Papers di DIRITTO EUROPEO

www.papersdidirittoeuropeo.eu
ISSN 2038-0461

2025
numero speciale

Papers di diritto europeo

www.papersdidirittoeuropeo.eu

DIRETTORE RESPONSABILE

Maria Caterina Baruffi (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Bergamo).

COMITATO DI DIREZIONE

Francesco Bestagno (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano; Giudice del Tribunale dell'Unione europea); **Andrea Biondi** (Avvocato generale alla Corte di giustizia; Professor of European Law e Director of the Centre of European Law, King's College London); **Fausto Pocar** (Professore emerito, Università di Milano); **Lucia Serena Rossi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna).

COMITATO SCIENTIFICO

Adelina Adinolfi (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Firenze); **Elisabetta Bani** (Ordinario di Diritto dell'economia, Università di Bergamo); **Matteo Borzaga** (Ordinario di Diritto del lavoro, Università di Trento); **Susanna Cafaro** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università del Salento); **Laura Calafà** (Ordinario di Diritto del lavoro, Università di Verona); **Javier Carrascosa González** (Catedrático de Derecho Internacional Privado, Universidad de Murcia); **Luigi Daniele** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma "Tor Vergata"); **Angela Di Stasi** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Salerno); **Davide Diverio** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano); **Franco Ferrari** (Professor of Law e Director of the Center for Transnational Litigation, Arbitration, and Commercial Law, New York University); **Costanza Honorati** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Milano-Bicocca); **Paola Mori** (Ordinario f.r. di Diritto dell'Unione europea, Università "Magna Graecia" di Catanzaro); **Matteo Ortino** (Associato di Diritto dell'economia, Università di Verona); **Carmela Panella** (Ordinario f.r. di Diritto internazionale, Università di Messina); **Lorenzo Schiano di Pepe** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Alessandra Silveira** (Profesora Asociada e Diretora do Centro de Estudos em Direito da União Europeia, Universidade do Minho); **Eleanor Spaventa** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università "Bocconi" di Milano); **Stefano Troiano** (Ordinario di Diritto privato, Università di Verona); **Michele Vellano** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Torino).
Segretario: **Caterina Fratea** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona).

COMITATO DEI REVISORI

Stefano Amadeo (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Trieste); **Bruno Barel** (Associato f.r. di Diritto dell'Unione europea, Università di Padova); **Silvia Borelli** (Associato di Diritto del lavoro, Università di Ferrara); **Laura Carpaneto** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova); **Marina Castellaneta** (Ordinario di Diritto internazionale, Università di Bari "Aldo Moro"); **Federico Casolari** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, **"**Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Gianluca Contaldi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Macerata); **Matteo De Poli** (Ordinario di Diritto dell'economia, Università di Padova); **Giacomo di Federico** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Fabio Ferraro** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Napoli "Federico II"); **Daniele Gallo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, LUISS Guido Carli); **Pietro Manzini** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Silvia Marino** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università dell'Insubria); **Emanuela Pistoia** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Teramo); **Francesca Ragno** (Ordinario di Diritto internazionale, "Alma Mater Studiorum" Università di Bologna); **Carola Ricci** (Associato di Diritto internazionale, Università di Pavia); **Giulia Rossolillo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Pavia); **Vincenzo Salvatore** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università dell'Insubria); **Andrea Santini** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano); **Cristina Schepisi** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma "Tor Vergata"); **Martin Schmidt-Kessel** (Lehrstuhl für Deutsches und Europäisches Verbraucherrecht und Privatrecht sowie Rechtsvergleichung, Universität Bayreuth); **Chiara Enrica Tuo** (Ordinario di Diritto dell'Unione europea, Università di Genova).

COMITATO EDITORIALE

Diletta Danieli (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Verona); **Simone Marinai** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Pisa); **Teresa Maria Moschetta** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Roma Tre); **Rossana Palladino** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Salerno); **Cinzia Peraro** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Bergamo); **Federica Persano** (Ricercatore di Diritto internazionale, Università di Bergamo); **Angela Maria Romito** (Associato di Diritto dell'Unione europea, Università di Bari "Aldo Moro"); **Sandra Winkler** (Straordinario di Diritto della famiglia, Università di Rijeka).

Responsabile di redazione: **Isolde Quadranti** (Documentalista, Centro di documentazione europea, Università di Verona).

I contributi sono sottoposti ad un procedimento di revisione tra pari a doppio cieco (*double-blind peer review*).
Non sono sottoposti a referaggio esclusivamente i contributi di professori emeriti, di professori ordinari in quiescenza e di giudici di giurisdizioni superiori e internazionali.

Papers di diritto europeo
ISSN 2038-0461
Registrazione al Tribunale di Verona n. 1875 del 22 luglio 2010

Papers di diritto europeo
www.papersdidirittoeuropeo.eu

2025, numero speciale

INDICE

Maria Grazia Ortoleva
I riflessi dell'effetto diretto del divieto di sanzioni sproporzionate in ambito IVA 1

Maria Elena De Maestri
La progressiva affermazione del principio di cooperazione internazionale nelle attività spaziali europee 29

Approfondimenti del Master in Diritto ed Economia degli scambi internazionali (accreditato dalla Commissione europea come High-Quality Customs-Specific Study Programme)

Federica Braccagni
*L'*export *del vino italiano verso la Cina: la complessità degli aspetti doganali e le nuove sfide commerciali tra dazi, barriere tecniche e strumenti giuridici* 69

I riflessi dell'effetto diretto del divieto di sanzioni sproporzionate in ambito IVA

Maria Grazia Ortoleva*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La giurisprudenza in tema di proporzionalità sanzionatoria in ambito IVA. – 3. I corollari dell'effetto diretto del requisito di proporzionalità delle sanzioni. – 4. La disciplina nazionale delle sanzioni IVA al vaglio del principio di proporzionalità. – 5. Considerazioni finali.

1. Introduzione.

Il principio di proporzionalità è uno dei principi generali del diritto dell'Unione europea[1], alla base delle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri[2], che, in quanto tale, deve essere rispettato da ogni normativa nazionale rientrante nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione o che dà esecuzione a quest'ultimo.

Come evidenziato da attenta dottrina, esso è, invero, un caposaldo del «costituzionalismo globale» [3], una parte essenziale della «grammatica di una nuova lingua franca» che consente il dialogo tra attori giuridici in tutto il mondo[4] e agevola la circolazione globale dei modelli giuridici e delle tecniche argomentative nel sistema multilivello di protezione dei diritti dell'uomo[5].

---

* Professoressa associata di Diritto tributario, Università degli Studi di Verona.

[1] Per una classificazione innovativa dei principi generali del diritto dell'Unione europea v. T. TRIDIMAS, *The General Principles of EU Law*, Oxford, 2006, p. 1 ss., il quale con riferimento al principio in esame sottolinea che «[t]he function of the principle in this context is to promote market integration». Per una categorizzazione incentrata sui diritti fondamentali v. C. AMALFITANO, *General Principles of EU Law and the Protection of Fundamental Rights*, Cheltenham, 2018, p. 110 ss.

[2] Cfr. Corte di giustizia, ordinanza del 12 giugno 2014, causa C-28/14, *Ryszard Pańczyk*, EU:C:2014:2003, punto 26; sentenza del 4 ottobre 2018, causa C-384/17, *Link Logistik N&N*, EU:C:2018:810, punto 40. Sul tema, tra i contributi monografici della dottrina italiana tributaria, v. A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Ospedaletto, 2012, *passim*. Sul ruolo del principio in ambito tributario v. G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, Milano, 2024; G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Padova, 2017.

[3] Così G. PINO, *Diritti fondamentali e principio di proporzionalità*, in *Ragion pratica*, 2014, pp. 541-556, a p. 541.

[4] Cfr. G. PINO, *Diritti fondamentali*, cit., p. 542.

[5] Così G. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *Rivista AIC*, 2017, 3, pp. 1-31, reperibile *online*, il quale rileva come tale aspetto fosse già stato colto da T.A. ALEINIKOFF, *Constitutional Law in the Age of Balancing*, in *Yale Law Journal*, 1987, vol. 96, pp. 943-1005, e, più di recente, da A. STONE SWEET, J. MATHEWS, *Proportionality Balancing and Global Constitutionalism*, in *Columbia Journal of Transnational Law*, 2008, vol. 47, pp. 72-164. Sull'effetto *spill-over* dei principi v. T. TRIDIMAS, *The General Principles of EU Law*, cit., p. 6. Sul ruolo rivestito dalla Corte di giustizia nella diffusione dei principi fondamentali dell'Unione europea v. J. KOKOTT, *La Corte di*

Essendo fondato sull'idea che ogni diritto deve essere contemperato con gli altri, quello collettivo con quello individuale, in una logica di bilanciamento, esso rappresenta un limite cui è soggetta ogni forma di esercizio del pubblico potere e, al contempo, un canone di controllo sulle limitazioni dei diritti fondamentali[6].

In ambito unionale il principio di proporzionalità è stato, come noto, espressamente codificato, prima, con il Trattato di Maastricht[7] e, poi, con la Carta di Nizza[8], annoverata in forza dell'art. 6 TUE tra le fonti primarie dell'Unione al pari dei Trattati. In specie, in seno alla Carta, sono due le disposizioni che vengono in rilievo e segnatamente l'art. 52 e l'art. 49. Il primo lo consacra a «tecnica di giudizio» irrinunciabile per verificare che, in un sistema volto alla protezione di una pluralità di diritti fondamentali, talvolta tra loro confliggenti, alla limitazione di un diritto fondamentale corrisponda un accrescimento di tutela per un altro diritto fondamentale o per l'interesse generale[9]. Il secondo al par. 3 prevede il divieto di sproporzione delle pene rispetto al reato, individuando espressamente i termini di riferimento del bilanciamento: la pena, da un lato, e il reato, dall'altro[10].

---

giustizia dell'Unione europea come motore dell'integrazione, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2024, pp. 427-454, la quale puntualmente dà conto dell'apporto della giurisprudenza della Corte sull'indipendenza del potere giudiziario.

[6] Così V. MANES, *Principio di proporzionalità. Scelte sanzionatorie e sindacato di legittimità*, in *Il Libro dell'anno del diritto*, Roma, 2012, p. 104 ss. Nella dottrina tributaria mette in luce tale profilo, di recente, R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2023, pp. 527-540, il quale non manca di rilevare che esso riguarda tradizionalmente l'esercizio dei pubblici poteri (e dunque l'agire dell'amministrazione nei confronti del cittadino), in modo trasversale nei settori del diritto di polizia, dove è nato come limite all'agire alle autorità di pubblica sicurezza, penale, amministrativo e tributario; J. KOKOTT, P. PISTONE, *Taxpayers in International Law: International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights*, Oxford, 2022, p. 114 ss., i quali osservano che «the principle of proportionality establishes a requirement for a rational and reasonable exercise of state powers»; A. FORNIELES GIL, *Il principio di proporzionalità*, in A. DI PIETRO, T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, pp. 159-190; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, pp. 210-211 e p. 295, secondo il quale nella prospettiva della Corte di giustizia il principio di proporzionalità postula un meccanismo di mediazione tra possibili conflitti assiologici, con un apprezzamento di tipo giurisdizionale, diretto a sindacare se le misure (fiscali) adottate da uno Stato membro siano eccessivamente invasive rispetto ad alcuni e specifici «valori» comunitari, in quanto non adeguate e proporzionate rispetto alle finalità perseguite. In termini v. anche E. BJORGE, J. ZGLINSKI, *The principle of proportionality in EU lax and its domestic application: ni tout à fait le même, ni tout à fait un autre*, in *Research handbook on general principles in EU Law: constructing legal orders in Europe*, Cheltenham, 2022, pp. 191-208, spec. p. 195.

[7] Cfr. art. 5, par. 3 e 4, del Trattato sull'Unione europea.

[8] Cfr. art. 52, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

[9] Così B. NACAR, *Il principio di proporzionalità sanzionatoria quale criterio per la disapplicazione parziale della sanzione penale, fra diritto unionale, principi costituzionali e disciplina codicistica*, in *Judicium*, 10 giugno 2024, reperibile *online*.

[10] Sul significato dell'art. 49, par. 3, della Carta di Nizza, tra le opere monografiche, cfr. F. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, 2021, p. 54 ss.; N. RECCHIA, *Il principio di proporzionalità nel diritto penale*, Torino, 2020, p. 104 ss. Sul tema v. anche B. NACAR, *Il principio di proporzionalità sanzionatoria*, cit., p. la quale sottolinea, condivisibilmente, che «la proporzionalità sanzionatoria è un principio metagiuridico che prescinde dalle scelte di politica criminale di ciascun Stato»; sicché l'assenza di un referente teleologico vincolante, se per un verso impedisce di «attribuire una specifica direzione alla sproporzione che, quindi, potrebbe tanto essere letta in una logica spiccatamente retributiva, quanto di prevenzione speciale anche negativa», per l'altro dovrebbe «non essere necessariamente preclusiva di un sindacato sull'equità della pena da parte della Corte di Giustizia».

