



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

SANZIONI FISCALI E DIRITTO EUROPEO

Novembre 2016

Commissione Fiscale Comunitario e Internazionale
dell'Ordine Dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova
Consigliere Delegato: Federico Diomeda
Coordinatore: Stefano Marchese

SOMMARIO

CAPITOLO I – LA NATURA ‘EURO-PENALE’ DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE	4
CAPITOLO II - IL PRINCIPIO DEL “ <i>NE BIS IN IDEM</i> ”	11
CAPITOLO III - L’APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI NON COLPEVOLEZZA EX ART. 6 CEDU IN MATERIA TRIBUTARIA	17
1. L’art.6 CEDU e la presunzione di non colpevolezza	17
2. Le presunzioni tributarie e la CEDU	20
CAPITOLO IV - LA RIFORMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI TRIBUTARIE ED I PRINCIPI DEL DIRITTO EUROPEO	23
1. Premessa	23
2. I principi dell’Ordinamento Comunitario applicabili in campo tributario ...	24
3. Cenni sulla revisione delle sanzioni amministrative e penali tributarie (D. Lgs 24 settembre 2015 n° 158).....	27
4. La revisione delle sanzioni tributarie ed il principio di proporzionalità	30
5. Criticità e conclusioni	34
CAPITOLO V - CONCLUSIONI	37

CAPITOLO I – LA NATURA ‘EURO-PENALE’ DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE

(Stefano Marchese e Monica Marchese)

1. INTRODUZIONE

La Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (“Corte EDU”) ha da tempo sancito che il «*carattere penale di una sanzione*» costituisce un concetto autonomo nell’ambito della Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo (“CEDU”), ai sensi dell’art. 6. Infatti, la distinzione contenuta nel diritto interno degli Stati membri del Consiglio d’Europa tra sanzioni «*penali*» e sanzioni «*amministrative*» non ha valenza ai fini CEDU; se così non fosse, si lascerebbe alla discrezionalità «*classificatoria*» dei legislatori nazionali il determinare, mediante la qualificazione come «*penale*» o «*non penale*» di una sanzione, l’ambito di applicazione della CEDU, la quale deve invece potersi applicare secondo criteri oggettivi¹.

Di conseguenza, l’indagine circa il carattere «*penale*» di una sanzione, in ambito CEDU, deve essere compiuta secondo tre criteri (i c.d. «criteri *Engel*»²), ossia tenendo conto: (i) del suo carattere afflittivo, (ii) delle sue finalità di deterrenza, nonché (iii) della sua applicabilità alla generalità dei cittadini. Ove ricorrano tali elementi, anche la sanzione qualificata come «*amministrativa*» dal diritto interno ha «*carattere penale*» secondo la CEDU³.

¹ In argomento ci si permette di rinviare a S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 241 ss.

² Tale espressione nasce nel 1976, nel caso *Engel*, riguardante un procedimento disciplinare militare (non avente carattere penale secondo il diritto interno): cfr. CEDU, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Olanda*

³ CEDU, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Olanda*, §§ 80-82, confermata da CEDU, 21 febbraio 1984, *Ozturk c. Germania*, § 53 e ss.; tali concetti sono stati ulteriormente sviluppati da CEDU, 21 febbraio 1994, *Ravnsborg c. Svezia*, § 35; Id., 5 ottobre 2000, *Maaouia c. Francia*, § 39; Id., 9 ottobre 2003, *Ezeh and Connors c. Regno Unito* e Id., 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*.

Da ultima si v. Corte EDU, 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, III, 79 ss. con nota di C. Zaccone e F. Romano, *Il concorso tra sanzioni penali e sanzioni amministrative: le fattispecie di cui agli artt. 185 e 187 ter, TUF alla luce di una recente sentenza della Corte di Strasburgo*; in *Rass. trib.*, 2014, 1155, con nota di A. Giovannini, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*; si veda altresì Corte EDU, 20 maggio 2014, *Nikanen c. Finlandia*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, IV, 55 ss. con nota di G. Cesari, *Illecito penale e tributario. Il principio di ne bis in idem alla luce delle più recenti giurisprudenze della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e di Cassazione*; e con nota di A. Poddighe, *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell’Uomo: il caso Nykanen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, IV, 104 ss.; e con nota di R. Mistrangelo, *Il doppio binario sanzionatorio: spunti di riflessione alla condanna della Finlandia per violazione del ne bis in idem*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2014, 1443 ss.; Corte EDU, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, in *Rass. trib.*, 2015, 253 ss. con nota di G. D’Angelo, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni della Corte EDU*. In argomento cfr. altresì A. Alessandri, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, I, 855 ss.. Per un’analisi della dottrina dei «tre criteri» e delle sue applicazioni giurisprudenziali cfr. C. Focarelli, *Equo processo e Convenzione europea dei diritti dell’uomo. Contributo alla determinazione*

Relativamente alle sanzioni amministrative di carattere fiscale, la Corte europea ha evidenziato che allorché esse: (i) siano applicabili alla generalità dei cittadini-contribuenti, in caso di inadempimento agli obblighi tributari loro imposti dalla legge; (ii) non abbiano natura risarcitoria di un danno all'Erario ma carattere afflittivo per la violazione commessa e deterrente rispetto alla commissione di (nuove) violazioni; (iii) siano stabilite da una norma di carattere generale con finalità afflittive e deterrenti; (iv) consistano in una somma da pagare di importo «significativo»; tutti questi elementi, assieme considerati, attribuiscono alla sanzione (amministrativa tributaria) pecuniaria quel «*carattere penale*» che le fa rientrare nell'ambito di applicazione della CEDU⁴.

Sulla base di questi presupposti, essendo ormai innegabile che le sanzioni amministrative tributarie italiane hanno le caratteristiche sopra indicate (generalità, afflittività, deterrenza e significatività)⁵ si può affermare

dell'ambito di applicazione dell'art. 6 della Convenzione, Padova, 2001, 125 ss. e 314 s

⁴ CEDU, 24 febbraio 1994, *Bendenoun c. Francia*, § 47, in materia di sanzioni iva e di imposta sul reddito delle società; CEDU, 29 agosto 1997, *A.P. e altri c. Svizzera*, in materia di intrasmissibilità agli eredi delle sanzioni tributarie; CEDU, 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia*, § 68-69, in materia di sanzioni per infedele dichiarazione, irrogabili in misura compresa tra il 20% e il 40% della maggior imposta accertata; si veda anche CEDU, 3 giugno 2003, *Morel c. Francia*, in cui invece è stata negata la natura «significativa» della sanzione tributaria, in quanto consistente in una soprattassa del 10%; CEDU, 23 luglio 2002, *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*; CEDU, 15 ottobre 2002, *Viéziez c. Francia*; CEDU, 4 marzo 2004, *Silvester's Horeca Service c. Belgio*; Id., 25 settembre 2007, *Lonke c. Belgio*; CEDU, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, §§ 38-39, su cui cfr. Marcheselli, *Giusto processo e oralità di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei Diritti dell'Uomo, retro*, 2007, I, 333 e ss.; Id., *Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2007, 389 e ss.; Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 228 e ss.; La Scala, *I principi del «giusto processo» tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, IV, 35; nonché CEDU, 12 febbraio 2010, n. 32798/06, *Monedero et al. c. Francia*.

⁵ Cfr. Manzoni, voce *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 717 ss., il quale evidenzia efficacemente come la sanzione amministrativa tributaria «*si caratterizza soprattutto per il suo carattere tipicamente afflittivo, e quindi di pena in senso lato. Essa si distingue pertanto dalla sanzione penale criminale non già per la sua afflittività o meno, né per il fatto di consistere o meno in una pena detentiva o convertibile in pena detentiva (possono esservi delle pene restrittive della libertà personale aventi natura meramente amministrativa, come ad esempio talune sanzioni disciplinari contemplate dall'ordinamento militare), ma per il fatto di essere irrogata direttamente, in via di autotutela, dall'autorità amministrativa (dagli uffici finanziari, nel caso di sanzioni tributarie). Mentre la sanzione penale (criminale) è tipicamente quella applicata dal giudice penale, con le garanzie proprie del processo penale. Si tratta di un criterio distintivo d'ordine meramente formale, ma che appare in realtà l'unico valido e sicuro ai fini che interessano.*».

Nella stessa prospettiva (dell'unitarietà del diritto punitivo) cfr. Vassalli, *Potestà punitiva*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 793 ss.; Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 44, per il quale «*l'essenza punitiva (l'immanente castigo) coagula l'ampio settore del diritto punitivo caratterizzato da principi (anche di rango costituzionale) comuni alle pene criminali e quindi ovviamente al diritto penale, alle sanzioni disciplinari ed alle sanzioni afflittive amministrative e tributarie*»; da ultimo Pennella, *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, seconda ed., Padova, 2011, 3 ss., ove ult. riff.

che queste, ai fini CEDU, hanno «*carattere penale*» ossia, se ci è consentita l'espressione, che risulta chiara la natura «*euro-penale*» delle sanzioni amministrative tributarie⁶.

È pure noto, peraltro, che la sostanziale unitarietà del diritto punitivo, da cui discende il labile confine, sotto il profilo dogmatico, tra illecito amministrativo ed illecito penale, è stata evidenziata dalla dottrina italiana più attenta, nell'ambito sia della teoria generale⁷, sia del diritto tributario⁸.

Il riconoscimento del carattere «*euro-penale*» delle sanzioni amministrative tributarie ha due conseguenze.

In primo luogo, ciò rende applicabili ai procedimenti sanzionatori non tanto le norme del diritto penale e processuale penale italiano, la cui applicazione è evidentemente limitata a ciò che il legislatore nazionale – nell'esercizio della sua discrezionalità (peraltro variabile nel tempo in relazione alla medesima tipologia di illecito) – definisce di natura «*penale*»,

⁶ Nell'attuale sistema delle sanzioni amministrative tributarie è quindi da escludersi che siano sopravvissute sanzioni di carattere risarcitorio (ovvero ripristinatorio o restitutivo), potendosi affermare che la riforma delle sanzioni amministrative tributarie attuata con i d.lgs. n. 471, 472 e 473 del 1997, «ha attribuito alla sanzione una funzione sicuramente afflittiva e non risarcitoria, informandola al principio secondo il quale ad una conseguenza negativa consistente nella lesione dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi debba corrispondere una conseguenza altrettanto negativa per l'autore della violazione» (Mauro, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, 39; cfr. altresì Fava, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano, 2006, 13 ss.).

⁷ Nella dottrina penalistica italiana si evidenzia l'affinità tra illecito penale e illecito amministrativo, specie a seguito della legge 24 novembre 1981, n. 689, giacché al secondo tipo di illecito sono stati estesi alcuni principi fondamentali propri della materia penale (quali principio della riserva di legge, irretroattività, colpevolezza, ecc.) tradizionalmente propri della materia penale (cfr. Fiandaca – Musco, *Diritto penale. Parte generale*, sesta ed., Bologna, 2009, 148), tant'è che in una prospettiva *de iure condendo* ci si chiede se non sia opportuno «*superare la vecchia bipartizione dei reati in delitti e contravvenzioni, trasferendo in blocco l'intero settore degli illeciti contravvenzionali nel campo degli illeciti puniti con sanzione pecuniaria amministrativa*» (*ibidem*, 156); cfr. altresì per tutti Vassalli, *Potestà punitiva*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 793 ss.

⁸ Anche nella letteratura tributaristica ci si domanda «*se, una volta riconosciuta la natura afflittiva, e quindi di pene in senso lato, delle sanzioni amministrative tributarie, non debbano necessariamente trovare applicazione, anche nei loro confronti, le garanzie espresse dagli art. 25 e 27 Cost. in ordine alle sanzioni penali in generale*». E a siffatto quesito si fornisce risposta positiva, sul rilievo che «*il concetto di pena cui si riferiscono le citate disposizioni costituzionali non è definibile sulla base di criteri d'ordine meramente giuridico formale, ma deve trovare aggancio o supporto in criteri d'ordine sostanziale (...)*» ossia «*il carattere afflittivo o meno della sanzione prevista dalla legge (...). Dovrebbe logicamente conseguire l'applicabilità delle citate garanzie costituzionali (con particolare riguardo ai principi di legalità e di personalità della pena) anche alle sanzioni amministrative tributarie, in quanto sanzioni pecuniarie aventi indiscutibile carattere afflittivo, e quindi di pene in senso costituzionalmente apprezzabile*» (Manzoni, *Illecito amministrativo tributario*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 717 ss. e spec. 727-8). In tale prospettiva cfr. altresì Del Federico, *Le sanzioni cit.*, 44; Pennella, *L'oblazione amministrativa delle sanzioni tributarie non penali*, 2^a ed., Padova, 2011, 3 ss.. Cfr. altresì G.M. Flick, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: quali sanzioni tributarie?*, in *Giur. comm.*, 2012, I, 177 ss., il quale afferma i caratteri «*para-penalistici*» del sistema sanzionatorio amministrativo in materia fiscale, tenuto conto, tra l'altro, della posizione dottrinale che afferma l'inesistenza di differenze sostanziali tra illecito amministrativo e penale (Paliero-Travi, *La sanzione amministrativa*, Milano, 1988). In questa prospettiva si possono notare altresì le più recenti aperture della Corte costituzionale, ad es. in materia di decurtazione di punti della patente, di cui è stata riconosciuta la natura afflittiva (C. cost., 12 gennaio 2005, n. 27).

quanto i principi del diritto europeo in materia penale.

