

IMPOSTE SUL REDDITO

Il principio di proporzionalità introdotto nello Statuto del contribuente

di **Gianfranco Antico**

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Tra i principi generali di importanza e funzionalità crescente nel diritto pubblico ha ormai assunto un ruolo di rilievo il **principio di proporzionalità** dell'attività amministrativa, in funzione del quale i diritti e le libertà dei cittadini possono essere limitati **solo nella misura in cui ciò risulti indispensabile per proteggere gli interessi pubblici**.

In ragione di tale principio, quindi, ogni provvedimento operato dalla pubblica amministrazione, specialmente se sfavorevole al destinatario, dovrà essere allo stesso tempo **necessario e commisurato** al raggiungimento dello **scopo prefissato dalla legge**. Conseguentemente, ogniquale sia possibile operare una **scelta tra più mezzi alternativi**, tutti ugualmente idonei al perseguimento dello scopo, andrebbe sempre preferito **quello che determini un minor sacrificio per il destinatario**, nel rispetto del giusto equilibrio tra vari interessi coinvolti nella fattispecie concreta (Consiglio di Stato, sez. IV, sentenza n. 964/2015).

In ragione di ciò, **la L. 111/2023** (Legge delega di riforma fiscale) prevede tra i **principi e criteri direttivi specifici** per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla L. 212/2000, quale legge generale tributaria, quello di *“valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto”*.

Tale obiettivo ha trovato immediato conforto **nell'articolo 10-ter, L. 212/2000** – titolato Principio di proporzionalità nel procedimento tributario – secondo cui **il procedimento tributario bilancia** la protezione dell'interesse erariale alla **percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali** del contribuente, nel rispetto del **principio di proporzionalità**.

In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere **necessaria (conforme, e quindi insostituibile), idonea** (rispetto all'obiettivo perseguito) e **proporzionale** (rispetto alla limitazione dei diritti, in confronto alle finalità).

Il principio di proporzionalità, così come sopra declinato, si applica anche alle misure di **contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie**; sul punto, la **Corte**

costituzionale, con la **sentenza n. 46/2023**, ha affermato che, anche per le sanzioni amministrative tributarie vale il principio di proporzionalità e l'[articolo 7, D.Lgs. 472/1997](#), prevedendo la possibilità di ridurre le sanzioni fino a dimezzarle, si pone come *«una opportuna valvola di decompressione che è atta a mitigare l'applicazione di sanzioni»*, che *«strutturate per garantire un forte effetto deterrente al fine di evitare evasioni anche totali delle imposte, tendono a divenire draconiane quando colpiscono contribuenti che invece tale intento chiaramente non rivelano»*.

Il principio di proporzionalità stabilisce, quindi, un **collegamento tra azione e obiettivi**. In particolare, come si legge nella relazione illustrativa al provvedimento, esso limita l'azione a quanto strettamente necessario e idoneo a realizzare gli obiettivi. La sua applicazione al procedimento tributario consente, quindi, di mantenere una **stretta coerenza dell'azione dell'amministrazione finanziaria rispetto a quanto stabilito dalla legge**.

L'introduzione di una norma espressa che riconosce la rilevanza di questo principio all'interno del procedimento tributario risponde all'esigenza di realizzare vari obiettivi, rafforzando **la protezione dei diritti del contribuente** nel quadro di un loro complessivo bilanciamento rispetto all'esigenza di attuazione dell'interesse erariale al prelievo tributario.

In tale contesto, questa norma pone **limiti chiari e precisi all'operato dell'azione amministrativa** nel procedimento tributario. Tali componenti sono espressamente indicati al **comma 2, dell'articolo 10-ter, L. 212/2000**, così da prevenire ogni possibile controversia di natura interpretativa. In particolare, si prevede espressamente che l'azione amministrativa debba essere:

- **necessaria per l'attuazione del tributo;**
- **non eccedente rispetto ai fini perseguiti;**
- **non limitativa dei diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.**

La disposizione contenuta nel **comma 3, dell'articolo 10-ter, L. 212/2000**, completa la formulazione normativa, chiarendo che l'applicazione di questo principio nel procedimento tributario involge, oltre le sanzioni, le ipotesi in cui il procedimento riguarda la materia del **contrasto all'elusione e all'evasione fiscale**, producendo – secondo quanto indicato nella stessa relazione illustrativa del provvedimento – importanti **ripercussioni anche in tema di prova** all'interno del procedimento tributario, considerato che **l'orientamento giurisprudenziale consolidato della Corte di Giustizia Europea richiama spesso l'applicazione di questo principio in tali contesti**; in tema di contrasto all'elusione e all'evasione fiscale tale principio viene ad esempio impiegato per negare l'ammissibilità di argomentazioni sviluppate su base presuntiva in sede di procedimento tributario (Corte Giust. Eur., 18.12.1997, *Garage Molenheide e aa. v Stato Belga*, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e 47/96, p. 52; Id., 27.9.2007, *Teleos e aa.*, causa C-409/04, p. 58).