Per le sanzioni penali in senso stretto e per quelle amministrative «punitive»[11], la cui disciplina ricada entro l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione, il principio di proporzionalità risulta, dunque, espressamente declinato.

A riguardo non pare superfluo rammentare che, nelle materie di competenza dell'Unione, le sanzioni sono rimaste fino ad oggi nella competenza quasi esclusiva dei legislatori degli Stati membri. E questo non perché sussistano impedimenti di natura giuridico-istituzionale all'adozione diretta, da parte delle istituzioni dell'Unione europea, di atti legislativi contenenti norme dettagliate in materia di sanzioni ma presumibilmente per ragioni di «coerenza istituzionale»[12]. Quello del diritto punitivo è, invero, uno dei settori nei quali la sovranità statale trova la sua massima espressione giuridica[13], sicché, per un verso l'Unione ha lasciato ai legislatori nazionali ampi margini di discrezionalità nell'individuazione dei regimi sanzionatori, per l'altro il ruolo di custode dei principi irrinunciabili dell'ordinamento unionale è stato svolto dalla Corte di giustizia la quale, con la sua giurisprudenza, ha inciso significativamente sulle legislazioni interne[14].

---

[11] In ragione del sostanziale ampliamento della nozione di sanzione penale elaborata dalla CEDU vanno ascritte a tale «categoria» anche le sanzioni amministrative caratterizzate dalla afflittività e dalla deterrenza. Con riferimento alle sanzioni tributarie italiane v. Corte di giustizia (Grande Sezione), sentenza del 20 marzo 2018, causa C-524/15, *Menci*, EU:C:2018:197, punti 26-33, con commento di M. BASILAVECCHIA, *La Corte di Giustizia sulle sanzioni tributarie italiane*, in *Corriere tributario*, 2018, n. 24, pp. 1864-1868.

[12] Così R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti alla potestà di azione del legislatore nazionale e dell'amministrazione tributaria derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, p. 147, la quale con specifico riferimento alla materia fiscale rileva che «[g]li artt. 113 e 115 TFUE in tema di imposizione indiretta e diretta potrebbero, in linea teorica, costituire la base giuridica di una siffatta legislazione europea».

[13] Cfr. F. MONTANARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, in *Rivista di diritto tributario*, 2017, I, pp. 473-474, il quale – dopo avere ricordato in premessa che «[i]l diritto punitivo è una delle ultime roccaforti dell'autonomia degli Stati i quali sono, notoriamente, restii alla intrusione delle istituzioni sovranazionali in tale delicato settore» – aggiunge che ciononostante «i valori europei ed internazionali ormai influenzano, sensibilmente, anche un ambito tradizionalmente di matrice interna, quale l'individuazione dei beni giuridici tutelati (e da tutelare), nonché le modalità di tutela dei medesimi». In termini E. TRAVERSA, *Principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'unione europea,* in F. AMATUCCI, R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti sanzionatori Italia, Spagna e America latina*, Torino, 2022, pp. 3-17, spec. p. 3, il quale aggiunge al diritto punitivo quello tributario evidenziando come gli Stati membri abbiano «fortemente difeso entrambi i settori, nei diversi contesti e periodi storici, da possibili ingerenze sovranazionali».

[14] Un ruolo «nevralgico di integrazione ed interpretazione» (così E. TRAVERSA, *Principi generali in materia di sanzioni amministrative tributarie*, cit., p. 4) è stato svolto, come noto, anche dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (d'ora in avanti Corte EDU), la quale ha a sua volta garantito la conformità delle legislazioni ai principi contenuti nella CEDU. Sul tema, con riferimento alle sanzioni, v. F. AMATUCCI, *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie secondo il diritto UE e il diritto internazionale*, in A. GIOVANNINI, E. DI MARTINO, A. MARZADURI (a cura di), *Diritto sanzionatorio amministrativo*, in *Trattato di Diritto sanzionatorio tributario*, tomo II, Milano, 2016, pp. 1367-1384; A. GIOVANNINI, *Il principio del* ne bis in idem *sostanziale*, *ivi*, pp. 1265-1290. Sui «molteplici canali con cui gli obblighi sovranazionali - tra i quali quelli in materia di ne bis in idem derivanti dall'art. 4 Prot. 7 CEDU e dall'art. 50 CDFUE - sono in grado di penetrare nel nostro ordinamento, ed assumono rilevanza per lo stesso giudice comune canali» cfr. F. VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in *Diritto penale contemporaneo*, 16 luglio 2016, reperibile *online*.

Il principio di proporzionalità sanzionatoria è, infatti, da sempre presente nelle sentenze della Corte di giustizia[15] con riguardo non soltanto alle sanzioni di carattere penale, ma anche a quelle strettamente amministrative. Pronunciandosi sulla «legittimità» di sanzioni amministrative o formalmente tali introdotte nelle normative nazionali, il giudice di Lussemburgo ha, in specie, reiteratamente stabilito che il principio di proporzionalità non è semplicemente un parametro di interpretazione, ma, innanzitutto, un limite invalicabile alla potestà sanzionatoria degli Stati membri, imponendo che – negli ambiti di competenza dell'UE – le sanzioni inflitte non vadano al di là di quanto è strettamente necessario per raggiungere l'obiettivo legittimamente perseguito.

Senza timore di essere smentiti, si può, dunque, affermare che detto principio ha svolto e continua svolgere un ruolo cruciale nell'ambito del diritto «punitivo» (inteso in senso ampio) dell'UE e, dunque, anche nel settore tributario[16]. In quest'ultimo contesto il principio di proporzionalità, garantendo che le sanzioni imposte siano commisurate alla gravità dell'infrazione, è diretto ad evitare che il contribuente subisca misure eccessive o ingiustificate tali da compromettere l'equità del sistema sanzionatorio e, conseguentemente, i diritti fondamentali del contribuente.

Nonostante i reiterati interventi della Corte, l'applicazione di tale principio non è affatto piana. In particolare, in materia tributaria, il principio di proporzionalità presuppone un corretto bilanciamento tra i diritti del contribuente e le esigenze di riscossione e prevenzione dell'evasione fiscale, esigenze che, per un verso, presuppongono che le sanzioni siano efficaci e dissuasive, e per l'altro, riflettendo interessi generali, consentono, nel rispetto del principio in esame, di comprimere alcuni diritti fondamentali.

È in questo contesto che si intende verificare se la normativa sanzionatoria nazionale prevista per alcune delle principali figure di illeciti IVA, rivista peraltro di recente dal legislatore nazionale con il dichiarato fine di «migliorare la proporzionalità

---

[15] Corte di giustizia, sentenza del 21 settembre 1989, causa C-68/88, *Commissione delle Comunità europee* c. *Repubblica ellenica*, EU:C:1989:339.

[16] Sulla portata del principio di proporzionalità nell'ambito delle sanzioni amministrative tributarie cfr. G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, cit., p. 403 ss.; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del* contribuente, cit., p. 147 ss. Sul tema v. anche G. MELIS, *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie e il principio di proporzionalità,* in E. MANZON, G. MELIS (a cura di), *Il diritto tributario nella stagione delle riforme - Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023*, Pisa, 2024, pp. 227-237; S.F. COCIANI, *Sul divieto di pene sproporzionate e sul riconoscimento dell'attenuante per i reati tributari di competenza della procura europea (EPPO)*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2022, pp. 735-758; A. ALBANO, *La compatibilità europea degli ordinamenti sanzionatori nazionali alla luce del principio di proporzionalità: profili sistematici*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 29 luglio 2020, reperibile *online*; C. BUCCICO, *L'applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020, pp. 933-963; D. COPPA, *Spunti critici sulla vigente disciplina delle sanzioni amministrative,* in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA, P. DE CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario,* Milano, 2019, tomo II, pp. 1419-1444; EAD., *Le sanzioni amministrative tributarie: principi e deroghe tra diritto interno e interpretazioni sovranazionali*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, pp. 990-1020; F. AMATUCCI, *Sanzioni tributarie e proporzionalità*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2014, n. 3, pp. 7-18.

delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei»[17], possa considerarsi in astratto conforme a detto principio, per poi indagare le implicazioni derivanti dall'effetto diretto del principio di proporzionalità[18]. A tal fine l'analisi si soffermerà su talune disposizioni di cui all'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471[19], novellate con il d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87[20], che, ad avviso di chi scrive, possono essere considerate quale cartina di tornasole per appurare l'adeguatezza del sistema nazionale.

2. La giurisprudenza in tema di proporzionalità sanzionatoria in ambito IVA.

In ambito IVA – così come accade per le altre imposte armonizzate – nelle fonti unionali non si ravvisano norme dettagliate in materia di sanzioni amministrative. Mentre, però, in altre più recenti direttive in materia fiscale (e non solo) è espressamente previsto le sanzioni devono essere «effettive, proporzionate e dissuasive»[21], nella direttiva IVA il termine «sanzioni» non compare affatto. La Corte di giustizia, nelle sentenze in materia di proporzionalità delle sanzioni IVA, talvolta richiama come base giuridica la disposizione di cui all'art. 273 della direttiva 2006/112/CE[22] (d'ora in avanti «direttiva rifusa») – la quale attribuisce agli Stati membri la facoltà di adottare «misure» (e, dunque, anche sanzioni) al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni – talaltra (e più frequentemente) si limita a ricordare che, in assenza di una regolamentazione armonizzata, il potere di stabilire le sanzioni che ritengono appropriate spetta agli Stati membri, i quali però sono obbligati a esercitarlo in conformità con il diritto dell'Unione e, in particolare, con il principio di proporzionalità.

La questione sulla base giuridica delle sanzioni si è posta anche in settori diversi da quello tributario. Invero, già nella pronuncia sul caso *Commissione delle Comunità europee* c. *Repubblica ellenica* la Corte di giustizia ha affermato che, «qualora una disciplina comunitaria non contenga una specifica norma sanzionatoria di una violazione

---

[17] Così art. 20, co. 1, della legge 9 agosto 2023, n. 111, Delega al Governo per la riforma fiscale.

[18] Il riferimento è alla sentenza della Corte di giustizia (Grande Sezione), 8 marzo 2022, causa C-205/20, *NE* c. *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, EU:C:2022:168. Sul punto v. *infra*.

[19] D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

[20] D.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111.

[21] In ambito tributario v. art. 25*bis* della direttiva (UE) 2011/16 del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE; artt. 7 e 9 della direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale; art. 46 della direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio del 14 dicembre 2022 intesa a garantire un livello di imposizione fiscale minimo globale per i gruppi multinazionali di imprese e i gruppi nazionali su larga scala nell'Unione.

[22] Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

o che rinvii in merito alle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative nazionali, l'art. 5 del trattato impone agli Stati membri di adottare tutte le misure atte a garantire la portata e l'efficacia del diritto comunitario»[23]. Con la conseguenza che, aggiunge la Corte, «pur conservando la scelta delle sanzioni», gli Stati membri devono assicurare non solo che «le violazioni del diritto comunitario siano sanzionate, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in termini analoghi a quelli previsti per le violazioni del diritto interno simili per natura ed importanza», ma poi, e soprattutto, che le scelte effettuate «conferiscano alla sanzione stessa un carattere di effettività, di proporzionalità e di capacità dissuasiva»[24].

Alla stregua di tale insegnamento è, pertanto, inequivoco che effettività, proporzionalità e capacità dissuasiva siano tratti indefettibili di qualsivoglia sanzione diretta a reprimere violazioni del diritto dell'Unione[25].

Anche in ambito IVA, dunque, le sanzioni previste negli ordinamenti nazionali devono essere strutturate in modo da perseguire un effetto deterrente – onde garantire l'osservanza degli obblighi imposti ai soggetti passivi e l'effettività della stessa risposta punitiva – e, al contempo, non risultare eccessive rispetto all'esigenza di tutela dell'interesse fiscale[26], declinato nell'art. 273 cit. nella sua duplice accezione di presidio della corretta riscossione dell'imposta e di salvaguardia dell'efficacia dell'attività di controllo. Dire che le sanzioni IVA previste dagli Stati membri devono essere proporzionali significa, in definitiva, sostenere che dette sanzioni non devono eccedere quanto necessario per assicurare gli obiettivi individuati nel citato art. 273. Sotto il profilo sistematico sono questi i beni giuridici protetti dall'apparato sanzionatorio in ambito IVA (e non solo), la cui lesione, anche in ossequio al principio di offensività, per un verso legittima la previsione e l'irrogazione delle sanzioni e, per l'altro, si atteggia a parametro imprescindibile ai fini della verifica della proporzionalità di qualsivoglia risposta punitiva.