In secondo luogo, l'istruttoria tributaria – stante la sua duplice funzione di procedimento finalizzato all'accertamento del tributo e di indagine funzionale alla repressione degli illeciti fiscali mediante irrogazione di sanzioni – in una prospettiva europea assume una duplice natura: amministrativa per l'accertamento del tributo ed euro-penale per l'indagine a fini sanzionatori.

Essendo le due attività intimamente connesse, la conseguenza è che operano quindi nel procedimento (amministrativo) istruttorio e sanzionatorio fiscale i diritti fondamentali riconosciuti dal diritto europeo (*ex* CEDU e Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea) all'indagato (ed eventualmente all'imputato) nei procedimenti (euro)penali⁹. Ci si riferisce, in particolare, alla presunzione di innocenza e al conseguente regime della prova, al diritto di avvalersi della facoltà di non rispondere, alla presunzione di innocenza¹⁰, al principio di proporzionalità della sanzione¹¹, al diritto ad un doppio grado di giudizio¹², al divieto della ricerca indiscriminata di prove.

Il diritto europeo, dunque, che supera la distinzione tra sanzioni amministrative e sanzioni penali prevista dal diritto interno, accomunandole sotto l'unica categoria delle sanzioni "euro-penali", determina diverse conseguenze sull'ordinamento tributario interno il quale, peraltro, può dirsi già in qualche modo "predisposto" all'innesto delle regole europee. Si consideri infatti che il sistema italiano delle sanzioni amministrative tributarie, ormai privo di sanzioni di carattere risarcitorio¹³, è stato costruito mutuando i medesimi principi della legislazione sanzionatoria amministrativa¹⁴, a sua

⁹ In materia cfr. ad esempio Giunchedi, voce *Giusto processo (profili sovranazionali)*, in *Digesto, Disc. pen.*, Agg. III, tomo I, Torino, 2005, 634 ss

¹⁰ Prevista dall'art. 6, § 2, CEDU, ai sensi del quale «ogni persona accusata di un reato è presunta innocente sino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata». Al riguardo la Corte ha affermato che il diritto alla presunzione di innocenza esige che l'onere della prova pesi sull'accusa e il dubbio vada a vantaggio dell'accusato, nonché il dovere dell'accusa di indicare all'interessato gli addebiti di cui gli si farà carico (così che egli possa preparare e presentare le sue difese) e di produrre prove sufficienti per la condanna: cfr. CEDU, 6 dicembre 1988, *Barberà e altri c. Spagna*

¹¹ CEDU, 11 gennaio 2007, *Mamidakis c. Grecia*; Id., 5 luglio 2001, *Phillips c. Regno Unito*.

¹² Art. 2 Prot. 7 CEDU, intitolato «Diritto ad un doppio grado di giudizio in materia penale»: «[1] Ogni persona dichiarata colpevole da un tribunale ha il diritto di far esaminare la dichiarazione di colpevolezza o la condanna da una giurisdizione superiore. L'esercizio di tale diritto, ivi compresi i motivi per cui esso può essere esercitato, è disciplinato dalla legge. [2] Tale diritto può essere oggetto di eccezioni per reati minori, quali sono definiti dalla legge, o quando l'interessato è stato giudicato in prima istanza da un tribunale della giurisdizione più elevata o è stato dichiarato colpevole e condannato a seguito di un ricorso avverso il suo proscioglimento».

¹³ Cfr. Mauro, *Imposizione fiscale e fallimento*, Torino, 2011, 39; Fava, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano, 2006, 13 ss.. A rigore, le sanzioni amministrative a carattere risarcitorio non sarebbero "sanzioni" in senso stretto: cfr. Andreis, Di Lascio, *Le sanzioni risarcitorie*, in AA.VV., *La sanzione amministrativa*, Torino, 2011, 326 ss.

¹⁴ Come è noto, la legge generale sulle sanzioni amministrative (la c.d. "legge sulla depenalizzazione" n. 689 del 1981) all'art. 3 dispone che «nelle violazioni in cui è applicabile una sanzione amministrativa ciascuno è responsabile della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa». Sul sistema sanzionatorio amministrativo in generale v. per tutti Paliero – Travi, *La sanzione amministrativa: profili sistematici*, Milano, 1988; Baratti, *Contributo allo studio della sanzione amministrativa*, Milano, 1984.

volta ispirata ai principi del diritto penale¹⁵.

2. ALCUNI COROLLARI

Così, inquadrato, dunque, il concetto di natura «euro-penale» delle sanzioni amministrative tributarie, può valer la pena di individuarne velocemente alcuni corollari, alcuni dei quali potranno trovare gli opportuni approfondimenti nel prosieguo del presente lavoro.

A tale riguardo va preliminarmente affrontata una questione: la natura euro-penale delle sanzioni amministrative tributarie rende applicabile l'art. 6 CEDU, il quale come è noto regola il processo. Ma, si dirà, le sanzioni amministrative tributarie, a differenza di quelle penali, non sono irrogate dal giudice (tributario), ma dall'Amministrazione, mediante un atto provvedimento di irrogazione (unito o meno a quello di accertamento del tributo, a seconda dei casi). Il ricorso, se accolto, determina l'annullamento dell'atto; se respinto, la sentenza non ne scalfisce la validità ed efficacia, di talché le sanzioni sono dovute non per effetto della sentenza del giudice, ma del provvedimento che è passato indenne al vaglio giurisdizionale¹⁶. Si pone allora il problema se l'art. 6 CEDU si applichi, oltre che al processo, anche al procedimento.

La giurisprudenza della Corte di Strasburgo risolve questo problema, affermando alcuni principi che meritano di essere ricordati¹⁷.

In primo luogo, è conforme alla CEDU un sistema giuridico il quale preveda che un'autorità amministrativa abbia il potere di irrogare sanzioni (qualificabili «amministrative» secondo il diritto interno ed «euro-penali» secondo il diritto europeo) purché sia consentita l'opposizione alle stesse dinanzi ad un giudice che abbia giurisdizione piena e che decida secondo le regole del giusto processo *ex art. 6 CEDU*¹⁸.

In secondo luogo, in virtù della presunzione di innocenza, un siffatto sistema dovrebbe impedire l'esecuzione della sanzione prima che il giudice adito si sia pronunciato sulla stessa a seguito dell'opposizione del contribuente¹⁹.

In terzo luogo, a differenza della giurisprudenza della nostra Corte costituzionale, per la quale il diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* opera nella fase giurisdizionale ma non in quella amministrativa²⁰, per la CEDU, essendo entrambe fasi «euro-penali», devono valere i principi dell'art. 6 già nella fase

¹⁵ Cfr. da ult. Pellizzer – Buranello, *Disciplina sulle sanzioni amministrative ed ambito di applicazione*, in AA.VV., *La sanzione amministrativa*, cit., 3 ss., ove rife.

Risulta quindi tanto incomprensibile, alla luce dei principi del diritto europeo, quanto anacronistica, in una prospettiva interna, l'opinione espressa da chi afferma «la forzatura dell'orientamento di politica legislativa, che, nella disciplina delle sanzioni amministrative, ha costruito un sovrastruttura di principi tratti dal diritto penale» (così C. Coco, in Coco – Malinconico, *Dichiarazione fraudolenta e falsa documentazione contabile*, Padova, 2012, 140 ss.).

¹⁶ Cfr. per tutti Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, *passim*.

¹⁷ Sui quali si veda *amplius* Goisis, *op. loc. cit.*

¹⁸ CEDU, 21 febbraio 1984, *Ozturk c. Rep. Fed. Tedesca*, § 56; Id., 14 novembre 2000, *Reipan c. Austria*, § 39.

¹⁹ CEDU, 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia*, §§ 106-108; Id., 23 luglio 2002, *Taxi Aktiebolag c. Svezia*, § 120; Id., 17 giugno 2008, *Synnelius c. Svezia*; Id., 27 gennaio 2009, *Carlberg c. Svezia*, § 50.

²⁰ Cfr. da ult. C. cost., 22 febbraio 2010, n. 77, ove richiami di precedenti.

del procedimento, attenenti in particolare al diritto di difesa, e quindi il principio del contraddittorio prima che la sanzione sia irrogata, la parità delle armi tra accusa e difesa, l'accesso agli atti da parte della difesa e la separazione dell'accusa (ufficio istruttorio) dall'organo che decide la sanzione²¹; nello stesso ordine di idee si pone la Corte di Giustizia²², la quale sottolinea altresì che il principio del "termine ragionevole" dev'essere rispettato non solo nel processo, ma anche nel procedimento amministrativo previsto dal diritto dell'Unione²³.

Un ulteriore aspetto che merita una riflessione concerne l'applicazione del principio del "*ne bis in idem*" sancito dall'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (la "Carta"), in base al quale il cittadino ha il diritto a non essere giudicato o punito più di una volta per lo stesso reato. Alla luce di tale principio, ci si può chiedere se, in base al diritto europeo, la sanzione amministrativa e quella penale possano essere entrambe applicate²⁴. Sul punto è intervenuta la Corte di Giustizia UE, affermando che se una sovrattassa ha natura "euro-penale", ciò implica che, in virtù del suddetto principio di *ne bis in idem*, le due non possano essere cumulate²⁵.

Sul fronte della Corte di Strasburgo, la sentenza Grande Stevens ha affermato il suddetto principio, che ha trovato conferma in successive pronunce in ambito tributario²⁶, precisandosi come il divieto operi non soltanto in senso sostanziale (applicazione di una duplice sanzione in relazione alla medesima violazione) ma anche in senso procedimentale

²¹ Sul punto Goisis, *op. cit.*, 40 ss.

²² Cfr. *ex multis* Corte di giustizia, 13 febbraio 1979, causa 85/76, *Hoffmann-La Roche c. Commissione*, § 9: «Il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento con cui possono essere inflitte sanzioni, specie ammende o penalità di mora, costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario, che va osservato anche se si tratta di un procedimento di natura amministrativa»; Id., 24 ottobre 1996, causa C-32/95P, *Commissione c. Lisrestal e altri*, § 42: «Il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa concludersi con un atto per questa lesivo costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e dev'essere garantito anche in assenza di norme specifiche riguardanti tale procedimento».

²³ Corte di giustizia, 15 ottobre 2002, cause riunite C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, da C-250/99 P a C-252/99 P e C-254/99 P, *Limburgse Vinyl Maatschappij e altri c. Commissione*, § 179, in materia di concorrenza: «Occorre constatare come il principio del termine ragionevole debba essere necessariamente rispettato (...) nei procedimenti amministrativi attivati (...) e suscettibili di sfociare nell'adozione delle sanzioni previste (...). In caso di ricorso, il rispetto del detto principio si impone anche per il procedimento giurisdizionale (...)».

²⁴ Il tema è stato affrontato *fonditus* dalla Corte CEDU, *Grande Stevens*, *cit.*; si veda altresì ad es. M. Pierro, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 679 ss.; G.M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, 939 ss.

²⁵ Corte di giustizia, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *cit.*, § 32 ss., in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, 191 ss. con nota di S. Dorigo, *Il rapporto tra sanzione tributaria e sanzione penale secondo la Corte di Giustizia e i possibili effetti sull'ordinamento italiano*; nonché in *Rass. trib.*, 2013, 1172 ss. con nota di G. Di Federico, *La possibilità di cumulare sanzioni penali e fiscali ai sensi dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*.

²⁶ Cfr. in part. Corte EDU, 20 maggio 2014, *Nykatén c. Finlandia*; Id., 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, II, 467, con nota di P. Piantavigna, *Il divieto di "cumulo" dei procedimenti tributario e penale*.

(diritto a non essere assoggettati per due volte a procedimenti al termine dei quali possano essere irrogate sanzioni di natura euro-penale)²⁷.

Infine, deve essere ricordato che i principi della CEDU e della Carta operano su piani diversi: la prima ha valenza di norma di livello sub-costituzionale, e quindi costituisce un primario criterio di interpretazione della legge ordinaria; in caso di conflitto tra CEDU e norma interna, il giudice nazionale deve sollevare la questione di legittimità costituzionale, non essendogli consentito disapplicare la norma interna, non essendo la CEDU (ancora) parte del diritto dell'Unione²⁸. Invece, in tutte quelle fattispecie in cui si rende applicabile il diritto dell'Unione, la Carta trova applicazione, con i noti effetti disapplicativi, avendo questa la stessa valenza giuridica dei Trattati. In tal caso, poiché i principi della CEDU costituiscono un parametro per l'interpretazione della Carta, essi, attraverso la Carta, trovano diretta ed immediata applicazione.

A tale riguardo, va sottolineato che rientra certamente nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione la materia delle sanzioni afferenti tributi armonizzati²⁹ e, in generale, la materia sanzionatoria di tutte le fattispecie che, sotto il profilo sostanziale, rientrano nell'ambito del diritto dell'Unione.

