



Sentenza n. 46 del 2023

Presidente: Silvana Sciarra - Giudice relatore e redattore: Luca Antonini
decisione del 6 febbraio 2023, deposito del 17 marzo 2023
comunicato stampa del 17 marzo 2023

Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale

atto di promovimento: ordinanza n. 54 del 2022

parole chiave:

TRIBUTI – SANZIONI AMMINISTRATIVE – DICHIARAZIONI FISCALI –
PROPORZIONALITÀ

disposizioni impugnate:

- artt. 1, comma 1, primo periodo, e 13, comma 1, del [decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471](#)

disposizioni parametro:

- artt. 3, 53 e 76 della [Costituzione](#)

dispositivo:

inammissibilità; manifesta inammissibilità; infondatezza

La Commissione tributaria provinciale di Bari ha sollevato questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1, comma 1, primo periodo, e 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi [...]».

Il giudice rimettente dichiara di essere chiamato a pronunciarsi in merito a due avvisi di accertamento emessi dall’Agenzia delle entrate nei confronti di una società consolidante che **non aveva provveduto alla presentazione della dichiarazione dei redditi** relativa al consolidato fiscale. Nel corso del giudizio, tuttavia, sarebbe emerso come la società ricorrente abbia poi provveduto al pagamento integrale delle imposte dovute, unitamente agli interessi e alle sanzioni ridotte, prima di ricevere gli avvisi di accertamento impugnati. Nonostante ciò, questi ultimi hanno disposto la comminazione di ingenti sanzioni per omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, corrispondenti al centoventi per cento delle imposte accertate.

A tal riguardo, infatti, la prima disposizione impugnata – l’art. 1, comma 1, primo periodo del decreto legislativo n. 471 del 1997 – prevede che «nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive, **si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell’ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250**».

Secondo il rimettente, **tale previsione non consentirebbe di valutare la concreta offensività della condotta tenuta dal contribuente**, punendo indiscriminatamente sia chi omette di presentare la dichiarazione dei redditi per non pagare le imposte, sia chi, a prescindere dall'omissione nel presentare la dichiarazione, poi paghi spontaneamente quanto dovuto senza un previo accertamento fiscale. In questo modo, verrebbe in rilievo solo il criterio meramente formale dell'omessa presentazione della dichiarazione fiscale e non quello sostanziale dell'ostacolo all'accertamento e della evasione del pagamento dell'imposta, in violazione dei principi di eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost. È, questa, l'unica questione che la Corte scruta nel merito, avendo ritenuto le altre sollevate dal giudice *a quo* inammissibili o manifestamente inammissibili.

Il giudice delle leggi evidenzia come il rimettente chieda l'adozione di una decisione di natura sostitutiva, per attenuare la portata di una sanzione che ritiene irragionevolmente afflittiva. In particolare, chiede che essa sia commisurata solo sull'importo residuo delle imposte da versare da parte del contribuente, anziché sull'intero ammontare delle imposte dovute in base all'omessa dichiarazione.

Ebbene, la Corte osserva come la disposizione impugnata ponga **un problema di ragionevolezza e proporzionalità**, poiché, per effetto dell'applicazione del minimo edittale, «nella fattispecie sanzionatoria censurata **può venir meno, in determinate situazioni, un rapporto di congruità tra il concreto disvalore dei fatti e la misura della sanzione**» (par. 10 del *Cons. dir.*). Difatti, in situazioni ove il contribuente presenti comunque la propria dichiarazione, rendendosi visibile ed intercettabile dal sistema dei controlli fiscali, e versi interamente le imposte dovute, una sanzione pari al centoventi per cento di tali imposte non potrebbe superare il test di proporzionalità. Inoltre, si prospetterebbe anche una frizione con il sindacato di ragionevolezza, dal momento che il peso della sanzione potrebbe scoraggiare i contribuenti ad effettuare un pur tardivo adempimento.

Tuttavia, la Corte ritiene che **simili criticità possano essere superate tramite una lettura sistematica della norma censurata in correlazione con un'interpretazione conforme a Costituzione dell'art. 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997**, che detta «Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie [...]».

Tale articolo prevede, al comma 1, che «nella determinazione della sanzione **si ha riguardo alla gravità della violazione** desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali». Inoltre, al comma 4, si stabilisce che, «qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo la cui violazione si riferisce e la sanzione, **questa può essere ridotta fino alla metà del minimo**».

Secondo il giudice delle leggi, simili previsioni nella prassi avrebbero ricevuto un'applicazione troppo limitata. Al contrario, esse devono rappresentare il fondamento per evitare il citato *vulnus* ai principi di proporzionalità e ragionevolezza, che sarebbe altrimenti determinato dalla disposizione censurata. Difatti, senza incidere sulla dosimetria in astratto definita dal legislatore, per determinare le sanzioni è possibile considerare **«le potenzialità offerte dal citato art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 che, interpretato in correlazione con l'art. 3 Cost., può riportare la norma censurata in termini conformi al volto costituzionale del sistema sanzionatorio, consentendo al giudice a quo di ridurla a una misura proporzionata e ragionevole»**. La Corte osserva come tale riduzione possa essere operata – oltre che dal giudice nell'ambito del contenzioso – già da parte dell'Agenzia delle entrate, che spesso dispone degli elementi di valutazione utili al riguardo.

Andrea Giubilei