Più in dettaglio, ai fini dello scrutinio di proporzionalità delle sanzioni per illeciti IVA, la Corte di giustizia individua due criteri fondamentali, volti a delineare i limiti entro i quali l'apparato sanzionatorio può ritenersi conforme a tale principio.

---

[23] Sentenza *Commissione delle Comunità europee* c. *Repubblica ellenica*, cit., punto 23.

[24] Sentenza *Commissione delle Comunità europee* c. *Repubblica ellenica*, cit., punto 24.

[25] La mancanza nella direttiva rifusa di una disposizione espressa in materia di sanzioni avrebbe potuto avere un impatto – come meglio si dirà – sull'individuazione delle conseguenze in ambito IVA della giurisprudenza sul c.d. effetto diretto del principio di proporzionalità.

[26] In tal senso v. Corte di giustizia, sentenza del 29 luglio 2010, causa C-188/09, *Profaktor e altri*, EU:C:2010:454, punto 35, ove la Corte ritiene legittima una norma nazionale (polacca) che prevedeva una limitazione temporanea del 30% sul diritto di detrazione dell'IVA a monte a carico dei soggetti passivi che non rispettavano l'obbligo di utilizzare un registratore di cassa per la registrazione delle vendite al dettaglio. In tale occasione la Corte, innanzitutto, qualifica siffatta decurtazione come sanzione amministrativa «il cui effetto dissuasivo è diretto a garantire l'effettività» dell'obbligo dei soggetti passivi di utilizzare un registratore di cassa e, poi, rileva che il livello dell'aliquota della trattenuta, limitata al 30%, preservando «l'essenziale dell'importo dell'imposta pagata a monte, non appare né eccessiva né insufficiente ad assicurare un carattere dissuasivo alla sanzione in parola e quindi all'effettività di quest'ultima».

Il primo parametro attiene alla natura e alla gravità dell'infrazione che la sanzione oggetto del giudizio è chiamata a reprimere. In tale prospettiva, si impone di distinguere le violazioni concernenti obblighi di carattere formale – quale ad esempio quello gravante sui soggetti passivi di dichiarare l'inizio dell'attività (obbligo che, come è noto, riveste una funzione strumentale rispetto all'attività di controllo dell'amministrazione[27]) – da quelle che investono obblighi di natura sostanziale, come l'omessa fatturazione o il mancato versamento dell'imposta. La gravità dell'infrazione va, dunque, individuata in funzione della specifica lesione del bene giuridico tutelato, ovvero in ragione del fatto che essa comprometta la piena esplicazione dell'azione di controllo piuttosto che la riscossione dell'imposta, risultando in quest'ultima ipotesi, per ciò stesso, più pregiudizievole.

Il secondo parametro concerne, invece, le modalità di determinazione dell'entità della sanzione ossia la relativa dosimetria. È, invero, ormai consolidato l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale sono incompatibili con il principio di proporzionalità le sanzioni di natura forfettaria o automatica che, in quanto tali, escludono qualsiasi graduazione del *quantum* in rapporto alla natura e alla gravità della violazione e impediscono di tenere in adeguata considerazione le circostanze peculiari del caso concreto[28].

Con riferimento specifico alla gravità dell'infrazione, la Corte di giustizia ha offerto indicazioni ermeneutiche di rilievo sistematico, tra le altre, nelle cause *Equoland*[29] ed

---

[27] Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 21 ottobre 2010, causa C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*, EU:C:2010:627, punto 50.

[28] Cfr., *ex multis*, Corte di giustizia, sentenza del 19 luglio 2012, causa C-263/11, *Rēdlihs*, EU:C:2012:497, punti 45 e da 50 a 52, ove la Corte dichiara che una modalità di determinazione dell'importo della sanzione consistente nella maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria, senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo importo, può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione. Nel caso *Rēdlihs* un cittadino lettone aveva effettuato un numero circoscritto di cessioni di legname – 12 cessioni di legname nell'aprile 2005 e 25 operazioni simili nel periodo dal maggio 2005 al dicembre 2006 – proveniente da un bosco privato senza applicare l'IVA, ritenendo di non essere soggetto passivo di imposta. L'amministrazione fiscale considerava le cessioni effettuate nell'ambito di un'attività economica, in quanto realizzate a scopo di lucro e sanzionava la mancata iscrizione al registro dei soggetti passivi con l'irrogazione di una sanzione pari al 18% del valore delle cessioni, corrispondente all'IVA che sarebbe stata dovuta se fosse stato regolarmente registrato. Il giudice del rinvio, investito della questione, chiedeva alla Corte di giustizia se una simile sanzione, fissata in misura automatica e non graduabile, fosse compatibile con il principio di proporzionalità del diritto dell'Unione. La Corte di giustizia – dopo avere rilevato quanto alle modalità di determinazione dell'importo della sanzione che «essa costituisce una percentuale fissa, equivalente all'importo dell'imposta applicata sui beni ceduti, anche se l'oggetto della sanzione non è la riscossione dell'imposta» – conclude nel senso che «non è escluso che la modalità di determinazione dell'importo della sanzione possa eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi» consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione e che spetta al giudice nazionale verificarlo «considerate le circostanze del caso di specie e in particolare la somma concretamente inflitta e l'eventuale sussistenza di un'evasione o di un'elusione della normativa applicabile imputabili al soggetto passivo la cui mancata iscrizione viene sanzionata».

[29] Corte di giustizia, sentenza del 17 luglio 2014, causa C-272/13, *Equoland Soc. coop. arl* c. *Agenzia delle Dogane - Ufficio delle Dogane di Livorno*, EU:C:2014:2091; con commento di P. CELLE, "*Reverse charge" e diritto alla detrazione in caso ai violazioni formali*, in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*,

EN.SA.[30], entrambe rese su rinvio pregiudiziale di giudici italiani, espressioni paradigmatiche dell'applicazione giurisprudenziale del principio di proporzionalità sanzionatoria in materia IVA.

Segnatamente, nella sentenza sul caso *Equoland*[31], la Corte di giustizia – adita su rinvio pregiudiziale della Commissione tributaria regionale per la Toscana nell'ambito di una controversia concernente il regime di esenzione dell'IVA all'importazione di beni destinati a un deposito IVA – innanzitutto afferma che l'inosservanza di un adempimento meramente formale – quale è nel caso considerato l'obbligo di introduzione fisica delle merci nel deposito fiscale[32] – non può comportare, in assenza di frode o danno erariale, la perdita del diritto di detrazione ma soltanto l'irrogazione di una sanzione. Quanto, poi, a quest'ultima i giudici di Lussemburgo, nel ribadire l'incompatibilità con il principio di proporzionalità delle sanzioni forfettarie e automatiche giacché strutturalmente ostative a qualsiasi modulazione del *quantum* in ragione della gravità della violazione, aggiungono che è «l'entità della percentuale fissata per la maggiorazione prevista dalla normativa nazionale», oltre che «l'impossibilità di adeguarla alle circostanze specifiche di ogni caso di specie», a rendere la sanzione potenzialmente sproporzionata. Secondo la Corte, in specie, la «sanzione consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una

2015, pp. 101-105, il quale sottolinea che, «stante la prevalenza dell'interpretazione fornita in punto dalla Corte di Giustizia», l'orientamento della Cassazione, favorevole all'a.f., secondo il quale in caso di violazione dell'obbligo previsto dalla normativa interna di introdurre fisicamente le merci nel deposito IVA sarebbe irrilevante l'assolvimento dell'imposta in *reverse charge*, non sarebbe «più applicabile in tutte le fattispecie ancora pendenti» e «nella fattispecie potrà forse ritenersi sussistente una irregolarità dell'applicazione del meccanismo del reverse charge sanzionabile ai sensi dell'art. 6, comma 9-*bis*, del D.Lgs. n. 471/1997, irrogando la sanzione nella misura del 3% dell'imposta assolta». Tra i commenti v. anche P. CENTORE, *Depositi IVA: la fine della teoria dell'introduzione virtuale*, in *Corriere tributario*, 2014, pp. 2525-2529; A. BALDASSARRE, *Sui depositi iva fa chiarezza la Corte di Giustizia UE: la virtualità del deposito non legittima la duplicazione dell'imposta*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2015, 2, pp. 14-26.

[30] Corte di giustizia, 8 maggio 2019, causa C-712/17, *EN.SA.*, EU:C:2019:374; con commento di M. ANTONINI, P. PIANTAVIGNA, *Nelle operazioni fittizie l'assenza di un danno erariale consente la rettifica IVA ed esclude la sanzione*, ivi, in *Corriere tributario*, 2019, pp. 788-794.

[31] Sentenza *Equoland*, cit. La fattispecie da cui ha origine il rinvio pregiudiziale è la seguente: la società Equoland aveva importato merci provenienti da un paese terzo, dichiarandole destinate a un deposito IVA e beneficiando così dell'esenzione dal pagamento dell'IVA all'importazione. Le merci, tuttavia, non erano state fisicamente introdotte nel deposito, ma soltanto annotate dal gestore del deposito cui erano destinate nei relativi registri. Emerso che le merci non erano mai state introdotte fisicamente nel deposito, le merci sono state immediatamente estratte dal regime del deposito fiscale e la Equoland ha assolto l'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile. L'Agenzia delle dogane, ritenendo che a causa della violazione dell'obbligo di introduzione fisica delle merci nel deposito IVA non fossero stati rispettati i presupposti per beneficiare dell'esenzione dell'IVA all'importazione e per posticipare il versamento dell'imposta al momento dell'estrazione, contestava l'omesso versamento dell'IVA all'importazione e irrogava ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 471/97 una sanzione pari al 30% del suo importo. Il ricorso avverso l'avviso di accertamento proposto dalla società, la quale faceva valere di avere già assolto l'IVA mediante *reverse charge* e in tal modo regolarizzato l'IVA all'importazione, era respinto dal giudice di prime cure. La sentenza era impugnata dinnanzi alla Commissione tributaria regionale per la Toscana, la quale decideva di sospendere il giudizio e di rinviare alla Corte di giustizia alla quale chiedeva se il diritto dell'Unione ostasse a una normativa nazionale che subordina l'esenzione dal pagamento dell'IVA all'importazione all'introduzione fisica delle merci nel deposito IVA e consente di esigere nuovamente l'IVA già regolarizzata tramite *reverse charge*.

[32] Cfr. sentenza *Equoland*, cit., punto 37.

percentuale forfettaria» pari al 30% dell'IVA all'importazione si presenta potenzialmente non conforme al principio di proporzionalità, non soltanto perché è strutturalmente priva di ogni spazio di graduazione, ma anche perché risulta eccessiva ove si consideri che la mancata introduzione della merce nel deposito non ha comportato un danno all'erario e non è connotata da intento fraudolento[33].

Analoga è la *ratio decidendi* che regge la pronuncia sul caso *EN.SA.* laddove la Corte – adita su rinvio pregiudiziale della Commissione tributaria regionale della Lombardia in una controversia vertente sul trattamento IVA da applicare a una catena circolare di operazioni fittizie – è, tra l'altro, chiamata a pronunciarsi sulla conformità con il sistema IVA armonizzato dell'irrogazione di una sanzione amministrativa commisurata all'ammontare della detrazione denegata. La peculiarità della fattispecie risiede nella circostanza che tutte le società coinvolte avevano registrato le fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti e avevano assolto l'IVA ivi esposta. Ebbene, in tale occasione, la Corte giudica «sproporzionata all'obiettivo da essa perseguito» una sanzione pari al 100% dell'IVA indebitamente detratta, poiché siffatta misura non consente di tenere conto del fatto che le cessioni «effettuate in modo circolare tra gli stessi operatori» non avevano comportato alcuna perdita di gettito[34]. In particolare nel caso – tanto più significativo ove si consideri che, per un verso, era assodata e non contestata la fittizietà delle cessioni, per l'altro, proprio in ragione di tale circostanza la violazione riguardava obblighi di natura sostanziale[35] – il giudice dell'Unione dà preminenza all'insussistenza di una frode all'IVA e alla conseguente mancanza di un danno erariale e, pur ribadendo la non spettanza del diritto a detrazione, ritiene che, in presenza di un debito d'imposta regolarmente assolto a valle, la misura sanzionatoria finisca per eccedere l'obiettivo di tutela dell'interesse fiscale.

Le indicazioni ritraibili da entrambe le sentenze sono molteplici e investono una pluralità di profili.

In primo luogo, risulta confermato che il giudizio sulla proporzionalità della sanzione deve svolgersi nello specifico contesto[36] della direttiva rifusa, la quale, all'art.