²⁷ Corte EDU, 20 maggio 2014, *Nykatén c. Finlandia*, *cit.*

²⁸ Tale è infatti la giurisprudenza consolidata della Corte costituzionale. Per la Corte di giustizia UE, con riguardo alla CEDU, «*quest'ultima non costituisce, fintantoché l'Unione non vi abbia aderito, un atto giuridico formalmente integrato nell'ordinamento giuridico dell'Unione*» (Corte di giustizia, 26 febbraio 2013, in causa C-617/10, §44; cfr. altresì Id., 24 aprile 2012, causa C-571/10, *Kamberaj*, § 62).

²⁹ Corte di giustizia, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *cit.*, § 27 ss.

CAPITOLO II - IL PRINCIPIO DEL “*NE BIS IN IDEM*”

(Luigi Sacchitelli)

1. IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM* NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EDU

L'ordinamento tributario italiano non proibisce, di fatto, nonostante il principio di specialità previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000, di cui si dirà in seguito, il sistema del doppio binario configurabile nell'applicazione contestuale, in presenza di una violazione tributaria di una certa gravità, di una sanzione penale e di una sanzione amministrativa, quando quest'ultima per le caratteristiche afflittive evidenzia una natura penale¹.

Il sistema del doppio binario, che si concreta in una irrogazione cumulativa della sanzione penale e amministrativa per i medesimi fatti, viola il principio del *ne bis in idem* previsto dell'articolo 4 del Protocollo 7 della CEDU in base al quale «nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato».

La medesima violazione del principio del *ne bis in idem* da parte della normativa nazionale emerge anche dalla lettura dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea la quale statuisce «il diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato». La Corte di Strasburgo si è occupata della questione dell'equiparazione, ai fini del *ne bis in idem*, delle sanzioni amministrative a quelle penali.

I parametri che ci possono guidare, al fine di ravvisare una sovrapposizione di una sanzione penale e amministrativa, quest'ultima caratterizzata da elementi di natura penale, si rinvencono nella sentenza Engels del 1976². In tale sentenza sono enunciati i criteri idonei a individuare l'effettiva natura penale di una sanzione amministrativa ed essi – come si è visto al capitolo precedente – consistono nella qualificazione dell'infrazione, nella natura dell'infrazione e nell'intensità della sanzione comminata.

Tali criteri sono stati ribaditi e ampliati da successive sentenze della Corte EDU. Con la sentenza del 10 febbraio 2009, causa *Sergey Zolotukhin*, si è cristallizzato un altro principio: quello della “same offence”. In tale prospettiva si è affermato che, per poter valutare se in una controversia vi sia stata la violazione del principio del *ne bis in idem*, occorre verificare se in seguito ad una condotta illecita possano sovrapporsi la sanzione penale e quella amministrativa, non dando preminenza all'estratta previsione legislativa bensì al fatto nella sua concreta materialità³.

¹ S. Montaldo, *L'ambito di applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'unione Europea e il principio del ne bis in idem*, in *Diritti umani e diritto internazionale*, 2013, 579 ss.

² Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engels c. Paesi Bassi*, Negli stessi termini si vedano anche tra le altre, Corte EDU, 20 maggio 2014, *Nykamen c. Finlandia* e Id., 10 febbraio 2015, *Kiveri c. Finlandia*; F. Viganò, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'Iva: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Diritto penale contemporaneo del 28 settembre 2015*.

³ Corte EDU, 10 febbraio 2009, *Serguei Zolotoukhine c. Russia*: «Se il confronto tra norme fosse di tipo logico-formale come avviene per il principio di specialità, in relazione al quale si

La sentenza *Grande Stevens e altri contro Italia* del 2014 è la sentenza cardine in tema di doppie sanzioni in violazione del principio del *ne bis in idem*. Essa non solo ha acceso un dibattito dottrinario ma, soprattutto, ha fatto sì che il giudice nazionale si ponesse la problematica sulla compatibilità costituzionale e comunitaria del doppio procedimento e della doppia sanzione in presenza della medesima condotta illecita.

La sentenza in esame riguardava una controversia nella quale i ricorrenti (l'avv. Grande Stevens e alcune società) avevano ricevuto l'irrogazione di sanzioni amministrative pecuniarie da parte della Consob per violazione dell'art. 187-ter, n. 1), d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, in materia di manipolazione del mercato. In un secondo tempo si era instaurato un procedimento penale a carico degli stessi soggetti e per le medesime violazioni dell'articolo sopra citato⁴.

Pertanto i ricorrenti avevano contestato la violazione dell'art.4, prot.7 della CEDU. La sentenza in esame, in ottemperanza all'articolo sopra citato, sostiene che nessuno può essere perseguito o giudicato per un secondo «*illecito, nella misura in cui alla base di quest'ultimo vi sono fatti che sono sostanzialmente gli stessi*» e che dunque «*la Corte deve esaminare la causa dal punto di vista dei fatti descritti nelle suddette esposizioni, che costituiscono un insieme di circostanze fattuali concrete a carico dello stesso contravventore e indissolubilmente legate tra loro nel tempo e nello spazio*».

La Corte ha eseguito una valutazione concreta ed ha riscontrato una sovrapposibilità tra i fatti penalmente rilevanti e quelli perseguibili sotto l'aspetto amministrativo in quanto riconducibili alla medesima condotta. La Corte, dopo una attenta verifica, ha sostenuto che «*si tratta chiaramente di una unica e stessa condotta da parte delle stesse persone alla stessa data*» e che dunque vi è stata violazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 della CEDU.

Secondo la Corte di Strasburgo, la CEDU è contraria a misure di doppia sanzione, amministrativa e penale, ma la violazione del principio del *ne bis in idem* non si concretizza in via generale, ma solo nei casi in cui la procedura amministrativa sfoci in un provvedimento particolarmente afflittivo e la decisione sia divenuta definitiva.

La Corte ritiene prevalente la sostanza delle sanzioni sulla loro forma⁵. Pertanto la posizione dei soggetti che hanno commesso l'illecito, di assoluzione o di condanna a seguito di una sentenza definitiva in applicazione della procedura penale, deve essere intesa non solo in riferimento alle sentenze e agli altri provvedimenti definitivi in una procedura penale secondo la normativa nazionale ma anche a tutti quei provvedimenti che prevedano una responsabilità della persona ai fini dell'eventuale irrogazione di una sanzione di carattere punitivo nei suoi confronti, e abbiano natura sostanzialmente penale secondo la valutazione della Corte EDU.

pone l'accento sulla struttura legale astratta della fattispecie (legal characterisation), ciò rischierebbe di indebolire la garanzia di cui all'art.4, prot.n.7, della Convenzione. Per questo motivo, secondo la Corte, il metro di valutazione del principio del ne bis in idem non può essere l'astratta previsione legislativa, bensì il fatto nella sua contrata materialità».

⁴ Corte EDU, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*.

⁵ Corte EDU, *Grande Stevens altri c. Italia*, cit., par. 29: «*Inoltre, la possibile coesistenza di un doppio procedimento – amministrativo e penale – ex art.187-duodecis del T.U.F. integra anch'essa una violazione dell'art. 4 del Protocollo 7 in quanto si tratta di una double poursuite per gli stessi fatti*».

La Corte ha, come criteri discretivi, quelli cosiddetti di Engels, già sopra ricordati.

Merita di essere menzionata anche la sentenza del 27 novembre 2014, sempre della Corte EDU, causa *Lucky Dev* contro Svezia⁶. In tale sentenza la Corte, risolto il problema preliminare relativo alla natura sostanzialmente penale della sanzione amministrativa erogata alla ricorrente per evasione dell'Iva, ha valutato la possibile sussistenza della violazione dell'art. 4 Prot. 7 CEDU ed ha sostenuto che il criterio discretivo da applicare ai fini della valutazione del rispetto del principio del *ne bis in idem* è la sostanziale identità dei fatti contestati nel tempo e nello spazio, delle concrete circostanze che riguardano il medesimo soggetto, sottoposto ad un procedimento penale, quando quello amministrativo è già definito con pronuncia irrevocabile.

2. *NE BIS IN IDEM* E DIRITTO TRIBUTARIO

Alla luce dei principi giuridici affermati dalla Corte di Strasburgo è necessario valutarne l'impatto sull'ordinamento tributario italiano e chiedersi se il sistema della doppia sanzione, l'una penale e l'altra amministrativa, violi il principio del *ne bis in idem*⁷.

In effetti, sono sempre più frequenti le controversie relative alle violazioni tributarie in cui l'imputato eccepisce il divieto di proseguire l'azione penale producendo la prova del versamento non solo dell'imposta contestata ma anche delle sanzioni, e dunque la violazione del principio del *ne bis in idem*.

La domanda che naturalmente ci si pone riguarda quali siano gli obblighi incombenti sui giudici italiani in relazione ai principi giuridici affermati dalla Corte di Strasburgo.

Due sentenze della Corte Costituzionale – la n. 348 e la n. 349 del 2007 – possono essere considerate casi guida perché in esse si indica la chiave di lettura dei rapporti tra le leggi italiane e la CEDU⁸.

Difatti in esse si considera l'art. 117, 1° comma, Cost., quale parametro rispetto al quale valutare la compatibilità delle norme interne con la CEDU.

L'art. 117 Cost. non attribuisce un grado costituzionale nella gerarchia delle fonti normative alle norme di recepimento degli accordi internazionali che sono delle leggi ordinarie come è il caso le norme della CEDU, ma il medesimo articolo impone al legislatore ordinario di rispettare gli obblighi contratti nei trattati internazionali.

Dunque si riporta la parte centrale del testo della sentenza n. 349 del 2007 nella quale si afferma che *«al giudice comune spetta interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale, entro i limiti nei quali ciò sia permesso dai testi delle norme. Qualora ciò non sia possibile, ovvero dubiti della compatibilità della norma interna con la disposizione convenzionale interposta, egli deve investire questa Corte della relativa questione di legittimità costituzionale rispetto al parametro dell'art.117, primo comma»*.

⁶ Corte EDU, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*.

⁷ E. Aprile e F. Spiezia, *Cooperazione giudiziaria penale nell'Unione Europea dopo il trattato di Lisbona*, Milano, 2009, 122.

⁸ C. cost., 24 ottobre 2007, sent. n. 348 e 349.

Dunque, secondo tale orientamento della Corte Costituzionale, il giudice ordinario non può disapplicare la legge ordinaria che considera non conforme alla CEDU. Il Tribunale di Bologna, conformemente all'indirizzo sopra esposto della Consulta, con ordinanza del 21 aprile 2015 aveva deciso di rimettere al giudice delle leggi, per violazione dell'art. 117 comma 1 Cost. la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non impedisce un secondo giudizio (penale-tributario) *ex art.10-ter* d.lgs. n. 74 del 2000, ove l'imputato sia già condannato al versamento delle sanzioni tributarie *ex art. 13* d.lgs. n. 471 del 1997⁹.

È interessante esaminare come è stato affrontato questo argomento da parte della Corte di Cassazione. Seppure vi siano state alcune sentenze delle sezioni semplici della Corte di Cassazione sul tema del *ne bis in idem*, appare più utile commentare la pronuncia a Sezione Unite del 2013¹⁰.

Con questa sentenza il giudice di legittimità esclude la violazione del principio del *ne bis in idem* in quanto ha affermato che il rapporto fra i due illeciti – uno penale e l'altro amministrativo – non è di specialità, ma di “progressione” ove la fattispecie penale, essendo più grave di quella amministrativa, pur contenendo quest'ultima l'arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia di punibilità, termine allungato) che non sono riconducibili al principio di specialità in quanto evidenziano situazioni di condotte penalmente rilevanti che avvengono in una fase temporale successiva rispetto all'illecito amministrativo.

Pertanto, per la Cassazione le norme sanzionatorie – una penale e l'altra amministrativa – non riguardano lo stesso fatto sulla base del sopra esposto meccanismo della progressione e ciò giustificherebbe l'applicazione di entrambe le sanzioni.

In termini più specifici la sanzione amministrativa *ex art. 13*, comma 1 del d.lgs. n. 471 del 1997 si realizza nel mancato versamento periodico dell'Iva a seconda del tipo di liquidazione mensile o trimestrale, mentre l'illecito penale si concretizza nel mancato versamento per un ammontare superiore a € 50.000 dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale e il termine per tale adempimento è quello previsto per il versamento dell'acconto Iva relativo al periodo d'imposta successivo.

In conclusione, le Sezioni Unite della Cassazione hanno affermato che nel caso ad essa sottoposto non vi è stato alcun contrasto con l'art. 4 del Protocollo 7 della CEDU, in quanto nella fattispecie non si ravvisa l'identità del fatto e in ogni caso, poi, il principio suddetto si riferisce solo ai procedimenti penali e non può quindi riguardare l'ipotesi dell'applicazione congiunta di sanzione penale e sanzione amministrativa tributaria.

È infine interessante richiamare alcuni passi rilevanti della motivazione del Tribunale di Treviso che con un'ordinanza ha rimesso la questione alla Corte Costituzionale (sollevata dalla difesa in relazione all'art.10-ter legge n. 74 del 2000 per violazione dell'art. 117, 1 comma Cost.)¹¹.

Il Tribunale di Treviso dapprima richiama i principi stabiliti in materia di “*ne bis in idem*” dalla Corte EDU «*la quale ha affermato in più occasioni*

⁹ Tribunale di Bologna, ordinanza 21 aprile 2015.

¹⁰ C. Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424.

