

**Verifiche fiscali, sanzioni tributarie e responsabilità del professionista; il sistema italiano alla prova della CEDU e della giurisprudenza recente**

***Deroga al principio di proporzionalità nell'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie; criticità del sistema alla luce della recente ordinanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE***

**27 aprile 2026**

**Gianni Rota**

## **evoluzione giurisprudenziale**



**La rinnovata attenzione dell'ordinamento tributario italiano per il rispetto del principio di proporzionalità si colloca a livello temporale nella sentenza della Corte di Giustizia UE, 8 marzo 2022, causa C/205/20 (caso AB), in cui viene ribadita la portata generale del principio di proporzionalità nel diritto tributario europeo e la conseguente necessità di bilanciare l'interesse statale ed i diritti del contribuente.**

## **evoluzione giurisprudenziale**



**A questa pronuncia fa seguito in ambito interno la Corte Costituzionale, che con sentenza n. 46 del 17 marzo 2023 si pronuncia con riferimento ad un contribuente nei confronti del quale erano state irrogate sanzioni tributarie piene per la violazione di omessa dichiarazione, nonostante l'adempimento spontaneo fosse avvenuto prima della sua contestazione.**

**In tale caso la Corte Costituzionale afferma l'illegittimità della norma interna per contrasto con i principi di eguaglianza e ragionevolezza poiché, proprio in ossequio al principio di proporzionalità, la sanzione da irrogare deve sempre considerare il comportamento virtuoso del contribuente.**

**A seguito della pronuncia della Consulta la portata del principio di proporzionalità nel sistema tributario italiano viene così rafforzata con il D. Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 attraverso l'introduzione dell'art. 10-ter della L. 27 luglio 2000, n. 212, che così recita:**

- 1. 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.
- 2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.
- 3. **Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.**

## **contrasto interpretativo interno sopravvenuto**



**All'introduzione della novella recata dall'art. 10-ter della L. 27 luglio 2000, n. 212 non fa purtroppo seguito alcuna revisione delle norme sanzionatorie già esistenti ed in caso di contrasto la contestazione deve avvenire in sede giudiziale.**

**Tra le norme per le quali, a seguito dell'introduzione dell'art. 10-ter della L. 27 luglio 2000, n. 212 emerge il mancato rispetto del principio di proporzionalità, vi è l'art. 8, comma 2 del D.L. 16/2012.**

## **contrasto interpretativo interno sopravvenuto**



### **Recita infatti l'art. 8, comma 2 del D.L. 16/2012:**

Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi non concorrono alla formazione del reddito oggetto di rettifica i componenti positivi direttamente afferenti a spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, entro i limiti dell'ammontare non ammesso in deduzione delle predette spese o altri componenti negativi. In tal caso si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50 per cento dell'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi. **In nessun caso si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472** e la sanzione è riducibile esclusivamente ai sensi dell'articolo 16, comma 3 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

## **contrasto interpretativo interno sopravvenuto**



### **Si noti che l'art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, così recita:**

- 1. E' punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni della medesima disposizione, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
- 2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette in progressione o con la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo. Restano in ogni caso escluse le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni.
- 3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata di un quinto.
- Abrogato [ 4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.]

# **contrasto interpretativo interno sopravvenuto**



## **segue - art. 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, così recita:**

- 5. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al primo periodo rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata ai sensi del comma 3.
- 5-bis. Nei casi previsti dai commi precedenti, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.
- 6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.
- 7. **Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione deve rispettare il principio di proporzionalità** e non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.

# ***contrasto interpretativo eurounitario sopravvenuto***



**Si noti ancora che l'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali UE intitolato: «Principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene» così recita:**

- 1. Nessuno può essere condannato per un'azione o un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, non costituiva reato secondo il diritto interno o il diritto internazionale. Parimenti, non può essere inflitta una pena più grave di quella applicabile al momento in cui il reato è stato commesso. Se, successivamente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, occorre applicare quest'ultima.
- 2. Il presente articolo non osta al giudizio e alla condanna di una persona colpevole di un'azione o di un'omissione che, al momento in cui è stata commessa, costituiva un crimine secondo i principi generali riconosciuti da tutte le nazioni.
- 3. **Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato.**

## ***rinvio pregiudiziale interpretativo***



**Il Giudice nazionale, chiamato a dirimere una controversia tributaria per la quale la parte ricorrente gli aveva richiesto di pronunciarsi sul rispetto del principio di proporzionalità dell'art. 8, comma 2 del D.L. 16/2012, attraverso l'ordinanza di rinvio pregiudiziale interpretativo di cui alla CGT Lazio n. 13/2026 depositata il 7 gennaio 2026, rivolge alla Corte di Giustizia UE apposito quesito dal quale emerge proprio il contrasto normativo interno sopravvenuto con riferimento alla Carta dei diritti fondamentali UE.**