---

[33] Cfr. sentenza *Equoland*, cit., punto 37 ss., ove si afferma che l'inosservanza dell'obbligo di introduzione fisica del bene, giudicato di per sé compatibile con il diritto unionale, «non ha comportato, perlomeno nel procedimento principale, il mancato pagamento dell'IVA all'importazione poiché questa è stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile applicato dal soggetto passivo». Secondo la Corte siffatta violazione avrebbe, al più, nel caso di specie, dato luogo ad un «versamento tardivo dell'IVA», effettuato, cioè, nel momento dell'estrazione virtuale mediante *reverse charge*, anziché nel momento in cui è stata omessa l'introduzione fisica dei beni nel deposito.

[34] Sentenza *EN.SA.*, cit., punto 42.

[35] Il rinvio pregiudiziale trae origine da una controversia concernente il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta dalla società EN.SA., operante nella produzione e distribuzione di energia elettrica, sugli acquisti di energia riconducibili a un'operazione circolare posta in essere con altre società del gruppo Green Network. Nella fattispecie, tutte le società coinvolte avevano portato in detrazione l'IVA esposta nelle fatture emesse a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti.

[36] In termini v. Avvocato generale Bobek, conclusioni del 23 settembre 2021, causa C-205/20, *NE* c. *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, EU:C:2021:759, punto 37.

273, individua i beni giuridici tutelati dall'ordinamento la cui lesione giustifica l'irrogazione di qualsivoglia sanzione. Ed è per questo motivo che la gravità dell'infrazione deve essere individuata, come detto, in funzione dell'effettiva incidenza che la violazione produce sulla corretta riscossione dell'imposta e/o sull'efficacia dei controlli. Tali elementi, costituendo gli obiettivi che l'apparato sanzionatorio in tale ambito mira a perseguire e assicurare, rappresentano, infatti, i parametri decisivi ai quali rapportare la valutazione della proporzionalità della risposta sanzionatoria. In tale prospettiva la natura dell'obbligo disatteso rileva in quanto sintomatica dell'esistenza e dell'entità della lesione ad uno dei suddetti beni giuridici protetti.

In secondo luogo, dalle sentenze esaminate emerge chiaramente che, ai fini dello scrutinio di proporzionalità, occorre tenere conto di tutte le circostanze che connotano ogni fattispecie concreta e, segnatamente, non solo dell'assenza di condotte fraudolente ma, più in generale, del complessivo comportamento tenuto dal contribuente anche nella fase successiva alla commissione della violazione[37].

Tali pronunce, infine, cristallizzano il principio secondo il quale le modalità di determinazione dell'importo della sanzione incidono in modo determinante sull'esito dello scrutinio volto a verificare se, in concreto, il principio di proporzionalità risulti pienamente rispettato; sicché esso diviene parametro dinamico di conformità delle sanzioni agli scopi perseguiti dal diritto dell'Unione.

Un sistema sanzionatorio, pur proporzionato in astratto, può invero rivelarsi sproporzionato nella sua concreta applicazione, qualora la misura adottata ecceda manifestamente quanto necessario per garantire la riscossione dell'imposta, in assenza di un effettivo pregiudizio erariale[38].

---

[37] Ad esempio, nel citato caso *Equoland*, la Corte valorizza il fatto che il contribuente aveva in qualche misura posto riparo alla violazione dell'obbligo previsto dall'ordinamento nazionale di introduzione della merce del deposito IVA.

[38] V. Corte di giustizia, sentenza del 26 aprile 2017, causa C-564/15, *Tibor Farkas* c. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, EU:C:2017:302, punti 64-67, ove la Corte decide nel senso che in astratto la sanzione non viola il principio di proporzionalità in quanto «tali modalità di determinazione di detta sanzione consentono, in linea di principio, di garantire che quest'ultima non ecceda quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode». Tuttavia nel caso concreto «l'imposizione al sig. Farkas di una sanzione pari al 50% dell'importo dell'IVA applicabile all'operazione di cui trattasi risulta essere sproporzionata, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare», in quanto «tale infrazione consiste in un errore relativo all'applicazione del meccanismo dell'IVA, il quale integra un illecito amministrativo e che, (…) da un lato, non ha causato all'amministrazione tributaria alcuna perdita di gettito e, dall'altro, è caratterizzata dall'assenza di indizi di frode». Sulla necessità di appurare in concreto la proporzionalità della sanzione irrogata v., di recente, Corte di giustizia, sentenza del 19 giugno 2025, causa C-671/23, *M* c. *Lietuvos bankas*, EU:C:2025:457, punto 57, avente ad oggetto l'interpretazione della nozione di «violazione sistemica» di cui all'art. 59 della direttiva (UE) 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo. In tale pronuncia la Corte afferma che, sebbene «considerate isolatamente» le modalità di «calcolo delle ammende inflitte per sanzionare più violazioni sistematiche constatate nel corso di un'unica ispezione, non eccedano necessariamente i limiti di quanto è necessario per il conseguimento degli obiettivi perseguiti dalla normativa o prassi nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, (…) la possibilità di cumulare le ammende che non possono essere inferiori a un importo

Se questo è vero, è chiaro che il principio di proporzionalità non si riduce a un vincolo alla discrezionalità del legislatore, ma si proietta anche nel momento applicativo e ivi si manifesta come criterio di equilibrio sostanziale destinato a permeare l'azione sia delle autorità amministrative sia dei giudici nazionali, rafforzando il ruolo di presidio contro ogni eccesso punitivo e strumento di bilanciamento tra l'interesse fiscale e la tutela dei diritti fondamentali[39].

Segnatamente, la proporzionalità, indicando il livello minimo di tutela che deve essere garantito in ogni singolo caso, opera in concreto anche come vincolo sia per le autorità amministrative che per i giudici. Le prime, nell'espletamento dell'attività di irrogazione delle sanzioni, devono tenere conto di tutte le peculiarità del caso concreto e avvalersi di ogni misura prevista dall'ordinamento per modulare il *quantum* della sanzione rispetto all'effettiva gravità della violazione; i secondi sono tenuti ad accertare se detta soglia di tutela sia stata effettivamente rispettata.

È, infatti, consolidato l'orientamento della Corte di giustizia secondo il quale è compito dei giudici nazionali assicurare, caso per caso, che la risposta sanzionatoria mantenga un nesso di congruità con la gravità dell'infrazione e le finalità perseguite. Tale scrutinio deve essere condotto su un duplice piano: dapprima, *in astratto*, al fine di verificare che la risposta sanzionatoria delineata dal legislatore, per un verso, rifletta la natura e la gravità della violazione e, per l'altro, sia strutturata in modo da consentire una graduazione della sanzione alla luce delle circostanze del caso concreto; successivamente, *in concreto*, ovvero nell'applicazione datane dall'autorità amministrativa, valorizzando in questa fase quegli elementi – e segnatamente l'assenza di danno erariale e/o di una frode all'IVA – che assumono carattere dirimente al fine di assicurare che la sanzione effettivamente irrogata non ecceda i suddetti limiti imposti dal principio di proporzionalità.

Invero, sebbene la definizione della natura, della tipologia e della cornice edittale delle sanzioni rientri nella competenza del legislatore nazionale, spetta al giudice nazionale verificare che tale potere sia stato esercitato conformemente alla direttiva e ai principi dell'ordinamento dell'UE e che l'applicazione dei precetti normativi rispetti, nel singolo caso, i canoni di proporzionalità e di individualizzazione della responsabilità.

Se, dunque, in astratto, la proporzionalità si atteggia a e opera come limite alla discrezionalità normativa degli Stati membri, in concreto essa si traduce in un parametro di legittimità delle scelte del legislatore nazionale e in un criterio di verifica del corretto esercizio dell'azione amministrativa, manifestandosi in definitiva quale criterio di

---

predefinito, nel solo limite di un importo corrispondente a più volte l'importo massimo previsto per ciascuna di tali ammende, può tuttavia violare tale requisito».

[39] In tal senso v. D.U. GALETTA, *Principio di proporzionalità [dir. amm.]*, in *Diritto on line*, 2012, reperibile *online*.

giustizia «sostanziale» attraverso cui l'ordinamento misura la ragionevolezza delle proprie scelte punitive.

In tale contesto, resta da comprendere quali siano gli strumenti a disposizione del giudice per assicurare che l'apparato sanzionatorio mantenga un equilibrio ragionevole tra la funzione repressiva e la salvaguardia dei principi di equità, proporzionalità e individualizzazione della responsabilità ovvero quali siano i poteri/doveri del giudice nell'ipotesi in cui egli ravvisi, in astratto o in concreto, la non conformità al principio di proporzionalità rispettivamente della norma sanzionatoria o della sanzione in concreto irrogata[40]. Essendo l'IVA un'imposta armonizzata[41], il punto merita di essere approfondito tenendo conto delle implicazioni che derivano dal c.d. effetto diretto del requisito di proporzionalità delle sanzioni.

3. I corollari dell'effetto diretto del requisito di proporzionalità delle sanzioni.

È noto che diversi sono gli strumenti a disposizione dell'interprete per risolvere le eventuali antinomie tra l'ordinamento nazionale e quello unionale[42], a partire da quello dell'interpretazione conforme fino ad arrivare alla disapplicazione della norma interna o al rinvio alla Corte di giustizia[43].

---

[40] Tale aspetto non è trattato, in quanto non oggetto di rinvio pregiudiziale, tanto nelle citate sentenze *Equoland* e *EN.SA.* quanto – per quanto è dato sapere – nelle altre sentenze che hanno ad oggetto sanzioni IVA.

[41] Sul punto cfr. A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 10 ss. Sul più generale processo di europeizzazione dell'intera materia tributaria v. P. PISTONE, *L'europeizzazione del diritto tributario e la riforma fiscale italiana: dall'adattamento all'adeguamento al diritto europeo*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2024, pp. 303-414; S.M. MESSINA, *L'interpretazione dei principi costituzionali nell'ordinamento multilivello: il ruolo delle leggi ordinarie di principio tra diritto interno, eurounitario e convenzionale nel diritto tributario*, in corso di stampa.

[42] Con riferimento alla materia tributaria v. G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013, p. 45 ss.

[43] Non pare superfluo rammentare che la Corte costituzionale non è o, meglio, non dovrebbe essere competente a risolvere le antinomie tra disposizioni di legge interne e disposizioni di diritto UE dotate di effetto diretto. Il giudice comune, qualora nutra dei dubbi sulla corretta interpretazione della disposizione di diritto UE, ha la facoltà o l'obbligo, a seconda che trattasi o meno di giudice di ultima istanza, di interpellare la Corte di giustizia avvalendosi dello strumento del rinvio pregiudiziale *ex* art. 267 TFUE. È, però, a tutti noto che la giurisprudenza più recente del giudice delle leggi smentisce, almeno in parte, il c.d. teorema *Granital* (Corte costituzionale, sentenza del 5 giugno 1984, n. 170), lasciando al giudice comune la possibilità di sollevare questione di costituzionalità su conflitti che riguardino norme unionali direttamente efficaci e, soprattutto, accetta di pronunciarsi su questioni del genere: in tal senso, v. Corte costituzionale, sentenza del 30 ottobre 2024, n. 181, punto 6 del considerato in diritto. In termini Corte costituzionale, sentenza del 23 novembre 2023, n. 15, punto 7.3.3 del considerato in diritto; sentenza del 14 gennaio 2025, n. 7, punto 2.2.2 del considerato in diritto. Sul tema v., *ex multis*, L. DANIELE, *Norma di legge incompatibile con norma dell'Unione direttamente efficace, tra disapplicazione e dichiarazione di incostituzionalità: una storia "vecchia" di quarant'anni…*, in V. CAPUANO e C. SCHEPISI (a cura di), *Primato del diritto dell'unione europea, giudice nazionale e dialogo con le Corti: quali nuovi equilibri?*, *Eurojus*, 2025, fascicolo speciale, pp. 134-152, reperibile *online*. Secondo l'A. la facoltà giudice comune di fare ricorso al giudizio di costituzionalità per qualunque questione di compatibilità della legge con il diritto unionale anche se direttamente efficace, purché la questione presenti un «tono costituzionale»,

Quanto all'interpretazione conforme, secondo autorevole dottrina essa si configura come «vera e propria *regola di condotta* non scritta, indirizzata *in primis* ai giudici nazionali, volta a risolvere i conflitti normativi, peraltro fisiologici, in un contesto ordinamentale caratterizzato da eterogeneità delle fonti»[44]. In particolare, tale strumento tende a porre in connessione una regola, quella nazionale, oggetto dell'attività interpretativa, con un'altra, quella dell'Unione, che funge da parametro di interpretazione e impone all'interprete di pervenire a un «risultato» ovvero di «adottare una interpretazione conforme ad un'altra regola e solo a quella»[45] (cosiddetta finalità adeguatrice). L'obbligo di interpretazione conforme non è, dunque, di per sé un metodo di ermeneutico: il giudice applica i criteri propri, talvolta integrati da interpretazioni metodologiche suggerite dalla Corte, fermo restando il suddetto limite *id est* l'adozione di quella esegesi «più vicina» a quella comunitaria[46], onde garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione e pervenire ad una soluzione conforme allo scopo perseguito da

---

«rischia di spingere i giudici a privilegiare tale strada e a rinunciare a esercitare il potere/dovere di disapplicazione diretta e immediata della norma di legge come richiesto dalla Corte di giustizia nella sentenza Simmenthal e accettato esplicitamente dalla Corte costituzionale in Granital» (*ivi*, p. 138). Critico anche A. RUGGERI, *La doppia pregiudiziale torna ancora una volta alla Consulta, in attesa di successive messe a punto (a prima lettura di Corte cost. n. 181 del 2024)*, in *Consulta online*, 2024, III, 21 novembre 2024, pp. 1346-1351, spec. p. 1349, reperibile *online*. Sul tema v. anche D. GALLO, *L'effetto diretto e il nodo (di quel che rimane) della dottrina della doppia pregiudizialità*, in *Rivista del contenzioso europeo*, 2025, pp. 63-87, reperibile *online*; F. VIGANÒ, *Quel che resta di Granital*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2025, pp. 223-265.