¹¹ Tribunale di Treviso, ordinanza del 21 aprile 2015.

che ai fini della valutazione della natura penale delle sanzioni tributarie, sono rilevanti tre criteri: la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, la natura dell'illecito e, infine, la natura e il grado di severità della sanzione» e «pertanto spetta al giudice nazionale verificare la natura penale o meno della sanzione».

Proseguendo nella motivazione il tribunale menzionato sostiene che la Cassazione ha escluso il principio di specialità ex art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000 a favore del principio sopra esposto della progressione e dunque afferma che *«tale ragionamento ignora del tutto il fatto storico connesso alla commissione dell'illecito, sia sotto il profilo oggettivo che sotto il profilo soggettivo: il soggetto agente che omette consapevolmente di volta in volta i versamenti fiscali mensili (nel caso in specie i tributi IVA) integra già – con la medesima condotta – sia l'illecito amministrativo, sia una frazione di quello penale; una volta raggiunta la c.d. soglia di punibilità per l'integrazione della fattispecie penale, non si pone in un diverso rapporto di consapevolezza con l'illecito commesso, in quanto non ha fatto altro che porre in essere le medesime condotte che hanno già integrato una serie di illeciti amministrativi e a quel punto integrano anche l'illecito penale, la diversità del fatto, a quel punto, andrebbe riconosciuta solo ove si verificasse un “quid pluris” necessario per configurare la natura dell'illecito. Questo “quid pluris” non può essere l'elemento soggettivo del reato, che nel caso di specie non potrà essere più identificato con il mero dolo generico della consapevolezza dell'omissione dei versamenti delle imposte, ma dovrà essere costituito dal dolo specifico dell'evasione delle imposte, sulla quale è incentrata tutta la ratio della legge n.74/2000 e che costituisce davvero l'unico elemento distintivo fra un illecito penalmente rilevante ed un illecito amministrativo sotto il profilo del ne bis in idem richiesto dai principi stabiliti dalla Corte di Giustizia Europea».*

L'orientamento della Corte di Cassazione sul tema in esame è stato oggetto di critiche anche in dottrina in quanto non è stato dato, da parte del giudice di legittimità, alcun rilievo al *principio di specialità* previsto dall'art. 19, d.lgs. n. 74 del 2000¹².

L'articolo sopra richiamato contiene il principio di specialità che se fosse normalmente applicato potrebbe risolvere la problematica del “ne bis in idem”.

L'art. 19 del decreto dispone che quando si è in presenza di una determinata condotta che viola due disposizioni che prevedono l'irrogazione di una sanzione penale e di una sanzione amministrativa, si applica la sanzione che presenti degli elementi speciali rispetto all'altra. L'art. 21 del medesimo decreto dispone che la sanzione amministrativa relativa alle violazioni tributarie oggetto di notizia di reato è sospesa fino a quando il procedimento penale non sia definito con provvedimento di archiviazione o con sentenza. In presenza di una sentenza definitiva irrevocabile di condanna, per il principio di specialità, la sanzione amministrativa viene meno.

¹² G.M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2014: «In teoria il pericolo di frizioni con la garanzia convenzionale del ne bis in idem dovrebbe essere scongiurato, perché il principio di specialità tra disposizioni sanzionatorie penali e disposizioni sanzionatorie amministrative è stato esteso alla materia tributaria dall'art.19 d.lgs. 10 marzo 2000 n.74».

Nella circolare n. 154E del 2000 dell'Agenzia delle Entrate si afferma che frequentemente risulterà speciale la norma penale, in considerazione degli elementi specifici da essa richiesta, quali il dolo specifico (lo scopo di evadere le imposte) e il superamento delle soglie di punibilità¹³. Purtroppo, nonostante la presenza di alcuni documenti di prassi, raramente vi è stata l'applicazione del principio di specialità, disciplinato dalla norma in commento, in seguito soprattutto all'orientamento della giurisprudenza di legittimità a favorevole alla doppia sanzione.

Anche su questo tema, come in altri, vi è una palese stortura dell'ordinamento giuridico nel quale, nonostante sia basato sulla *civil law*, come è quello italiano, alcune norme rimangono inapplicate e dunque lettera morta e nel frattempo la giurisprudenza non si limita ad interpretare la legge ma la sostituisce creando numerosi precedenti a volte contraddittori l'uno con l'altro.

È doveroso perseguire le condotte penalmente rilevanti da parte di un paese moderno ma allo stesso tempo è opportuno che il sistema giudiziario italiano non perda di vista i principi cardine sanciti nella CEDU e nei Trattati dell'Unione Europea oltre che nella Carta Costituzionale.

¹³ Agenzia delle Entrate circolare n.154 E del 2000.

CAPITOLO III - L'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI NON COLPEVOLEZZA EX ART. 6 CEDU IN MATERIA TRIBUTARIA

(Vincenzo Campo Antico e Andrea Frassinetti)

1. L'ART.6 CEDU E LA PRESUNZIONE DI NON COLPEVOLEZZA

In base alle disposizioni di cui all'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (di seguito, la "CEDU") «ogni persona accusata di un reato è presunta innocente sino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata».

La presunzione di non colpevolezza (*in dubio pro reo*) trova altresì tutela nell'art. 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che così recita: «Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato».

Il presente contributo è dedicato a verificare, sulla scorta dei canoni ermeneutici dettati dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (di seguito "Corte EDU"), l'applicazione del predetto principio di non colpevolezza in materia tributaria. Più nello specifico è di interesse capire se e come il principio di non colpevolezza sancito dalla Convenzione osti all'applicazione, nel nostro ordinamento, di quelle disposizioni che legittimano la pretesa fiscale e/o l'applicazione di sanzioni in materia tributaria sulla base di presunzioni.

In primo luogo il principio di non colpevolezza in esame trova applicazione solo esclusivamente in relazione a sanzioni sostanzialmente "penali" così come definite dalla giurisprudenza della CEDU.

La definizione generale del termine "penale" trova espressione nei cosiddetti "*Engel criteria*". Si tratta di criteri che sono stati espressi dalla Corte EDU per la prima volta in occasione della sentenza "*Engel and Others v. The Netherlands judgment*"¹ e quindi ripresi da sentenze successive².

In base a tali criteri la sanzione può definirsi "penale", alternativamente³:

- quando è classificata come tale da parte dell'ordinamento interno;
- se l'illecito cui essa è collegata ha sostanza penale;
- in dipendenza del grado di severità.

¹ Corte EDU, 8 giugno 1976.

² Si vedano, ad esempio: Corte EDU, 9 ottobre 2003, *Ezeh and Connors v. The United Kingdom*; Corte EDU, 23 luglio 2002, *Janosevic v. Sweden*.

³ La relativa assenza di gravità della sanzione non inficia la sostanza dell'illecito. Si veda sul punto, ad esempio, Corte EDU, 21 febbraio 1984, *Ozturk v. Germany*, par. 54, e Corte EDU, 25 agosto 1987, *Lutz v. Germany*, par. 55.

In via eccezionale è ammesso un approccio “cumulativo” laddove le analisi separate di ciascuna condizione non permettano di concludere chiaramente che la sanzione in esame ha carattere penale⁴.

Al fine di verificare la sussistenza del secondo e del terzo criterio in ambito tributario, la Corte EDU⁵ detta le seguenti quattro condizioni:

- la norma che impone le sanzioni deve essere diretta a tutti i cittadini in quanto contribuenti di diritto⁶;
- la maggiore imposta o sanzione deve avere finalità deterrente ovvero deve essere volta a ridurre l’atteggiamento doloso dei soggetti;
- la norma impositiva deve avere un doppio obiettivo, repressivo e dissuasivo del comportamento illecito;
- la maggiore imposta o sanzione deve avere natura sostanziale.

Come si evince dalla giurisprudenza della Corte EDU⁷ i quattro elementi devono sussistere cumulativamente al fine di garantire, ad un illecito tributario, la sussistenza del presupposto “penale”.

Passando ai profili di potenziale illegittimità della normativa italiana, le norme della Convenzione, quali il principio di non colpevolezza di cui all’art. 6, assumono rilevanza nell’ordinamento italiano quali norme interposte analogamente al principio europeo del giusto processo⁸.

Ad esse è riconosciuta un’efficacia intermedia tra legge e Costituzione, volta ad integrare il parametro di cui all’art. 117, primo comma, della Costituzione che vincola il legislatore nazionale e regionale a conformarsi agli obblighi internazionali assunti dallo Stato.

In ambito nazionale giova ricordare che il principio cardine in materia di prove, sancito dalla normativa italiana all’articolo 2697, cod. civ.⁹, risulta pacificamente applicabile anche nel processo tributario¹⁰. In applicazione di

⁴ È ammesso un approccio cumulativo laddove analisi separate non rendano possibile raggiungere una chiara conclusione sull’esistenza o meno del carattere penale. Si veda sul punto, ad esempio, *Ezeh and Connors v. The United Kingdom*, par. 86.

⁵ Corte EDU, 24 febbraio 1994, *Bendenoun v. France*, par. 47.

⁶ Come per le sanzioni di carattere penale, esse dovranno essere rivolte in egual misura ad ogni cittadino, ai sensi di una norma che non deve in alcun modo privilegiare determinate tipologie di persone.

⁷ CEDU, *Bendenoun v. France*, cit.. La sentenza in questione riporta al par. 47: «None of them is decisive on its own, but taken together and cumulatively they made the charge in issue a criminal one within the meaning of Article 6 para. 1 (art. 6-1), which was therefore applicable».

⁸ Come emerge dal già citato art. 48 della Carta Europea (rubricato “Presunzione d’innocenza e diritto di difesa”), che recita al par. 1: «Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata».

⁹ Il quale prevede al primo comma: «Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento».

¹⁰ Sull’onere probatorio nel processo tributario e sul ruolo in esso assunto dai soggetti del rapporto tributario si rinvia, tra le tante, a Cass., sez. trib., 4 novembre 2003, n. 16485; Id., 10 dicembre 2002, n. 17573; Id., 4 ottobre 2000, n. 13180. Nel senso che grava sul

tale principio, l'onere della prova è posto in primo luogo a carico di colui che riveste, nel processo, il ruolo di attore in senso sostanziale.

In linea generale, spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare la concreta esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria fornendo quindi la prova degli elementi e circostanze che, a suo avviso, sono rivelatori dell'esistenza di una maggiore capacità contributiva. Qualora, si fosse in presenza di rettifiche che derivano non già da maggiori ricavi od altri componenti negativi di reddito, ma dal disconoscimento dei costi portati in deduzione, non potrebbe che essere il soggetto passivo a dimostrare gli elementi sui quali le sue eccezioni si fondano documentando, conseguentemente, che essi effettivamente sono stati affrontati e sono inerenti all'esercizio cui l'accertamento si riferisce¹¹.

Vi è a questo punto da chiedersi quali siano i rimedi da invocare nella denegata ipotesi in cui una disposizione nazionale contravvenga al principio di non colpevolezza sancito dalla Convenzione.

In primo luogo, il Giudice di merito tributario non può in maniera autonoma disapplicare la norma interna che ritenga incompatibile con la Convenzione, analogamente a quanto previsto per il diritto dell'Unione Europea¹².

La giurisprudenza tributaria di merito ha affrontato il tema del conflitto della norma nazionale con i principi della Convenzione: in tal senso la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia¹³ ha rimesso alla Corte costituzionale tale tema sostenendo che la Convenzione impatta egualmente sui processi tributari italiani, attraverso il principio di eguaglianza e la portata generale dell'art. 111 della Costituzione indipendentemente dalla circostanza che le sanzioni siano qualificate come penali o amministrative dall'ordinamento interno¹⁴.

Sempre sul tema, la Corte costituzionale ha più volte chiarito¹⁵ come sulle norme interne contrastanti con le norme pattizie internazionali, ivi compresa la CEDU, spetti esclusivamente alla stessa Corte costituzionale il sindacato di costituzionalità accentrato.

contribuente l'onere di provare la sussistenza dei presupposti o dei requisiti per la spettanza di agevolazioni e/o esenzioni, si veda Cass., sez. trib., 9 maggio 2003, n. 7124.

¹¹ La Cass., sez. trib., 13 febbraio 2015, n. 2935, ha sancito che «*la prova del diritto alla deduzione di costi è a carico del contribuente e ciò sia con riferimento al criterio che chi afferma un fatto costitutivo di un diritto lo deve provare e sia con riferimento al criterio di vicinanza della prova*».

¹² A partire dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea, sentenza *Simmenthal*, 9 marzo 1978, causa C-106/77 e della Corte Costituzionale n. 170/1984 «*la norma interna contraria al diritto comunitario non risulta [...] nemmeno affetta da alcuna nullità, che possa essere accertata e dichiarata dal giudice ordinario*».

¹³ Ordinanza n. 280 del 14 ottobre 2014.

¹⁴ Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila v. Finlandia*.

¹⁵ Si vedano a riguardo C. cost., sentenze nn. 348 e 349 del 2007; n. 39 del 2008; nn. 311 e 317 del 2009; nn. 138 e 187 del 2010; nn. 1, 80, 113, 236 e 303 del 2011.

2. LE PRESUNZIONI TRIBUTARIE E LA CEDU

Il sistema tributario italiano prevede l'applicazione, in diversi ambiti, delle presunzioni ovverosia delle «*conseguenze che la legge o il giudice traggono da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*» così come previsto dall'articolo 2727, cod. civ.