## **rinvio pregiudiziale interpretativo**



**L'ordinanza di rinvio pregiudiziale interpretativo di cui alla CGT Lazio n. 13/2026 depositata il 7 gennaio 2026 sottopone alla Corte di Giustizia UE il seguente quesito:**

*«Se l'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, letto alla luce del principio generale di proporzionalità, osti a una disposizione come l'art. 8, comma 2, secondo e terzo periodo, Decreto Legge n. 16 del 2012, il quale prevede l'irrogazione di una sanzione fissa proporzionale( dal 25% al 50%) all'ammontare delle spese o altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi, senza possibilità, per il giudice nazionale, di eliminare o ridurre la sanzione qualora sussistano eccezionali ragioni che rendano manifesta la sproporzione tra la sanzione e l'entità dell'infrazione o del danno arrecato».*

## **ricadute processuali**



**L'art. 39, comma 1-bis del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 così dispone:**

1-bis. La corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.

## **ricadute processuali**



**Nel caso regolato dalla norma, in ciascun altro processo tributario in cui il Giudice è investito da una questione di fatto o di diritto, processuale o di merito, la cui decisione può influire su quella riguardante il processo originario, viene a determinarsi l'avveramento di una causa di sospensione.**

**La sospensione disposta nel processo tributario interessato dal rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di Giustizia UE potrebbe indurre il Giudice di un altro processo tributario investito di analoga questione di diritto, a valutare la sospensione del proprio processo in attesa della decisione.**

## **ricadute processuali**



**Tuttavia, il Giudice tributario interno, attesa la pendenza dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale interpretativo di cui alla CGT Lazio n. 13/2026 depositata il 7 gennaio 2026, laddove chiamato a decidere una causa non collegata a quello per cui è stato disposto il rinvio, ancorché sia stata introdotta fin dal primo grado la censura di violazione e falsa applicazione dell'art. 8, comma 2 del 2 marzo 2012, n. 16 e di violazione e mancata applicazione dell'art. 49 della Carta dei diritti fondamentali UE, anche in caso di istanza di sospensione del processo ex art. 39, comma 1-bis, non ha comunque obbligo alcuno di sospendere il proprio processo.**

## **ricadute processuali**



**Attesa la pendenza dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale interpretativo di cui alla CGT Lazio n. 13/2026 depositata il 7 gennaio 2026 il Giudice tributario interno investito di analoga questione nel processo tributario non collegato a quello per cui è stato disposto il rinvio potrà però alternativamente:**

- procedere direttamente all'interpretazione ed applicazione del diritto comunitario;
- rimettere nuovamente la questione alla Corte di Giustizia UE tramite un proprio autonomo rinvio e sospendere il suo processo.

## **ricadute processuali**



**Il Giudice tributario interno investito di analoga questione nel processo tributario non collegato a quello per cui è stato disposto il rinvio che non intenda** invece procedere direttamente all'interpretazione e applicazione del diritto comunitario e neppure alla nuova rimessione di analoga questione attraverso un proprio autonomo rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE, non potrà neppure avvalersi della sospensione del processo per pregiudizialità della causa straniera di cui all'art. 7, comma 3, L. 31 maggio 1995, n. 218 in quanto il processo comunitario di rinvio non integra gli estremi di un processo «straniero» propriamente inteso.

## **ricadute processuali**



**Il Giudice tributario interno investito di analoga questione nel processo tributario non collegato a quello per cui è stato disposto il rinvio che intenda comunque** disporre la sospensione del processo senza procedere direttamente all'interpretazione e applicazione del diritto comunitario e/o alla nuova rimessione di analoga questione attraverso un proprio autonomo rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE può, secondo parte della dottrina, disporre la cosiddetta sospensione facoltativa, come avvenuto da parte di alcune (allora) Commissioni Tributarie investite delle cause riferite alla compatibilità comunitaria dell'IRAP.

## **ricadute processuali e normative a seguito**

## **della pronuncia Corte di Giustizia UE**



**La pronuncia della Corte di Giustizia UE resa a seguito di rinvio pregiudiziale determina infine:**

- effetti interni, nel processo tributario nel quale è stato disposto il rinvio pregiudiziale, con obbligo del Giudice di attenersi al principio di diritto poi reso dalla Corte di Giustizia UE;**
- effetti esterni, negli altri processi tributari in corso di svolgimento, con obbligo del Giudice di attenersi al principio di diritto e/o dello Stato membro di conformare il proprio ordinamento alla decisione resa dalla Corte di Giustizia UE.**



[www.odcec.torino.it](http://www.odcec.torino.it)

[www.linkedin.com/company/odcec-torino/](http://www.linkedin.com/company/odcec-torino/)

[www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos](http://www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos)