvalore, e il diritto positivo offre a tal fine più indici:

- l'offensività, intesa come concreto pregiudizio all'interesse erariale o all'attività di controllo (art. 3, comma 3-bis, e art. 6, comma 5-bis, d.lgs. n. 472 del 1997);
- la colpevolezza e la condotta dell'agente;
- l'attività riparatoria (art. 7, comma 1);
- secondo la Corte di giustizia, la natura e la gravità dell'infrazione, nonché le modalità di determinazione dell'importo della sanzione.

Ne risulta un metro composito, che richiede una ponderazione. La legge non ne stabilisce i pesi.

c) *Il confronto tra regimi.* È il metro della proporzione ordinale valorizzato dalla sentenza n. 93 del 2025. Ha il pregio del rigore, perché ancora il giudizio a un dato normativo e non a una valutazione soggettiva della gravità. Presuppone però l'esistenza di un *tertium comparationis* omogeneo, che non sempre è dato rinvenire. Per sua natura, inoltre, è uno strumento del giudizio di legittimità costituzionale più che della commisurazione nel singolo caso.

d) *Il livello europeo.* È il metro indicato dalla legge delega, che impone di ricondurre il carico sanzionatorio «ai livelli esistenti in altri Stati europei». È un metro esterno e quantitativo, rivolto al legislatore e non all'interprete. La delega non precisa quali ordinamenti, quali livelli, quale termine medio.

e) *La soglia della «manifesta» sproporzione.* A questi metri si sovrappone la soglia di rilevanza fissata dall'art. 7, comma 4: la sproporzione deve essere «manifesta». È una soglia di evidenza che, per sua natura, rimette il giudizio a chi la deve constatare.

Il legislatore più recente ha fatto ricorso a una tecnica analoga anche in altri settori. Nella disciplina dell'accertamento per antieconomicità ha attribuito rilievo autonomo alla difformità tra corrispettivo e valore di mercato quando essa «risulti manifesta e rilevante» (art. 24, d.lgs. 7

agosto 2026, n. 148; dal 1° gennaio 2027: art. 252-bis del Testo unico adempimenti e accertamento, d.lgs. 5 agosto 2026, n. 141).

Quando la soglia è affidata all'evidenza, la sua applicazione dipende in misura significativa dalla sensibilità del funzionario in sede di irrogazione e del giudice in sede contenziosa. Ne derivano un rischio di disomogeneità applicativa e una tensione con l'esigenza di prevedibilità che lo stesso principio di legalità esprime.

Un criterio di orientamento può ancora trarsi dalla celebre formula con cui Franz von Liszt, nel Programma di Marburgo, legava la giustizia della pena alla sua necessità: in sintesi, «**solo la pena necessaria è giusta**»²⁹. È il medesimo canone di necessità e di non eccedenza che la Corte di giustizia pone a fondamento del giudizio di proporzionalità e che l'art. 10-ter, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente riferisce all'azione amministrativa compreso, per espressa previsione del comma 3, l'esercizio della potestà sanzionatoria.

Non si intende qui proporre una soluzione definitiva. Si può tuttavia suggerire un ordine logico del giudizio, ricavabile dal sistema.

In primo luogo, la verifica dell'offensività. Se la violazione non arreca concreto pregiudizio, la sanzione non è dovuta (art. 6, comma 5-bis).

In secondo luogo, la misurazione del disvalore concreto del fatto alla stregua dei criteri dell'art. 7, comma 1. Al centro va posta l'effettiva incidenza sull'interesse erariale, piuttosto che l'ammontare nominale del tributo. Va considerata con la condotta complessiva del contribuente, ivi compresa quella successiva alla violazione.

²⁹ F. von Liszt, *Der Zweckgedanke im Strafrecht* (prolusione marburghese del 1882), in *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft*, 3 (1883), pp. 1 ss., ristampato in Id., *Strafrechtliche Aufsätze und Vorträge*, I, Berlin, 1905, pp. 126 ss.: «Die richtige, d. h. die gerechte Strafe ist die notwendige Strafe. Gerechtigkeit im Strafrecht ist die Einhaltung des durch den Zweckgedanken erforderten Strafmaßes»; e ancora: «Nur die notwendige Strafe ist gerecht» (trad. nostra). Trad. it.: *La teoria dello scopo nel diritto penale*, Milano, Giuffrè, 1962.

In terzo luogo, il raffronto tra questo disvalore e la sanzione edittale. Ove lo scarto sia manifesto, si applica la riduzione, doverosa nell'*an* e graduabile nel *quantum* fino a un quarto.

Infine, il controllo esterno di coerenza ordinale rispetto al trattamento di illeciti omogenei e di non eccedenza rispetto agli obiettivi di esatta riscossione e contrasto alla frode.

8. Conclusioni

Il principio di proporzionalità delle sanzioni amministrative tributarie ha compiuto, in un arco temporale breve, il passaggio da criterio di elaborazione giurisprudenziale a principio positivo e generale della materia. Esso trova fondamento nell'art. 3 Cost., nell'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'art. 10-ter dello Statuto. È enunciato dall'art. 3, comma 3-bis, del d.lgs. n. 472 del 1997 in uno con il principio di offensività, e trova nell'art. 7 il proprio strumento operativo, ora bidirezionale, doveroso nei presupposti e svincolato dal solo parametro del tributo.

Il sistema ha così acquisito gli strumenti per affermare che una sanzione legalmente prevista può nondimeno essere illegittima nella sua misura. Tuttavia, non appare definito un metro condiviso con cui stabilire quando ciò si realizzi.

L'esigenza di un giudizio di proporzionalità effettivo, condotto sulle circostanze concrete e motivato, non è peraltro confinata al momento sanzionatorio. Essa attraversa l'intero rapporto tra contribuente e Amministrazione, fino alla regolazione delle spese del processo che il contribuente abbia dovuto sostenere per rimediare all'errore della pubblica autorità³⁰.

³⁰ Corte EDU, sez. I (Comitato), 24 settembre 2026, *Orlando e altri c. Italia*, ricorsi nn. 10868/15, 31961/23 e 31978/23. La Corte ha ravvisato la violazione dell'art. 6, § 1, CEDU nella compensazione immotivata delle spese di lite, o nella loro liquidazione in misura simbolica, nei giudizi vinti contro l'Amministrazione, quando tali decisioni sono adottate senza un esame di proporzionalità. Ha precisato che la semplicità del giudizio può giustificare una riduzione motivata, ma non la compensazione (§ 22).

Resta dunque aperto l'interrogativo che si consegna alla discussione congressuale. *Chi calibra la misura della proporzione?* Il legislatore, con la costruzione della cornice edittale; l'Amministrazione, con l'atto di irrogazione; il giudice, con il potere di riduzione. *E con quale metro?* Il tributo, il disvalore concreto della violazione, il confronto tra regimi omogenei, il livello europeo.

Dalla risposta a questi interrogativi dipende la possibilità che il canone *nulla poena sine proportionione* divenga regola di giudizio prevedibile e uniforme, e non resti affidato alla sensibilità del singolo interprete.