Un esempio di presunzione legale relativa è contenuta nell'art. 12, comma 2, del d.l. 1 luglio 2009, n. 78. La norma contenuta nell'articolo in esame prevede che gli investimenti e le attività finanziarie detenute nei "paradisi fiscali" in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale¹⁶ si presumono, salvo prova contraria, costituiti con redditi sottratti a tassazione¹⁷.

Nel caso in esame, il "fatto noto" da cui inferire il "fatto ignorato" è rappresentato dalla detenzione di un patrimonio in uno Stato a regime fiscale privilegiato (D.M. 4 maggio 1999 e D.M. 21 novembre 2001) e dalla violazione degli obblighi di compilazione, in sede di dichiarazione dei redditi, del quadro riferito alle attività estere. Il fatto ignoto è invece rappresentato dalla circostanza che le attività rinvenute all'estero siano il frutto di evasione in Italia.

Nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, così come in sede di ricezione di avviso di accertamento, il contribuente che abbia avuto a disposizione patrimoni immobiliari o finanziari all'estero, ed in particolare in Stati a regime fiscale privilegiato, è chiamato a giustificare ogni singolo incremento patrimoniale affinché possa escludersi rilevanza reddituale.

Per poter superare la presunzione reddituale, il contribuente è chiamato a fornire documentazione comprovante che la consistenza estera sia stata generata da proventi tassati nel Paese di percezione oppure da proventi esenti. Nel caso in cui, nel periodo oggetto di accertamento o di regolarizzazione, non vi siano stati incrementi patrimoniali, il contribuente è in ogni caso obbligato a dimostrare che le disponibilità estere si siano generate in un periodo d'imposta non più accertabile, prescindendo o meno dall'imposizione in Italia.

È interessante analizzare come questa presunzione legale relativa, al pari di altre¹⁸, possa essere in contrasto con i principi europei, ed in particolare di provenienza della CEDU, enunciati nei paragrafi precedenti.

Se è vero che basta dimostrare un evento patrimoniale di per sé non qualificato in termini di reddito, consumo o patrimonio, per imporre al contribuente la prova che tali entità non sussistono, si rischia di pregiudicare

¹⁶ Art. 4 del d.l. 28 giugno 1900, n. 167.

¹⁷ La norma citata è molto attuale se si considera la recente finestra di regolarizzazione di patrimoni detenuti all'estero che è stata aperta con la Legge del 15 dicembre 2014, n. 186 nel corso del 2015 e che è stata riaperta nel 2016.

¹⁸ Tra gli altri meccanismi di determinazione della ricchezza con meccanismi presuntivi, si ricordano, ad esempio, il redditometro, gli studi di settore, la (ormai dichiarata incostituzionale) presunzione di redditualità dei prelievi bancari per i professionisti.

taluni valori ordinamentali quali la certezza del diritto, l'affidamento, la ragionevolezza, la buona fede, il diritto di difesa, l'equa distribuzione della pressione fiscale¹⁹.

Posto che l'articolo 12, comma 2, del d.l. 1 luglio 2009, n. 78, non specifica nulla al riguardo, il diritto al contraddittorio preventivo si ritiene sia generalmente garantito, dato che un avviso di accertamento basato sulla presunzione di redditività dovrebbe essere preceduto da un confronto con l'Agenzia delle Entrate, come, ad esempio, l'invio di un questionario²⁰.

Per quanto concerne la prova contraria che il contribuente è chiamato a fornire, ed in particolare in caso di incremento patrimoniale intervenuto negli anni oggetto di analisi da parte dell'Amministrazione finanziaria, si fornisce di seguito un esempio per poter fornire qualche spunto di riflessione.

Si pensi al caso in cui un contribuente italiano abbia regolarmente percepito compensi per attività professionale in Italia e abbia proceduto a indicarli nelle dichiarazioni dei redditi italiane. Avendo il contribuente in oggetto risparmiato nel corso degli anni una somma di denaro, decide di versare tale importo in un conto corrente svizzero non dichiarato in Italia. Come potrebbe quest'ultimo dimostrare all'Agenzia delle Entrate che quei danari non abbiano alcuna rilevanza reddituale e che quindi escludano il fenomeno evasivo?

Questo esempio dimostra come talvolta la prova richiesta dall'Amministrazione si riveli impossibile rischiando così di non creare distinzione tra chi effettivamente ha violato la normativa e chi, invece, si è comportato correttamente ma non ha la possibilità di dimostrarlo²¹.

Un'altra presunzione legale relativa è contenuta nell'articolo 32, primo comma, n. 2 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600. L'articolo in questione, come noto, contiene due tipi di presunzione riguardanti, rispettivamente, versamenti e prelievi su e da conti bancari o postali. La prima parte della norma citata prevede che ad ogni versamento su rapporti finanziari corrisponda un ricavo a meno che il contribuente non provi che di tali versamenti ne abbia già tenuto conto per la determinazione del reddito imponibile o che non abbia rilevanza allo stesso fine.

La seconda parte della norma introduce una presunzione dedicata ai soli imprenditori, la quale dispone che ad ogni prelievo da rapporto bancario corrisponda automaticamente un ricavo se tale uscita non risulta dalle scritture contabili e se non vi è indicazione del beneficiario. La presunzione

¹⁹ Si veda sul punto, G. Gavelli e M. Targhini, *Disponibilità estere in violazione del monitoraggio e presunzione di evasione*, in *Dialoghi trib.*, n. 2/2013.

²⁰ Si veda sul punto, A. Dalla Carità e L. Bonfanti, *La presunzione di reddito sottratto a tassazione: the dark side of the Law*, in *Fiscalità e comm. int.*, n. 8-9/2013. Le basi dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo sono rinvenute dalla dottrina nella Costituzione e nel diritto comunitario. Si veda, ad esempio, A. Marcheselli, *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in *Corr. trib.* n. 30/2012.

²¹ Si veda sul punto, G. Gavelli e M. Targhini, *op. cit.*.

riguardante i prelievi è stata oggetto di modifiche legislative nel corso degli anni. Il principale intervento si è verificato nel 2014, allorché la Corte Costituzionale, con la sentenza del 6 ottobre 2014, n. 228, ha eliminato la presunzione di redditività dei prelievi per i professionisti²². Tra le principali giustificazioni di tale intervento vi sono il sistema di contabilità semplificata adottato dai professionisti, il quale comporta necessariamente una “*fisiologica promiscuità delle entrate e delle spese professionali e personali*” e l’intervento normativo sulla tracciabilità dei movimenti bancari²³. La norma, secondo la Corte Costituzionale, si rivelava in pieno contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione ledendo, pertanto, il principio della ragionevolezza e della capacità contributiva.

La modifica interpretativa apportata all’articolo 32, c.1, n. 2, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, a seguito della sentenza citata della Corte Costituzionale dimostra come la previsione normativa del legislatore del 2004²⁴ fosse in contrasto con principi costituzionalmente tutelati e comunitariamente riconosciuti²⁵.

In definitiva, si potrebbe sostenere che le presunzioni legali relative siano in potenziale contrasto con l’articolo 6 della Convenzione nella misura in cui prevedono l’inversione dell’onere della prova, allorché si vogliono applicare in sede di irrogazione di sanzioni. Esse non contrastano, tuttavia, sotto il profilo del diritto sostanziale tributario, con il principio del diritto di difesa e sono quindi riconosciute a livello comunitario nella misura in cui la prova sia facile o quantomeno di possibile fornitura da parte del contribuente.

²² Si leggano sul punto, tra gli altri, E. Della Valle, *I prelievi bancari dei professionisti e la scomparsa della relativa presunzione*, in *Il Fisco* n. 42/2014; F. Graziano e M. Procopio, *L’illegittima presunzione della natura reddituale dei prelevamenti bancari dei professionisti*, in *Dir. prat. trib.* n. 1/2015; M. Cardillo, *Davvero incostituzionale la presunzione sui prelevamenti bancari dei lavoratori autonomi?*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2015.

²³ La sentenza faceva riferimento al D.M. 24 gennaio 2014 (Definizioni e ambito di applicazione dei pagamenti mediante carte di debito), che ha dato attuazione all’art. 15, comma 4, D.L. 18 ottobre 2012, n. 179 (Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, L. 17 dicembre 2012, n. 221, alla cui stregua dal 1° gennaio 2014 vi è l’obbligo – sia pure sprovvisto di sanzioni – di accettare pagamenti, di importo superiore a trenta euro, effettuati con carte di debito in favore di imprese e professionisti per l’acquisto di prodotti o per la prestazione di servizi.

²⁴ La sentenza della Corte Costituzionale 6 ottobre 2014, n. 228 ha dichiarato l’illegittimità costituzionale della parola “compensi” di cui al secondo periodo dell’art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, così come modificato dall’art. 1, c. 402, lett. a) n. 1, L. 30 dicembre 2004, n. 311.

²⁵ Si ricorda come non vi sia ancora una definitiva soluzione normativa riguardante, invece, il primo periodo dell’articolo citato, sempre con riferimento ai professionisti. La Corte di Cassazione, con le recenti sentenze nn. 12779 e 12781/2016 ha sostenuto che la sentenza della Corte Costituzionale 6 ottobre 2014, n. 228, avrebbe eliminato, oltre alla presunzione legale relativa ai prelevamenti dei professionisti, anche quella relativa ai versamenti. Questa interpretazione contrasta, tuttavia con altre sentenze della stessa Corte di Cassazione. Si veda, tra gli altri, sulla questione, G. Ferranti, “*Indagini finanziarie: la Cassazione abolisce la presunzione sui versamenti dei professionisti*”, in *Corriere tributario* n. 30/2016.

CAPITOLO IV - LA RIFORMA DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI TRIBUTARIE ED I PRINCIPI DEL DIRITTO EUROPEO

(*Davide Ferrando*)

1. PREMESSA

Nell'ambito dell'Unione Europea è individuabile una pluralità di ordinamenti giuridici riconducibili a distinte comunità territoriali.

Dal punto di vista tributario essi rispondono, in prima battuta, a diverse esigenze. Con riferimento al settore tributario, la Costituzione e la normativa fiscale nazionale mirano ad un generale e difficile bilanciamento tra i valori della libertà individuale, del diritto di proprietà e dell'iniziativa economica da un lato e, dall'altro, l'interesse collettivo ad un prelievo fiscale equo e progressivo, quale espressione dei principi di solidarietà, eguaglianza sostanziale e di capacità contributiva.

Agli enti locali è demandata potestà tributaria in funzione di obiettivi legati ad esigenze primarie della comunità quali, ad esempio, la tutela della salute, dell'ambiente, interventi infrastrutturali.

Nell'ambito dell'Unione Europea la fiscalità assume un ruolo peculiare, in quanto la leva tributaria costituisce un possibile ostacolo al perseguimento delle libertà sulle quali si fonda l'Unione (libera circolazione di persone, merci, servizi e capitali), all'affermazione dei diritti dell'individuo sanciti dalla CEDU e possibile ostacolo all'obiettivo generale di favorire la liberalizzazione del mercato e della concorrenza tra imprese.

L'ordinamento europeo, quale complesso di norme applicabili in forza dell'appartenenza all'Unione Europea, non è un ordinamento sovrano; i singoli Stati Membri devolvono parte della sovranità, delegando l'esercizio di taluni poteri e competenze alle istituzioni europee.

Nei trattati fondamentali sull'Ue (T.U.E.), così come modificato dal Trattato di Lisbona e nel Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (T.F.U.E.), mancano, tuttavia, regole che chiariscano il disegno complessivo dei rapporti tra UE e Stati Membri in materia di esercizio del potere tributario.

In effetti l'attuale assetto istituzionale comunitario pone un significativo problema in ordine alla sovranità attribuita all'Unione Europea, concepita più quale organizzazione inter-governativa che a rappresentatività popolare¹.

Questo elemento incide profondamente in campo fiscale in quanto la potestà tributaria, nei suoi meccanismi impositivi e sanzionatori, ad eccezione dei tributi armonizzati (quali Iva, dazi doganali, accise etc.) non può che

¹ Pietro Boria, *Diritto Tributario Europeo*, II edizione, Giuffrè Editore, paragrafo 1.4 "l'assetto istituzionale dell'Unione Europea: il deficit democratico ed i problemi di sovranità delle istituzioni comunitarie."

essere di competenza esclusiva del Legislatore del singolo Stato Membro, nel rispetto della propria Carta Costituzionale.

Tuttavia, nella trama dei principi dell'ordinamento comunitario, assume rilevanza l'interesse generale alla corretta applicazione dei sistemi tributari dei singoli Stati nazionali, quale interesse proprio dell'Unione Europea.

Tale principio si può rinvenire nella regola generale espressa dall'art. 119, comma 3, T.F.U.E., in cui è previsto che gli obiettivi di politica economica e monetaria dell'Unione Europea richiedano, tra i vari requisiti essenziali, "finanze pubbliche sane", e nel successivo art. 121, secondo cui gli Stati membri devono considerare le proprie politiche economiche alla stregua di una "questione di interesse comune".

D'altro canto l'art. 6 del Trattato di Lisbona ha riconosciuto la valenza giuridica della Carta dei diritti fondamentali dell'UE e la CEDU, inserendo una serie di garanzie a favore del cittadino UE che lo tutelano nei suoi rapporti con lo Stato.