[44] Così R. BARATTA, *Il* teleos *dell'interpretazione conforme all'*acquis *dell'Unione*, in A. BERNARDI (a cura di), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015, pp. 33-48, spec. pp. 33-35, il quale, nell'evidenziare le peculiarità di tale obbligo, aggiunge che esso «realizza una forma casistica e indiretta di *primautè*, che poggia sull'originale meccanismo di dialogo diretto con tali giudici, la cui autonomia nell'interpretazione del diritto interno subisce un limite sistemico; è invocabile da parte delle persone fisiche e giuridiche interessate, che divengono strumento di rispetto dell'*acquis*, in quanto la norma interna, concordemente interpretata, supera l'aporia con quella dell'Unione conformandosi ad essa». Sul tema v., *ex multis*, A. ADINOLFI, *L'applicazione delle norme comunitarie da parte dei giudici nazionali*, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2008, pp. 617-642.

[45] Così E. CANNIZZARO, *Interpretazione conforme fra tecniche ermeneutiche ed effetti normativi*, in A. BERNARDI (a cura di), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea,* cit., pp. 3-16, il quale dimostra con argute argomentazioni il «carattere ancillare dell'interpretazione conforme rispetto alla logica degli effetti diretti», nel senso che la prima si configurerebbe «come uno strumento "succedaneo" rispetto agli effetti diretti: come una produzione di effetti diretti "per altra via", attraverso cioè l'attività interpretativa». Per l'A. «[l]a dottrina dell'interpretazione conforme tende (…) ad attribuire alla norma-oggetto gli effetti normativi che la norma-parametro intende conseguire pur senza essere idonea a farlo direttamente» a causa, tra l'altro, della «insufficienza strutturale della norma-parametro a realizzare i propri obiettivi senza l'assistenza di una norma-oggetto, come accade nell'ipotesi di una norma incompleta nei suoi elementi strutturali, che abbisogni, quindi, di una forma di intermediazione ad opera della normativa di attuazione».

[46] Corte di giustizia (Grande Sezione), sentenza del 5 ottobre 2004, cause riunite da C-397/01 a C-403/01, *Pfeiffer* e a., EU:C:2004:584, punti 115, 116, 118 e 119, ove si chiarisce che il principio di interpretazione conforme richiede che i giudici nazionali facciano tutto quanto compete loro, prendendo in considerazione il diritto interno nella sua interezza e applicando i metodi di interpretazione riconosciuti da quest'ultimo, al fine di garantire la piena efficacia della direttiva di cui trattasi e pervenire ad una soluzione conforme alla finalità perseguita da quest'ultima.

quest'ultimo[47]. A tal fine egli potrebbe essere tenuto anche a rimeditare un orientamento giurisprudenziale consolidato, ove quest'ultimo si riveli incompatibile con le finalità perseguite dalla fonte sovraordinata[48].

Il dovere dell'interpretazione conforme non può, però, in alcun caso condurre ad assegnare alla norma interna un significato che sia *contra legem*[49]. Esso, cioè, non può fondare una lettura del diritto nazionale contraria al suo tenore letterale[50]. Pertanto, qualora non sussista alcun margine di discrezionalità nell'interpretazione della norma interna, l'antinomia tra l'ordinamento nazionale e quello unionale non è risolvibile ricorrendo all'interpretazione conforme e, in forza del primato del diritto unionale, il giudice potrebbe finanche essere chiamato a disapplicare la norma nazionale, con tutto quel che ne consegue, nell'ipotesi soprattutto di disposizioni sanzionatorie, in termini di frizione con il principio di legalità.

La disapplicazione delle norme interne presuppone, in specie, che la norma sovraordinata abbia effetto diretto ovvero sia idonea ad essere azionabile in giudizio a livello nazionale, direttamente dinanzi al giudice nazionale, senza che sia necessario ricorrere ad altra «intermediazione» del diritto nazionale[51].

Ebbene, con riferimento alle disposizioni contenute nelle direttive, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte l'effetto diretto va riconosciuto soltanto a quelle che, dal punto di vista del loro contenuto, siano sufficientemente chiare, precise e incondizionate, tali cioè da essere immediatamente applicate nel caso concreto. Qualora una disposizione – tenuto conto della sua natura, del suo spirito e della sua lettera[52] – presenti siffatte caratteristiche, allora essa può essere validamente invocata in giudizio dal singolo nei confronti dello Stato, vuoi qualora questo abbia omesso di recepire nei termini la direttiva, vuoi qualora abbia recepito la norma in modo non corretto[53].

---

[47] Corte di giustizia, sentenza del 13 luglio 2016, causa C-187/15, *Pöpperl* c. *Land Nordrhein-Westfalen*, EU:C:2016:550, punto 43; sentenza del 28 giugno 2018, causa C-2/17, *Crespo Rey* c. *Land Nordrhein-Westfalen*, EU:C:2018:511, punto 70.

[48] Corte di giustizia, sentenza del 17 aprile 2018, causa C-414/16, *Vera Egenberger* c. *Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung*, EU:C:2018:257, punti 72-73, ove si afferma che «un giudice nazionale non può, in particolare, validamente ritenere di trovarsi nell'impossibilità di interpretare una disposizione nazionale conformemente al diritto dell'Unione per il solo fatto che detta disposizione è stata costantemente interpretata in un senso che è incompatibile con tale diritto».

[49] Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 4 luglio 2006, causa C-212/04, *Adeneler e a.* c. *Ellinikos Organismos Galaktos (ELOG)*, EU:C:2006:443. Si ricorda, inoltre, che secondo la consolidata giurisprudenza della Corte nel caso in cui il risultato prescritto da una direttiva non possa essere conseguito mediante interpretazione, il diritto comunitario impone agli Stati membri di risarcire i danni da essi causati ai singoli a causa della mancata attuazione di tale direttiva, purché siano soddisfatte tre condizioni. Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Francovich e a.* c. *Repubblica italiana*, EU:C:1991:428, punto 39.

[50] Sentenza *Pöpperl*, cit., punto 44.

[51] Sull'argomento cfr., da ultimo, D. GALLO, *Direct Effect in EU Law,* Oxford*,* 2025, *passim*.

[52] In tal senso v. già Corte di giustizia, sentenza del 4 dicembre 1974, causa 41/74, *Yvonne van Duyn* c. *Home Office*, EU:C:1974:133, punto 12.

[53] Cfr. Corte di giustizia, sentenza del 15 febbraio 2017, causa C-592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* c. *British Film Institute*, EU:C:2017:117, punto 13; sentenza del 6

La latitudine e il significato da attribuire a tali caratteri sono stati per lungo tempo controversi.

In particolare, per quanto qui rileva, nella risalente sentenza sul caso *van Duyn*[54], la Corte di giustizia, pronunciandosi sulla portata della disposizione di una direttiva che imponeva un obbligo in capo agli Stati membri[55] (come è quello di adottare sanzioni proporzionate), ne afferma l'immediata applicabilità in forza del fatto che la stessa limitava, fino ad annullarla, la discrezionalità degli Stati membri nella fase di attuazione[56]. L'obbligo risultante dalla norma, sottolinea la Corte, «è assoluto ed incondizionato; esso non richiede inoltre, per la sua stessa natura, alcun provvedimento d'attuazione da parte delle istituzioni comunitarie o degli Stati membri»[57].

Ed è verosimilmente sulla scorta di una lettura eccessivamente rigorosa di detta decisione[58], che il giudice di Lussemburgo ha, in prima battuta, negato l'immediata applicabilità della disposizione di una direttiva – e segnatamente dell'art. 9 *bis* della direttiva 1999/62/CE[59] – che stabilisce l'obbligo degli Stati membri di prevedere sanzioni «effettive, proporzionate e dissuasive».

In particolare, nella sentenza *Link Logistik*[60] la Corte, pur ribadendo la non conformità al citato art. 9 *bis* della normativa ungherese che prevedeva l'imposizione di sanzioni di importo forfettario per il mancato pagamento dei pedaggi autostradali[61], discostandosi dalle conclusioni dell'Avvocato generale Bobek[62], sostiene che il requisito

---

novembre 2018, causa C-684/16, *Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften* c. *Tetsuji Shimizu*, EU:C:2018:874, punto 63 e giurisprudenza ivi citata.

[54] Sentenza *van Duyn*, cit.

[55] Si trattava dell'art. 3, n. 1, della direttiva 64/221/CEE ai sensi del quale «i provvedimenti di ordine pubblico o di pubblica sicurezza devono essere adottati esclusivamente in relazione al comportamento personale dell'individuo nei riguardi del quale essi sono applicati».

[56] In tal senso cfr. Avvocato generale Mayras, conclusioni del 13 novembre 1974, causa 41/74, *Yvonne van Duyn* c. *Home Office*, EU:C:1974:123, p. 1355, ove si afferma che «benché gli Stati abbiano conservato la loro competenza in materia di pubblica sicurezza, l'art. 3, n. 1, della direttiva implica indubbiamente una limitazione precisa di tale competenza, di cui essi non possono fare un uso discrezionale nei confronti dei cittadini comunitari».

[57] Sentenza *van Duyn*, cit., punto 13.

[58] A riguarda si osserva che la Corte di giustizia non sembra espressamente subordinare l'efficacia diretta della disposizione della direttiva all'assenza di margini di discrezionalità nel momento del recepimento da parte degli Stati membri, ma semplicemente evidenzia che nel caso la norma presentava tale carattere.

[59] Tale disposizione testualmente prevede che «[g]li Stati membri pongono in essere gli adeguati controlli e determinano il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni delle disposizioni nazionali adottate in applicazione della presente direttiva; adottano tutte le misure necessarie per garantirne l'attuazione. Le sanzioni previste devono essere effettive, proporzionate e dissuasive». Cfr. art. 9 *bis* della direttiva 1999/62/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 giugno 1999, relativa alla tassazione a carico di autoveicoli pesanti adibiti al trasporto di merci su strada per l'uso di alcune infrastrutture.

[60] Corte di giustizia, sentenza del 4 ottobre 2018, causa C-384/17, *Link Logistik N&N* c. *Budapest Rendőrfőkapitány*, EU:C:2018:810.

[61] In tal senso si era già pronunciata la Corte di giustizia, sentenza del 22 marzo 2017, cause C-497/15 e C-498/15, *Euro-Team e Spirál-Gép* c. *Budapest Rendőrfőkapitánya*, EU:C:2017:229.

[62] Avvocato generale Bobek, conclusioni del 26 giugno 2018, causa C-384/17, *Link Logistik N&N* c. *Budapest Rendőrfőkapitány*, EU:C:2018:494.

della proporzionalità delle sanzioni espressamente previsto dalla detta disposizione «non può essere considerato, sotto il profilo del suo contenuto, incondizionato e sufficientemente preciso», giacché «enuncia un obbligo che, per sua natura, richiede l'intervento di un atto degli Stati membri, i quali dispongono di un ampio margine di discrezionalità al momento di trasporre tale obbligo»[63]. A supporto di siffatta conclusione la Corte argomenta che la direttiva «non contiene norme più precise per quanto attiene alla fissazione delle sanzioni nazionali e non stabilisce, in particolare, alcun criterio esplicito in ordine alla valutazione della proporzionalità delle sanzioni medesime»[64]; sicché l'art. 9 *bis* «non può essere interpretato nel senso di imporre al giudice nazionale di sostituirsi al legislatore nazionale»[65], *id est* non può avere efficacia diretta.

Tale approdo è, però, smentito dalla successiva giurisprudenza.

