

Sanzioni amministrative tributarie e principio di proporzionalità: l'art. 8 del d.l. n. 16/2012 al vaglio della Corte di Giustizia UE

Con l'ordinanza n. 13, depositata il 7 gennaio 2026, la Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio ha rimesso in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea la valutazione di compatibilità dell'art. 8, secondo comma, del d.l. n. 16/2012, laddove prevede che nell'ipotesi di spese altri componenti negativi relativi a beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati indicati nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa dal 25 al 50% dello stesso ammontare. Secondo i giudici laziali si tratta, infatti, di una norma che crea "*un automatismo sanzionatorio*", potenzialmente in contrasto con il diritto dell'Unione europea, il quale mette in discussione la legittimità di quelle norme che non permettono al giudice di valutare la individualizzazione della pena, impedendo allo stesso di ridurre la sanzione in presenza di ragioni eccezionali.

Nel caso di specie, è stato contestato alla contribuente l'acquisto da una società iraniana di 357.317 tonnellate di fuel oil, successivamente rivendute ad una società turca. L'Ufficio ha qualificato tali operazioni come oggettivamente inesistenti, procedendo ad irrogare alla contribuente, ai sensi dell'art. 8, secondo comma, del d.l. n. 16/2012, una sanzione di quasi 27 milioni di euro, pari al 25% dei costi sottesi alle fatture oggetto di contestazione. Al contempo, però, i verificatori hanno comunque escluso la ripresa a tassazione di maggiori ricavi o di minori costi, poiché dalle complessive transazioni non discende alcun danno erariale, essendo tutte fiscalmente neutrali.

Dal punto di vista della contribuente, in primo luogo, la pretesa sanzionatoria risulta illegittima, in quanto in contrasto con l'art. 10, terzo comma, della l. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), il quale prevede che "*le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione ... si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta*". In secondo luogo la ricorrente ha dedotto il contrasto tra l'art. 8, secondo comma, citato e l'art. 49, comma 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, il quale stabilisce che "*le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato...*".

Del resto, nella fattispecie in esame l'operazione contestata non avrebbe determinato alcun pregiudizio all'azione di controllo dell'Agenzia delle Entrate e non avrebbe inciso sulla determinazione della base imponibile e sul versamento del tributo, tanto che l'Ufficio non ha contestato alcuna evasione d'imposta. Paiono così salvaguardati i 'beni giuridici' tutelati dall'apparato sanzionatorio, la cui lesione, secondo la dottrina, deve essere accertata in concreto ai fini della punibilità: 1) l'equità fiscale suscettibile di essere messa a repentaglio dalla minore imposta versata o dal minor imponibile dichiarato rispetto a quanto previsto dalla legge; 2) la trasparenza fiscale nell'azione di controllo.

Orbene, la Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio, condividendo tale assunto, ha rimesso la questione alla CGUE, posto che la frizione tra i due precetti normativi pare emergere con evidenza ove si consideri che la norma interna cristallizza una sanzione minima (25%) calcolata sul valore lordo dell'operazione, impedendo al Giudice di valutare se tale importo – a fronte di condotte prive di danno erariale o caratterizzate da scusabilità – rappresenti un sacrificio sproporzionato dei diritti patrimoniali del contribuente, eccedendo la finalità meramente deterrente. Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza unionale, infatti, le sanzioni non devono eccedere quanto "strettamente necessario" per l'obiettivo di garantire l'esatta riscossione dei tributi e prevenire l'evasione, vieppiù ove non sia consentito al giudice di scendere una soglia fissa in presenza di circostanze eccezionali o assenza di frode (v. *ex multis* CGUE C-262/99; CGUE C-564/15; CGUE C-259/12; CGUE C-205/20).

Peraltro, sebbene la Suprema Corte (Cass. n. 7301/2021) abbia nettamente affermato che la sanzione dal 25% al 50% non contrasta con il principio di proporzionalità (art. 3 Cost.), perché punisce il disvalore della condotta anti-giuridica (l'uso di fatture inesistenti) e l'insidiosità del comportamento, indipendentemente dall'effettiva evasione d'imposta, in alcune recenti pronunce della Corte costituzionale (su tutte v. la n. 104/2025) pare emergere una rilevante attenzione verso quei meccanismi sanzionatori rigidi che non consentono al giudice di adeguare la pena alla effettività gravità del comportamento.

La decisione in rassegna sembra, infine, collocarsi nel solco della riforma del sistema tributario di cui alla legge delega n. 111/2023 che all'art. 20, primo comma, c), proprio con riferimento alle sanzioni amministrative, contempla quale primo principio e criterio direttivo il miglioramento della loro proporzionalità, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei. Ne è seguito il d.lgs. n. 87/2024 che in tale ottica ha ridisegnato l'assetto del diritto punitivo in materia tributaria, intervenendo sulle disposizioni comuni alle sanzioni amministrative e penali, con l'integrazione fra le diverse fattispecie sanzionatorie, la revisione dei rapporti tra processo penale e processo tributario, l'introduzione di meccanismi di compensazione tra le sanzioni da irrogare e quelle già irrogate e la riduzione dei limiti edittali. Più puntualmente è stato riformulato l'art. 7 del d.lgs. n. 472/1997, prevedendo che la determinazione della sanzione sia effettuata in ragione del principio di proporzionalità di cui all'art. 3, comma 3-*bis*.

Ecco che in questo quadro la pronuncia della Corte di Giustizia di secondo grado del Lazio costituisce un apprezzabile passo in avanti per adeguare la normativa nazionale agli esiti finora raggiunti dalla Corte di Giustizia UE, attribuendo alla proporzionalità un ruolo di assoluta centralità, perfettamente in linea con le più recenti tendenze ordinamentali, soprattutto per ciò che concerne la misura della risposta punitiva.

Dott. Nicolò Treglia
Ricercatore Universitas Mercatorum