A ben vedere la difficile dialettica tra le esigenze di efficienza della finanza pubblica nazionale ed i diritti del singolo assume talora aspetti controversi sia nell'ambito della normativa domestica, sia nei rapporti tra normativa domestica e comunitaria, sia a livello esclusivamente comunitario.

Accanto ai principi esplicitamente enunciati nel Trattato di Lisbona, si trova una serie di principi non formalizzati in specifiche norme comunitarie che assumono tuttavia rilevanza nella definizione dell'ordinamento comunitario.

Si tratta di un *corpus* di principi e valori desunti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU, o di principi comuni degli ordinamenti interni degli Stati membri idonei a rappresentare un terreno giuridico omogeneo, o ancora di principi stabiliti in altri documenti ed estesi ai rapporti giuridico-economici comunitari (ad es. la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo).

Con questo breve contributo si cerca di valutare sinteticamente la compatibilità della riforma delle sanzioni amministrative e penali tributarie di cui al d.lgs. n. 158/2015 rispetto a tali principi di diritto europeo.

2. I PRINCIPI DELL'ORDINAMENTO COMUNITARIO APPLICABILI IN CAMPO TRIBUTARIO

L'integrazione giuridica europea esercita una profonda influenza sulla tutela del contribuente².

I principi generali del diritto europeo affluiscono nell'ordinamento tributario italiano attraverso lo Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000), in cui non si rinvengono espressi rinvii, ma che è chiaramente ispirato a principi di matrice europea; nell'art. 111 Cost., in cui è stato sancito il principio del *giusto processo* e sono evocate espressamente le garanzie della CEDU; l'art. 117, comma 1, Cost., nel quale è previsto che Stato e Regioni,

² Lorenzo Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano 2010; Id., *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in Riv. dir. fin., 2010, 111; Id., *Le controversie sul recupero degli aiuti di Stato nella giustizia tributaria italiana: profili critici, orientamenti giurisprudenziali e linee evolutive*, in Riv. trim. dir. trib. 2012, n. 3.

nell'esercizio della potestà legislativa, debbano rispettare i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dal diritto internazionale; nell'art. 1 comma 1, della legge n. 241 del 1990, come modificata dalla legge n. 15 del 2005, che contiene esplicito rinvio ai principi del diritto comunitario.

In dottrina vengono individuate due categorie di principi dell'ordinamento europeo:

a) I *principi ordinamentali*, che concorrono a definire le competenze ed i rapporti tra Unione Europea e Stati Membri, contribuendo al processo di integrazione comunitaria; rientrano in tale categoria i principi di sussidiarietà, di effettività, di proporzionalità, di leale collaborazione.

b) I *principi generali*, che garantiscono la tutela delle posizioni giuridiche soggettive, rivolgendosi a valori di libertà, sicurezza e giustizia.

In tale categoria rientrano i principi di certezza giuridica, di tutela giuridica dell'affidamento e della buona fede, il principio del giusto procedimento e del giusto processo.

In particolare, il principio di *effettività* consiste nel dovere dei singoli Stati Membri di applicare le disposizioni comunitarie e porre in essere tutte le attività finalizzate a rendere possibile, agevolare e non aggravare l'*effettiva* affermazione delle norme riconducibili all'ordinamento UE.

A corollario di quanto precede si individuano il principio di *effettività in senso stretto* ed il principio di *equivalenza*.

Il principio di *equivalenza* richiede che l'esercizio dei diritti di fonte comunitaria non sia posto in posizione deteriore rispetto all'esercizio dei diritti di fonte nazionale³.

Secondo il principio di *effettività in senso stretto* le disposizioni di diritto domestico non devono rendere eccessivamente oneroso l'esercizio o la tutela di una situazione giuridica soggettiva di fonte comunitaria.

Si tratta di accertare l'idoneità di una norma procedimentale o processuale alla *effettiva* tutela di un diritto comunitario.

Con riguardo ai procedimenti amministrativi si individuano i criteri della certezza del diritto e del rispetto della buona fede, di imparzialità, di efficienza, di adeguatezza, di responsabilità e di trasparenza dell'attività amministrativa.

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE il principio di *effettività* è inteso come criterio volto ad assicurare il primato del diritto europeo; si è parlato talora di interpretazione teleologica e di teoria dell'effetto utile, nel senso che la norma deve essere interpretata in modo tale da consentirle di raggiungere il suo scopo, escludendo quelle interpretazioni che ne precluderebbero ogni rilevanza pratica o ne restringerebbero la portata applicativa⁴.

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia si è andato poi affermando il principio di *proporzionalità*, di particolare rilevanza ai nostri fini, che si concretizza nella idoneità della fattispecie normativa di diritto interno a raggiungere i propri obiettivi arrecando il minor pregiudizio

³ Corte di Giustizia, sentenza del 24 marzo 2009, causa C-445/06, *Danske*.

⁴ Corte Giust., 15.7.1963, causa 34/62, Germania c. Commissione; Corte Giust., 6.10.1970, causa 9/70, Grad.; Corte Giust. 10.4.1984, causa 14/83, von Colson.

possibile rispetto alla finalità del Trattato di Lisbona o dal diritto comunitario derivato.

Il principio di proporzionalità risponde pertanto ad una logica di composizione di interessi contrapposti, e si esplicita nella valutazione dell'adeguatezza della normativa domestica a raggiungere in modo equilibrato le finalità di tutela dell'interesse pubblico nel rispetto delle libertà fondamentali e dei diritti del singolo individuo, garantiti dalla CEDU.

La giurisprudenza comunitaria ha riconosciuto un ruolo centrale al principio di proporzionalità nel settore tributario, in particolare con riguardo alle presunzioni legali assolute⁵, in tema di rimborsi⁶, di prova contraria⁷, di perdite transfrontaliere⁸ e di sanzioni⁹.

L'applicazione del criterio di proporzionalità comporta un confronto con le esperienze europee che hanno elaborato categorie sistematiche della proporzione quale canone fondamentale dell'azione del legislatore e dell'Amministrazione finanziaria¹⁰.

Il principio della proporzionalità non è espressamente sancito nella Carta costituzionale, tuttavia entra direttamente nell'ordinamento interno per effetto della legge n. 241 del 1990 che, all'art. 1, dispone che «l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficienza, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti, *nonché dall'ordinamento comunitario*».

Si può sostenere una piena ed effettiva cogenza nel nostro ordinamento del principio di proporzionalità quale principio generale dell'azione amministrativa¹¹.

Anche la suprema Corte di Cassazione, sez. trib., nella sentenza n. 3559 del 2009, ha riconosciuto che la proporzionalità costituisce un principio generale dell'ordinamento e quindi pienamente utilizzabile in questioni tributarie¹².

Il criterio della certezza del diritto impone che «*la normativa sia chiara e precisa affinché i singoli possano conoscere in modo non ambiguo i diritti e gli obblighi, e regolarsi di conseguenza*»¹³.

⁵ *Ex pluribus* : Corte di Giustizia, 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95, *Molenheide*; Id., 10 luglio 2008, causa C-25/07, *Sosnowska*; Id., 27 novembre 2008, causa C-418/07, *Société Papillon*.

⁶ Corte di Giustizia, 11 giugno 1998, causa C-361/96 *Société Generale des grandes sources*.

⁷ Corte di Giustizia, 8 luglio 1999, causa C-254/97, *Baxster*.

⁸ Corte di Giustizia, 11 luglio 2002, causa C-62/00, *Marks & Spencer*.

⁹ Corte di Giustizia, 25 febbraio 1988, causa C-299/86, *Drexel*.

¹⁰ A. Sandulli, *La proporzionalità dell'azione amministrativa*, 1998; G. Sciacca, *il principio di proporzionalità, in Ordinamento Europeo, l'esercizio delle competenze*, Milano 2006; S. Cognetti, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale e di analisi sistematica*, 2011.

¹¹ G. Petrillo, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, 2015, Aracne.

¹² G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, settima edizione, Padova, 2010, evidenza che «il principio di proporzionalità governa e regge sia l'assetto sostanziale di ogni tributo, sia l'assetto sanzionatorio». In questo senso anche F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. I, Torino, 2011.

¹³ Con giurisprudenza costante, *ex pluribus*, Corte di Giustizia, 13 febbraio 1996, causa C-143/93, *Van Es Douane Agenten*; Id., 16 ottobre 1997, causa C-177/96, *Belgio vs. Banque Indosuez*; Id., 14 maggio 2005, causa C-110/03 *Belgio vs Commissione*.

Il principio è contiguo alla tutela del legittimo affidamento, secondo cui merita tutela l'aspettativa di una conseguenza giuridica del soggetto che ha tenuto un certo comportamento affidandosi al quadro giuridico esistente.

I principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, hanno un ruolo fondamentale di garanzia dei cittadini, in quanto tesi ad assicurare agli operatori la sicurezza giuridica dei comportamenti.

La valenza tributaria di questi principi non è esplicitamente riconosciuta dai Trattati, dalle Direttive o dai Regolamenti.

Tuttavia appaiono pacificamente applicabili ad una normativa che imponga oneri patrimoniali al destinatario, al quale deve essere consentito di conoscere con l'esattezza l'estensione dei propri obblighi¹⁴.

3. CENNI SULLA REVISIONE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI TRIBUTARIE (D.LGS. 24 SETTEMBRE 2015, N. 158)

La revisione del sistema fiscale ad opera dei decreti delegati emanati in attuazione della legge delega n. 23 del 2014 ha interessato *inter alia* anche l'apparato sanzionatorio tributario amministrativo e penale (artt. 6-8), in attuazione dei principi di predeterminazione e di proporzionalità rispetto all'effettiva gravità delle condotte di violazione delle norme fiscali.

Le numerose modifiche mirano – nel loro complesso – alla riduzione delle sanzioni per le fattispecie meno gravi, anche mediante l'introduzione di adeguate soglie di punibilità.

Il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, in attuazione della delega, prevede:

- la revisione del sistema penale tributario, mediante modifiche al d.lgs. n. 74 del 2000;
- la modifica dell'impianto sanzionatorio amministrativo.

La profonda revisione del sistema sanzionatorio interviene sull'architettura normativa esistente.

Con riguardo al *sistema penale tributario*, come noto, il d.lgs. n. 74 del 2000 aveva mutato impostazione rispetto alla precedente normativa, con la previsione di delitti incentrati quasi esclusivamente sulla dichiarazione annuale (ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto), in luogo del precedente sistema che perseguiva fatti prodromici o reati c.d. "ostacolo".

Erano state previste elevate soglie di punibilità, talché erano perseguite penalmente solo condotte connotate di particolare gravità.

Il perdurare di fenomeni evasivi e la tendenza ad un aumento degli omessi versamenti di Iva a debito (sia pure dichiarata), spinse poi il legislatore all'introduzione di nuove fattispecie di reato (artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater* ed 11, comma 2) che si fondavano comunque su fatti esterni i contenuti dichiarativi.

Il d.l. n. 13 del 2011 estese il campo di applicazione della normativa in commento, a mezzo di una sensibile riduzione delle soglie di punibilità, e dell'abrogazione delle circostanze attenuanti connesse alla modesta entità dei fatti.

¹⁴ Corte di Giustizia, 6 aprile 1995, causa C-4/94, *BLP Group*; Id., 13 dicembre 2012, causa C-395/11, *BLV Wohn*.

La norma citata introdusse infine, con l'art. 11 comma 1, la fattispecie dell'esibizione o trasmissione di falsa documentazione, ovvero di risposte non veritiere all'Amministrazione finanziaria.

Il d.lgs n. 158 del 2015, di *revisione* (e non *riforma*) dell'apparato sanzionatorio modifica in misura rilevante il regime tributario anche penale con l'obiettivo dichiarato di «*ridurre l'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiali, fraudolenti e simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo*»¹⁵.

Pertanto, come accennato, il legislatore delegato ha mirato a riequilibrare le fattispecie penali con una ridefinizione delle condotte illecite, delle soglie di punibilità, e delle sanzioni, distinguendo i comportamenti fraudolenti, simulatori, o indirizzati alla creazione o utilizzo di documentazione falsa, dall'omesso versamento o dalla infedeltà dichiarativa introducendo, tra l'altro, l'individuazione di cause di non punibilità, nell'ambito dell'architettura normativa delineata dal d.lgs. n. 74 del 2000.

La fattispecie della *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000) non risulta modificata nella struttura, ma la soppressione della parola “annuale” estende la fattispecie a tutte le dichiarazioni comprensive di elementi fittizi; pertanto l'area oggettiva delle dichiarazioni comprende, oggi:

- 1) la dichiarazione Iva 74-*bis*
- 2) la dichiarazione Iva Moss.

La modifica della nozione di “*elementi passivi*” estende la fattispecie alla fittizietà delle “componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta”, come crediti di imposta e ritenute.

Nella fattispecie della *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000), è stato eliminato il riferimento alle scritture contabili obbligatorie, con l'effetto di ampliare la platea dei soggetti potenzialmente interessati (ad esempio imprenditori agricoli e possessori di reddito di lavoro autonomo non abituale obbligati alla dichiarazione annuale pur in assenza di obblighi contabili).