Con la sentenza *NE*[66] la Grande Sezione muta il proprio precedente orientamento e con un espresso *overruling* riconosce l'effetto diretto del requisito di proporzionalità delle sanzioni.

In particolare, in detta decisione la Corte – chiamata a pronunciarsi sul regime sanzionatorio adottato in Austria in attuazione dell'art. 20 della direttiva 2014/67/UE sul distacco dei lavoratori[67] – afferma espressamente che, «contrariamente a quanto stabilito al punto 56 della sentenza del 4 ottobre 2018, Link Logistik N&N … il divieto di adottare sanzioni sproporzionate, che è la conseguenza di detto requisito, non richiede

---

[63] Cfr. sentenza *Link Logistik*, cit., punto 51.

[64] Sentenza *Link Logistik*, cit., punto 52. Sul punto non possono non condividersi le riflessioni dell'Avvocato generale Bobek, il quale rileva l'aporia evidente del ragionamento della Corte che, per un verso, ritiene il «contenuto precettivo del requisito di proporzionalità delle sanzioni (…) sufficientemente chiaro e incondizionato affinché la Corte dichiarasse, sulla base della fattispecie concreta, che le norme nazionali erano incompatibili con tale norma», per l'altro, considera il medesimo contenuto «non sufficientemente chiaro e incondizionato» per essere applicato dal giudice nazionale direttamente allo stesso caso concreto: cfr. conclusioni del 23 settembre 2021, causa C-205/20, *NE* c. *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, EU:C:2021:759, nota 39.

[65] Sentenza *Link Logistik*, cit., punto 55.

[66] Corte di giustizia (Grande sezione), sentenza dell'8 marzo 2022, *NE,* causa C-205/20, *NE* c. *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, EU:C:2022:168, Per una disamina critica della sentenza M. LANOTTE, *La proporzionalità della sanzione: un principio ritrovato? Note a margine della sentenza NE*, in *Quaderni AISDUE serie speciale*, 2023, n. 3, pp. 341-370, reperibile *online*; S. MONTALDO, *Handle with care! The direct effect of the requirement of proportionality of sanctions and the remedy of disapplication: NE v. Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, in *Common Market Law Review*, 2023, pp. 863-886; A. SALVATI, *Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 21 marzo 2023, pp. 1-11; D. DIVERIO, *Spetta al giudice valutare la proporzionalità delle sanzioni previste dalla disciplina del distacco disapplicando all'occorrenza le disposizioni di legge attuative della direttiva*, in *Rivista italiana di diritto del lavoro*, 2022, II, pp. 382-390; E. TRAVERSA, *Sanzioni sproporzionate. La sentenza europea che "mina" decine di norme,* in *Sole 24 Ore,* 20 aprile 2022; F. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell'Unione europea: sull'effetto diretto dell'art. 49, paragrafo 3, della carta alla luce di una recentissima sentenza della Corte di Giustizia*, in *Sistema penale*, 2022, reperibile *online*.

[67] Direttiva 2014/67/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 maggio 2014, concernente l'applicazione della direttiva 96/71/CE relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione di servizi e recante modifica del regolamento (UE) n. 1024/2012 relativo alla cooperazione amministrativa attraverso il sistema di informazione del mercato interno («regolamento IMI»).

l'emanazione di alcun atto delle istituzioni dell'Unione e tale disposizione non attribuisce affatto agli Stati membri la facoltà di condizionare o di restringere la portata di tale divieto (v., per analogia, sentenza del 15 aprile 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, punto 62)»[68].

Molteplici sono gli argomenti addotti per dimostrare che la portata del divieto non è subordinata ad alcuna condizione né risulta limitata dal citato art. 20[69]. Innanzitutto, si precisa che il fatto che le sanzioni debbano essere adottate dagli Stati membri e che questi ultimi abbiano un certo margine di discrezionalità non mettono in discussione né il carattere incondizionato né il carattere preciso del requisito di proporzionalità, giacchè «un siffatto margine di discrezionalità trova i propri limiti nel divieto, enunciato in termini generali e inequivocabili da detta disposizione, di prevedere sanzioni sproporzionate»; pertanto, qualora «uno Stato membro oltrepassi il suo potere discrezionale adottando una normativa nazionale che prevede sanzioni sproporzionate», il singolo «deve poter invocare direttamente il requisito di proporzionalità delle sanzioni enunciato all'articolo 20 della direttiva». Un'interpretazione diversa sarebbe secondo la Corte incompatibile con il carattere vincolante che l'art. 288 TFUE riconosce alla direttiva[70].

Da ultimo, ma non per ultimo, – al fine di rafforzare la dimostrazione del carattere incondizionato della disposizione – il giudice di Lussemburgo ricorda che il citato art. 20 «si limita a richiamare» il principio di proporzionalità il quale, non solo costituisce un principio generale del diritto dell'Unione e si impone agli Stati membri nell'attuazione di tale diritto, ma inoltre per le sanzioni aventi carattere più specificamente penale è previsto dall'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea[71] e «presenta carattere imperativo».

In quest'ottica, negare l'effetto diretto dell'art. 20 sarebbe stato come negare l'effetto diretto dell'articolo 49, par. 3, ovvero – parafrasando le parole dell'Avvocato

---

[68] Sentenza *NE*, cit., punto 29. Si ricorda che la fattispecie esaminata nella sentenza *NE* concerne il regime sanzionatorio adottato in attuazione dell'art. 20 della citata direttiva 2014/67/UE vigente in Austria contro la violazione degli obblighi, essenzialmente amministrativi, di conservazione della documentazione relativa al distacco dei lavoratori, regime che, in diversi elementi, era stato già ritenuto sproporzionato (Corte di giustizia, sentenza del 12 settembre 2019, cause riunite C-64/18, C-140/18, C-146/18 e C-148/18, *Zoran Maksimovic e altri* c. *Bezirkshauptmannschaft Murtal e Finanzpolizei*, EU:C:2019:723; ordinanze del 19 dicembre 2019, causa C-645/18, *NE* c. *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld e Finanzpolizei,* EU:C:2019:1108, e cause riunite C-140/19, C-141/19 e da C-492/19 a C-494/19, *EX e a.* c. *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, EU:C:2019:1103). Il rinvio pregiudiziale nasce proprio in ragione del fatto che, dopo le decisioni della Corte, il legislatore nazionale era rimasto inerte e i giudici austriaci avevano assunto posizioni differenti. Ricostruisce puntualmente l'antefatto v. F. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell'Unione europea*, cit., p. 2 ss.

[69] Di diverso avviso pare essere A. SALVATI, *Lineamenti definitori del principio di proporzionalità delle sanzioni*, cit., p. 3, secondo la quale «nel percorso argomentativo, la sentenza finisce con il far coincidere la tesi da dimostrare con un postulato, trasformando il contenuto del requisito in un assioma evidente di per sé, laddove afferma apoditticamente che il principio di proporzionalità è sufficientemente preciso perché ha un contenuto preciso, costituendo un limite alla discrezionalità dei singoli Stati».

[70] Sentenza *NE*, cit., punto 26.

[71] Sentenza *NE*, cit., punto 31.

generale Bobek – sarebbe stato «un risultato piuttosto sorprendente», atteso che, per un verso, l'art. 49, par. 3, è «un candidato molto più qualificato per l'effetto diretto»[72] rispetto ad altre disposizioni o principi altrettanto (o anche più) vaghi che sono stati dichiarati direttamente efficaci (quali ad esempio il diritto a una tutela giurisdizionale effettiva o il principio di *ne bis in idem*), per l'altro, l'effetto diretto era stato implicitamente dichiarato con riferimento alla disposizione di cui all'art. 325 TFUE ai sensi del quale gli Stati membri devono adottare sanzioni efficaci, al fine di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione.

In sostanza il fatto che, nell'adottare il regime sanzionatorio applicabile alle violazioni di disposizioni nazionali adottate in attuazione del diritto dell'UE gli Stati membri dispongano di un margine di discrezionalità, non preclude l'efficacia diretta del principio di proporzionalità, il quale si configura in ambito sanzionatorio in termini di divieto di sanzioni sproporzionate e impone, come detto, un limite assoluto sia alla discrezionalità dei legislatori nazionali che all'azione delle autorità amministrative e giudiziarie, indicando un contenuto e/o una tutela «minima»[73]. È pertanto incontrovertibile che esso abbia effetto diretto negli ordinamenti nazionali e possa essere invocato dal singolo in capo al quale si configura specularmente un diritto soggettivo.

Il principio di proporzionalità si erge, così, a clausola generale di giustizia sostanziale, destinato a preservare l'equilibrio tra la potestà punitiva dello Stato e, dunque, la funzione repressiva, da una parte, e la salvaguardia dei diritti individuali, dall'altra.

La portata sistematica e al contempo le conseguenze del riconoscimento di siffatta valenza sono evidenti.

Sotto il primo profilo non può trascurarsi che l'ambito interessato dalla decisione è vastissimo, poiché esso riguarda non soltanto la materia punitiva (*id est* le sanzioni che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, ispirata a sua volta alla giurisprudenza della Corte EDU, abbiano carattere sostanzialmente penale), ma tutte le sanzioni irrogate per reprimere violazioni che riguardano comparti che rientrano nella sfera di applicazione del diritto UE. Se infatti è vero che il divieto di sproporzione di cui all'art. 49, par. 3, della Carta di Nizza è una declinazione del principio di proporzionalità sanzionatoria, ne consegue che la Corte, nel momento in cui ha implicitamente riconosciuto l'effetto diretto del primo (art. 49), ha attribuito analoga valenza anche al principio di proporzionalità.

Quanto alle conseguenze, si è già detto che rispetto ai poteri /doveri del giudice l'elemento che, per così dire, segna la differenza, è costituito dall'effetto diretto della norma sovraordinata, il quale imprime al precetto un'immediata forza applicativa, rendendolo operativo *ipso iure* nella concreta dinamica del giudizio. In forza della

[72] Cfr. conclusioni Avvocato generale Bobek, *NE*, cit., punto 48.

[73] Cfr. conclusioni Avvocato generale Bobek, *NE*, cit., punto 42, ove si afferma inoltre che «[c]ome giustamente rilevato dalla Commissione, sebbene il requisito di proporzionalità di cui all'articolo 20 della direttiva 2014/67 lasci agli Stati membri un margine discrezionale, esso impone loro un limite sufficientemente chiaro: le sanzioni non possono andare al di là di quanto è necessario».

sentenza *NE* si ritiene, pertanto, che il giudice comune, ove in un settore armonizzato ravvisi una sanzione sproporzionata, sia legittimato a disapplicare – anche soltanto parzialmente[74] – la norma interna e a fissare, in base ad un proprio apprezzamento, evidentemente discrezionale, l'importo della sanzione ad un livello conforme al principio di proporzionalità.

La sentenza *NE* ha ridefinito i confini dell'ambito dell'intervento del giudice, autorizzandolo ad intervenire direttamente sulla dosimetria della sanzione, e ha legittimato un controllo giurisdizionale diretto e diffuso sui regimi sanzionatori nazionali in tutte le materie che ricadono nella sfera del diritto unionale, controllo però che rischia – con specifico riguardo alla dosimetria della sanzione – di entrare in tensione con il principio di legalità che regola la materia delle sanzioni *a fortiori* quelle di natura penale[75]. Muovendo da tale impianto concettuale e sulla scorta dell'insegnamento del giudice di Lussemburgo in ordine ai criteri ermeneutici da adottare per appurare la conformità dei regimi sanzionatori nazionali al principio di proporzionalità, occorre ora appurare se e in che misura la normativa nazionale in materia di sanzioni per illeciti IVA si collochi entro i limiti tracciati da tale principio e se l'ordinamento disponga degli anticorpi necessari a scongiurare le paventate violazioni del principio di legalità e di quello di parità di trattamento.

4. La disciplina nazionale delle sanzioni IVA al vaglio del principio di proporzionalità.

L'analisi del sistema nazionale non può che muovere dalla constatazione che, in attuazione dei criteri direttivi della già citata legge delega n. 111/2023, con l'ultimo intervento riformatore[76] il principio di proporzionalità è stato «enfaticamente introdotto

---

[74] Cfr. sentenza *NE*, cit., punti 42-44. Mette in rilievo questo profilo E. TRAVERSA, *Sanzioni sproporzionate. La sentenza europea che "mina" decine di norme*, cit., il quale osserva che «[l]a Corte si è evidentemente preoccupata di evitare il vuoto sanzionatorio conseguente all'annullamento puro e semplice del provvedimento e ha fatto ricorso all'istituto – creato *ex novo* per l'occasione – della "disapplicazione parziale" della norma sanzionatoria illegittima».