La nozione di mezzo fraudolento, novellata dal d.lgs. n. 158 del 2015, consiste nella condotta artificiosa attiva, nonché omissiva, realizzata in violazione di specifico obbligo giuridico, tale da determinare una falsa rappresentazione della realtà, idonea ad ostacolare l'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, non con riferimento alla falsa rappresentazione contabile, ma alle indicazioni mendaci in dichiarazione.

La relazione illustrativa al Provvedimento sottolinea la modifica, con cui si cerca di evitare la rilevanza penale di condotte ritenute prive di particolare disvalore, non intendendosi pertanto, quali mezzi fraudolenti, la violazione dell'obbligo di emissione di fatture, scontrini fiscali, documenti di trasporto.

La fattispecie di cui all'art. 3, diversamente da quella del precedente art. 2, prevede soglie di punibilità: resta immutata la soglia di evasione pari

¹⁵ Relazione illustrativa al d.lgs. 22 settembre 2015, n. 158, p.1.

ad euro 30 mila per singola imposta, ma aumenta l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi (5% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, per un importo superiore a 1,5 mln euro).

La fattispecie della *dichiarazione infedele* (art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000) è oggetto di ampio intervento che ne riduce in modo significativo la concreta applicazione, in quanto:

- la soglia dell'imposta evasa aumenta da euro 50 mila a euro 150 mila per tributo ed anno di imposta;
- la soglia dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti ad imposizione aumenta da 2 mln euro a 3 mln euro.

La condotta incriminata risulta modificata in quanto viene abrogata la locuzione "elementi passivi fittizi" per lasciar spazio ad "elementi passivi inesistenti", sicché la deduzione di qualsiasi costo realmente sostenuto, anche se non inerente, non potrà condurre alla fattispecie in esame.

Le modifiche alla fattispecie di *omessa dichiarazione* (art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000) ineriscono:

- l'innalzamento della soglia di punibilità, che aumenta da euro 30 mila a euro 50 mila per singola imposta evasa;
- l'inasprimento della pena detentiva, che aumenta, quanto alla pena minima da un anno ad un anno e sei mesi; quanto alla pena massima da tre a quattro anni.

La struttura del delitto resta immutata, in quanto si consuma nella mancata presentazione della dichiarazione entro i termini previsti per la dichiarazione annuale (90 giorni dopo il nono mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta).

La revisione del sistema sanzionatorio ha poi introdotto la nuova fattispecie di *omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta* (art. 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 74 del 2000), che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione del sostituto di imposta, quando all'ammontare delle ritenute non versate ecceda euro 50 mila.

La revisione del sistema delle *sanzioni tributarie amministrative* è stata attuata secondo la medesima direttrice.

Con riguardo alle principali violazioni tributarie amministrative legate alle dichiarazioni annuali, si può ricordare quanto segue.

Per quanto concerne *l'omessa dichiarazione* dei redditi o annuale Iva (artt. 1 e 5 d.lgs. n. 471 del 1997) la sanzione va dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. In caso di non emersione di imposte dovute, si applica la sanzione fissa da euro 250 ad euro 1.000. La sanzione può essere raddoppiata per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Con riguardo alla fattispecie della *infedele dichiarazione* dei redditi o annuale Iva (artt. 1 e 5 del d.lgs. n. 471 del 1997) la sanzione è stata ridotta dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o del credito indebitamente utilizzato, ulteriormente ridotta di un terzo (da 60% a 120%) quando la maggiore imposta o il minor credito siano complessivamente inferiori al 3%

dell'imposta e del credito dichiarati, e comunque complessivamente inferiori a 30 mila euro (art.1, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997).

Anche in caso di infedeltà derivanti da errori di "competenza", per errata imputazione a periodo d'imposta di componenti di reddito, la sanzione base viene ridotta di un terzo.

Tale riduzione viene riconosciuta in caso di accertamento della violazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria, a condizione che non siano ravvisabili comportamenti fraudolenti a carico del contribuente e purché la componente abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità accertata o in una precedente.

Nel caso in cui le ragioni erariali non siano lese, non emerga cioè una minore imposta, la sanzione viene ridotta in misura fissa per un importo da euro 250 ad euro 2.000.

Viene mantenuta la maggiorazione di un terzo della sanzione nel caso in cui l'infedeltà riguardi redditi prodotti all'estero, mentre sono state abrogate le disposizioni di cui all'art. 1, commi 2-bis e 2-bis-1, che disciplinavano la maggiorazione delle sanzioni in conseguenza di violazioni concernenti la comunicazione dei dati rilevanti ai fini degli studi di settore.

Per quanto attiene le *violazioni dei sostituti di imposta* (art. 4 d.lgs. n. 471 del 1997), le principali modifiche attengono a:

- la riduzione della sanzione per tardiva presentazione della dichiarazione qualora le ritenute non siano state versate, se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima di qualsiasi attività amministrativa di accertamento, ora fissata dal minimo del 60% al massimo del 120% delle ritenute non versate, con minimo di euro 200, oltre euro 25 per ogni percipiente non dichiarato;
- la riduzione della sanzione per tardiva presentazione della dichiarazione qualora le ritenute siano state versate, se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima di qualsiasi attività amministrativa di accertamento, ora fissata dal minimo di euro 150 al massimo di euro 500 (la normativa previgente prevedeva una sanzione da euro 258 ad euro 2.065);
- in caso di dichiarazione con indicazione di compensi, interessi ed altre somme inferiori a quelli accertati, nel caso in cui le relative ritenute non siano state versate, la sanzione oggi prevista va dal 90% al 180% delle ritenute non versate riferibili alla differenza, con minimo di euro 250, oltre euro 50 per ogni percipiente non dichiarato.

4. LA REVISIONE DELLE SANZIONI TRIBUTARIE ED IL PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ

La legge delega, in ordine alla revisione del sistema sanzionatorio, richiama esplicitamente il postulato di *proporzionalità* di matrice comunitaria, al fine di meglio rapportare le sanzioni medesime alla gravità della violazione commessa e di ottimizzare la struttura del prelievo.

L'intervento normativo in campo sanzionatorio è informato all'esigenza di un miglioramento dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente, prevedendo l'applicazione di sanzioni penali nei casi di violazioni più gravi, connotate da comportamenti fraudolenti o simulatori.

La revisione del sistema sanzionatorio si ispira ai «*principi di effettività, proporzionalità e certezza della risposta sanzionatoria dell'ordinamento di fronte a condotte illecite, rilevanti tanto in sede amministrativa quanto in sede penale*»¹⁶.

In primo luogo l'intento legislativo, a livello sistematico, si rinviene *ictu oculi* già dalla lettura dell'art.16 del d.lgs. n. 158 del 2015, in cui viene eliminata *l'eccezionalità* delle circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra il tributo dovuto sulla base dell'accertamento della violazione e la sanzione applicabile (art. 7, comma 4, d.lgs. n. 472 del 1997).

Si renderà possibile, pertanto, una valutazione più ampia delle circostanze che legittimano l'Ufficio alla riduzione a metà del minimo della sanzione irrogabile, non essendo più necessario siano *eccezionali*.

È auspicabile una valutazione delle caratteristiche personali del contribuente, della sua "storia" fiscale, dell'effettiva entità del pregiudizio patito dall'Erario, ai fini dell'applicazione o meno della riduzione della sanzione di cui al comma 4 dell'art. 7 d.lgs. n. 472 del 1997.

In secondo luogo, l'attenzione della revisione del sistema sanzionatorio al principio comunitario della *proporzionalità* si evince dalla breve rassegna della rimodulazione delle sanzioni di cui al precedente paragrafo, secondo una graduazione della loro entità all'effettiva gravità delle violazioni commesse dal contribuente.

Il legislatore delegato ha cercato di sottolineare il distinguo tra le "piccole" violazioni, fattispecie nelle quali non si rinviene l'intento di sottrarsi agli obblighi dichiarativi o di versamento, e le condotte più pericolose per le ragioni erariali, connotate da comportamenti di particolare disvalore giuridico e meritevoli di sanzioni più aspre, anche per la maggiore insidia per le ragioni erariali.

Ma oltre a quanto previsto dall'art 16 in tema di riduzione delle sanzioni minime, e di revisione del *quantum* delle sanzioni proporzionali rispetto ai tributi evasi ed alle nuove sanzioni fisse per violazioni dichiarative, il tentativo di informare il sistema sanzionatorio al principio di matrice comunitaria della *proporzionalità* si rinviene, in particolare:

- nella sostanziale maggior *graduazione* della misura sanzionatoria rispetto al comportamento effettivamente tenuto dal contribuente;
- nella definizione di specifiche *cause di non punibilità penale* quali:
 - a) in luogo della previgente riduzione della sanzione di un terzo, estesa a tutti i reati previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, è prevista la non punibilità, nel caso in cui il debito tributario per imposte e sanzioni connesso a violazioni per omissione o infedeltà dichiarativa (artt. 4-5) sia integralmente estinto, a seguito di ravvedimento o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta

¹⁶ Così la Relazione illustrativa al decreto legislativo n. 158 del 2015.

successivo, sempreché l'autore non abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali; la non punibilità è prevista anche nel caso in cui il debito tributario per imposte e sanzioni connesso a delitti relativi ad omessi versamenti (artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*) sia estinto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

- b) Il nuovo comma 1-*bis* dell'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000 dispone ulteriori cause di non punibilità della infedeltà dichiarativa:
1. la non corretta classificazione nelle valutazioni di elementi attivi o passivi, oggettivamente esistenti, laddove *i criteri siano indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante a fini fiscali*; la disposizione appare di difficile raccordo con la riforma delle fattispecie criminose di cui agli artt. 2621 e 2622 cod. cod.;
 2. la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza;
 3. il difetto di *inerenza*, purché gli oneri indeducibili siano reali;
 4. l'ineducibilità di elementi passivi reali, quali ad esempio le delicate questioni in tema di *transfer pricing*.

Il legislatore delegato ha poi soppresso l'art. 7 del d.lgs. 74 del 2000 che prevedeva una *clausola di tolleranza* (che era applicabile anche al delitto di cui all'art. 3), cioè la non punibilità per le rilevazioni nelle scritture contabili e nel bilancio eseguite sulla base di metodi costanti di impostazione contabile.

Relativamente alla modifica delle sanzioni connesse al *reverse charge*, occorre ricordare che, in passato, la materia è stata oggetto di posizioni altalenanti nella giurisprudenza di legittimità, circostanza di per sé idonea a mostrare come potesse esistere una sproporzione evidente tra la violazione commessa e la misura delle sanzioni che venivano irrogate.

Il decreto legislativo n. 158 del 2015 ha riscritto l'art. 6, comma 9-*bis* del d.lgs. n. 471 del 1997 inserendo inoltre i nuovi commi 9-*bis*-1, 9-*bis*-2 e 9-*bis*-3.

Nel sistema previgente non era prevista alcuna sanzione specifica per errata applicazione dell'inversione contabile, sicché l'entità della sanzione risultava incerta, e nella maggior parte dei casi l'Ufficio propendeva per la irrogazione della sanzione proporzionale al tributo dal 100% al 200%.

La Relazione illustrativa al d.lgs. 158 del 2015 chiarisce che, attraverso l'introduzione dei commi da 9 a 9-*bis*-3, il legislatore delegato ha inteso connotare la disciplina sanzionatoria del *reverse charge* di sistematicità e coerenza, *introducendo una disciplina articolata ed improntata a criteri di proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione*.

In particolare:

- a) il novellato art. 6 comma 9-*bis* ha previsto, in caso di mancata applicazione dell'inversione contabile della fattura emessa dal cedente/committente e per l'ipotesi in cui il cedente/committente non abbia emesso fattura entro 4 mesi dall'operazione:

1. una sanzione da euro 500 a euro 20 mila, qualora la fattura ricevuta non sia stata occultata, in quanto registrata in contabilità;
 2. la sanzione proporzionale dal 5 al 10% dell'imponibile con minimo di euro 1.000, nel caso in cui manchi l'annotazione della fattura nelle scritture contabili.
- b) Il comma 9-bis-1 introduce una serie di eccezioni: nell'ipotesi in cui l'imposta sia stata *irregolarmente* applicata in via ordinaria dal cedente/prestatore, una sanzione in misura fissa da euro 250 a euro 10 mila.
- Qualora l'erronea applicazione ordinaria dell'imposta risponda ad intenti fraudolenti, la sanzione è sostituita da quella prevista al comma 1 (cioè dal 90 al 180% dell'imponibile);
- c) Il comma 9-bis-2 prevede applicazione di una sanzione fissa da euro 250 a euro 10 mila, nell'ipotesi di assolvimento con *reverse charge* in luogo del regime ordinario, sempre a condizione che l'applicazione dell'inversione contabile non derivi da intenti fraudolenti, circostanza nella quale torna applicabile la sanzione proporzionale dal 90 al 180% dell'imposta.

Questa norma appare ispirata ai principi sanciti in diverse occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE)¹⁷ in relazione alla non punibilità delle violazioni relative all'adempimento di obblighi documentali *in assenza di danno per l'Erario*.

L'art. 6 comma 9-bis-2, secondo una interpretazione orientata ai principi comunitari, dovrebbe trovare applicazione anche nei casi in cui il soggetto residente abbia erroneamente applicato il tributo, ai sensi dell'art. 17, comma 2, d.p.r. n. 633 del 1972, in relazione ad operazione effettuata nei confronti di soggetto asseritamente non residente e del quale, in seconda battuta, venga accertato l'effettivo stabilimento in Italia.