[75] Sul punto v. O. SPATARO, *La proporzionalità della sanzione nella prospettiva della Corte di Giustizia dell'Unione Europea: riflessioni a partire da un'importante sentenza della Grande Sezione, in Dirittifondamentali.it*, pp. 458-476, a p. 459, reperibile *online*, secondo la quale «la determinazione della sanzione da applicare nei singoli casi determina, infatti, un improprio ruolo da parte dei giudici, sostanzialmente chiamati ad occupare spazi che dovrebbero essere appannaggio tipico della discrezionalità legislativa. Inoltre, la disapplicazione può sfociare in decisioni che, assunte dai giudici del caso singolo, perdono di vista il sistema, introducendo disparità di trattamento».

[76] Sul tema v., senza pretese di esaustività, C. BORGIA, *La proporzionalità delle sanzioni tributarie nelle linee evolutive tracciate dalla giurisprudenza europea e il "decreto Sanzioni" (D.Lgs. n. 87/2024): l'inciampo sulla deroga al principio del favor rei*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 24 dicembre 2024; L. DEL FEDERICO, *Gli interventi sul decreto n. 472/1997: tra legge delega, vincoli di sistema e fiscalismo*, in M. LOGOZZO (a cura di), *L'attuazione della riforma tributaria, Atti del Convegno Annuale dell'Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario (A.I.P.S.D.T.), Napoli, 10-11 maggio 2024*, Pisa, 2024, pp. 197-222; ID., *La riforma delle sanzioni amministrative: profili generali e principi di novità,* in A. GIOVANNINI (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti,* Vol. III -

nel corpo dell'art. 3 D.Lgs. n. 472/1997»[77], il quale al comma 3-*bis* ora dispone che «la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività»[78]. Tale principio è stato, inoltre, espressamente richiamato all'art. 7 del medesimo decreto, ove è previsto che «[l]a determinazione della sanzione è effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'art. 3, co. 3-*bis*».

A fronte di tale enunciazione – che ambisce a porsi quale architrave assiologica anche della più recente novella – alcuni interventi sembrano andare nella direzione diametralmente opposta. Limitando l'osservazione a talune figure di illeciti IVA, il riferimento è non solo alla generalizzata sostituzione[79] della sanzione comminata in misura variabile con una fissa, seppur proporzionale al tributo, ma altresì all'ennesima revisione del trattamento sanzionatorio in ipotesi di violazioni in materia di *reverse*

Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi, Pisa, 2024, pp. 183-202; A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2024, n. 1, pp. 354-371; R. CORDEIRO GUERRA, *Le sanzioni tributarie ad un bivio: riforma o restaurazione*, in M.C. FREGNI e al. (a cura di), *Studi in onore di Francesco Tesauro*, vol. II, Milano, 2023, pp. 827-862; ID., *Adeguamento delle sanzioni punitive al principio di proporzionalità e coperture finanziarie: un evidente corto circuito giuridico*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 28 ottobre 2023; G. MELIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rassegna tributaria*, 2023, pp. 502-522; A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo al futuro*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2022, pp. 123-140; S. SAMMARTINO, *La riforma della disciplina delle sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Rassegna tributaria*, 2022, pp. 274-288.

[77] Così D. COPPA, *La recidiva nella recente riforma delle sanzioni tributarie: presupposti di applicazione, cause di esclusione e principio di proporzionalità*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario,* 14 gennaio 2025, pp. 1-9, spec. p. 6.

[78] Quanto al principio di offensività, il quale costituisce il presupposto logico di quello di proporzionalità, garantendo il diritto a non essere puniti qualora il fatto non sia essere *effettivamente* lesivo e/o pericoloso per il bene *giuridico* tutelato dall'ordinamento, il neo introdotto co. 5*bis* dell'art. 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662) declina ulteriormente la previsione anzidetta (art. 3), prevedendo che «[n]on sono inoltre punibili le 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». Atteso il valore che la giurisprudenza maggioritaria riconosce al principio di offensività, l'espressa enucleazione dei beni tutelati e il richiamo espresso al principio di offensività dovrebbero definitivamente comportare l'obbligo per il giudice di valutare in concreto, al di là dell'astratta previsione normativa, se una lesione effettiva vi sia stata. Soltanto qualora si ravvisi un'effettiva lesione ad un bene giuridicamente tutelato, va esperito un vaglio di proporzionalità. Sulla rilevanza della lesione all'azione di controllo v. S.M. MESSINA, *Il diritto di difesa alla prova dei principi di proporzionalità e di offensività*, relazione al Convegno «Il diritto di difesa nel quadro delle riforme fiscali», Vicenza, 7 novembre 2025, non pubblicata, il quale ritiene che trattasi di un bene strumentale ad altri beni, quelli sì immediatamente tutelati, quali quello dell'interesse erariale alle entrate per garantire i livelli minimi di attuazione dei principi costituzionali e/o se si vuole, adesso, l'interesse alla parità di bilancio.

[79] Come noto, sono state interessate dalla modifica anche le disposizioni concernenti le sanzioni per illeciti in materia di imposte dirette. Si pensi alle violazioni di omessa e di infedele dichiarazione, ora punite con la sanzione amministrativa, rispettivamente, del 120% e del 70% dell'ammontare delle imposte dovute. Cfr. art. 1, commi 1 e 2, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q) , della legge 23 dicembre 1996, n. 662), nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 2, co. 1, lett. a), n. 1), del d.lgs. n. 87/2024.

charge, nonché all'introduzione di nuove fattispecie sanzionatorie (cessioni intra-unionali con trasporto a cura del cessionario)[80].

Quanto al primo profilo, non possono che condividersi le critiche avanzate dalla dottrina circa l'inopportunità della suddetta scelta[81], tanto più alla luce del costante insegnamento della Corte di giustizia sulla tendenziale non conformità al principio di proporzionalità delle sanzioni di natura forfettaria. A riguardo occorre, in via preliminare, ricordare che la previsione di sanzioni parametrate per lo più al tributo non appare del tutto coerente – come emblematicamente dimostrano il citato caso *EN.SA.* o, con riferimento alle sanzioni per violazioni attenti alle imposte sui redditi, la sentenza della Consulta del 17 marzo 2023, n. 46[82] – con un modello nel quale la proporzionalità della risposta punitiva dovrebbe essere valutata in relazione alla gravità della violazione[83]. In tale contesto, l'introduzione di una sanzione in misura fissa rischia di accentuare ulteriormente lo scostamento dal canone della proporzionalità. Infatti, vero è che la sanzione concretamente irrogata può essere modulata dall'a.f. (prima) e dal giudice (poi) mediante l'istituto della recidiva di cui all'art. 7, co. 3, del d.lgs. n. 472/1997 nonché

---

[80] Cfr. art. 7, co. 2, secondo alinea, del d.lgs. n. 471/1997.

[81] Dello stesso avviso D. COPPA, *La recidiva nella recente riforma delle sanzioni tributarie*, cit., p. 2; G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, cit., p. 447.

[82] Cfr. Corte costituzionale, sentenza del 17 marzo 2023, n. 46 (con commento di D. COPPA, *I principi di proporzionalità ed offensività nell'interpretazione (poco) costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rassegna tributaria*, 2023, pp. 614-631), intervenuta all'esito del giudizio di legittimità costituzionale avente ad oggetto l'art. 1, co. 1, del d.lgs. n. 471/1997, promosso nell'ambito di un contenzioso relativo all'illecito di omessa dichiarazione nel regime del consolidato fiscale. In specie nel caso, pur a fronte della presentazione delle dichiarazioni dei redditi da parte della società consolidante e delle società consolidate, erano stati omessi tanto la dichiarazione del consolidato quanto il versamento delle imposte dovute. Benché, prima della notificazione degli avvisi di accertamento, i tributi fossero stati integralmente versati, unitamente agli interessi e alle sanzioni in misura ridotta mediante ravvedimento operoso, l'amministrazione finanziaria, ritenendo inapplicabile tale istituto in caso di dichiarazione omessa, aveva irrogato una sanzione pari al 120% delle imposte accertate. Il giudice rimettente ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, co. 1, del d.lgs. n. 471/1997 per contrasto con l'art. 3 Cost., sotto i profili di eguaglianza, ragionevolezza e proporzionalità. La Consulta, nel respingere la questione, ha proposto una lettura costituzionalmente orientata dei commi 1 e 4 dell'art. 7 del d.lgs. n. 472/1997, chiarendo che, tra le «circostanze» idonee a giustificare la riduzione della sanzione fino al dimezzamento, possono assumere rilievo quelle indicate nel co. 1 e, in particolare, la condotta dell'agente e l'opera da questi svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze della violazione. Per un commento della sentenza v. anche R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità del comportamento*, in *Corriere tributario*, 2023, pp. 749-761; F. SEVERA, *La proporzionalità delle sanzioni amministrative nella giurisprudenza costituzionale: questioni di sostanza e questioni di processo (Una riflessione a partire da Corte costituzionale, sentenza n. 40 del 2023)*, in *Consulta online*, 2023, II, pp. 541-560, reperibile *online*.

[83] Critica siffatta impostazione A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo al futuro*, cit., p. 139, il quale osserva che «nelle misure stabilite dalla legge e nel legame tra queste e tributo quale base di determinazione della pena stessa, sia rimasta impressa l'impronta civilistica del risarcimento». Dello stesso avviso R. CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità*, cit., p. 537, secondo il quale «[u]n modo radicale per sottrarsi a questo errore concettuale potrebbe essere quello dell'adozione, per lo meno rispetto ad alcune tipologie di illecito fiscale, della sanzione per quote, secondo quanto previsto in tema di responsabilità amministrativa degli enti». Per una ricostruzione della teoria generale della pena v. F. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, cit., p. 116 ss.

attraverso gli ulteriori criteri di dosimetria della sanzione previsti in questa disposizione, ma altrettanto vero è che le circostanze aggravanti e quelle attenuanti ivi rispettivamente contemplate non fanno parte degli elementi costituitivi delle singole fattispecie sanzionatorie.

Sotto tale profilo, va ribadito che la conformità al principio di proporzionalità presuppone innanzitutto che la risposta sanzionatoria configurata *in astratto* sia suscettibile di graduazione in ragione della natura e gravità della violazione commessa[84]. La proporzionalità *in concreto* costituisce, infatti, un profilo distinto e successivo.

Se a queste considerazioni si aggiungono i dubbi sulla conformità degli stessi criteri e dai limiti previsti dall'art. 7[85], il giudizio sulla scelta di abrogare la forchetta edittale per molte delle violazioni IVA non può che essere negativo. Si consideri, infatti, che le circostanze attenuanti non consentono al giudice di modulare la sanzione fino ad azzerarla; il mantenimento di un tetto alla riduzione sanzionatoria (oggi prevista ad un quarto della misura edittale) mal si concilia, in definitiva, con il principio di proporzionalità sanzionatoria[86]. Non risulta, inoltre, chiaro quale sia l'elemento da prendere in considerazione ai fini della comparazione tra «violazione commessa» e «sanzione applicabile» onde pervenire ad un giudizio di «manifesta sproporzione». Un riferimento alla gravità della infrazione e al disvalore della condotta del trasgressore sarebbe stato più coerente nella prospettiva della proporzionalità.

Ciò premesso, passando a un esame più puntuale del trattamento sanzionatorio in materia di violazioni IVA in materia di diritto a detrazione novellate dal citato d.lgs. n. 87/2024, due sono i profili che meritano attenzione.

Innanzitutto, per quanto concerne, le sanzioni relative previste dall'art. 6, co. 6, del d.lgs. n. 471/1997, si evidenzia che ivi sono ora previsti due trattamenti sanzionatori completamente differenti a seconda della causa che ha determinato il diniego di detrazione: se questo è fondato sull'assenza di una delle condizioni cc.dd. sostanziali previste dall'art. 168 della direttiva rifusa (come recepito nell'art. 19 del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633) – *id est* la soggettività passiva o la condizione di impiego – la sanzione è stabilita in misura fissa e proporzionale pari al 70% dell'IVA illegittimamente detratta, a prescindere dal fatto che detta imposta sia stata o meno assolta dal fornitore; se, invece, la detrazione è stata negata perché il cessionario/committente ha detratto

[84] In termini, sul discutibile uso delle circostanze in sostituzione del previgente «*compasso edittale*», v. G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, cit., p. 432, nota 53, il quale sostiene che le suddette «circostanze dovrebbero essere considerate elementi accidentali della fattispecie sanzionatoria».

[85] V. art. 7, co. 4, del d.lgs. n. 472/1997, ai sensi del quale «[s]e 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».

[86] In termini v. anche G. MERCURI, *Il principio di proporzionalità nel diritto tributario*, cit., p. 447.

un'IVA cosiddetta «indebita», la sanzione è prevista in una misura «compresa fra 250 euro e 10.000 euro». Invero, il secondo alinea del citato co. 6 prevede che, qualora il fornitore abbia assoggettato ad IVA un'operazione esente, non imponibile o non soggetta, oppure abbia applicato l'imposta con aliquota superiore a quella prevista, e tale IVA non dovuta sia stata anche «erroneamente assolta» dal fornitore, la sanzione a carico del cessionario/committente sarà compresa, come anticipato, fra 250 euro e 10.000 euro.

Ebbene, in disparte le incertezze circa il significato da attribuire alla locuzione IVA «erroneamente assolta» dal fornitore[87], se con essa si vuole dare rilevanza all'assenza di un danno per l'erario, allora non è dato comprendere per quale ragione detto elemento «costitutivo» della fattispecie «detrazione IVA indebita» non sia stato previsto anche per la fattispecie disciplinata dal primo alinea.

Un simile allineamento non solo avrebbe consentito di cogliere e attuare l'insegnamento della Corte di giustizia quale risultante dalla già citata sentenza *EN.SA.*, ma avrebbe garantito una parità di trattamento che oggi pare compromessa.

La detrazione dell'IVA «indebita» è illegittima tanto quanto quella esercitata in assenza dei requisiti di cui all'art. 168 della direttiva[88]. Se secondo la Corte le differenze tra violazioni non possono giustificare un divario manifestamente sproporzionato nella severità delle sanzioni[89], *a fortiori* tale esito non può ammettersi con riferimento a violazioni appartenenti alla medesima categoria.

Quanto, infine, alle novità inerenti alle sanzioni previste in caso di violazioni delle regole sul *reverse charge*, si osserva che l'intervento sull'art. 6, co. 9-*bis*.3, del d.lgs. n. 471/1997 avrebbe richiesto, verosimilmente, una maggiore ponderazione, soprattutto se si considera che la disciplina sanzionatoria del *reverse charge* applicato alle operazioni «prive» d'imposta e a quelle inesistenti è stata oggetto di un lungo travaglio

---

[87] Sul punto v. L. CARPENTIERI, *Operazioni inesistenti e reverse charge: quale disciplina sanzionatoria?*, in *Giustizia insieme*, 14 aprile 2022, pp. 1-18, spec. p. 10 ss., reperibile *online*.

[88] È invero pacifico che, nell'ipotesi di IVA fatturata indebitamente in ragione della non imponibilità dell'operazione, mentre l'emittente della fattura *ex* art. 203 citato è debitore dell'imposta in essa indicata (salvo che abbia proceduto alla rettifica della fattura), il destinatario non può esercitare la detrazione, in quanto detto diritto conformemente agli artt. 63 e 167 è limitato alle sole imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta a IVA. Cfr. M.G. ORTOLEVA, *Rassegna di giurisprudenza europea e nazionale sull'IVA, Parte II: il diritto a detrazione*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 2013, pp. 1-233, a p. 31. Secondo il consolidato orientamento della Corte di giustizia il diritto di detrazione è limitato alla sola imposta dovuta e non anche a quella indebitamente versata a monte, che deve essere corrisposta all'erario solo perché addebitata in fattura. Cfr., *ex multis*, Corte di giustizia, sentenza del 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD* c. *Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto»*, EU:C:2013:54, punti da 40 a 43; sentenza del 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH* c. *Ministero delle Finanze*, EU:C:2007:167, punto 38 ss.; sentenza *Farkas*, cit., punto 51 ss.

[89] Corte di giustizia, 25 febbraio 1988, causa 299/86, *Drexl*, EU:C:1988:103.

interpretativo[90], anche giurisprudenziale[91], che è culminato nella riforma introdotta dalla legge n. 197/2022[92].

In particolare, non è chiaro a quale fattispecie debba ritenersi applicabile la sanzione, prevista dal nuovo secondo periodo del comma in esame, del 5% dell'imponibile, senza recupero d'imposta, a prescindere dal ruolo dell'operatore economico ovvero dal fatto che «sia provato che il cessionario o committente era consapevole».

Il dato letterale potrebbe condurre a ritenere che tale sanzione sia destinata a "colpire" il soggetto che, pur avendo operato con la dovuta diligenza, sia stato coinvolto in un'evasione commessa da altri di cui non ha né avrebbe potuto avere contezza. Una lettura di tal genere troverebbe sponda nella criticabile impostazione espressa dalla Corte di cassazione a Sezioni Unite nella citata sentenza n. 22727/2022, secondo la quale la sanzione proporzionale resterebbe applicabile «anche al caso di operazioni soggettivamente inesistenti imponibili per le quali ricorrono comunque i requisiti per il riconoscimento del diritto alla detrazione, per carenza di prova dell'elemento psicologico, rientrando tali ipotesi nel cono d'ombra della previsione normativa, la quale intende comunque sanzionare condotte capaci di produrre effetti frodatori del sistema»[93].

---

[90] Cfr., *ex multis*, S. GIANONCELLI, *Inversione contabile e operazioni inesistenti: il recupero dell'imposta a fini sanzionatori*, in *Rivista di diritto tributario*, 2023, pp. 373-405; L. CARPENTIERI, *Operazioni inesistenti e reverse charge: quale disciplina sanzionatoria?*, cit.; P. CENTORE, *Reverse charge e sanzioni: un equilibrio ancora da individuare*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2017, 2, pp. 199-228; A.M. LA ROSA, L. SALVINI, "Reverse charge*" e operazioni inesistenti: brindano i "*missing traders*" o ha ragione la Cassazione?*, commento a Corte di cassazione, sez. trib., sentenza del 9 agosto 2016, n. 16679, in *Corriere tributario*, 2016, pp. 3287-3296.

[91] I differenti orientamenti ermeneutici formatisi sul tema sono analiticamente esposti nella sentenza della Corte di cassazione, sez. un., sentenza del 20 luglio 2022, n. 22727 (con commento di G. GIULIANI, M. SPERA, *Reverse charge: operazioni inesistenti secondo la Cassazione e proroga del regime*, in *Il fisco*, 2022, pp. 3133-3139), emessa al fine di porre rimedio al suddetto contrasto giurisprudenziale.

[92] Cfr. art. 1, co. 152, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025), con il quale è stato aggiunto al co. 9-*bis*.3 il seguente periodo «[l]e disposizioni dei periodi precedenti non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole». Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 2, co. 1, lett. d), nn. 10.1), 10.2) e 10.3), del d.lgs. n. 87/2024, l'art. 9-*bis*.3 dispone che «[s]e il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi degli articoli 26, terzo comma, e 30-ter, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La disposizione del primo periodo si applica in tutti i casi di operazioni inesistenti, anche ove astrattamente imponibili, ma il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa del cinque per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Le disposizioni del presente comma non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6, primo periodo, con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti astrattamente imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole».

[93] Cfr. Corte di cassazione, sez. un., sentenza n. 22727/2022, cit., punto 13.

In tal modo, tuttavia, l'operatore diligente verrebbe a essere sanzionato sulla base di una sorta di responsabilità oggettiva. Ebbene, è evidente che una simile lettura sarebbe contraria al principio di proporzionalità e all'operatore diligente non resterebbe altra via che chiedere la disapplicazione della disposizione interna e invocare la diretta applicazione del suddetto principio.

5. Considerazioni finali.

L'indagine condotta consente di affermare che l'ultimo intervento normativo, pur presentando il merito di avere significativamente ridotto le misure massime edittali e di aver tentato di colmare talune aporie e incertezze applicative, rimane ancora distante dal traguardo della «giusta» sanzione. L'impressione complessiva è quella di un'altra tappa di un percorso già avviato, soltanto al termine del quale l'obiettivo di un sistema sanzionatorio effettivamente rispettoso del principio di proporzionalità potrà dirsi pienamente conseguito.

L'analisi – seppur necessariamente sintetica – delle innovazioni legislative intervenute mostra come, in tale materia, le difficoltà legate alla corretta qualificazione ed esatta applicazione della disciplina sostanziale si riflettano, quasi fisiologicamente, su una risposta sanzionatoria che risulta talvolta incerta, disarticolata e priva di univocità sistematica.

In materia di IVA, la persistente sovrapposizione – talora vera e propria confusione concettuale – tra le condizioni sostanziali e quelle formali previste dalla direttiva IVA per l'esercizio dei diritti dei soggetti passivi (primo tra tutti quello di detrazione ma anche quello di non imponibilità tanto delle cessioni all'esportazione quanto di quelle intra-UE) si riverbera direttamente sulla costruzione dell'apparato punitivo, incidendo sull'individuazione del trattamento sanzionatorio astrattamente compatibile con i principi sovraordinati. Tra questi, *in primis*, il principio di proporzionalità, ma talvolta anche quelli di effettività e dissuasività, i quali completano il quadro dei requisiti a cui le sanzioni debbono conformarsi.

Resta nondimeno confermato che, sul piano applicativo, un ruolo di primaria rilevanza è attribuito ai giudici, veri custodi dell'equilibrio tra legalità formale e giustizia sostanziale. L'auspicio è che essi facciano uso avveduto e rigoroso delle indicazioni provenienti dalla Corte di giustizia, evitando di trincerarsi dietro letture meramente difensive dei vincoli costituzionali nazionali e, al contrario, valorizzandone la più autentica portata garantistica. Invero, il rischio che, in tale ambito, anche alla luce del recente orientamento della Corte costituzionale in tema di doppia pregiudizialità[94], possa

[94] Cfr. Corte costituzionale, sentenza n. 181/2024, cit. Sul punto v. *supra*, nota 43.

manifestarsi quel fenomeno – acutamente evidenziato da autorevole dottrina[95] – di una sorta di «astensione» dalla disapplicazione della norma interna, appare tutt'altro che remoto, stante la persistente differenza tra la nozione di legalità propria dell'ordinamento nazionale e quella, per così dire, più funzionale e sostanziale che informa il diritto dell'UE[96].

Che sul piano teorico possa emergere una fisiologica tensione tra il controllo diffuso di proporzionalità e il principio di stretta legalità che governa la materia sanzionatoria è difficilmente contestabile. Indipendentemente dal numero di orientamenti interpretativi che si susseguiranno nel tempo, un certo margine di indeterminatezza nell'applicazione concreta della proporzionalità sanzionatoria dovrà mettersi in conto quale inevitabile corollario delle peculiarità che connotano ciascun caso. Il riconoscimento di tale eventualità, tuttavia, non pare possa andare a detrimento della garanzia della certezza della «sanzione». Parafrasando le parole dell'Avvocato generale Bobek, la chiarezza del precetto non deve essere confusa con quella del risultato della sua applicazione in ogni singola fattispecie[97].

[95] Cfr. A. RUGGERI, *La doppia pregiudiziale torna ancora una volta alla Consulta*, cit., p. 1356 ss. In temini v. L. DANIELE, *Norma di legge incompatibile con norma dell'Unione direttamente efficace*, cit.

[96] Sottolinea tale aspetto O. SPATARO, *La proporzionalità della sanzione*, cit., p. 463 ss.

[97] Conclusioni Avvocato generale Bobek, *NE*, cit., punto 38.

ABSTRACT: L'articolo si propone di esaminare il ruolo del principio di proporzionalità nell'ambito delle sanzioni amministrative in materia di IVA, con particolare attenzione ai riflessi di tale principio sulla tutela dei diritti dei contribuenti e sulle implicazioni derivanti dalla sua applicazione nel sistema sanzionatorio. Muovendo dall'analisi della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, che ha definito i confini entro cui gli Stati membri devono operare per garantire la proporzionalità delle sanzioni e, al contempo, ha delineato limiti e direzioni per un'interpretazione conforme a detto principio, l'articolo esplora il ruolo dei giudici nazionali nel risolvere le eventuali antinomie tra ordinamento nazionale e quello sovraordinato, nonché le implicazioni derivanti dall'effetto diretto del principio di proporzionalità in tale ambito.

PAROLE CHIAVE: principio di proporzionalità; effetto diretto; sanzioni IVA; antinomie tra ordinamento unionale e interno; disapplicazione e interpretazione conforme.

The implications of the direct effect of the prohibition of disproportionate VAT penalties

ABSTRACT: This article examines the operation of the principle of proportionality within the system of administrative VAT penalties, focusing both on its role in safeguarding taxpayers' rights and on the broader effects it produces within the sanctioning framework. Drawing on the case law of the Court of Justice of the European Union – which delineates the parameters that Member States must observe in order to ensure proportionate penalties, while also identifying the interpretative constraints imposed by EU law – the analysis explores the role of national courts in addressing conflicts between domestic provisions and the supranational legal order. Particular attention is devoted to the manner in which the direct effect of the principle of proportionality informs judicial reasoning and contributes to the overall coherence of the penalty system.

KEYWORDS: principle of proportionality; direct effect; VAT penalties; conflicts between EU law and domestic law; disapplication and consistent interpretation.