Interpretando la norma da un punto di vista teleologico, anche alla luce di quanto espresso nelle Relazione illustrativa al d.lgs. n. 158 del 2015, non dovrebbero emergere conflitti rispetto ai principi elaborati dalla CGUE¹⁸, in quanto da un lato la norma novellata salvaguarda il diritto alla detrazione, dall'altro con sentenza GST¹⁴ la Corte di Giustizia Europea ha statuito che non è contrario all'ordinamento UE il diniego della detrazione qualora sia comunque garantita l'effettiva neutralità del tributo¹⁹.

Si è consolidato infatti l'orientamento CGUE secondo cui *«il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre l'Iva di cui sono debitori ... omissis ...*

¹⁷ *Ex pluribus*: Corte di Giustizia, cause riunite 95/07 e 96/07 *Ecotrade*; causa C-272/13, *Equoland*; causa C-590/13, *Iddexx Laboratories*.

Nella causa C-111/14, *GST*, la Corte afferma che, in caso di assolvimento di imposta mediante inversione contabile in assenza dei presupposti (operazione effettuata da soggetto stabilito in Stato Membro in favore di soggetto stabilito nel medesimo Stato), le disposizioni nazionali debbano comunque salvaguardare *il principio della neutralità dell'imposta*.

¹⁸ Così Paolo Arginelli e Andrea Rottoli, *Le nuove sanzioni amministrative applicabili in caso di irregolare assolvimento dell'Iva mediante reverse charge*, in *Riv. dir. trib., supplemento on line*, Pacini Giuridica

¹⁹ Si veda anche Corte di Giustizia, causa C-460/07, *Puffer*, causa C-153/11, *Klub*

in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni»²⁰, ad esclusione dei casi in cui sia invocato in modo fraudolento.

La norma italiana, nel testo modificato dal d.lgs. n. 15 del 2015, appare informata a tale principio, essendo salvaguardato in modo esplicito il diritto alla detrazione dell'Iva irregolarmente assolta (in buona fede), sia pure in difetto dei presupposti di applicazione dell'inversione contabile.

d) Il comma 9-bis-3 disciplina, infine, l'errata applicazione dell'inversione contabile in caso di operazioni esenti, non imponibili o non soggette all'imposta.

In tale ipotesi devono essere eliminati il debito ed il credito erroneamente registrati, fatto salvo il recupero dell'imposta assolta con meccanismo del *reverse charge* ed eventualmente non detratta per ragioni di indetraibilità soggettiva od oggettiva.

L'applicabilità della norma di cui al precedente periodo viene estesa anche alle operazioni inesistenti con applicazione di sanzione amministrativa dal 5% al 10% dell'imponibile con minimo di euro 1.000.

5. CRITICITÀ E CONCLUSIONI

Le modifiche alle sanzioni connesse agli illeciti dichiarativi, cui si è fatto cenno nel precedente paragrafo 3, la previsione di specifiche cause di non punibilità per infedeltà dichiarative sopra soglia e la revisione delle sanzioni connesse alle violazioni relative al *reverse charge* di cui sopra, appaiono coerenti con il dichiarato obiettivo della delega di informare il sistema sanzionatorio al principio di *proporzionalità*.

Alla luce di quanto precede, appare ragionevole affermare che il decreto delegato n. 158 del 2015, quanto meno a *livello sistematico*, sia ispirato ai principi comunitari fondamentali.

Non sono mancate, tuttavia, critiche ed obiezioni al testo normativo definitivo.

In dottrina²¹ è stato infatti sostenuto che la possibilità di riduzione al 50% del minimo della sanzione in caso di manifesta sproporzione tra *debitum* e sanzione di cui al novellato art. 7 comma 4 del d.lgs. n. 472 del 1997, costituisca misura ancora troppo rigida e che una maggiore graduazione (ad esempio da un decimo alla metà), avrebbe consentito all'Amministrazione Finanziaria, nella fase del contraddittorio, una effettiva proporzionalità della risposta sanzionatoria, avuto riguardo alle circostanze specifiche del singolo caso.

O ancora, che sarebbe stato opportuno estendere alcuni criteri introdotti nella revisione dell'apparato sanzionatorio penale a quello amministrativo (si pensi al discrimine esistente, nel nuovo d.lgs. n. 74 del 2000, tra costi pure indeducibili ma esistenti e quelli inesistenti o alla irrilevanza, ai fini della determinazione della soglia, delle infedeltà connesse alle poste valutative ai fini del calcolo della soglia di punibilità).

²⁰ Corte di Giustizia, causa C-590/13, *Iddex Laboratories*

²¹ Mario Damiani, *Sanzioni amministrative tributarie: spazio al principio di proporzionalità*, in *Quotidiano Ipsos* del 21 settembre 2015.

Sotto questo profilo, sarebbe apparso coerente individuare trattamenti differenziati, anche nell'ambito delle sanzioni amministrative, per le violazioni connesse al principio di competenza, laddove non si determini evasione del tributo ma mero spostamento nel tempo dell'imposizione, con la fissazione di una sanzione minima edittale più ridotta rispetto alle infedeltà correlate a difetto di inerenza.

Quanto alla revisione delle sanzioni collegate all'inversione contabile, si è sostenuta l'eccessiva penalizzazione delle violazioni dal 5 al 10% dell'imponibile per operazioni esenti, non imponibili o non soggette al tributo¹⁹.

Coerentemente con i principi ispiratori della legge delega, sarebbe stato ragionevole attendersi, per la fattispecie in esame, la determinazione di una sanzione fissa, in luogo di quelle indicate.

O ancora si pensi al caso dei di micro – acquisti, casi non infrequenti, per i quali la sanzione minima di euro 250 potrebbe apparire sproporzionata, e rispetto ai quali forse poteva essere prevista una esimente, con determinazione di una soglia minima di imponibile sotto la quale non sanzionare la violazione.

Altri²² evidenziano come le sanzioni per alcune violazioni “prodromiche” Iva (omessa fatturazione, indebita detrazione) siano state portate al 90% del tributo evaso o indebitamente detratto, mentre le sanzioni collegate ad altre violazioni (omessa emissione di scontrini e ricevute fiscali, violazioni connesse alle esportazioni) siano rimaste pari al 100% del tributo contestato, affermando una certa incoerenza di singole disposizioni, se lette congiuntamente.

Con riguardo al rispetto del principio di proporzionalità, è stato poi sottolineato come il *cumulo giuridico* delle sanzioni possa, di fatto, neutralizzare la riduzione o la graduazione delle stesse.

In effetti, qualora il contribuente abbia commesso, ad esempio, infedele dichiarazione ed una violazione prodromica sanzionata in misura più intensa (mancata emissione scontrini o violazioni nell'ambito di esportazioni), l'irrogazione della sanzione più grave sterilizzerà l'alleggerimento del carico sanzionatorio per l'infedeltà.

È stata anche rilevata una anomalia in tema di rettifica del credito tributario.

La novellata sanzione per dichiarazione infedele va dal 90% al 180% della *differenza del credito utilizzato*.

Da una interpretazione letterale del dato normativo, sembrerebbe che una dichiarazione pure infedele, dalla quale emerga un credito che però non sia stato utilizzato, non sia sanzionata.

Certamente, nelle sempre più fitte maglie del tessuto normativo, e nelle infinità di possibili fattispecie, è ben possibile che emergano incoerenze o asimmetrie normative nell'ambito del novellato apparato sanzionatorio, anche con riguardo ai principi comunitari.

Appare però ragionevole affermare che le disposizioni del decreto legislativo n. 158 del 2015, nel loro complesso, segnino un importante passo

²² D. Deotto, *La riforma delle sanzioni fiscali è il regno dei paradossi*, *Il Sole 24 Ore*, 1 giugno 2016.

nella direzione del riconoscimento, da parte della fonte normativa domestica, dei principi cardine dell'ordinamento comunitario, e del principio della proporzionalità quel *primus inter pares*, sia pure con tutti i limiti che la normativa nazionale ancora manifesta.

Si tratta di un cambiamento di rotta di grande rilevanza, nel segno della riduzione del solco esistente tra fonti nazionali e fonti comunitarie, che dovrebbe contribuire al processo di integrazione degli ordinamenti nell'ambito dell'Unione europea e che, auspicabilmente, dovrebbe rendere meno frequenti i casi in cui risulti necessario il ricorso alla tutela giurisdizionale presso la Corte di Giustizia e la Corte EDU per la tutela dei diritti individuali del cittadino UE.

CAPITOLO V - CONCLUSIONI

Da questa breve disamina emergono due messaggi di fondo (scritti, per così dire, “tra le righe”) ed alcune considerazioni conclusive.

Il primo messaggio è finalizzato a stimolare i commercialisti a studiare ed approfondire la materia delle sanzioni fiscali, tanto amministrative, quanto penali. Non è raro vedere, leggendo ricorsi tributari scritti da commercialisti, la compiuta trattazione della materia oggetto della controversia, in punto di diritto tributario sostanziale, e l'assoluto disinteresse per il profilo sanzionatorio, come se vigesse l'equazione secondo la quale, una volta che sia dovuta una maggiore imposta, automaticamente sia parimenti dovuta una sanzione. Invece, non è necessariamente così, giacché vi sono molti casi in cui, pur essendo dovuta una maggior imposta (ad esempio perché il contribuente non è riuscito a vincere una presunzione legale relativa a lui sfavorevole, fornendo idonea prova contraria), non è dovuta la sanzione (perché l'Erario non ha fornito la prova della colpevolezza del contribuente, non potendo questa, come si è visto, essere parimenti presunta).

E da tale ragionamento emerge il secondo messaggio, ossia l'invito all'approfondimento delle questioni di diritto europeo, intendendo con tale espressione sia il diritto dell'Unione europea, sia il diritto che emerge dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU), come interpretata dalla Corte di Strasburgo (Corte EDU).

Soltanto inquadrando la materia delle sanzioni fiscali (ma, ormai, anche molte altre aree della fiscalità) nel più ampio contesto del diritto europeo, è possibile avere una visione per così dire “olistica” della fiscalità nazionale, perché ormai il “diritto tributario” non è più soltanto quello che si trova nelle leggi fiscali italiane (interpretato dalla giurisprudenza e dall'Amministrazione finanziaria), ma quello che risulta, appunto, dal “combinato disposto” delle leggi fiscali nazionali e dai principi che emergono dal diritto europeo, sia di fonte legislativa (trattati, convenzioni, direttive, regolamenti), sia di fonte giurisprudenziale (le sentenze della Corte di Giustizia che, interpretando il diritto dell'Unione europea in modo vincolante, sono, di fatto, esse stesse, fonti di diritto, come pure le sentenze della Corte EDU che, interpretando la CEDU, producono un effetto, sostanzialmente, simile).

Tramessi questi due messaggi – che occorre ribadire senza stancarsi, non soltanto per la loro valenza sul piano tecnico-giuridico, ma perché rappresentano un appello all'Europa per una maggiore civiltà del diritto tributario, un appello volto ad arginare la sempre più frequente approssimazione ed “arroganza” di talune disposizioni scritte da un legislatore nazionale che “è parte”, perché l'autore è troppo spesso il potere esecutivo travestito da legislativo – possiamo indicare alcune considerazioni finali.

I contributi raccolti in questo lavoro da un lato danno contezza del fatto che le sanzioni amministrative tributarie italiane hanno natura “europea”, con l’effetto che ad esse si applica, oltre al diritto interno, la CEDU e, allorché si verta in ambito europeo, la Carta dei diritti fondamentali dell’Unione, con le garanzie che esse offrono al contribuente.

Emerge, tuttavia, una certa resistenza della giurisprudenza, anche della Suprema Corte, a riconoscere pienamente e a dare completa attuazione a tali principi: sembra che si sia quasi di fronte ad una certa “resistenza inerziale” volta ad impedire l’ingresso nel nostro ordinamento – o, ancor meglio, nella pratica tributaria – di tali concetti, forse in virtù di un malinteso senso del dovere di “lotta all’evasore”, la cui efficacia, invece, mai potrà prescindere dal rispetto delle garanzie europee. Esempio paradigmatico di tale sentire è, ad esempio, la posizione della giurisprudenza sul principio del *ne bis in idem*.

Ancor più “sconosciuto all’appello” è il principio di non colpevolezza del contribuente, anzi, per usare la terminologia del diritto europeo, la presunzione di innocenza. Qui, l’opera di rinnovamento, prima che al legislatore, spetta alle “Corti”, ma queste (Commissioni tributarie e Cassazione) devono essere adeguatamente sollecitate e stimolate dai professionisti (commercialisti e avvocati) sui principi del diritto europeo.

Da parte sua, il legislatore, come si è visto, recepisce parzialmente i venti che soffiano dall’Europa, e di tale atteggiamento ne è prova la riforma del sistema sanzionatorio fiscale, amministrativo e penale. Il giudizio, tuttavia, è appena sufficiente: da un lato non si può negare come alcuni principi di fonte europea, e in particolare il principio di proporzionalità, abbiano trovato ampio spazio nelle novelle legislative; dall’altro lato, tuttavia, emerge con totale chiarezza il mancato recepimento di altri principi, che ancora stentano a far breccia nel sistema tributario italiano.