

**DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO**

*Collana diretta da*

F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari  
M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

*Sezione Studi ed attualità*

**ORDINAMENTI TRIBUTARI  
A CONFRONTO**

**PROBLEMATICHE COMUNI E ASPETTI SANZIONATORI  
ITALIA, SPAGNA E AMERICA LATINA**

**DERECHO TRIBUTARIO  
COMPARADO**

**PROBLEMAS COMUNES Y ASPECTOS SANCIONADORES  
ITALIA, ESPAÑA Y LATINO AMERICA**

*a cura di* **Fabrizio Amatucci e Roberta Alfano**



**G. Giappichelli Editore – Torino**

## PREFAZIONE

di *Roberta Alfano e Fabrizio Amatucci*

Il secondo volume di *Ordinamenti tributari a confronto* ha trovato fondamento e forza propulsiva, al pari del precedente sugli aspetti procedurali dei sistemi tributari italiano spagnolo e colombiano del 2017, nei solidi rapporti, che da oltre mezzo secolo, legano l'area di Diritto finanziario e tributario del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli Federico II con molteplici Università di lingua spagnola, europee e latino-americane. Le comuni radici giuridiche – con particolare riferimento al sistema tributario – e la vivacità delle relazioni culturali, scientifiche ed umane che intercorrono fra gli studiosi dei diversi ordinamenti sono stati lo stimolo per la realizzazione della presente opera collettanea, dedicata specificamente, come evidenziato dal prosieguo del titolo, a: *Aspetti comuni e problematiche sanzionatorie. Italia, Spagna ed America latina.*

È noto che la sovranità degli Stati trovi la sua massima espressione giuridica nel diritto punitivo e nel diritto tributario, settori, per motivazioni diverse seppur complementari, entrambi strenuamente difesi dalla possibile ingerenza sovranazionale nei diversi contesti e periodi storici. L'attuale assetto dell'apparato sanzionatorio e le possibili modifiche che hanno interessato ed interessano entrambe le branche del sistema tributario sono stati e sono all'attualità fortemente condizionati dai valori sovranazionali, europei ed internazionali, che hanno assunto una rilevanza ed un ruolo sempre più incisivo.

Rispetto al primo volume, anche in ragione del moltiplicarsi delle relazioni e delle convenzioni con studiosi di area finanziaria e tributaria di molteplici Università latino-americane, si è deciso di procedere con un approccio in parte diverso.

Il volume è stato suddiviso in due sezioni. La prima fa riferimento ai principi europei in materia di sanzioni tributarie nell'esperienza italiana e spagnola. Per entrambi gli ordinamenti l'attività delle Istituzioni dell'Unione europea influenza – con le limitazioni intrinseche sue proprie – i poteri di azione degli Stati membri. Il ruolo nevralgico di integrazione e supporto è fornito dall'attività interpretativa della Corte EDU – garante della conformità delle legislazioni ai principi contenuti nella Convenzione EDU, che, proprio con riferimento alle sanzioni, ha definito il suo precipuo ruolo in campo fiscale – e, soprattutto, della Corte di giusti-

zia, alla cui giurisprudenza è dedicato il contributo introduttivo del volume. Sono state individuate alcune peculiari declinazioni di principio europee, analizzando la concreta applicazione sia nel sistema sanzionatorio tributario italiano che spagnolo: l'afflittività e la premialità delle sanzioni, il principio di proporzionalità, il *ne bis in idem*, la responsabilità tributaria delle persone giuridiche, le sanzioni improprie, la rilevanza della *tax compliance*. A tali riflessioni sull'effettiva applicazione interna seguono poi alcuni singoli approfondimenti di alcuni peculiari aspetti in tema di sanzioni tributarie amministrative.

Il risultato della prima parte dell'analisi evidenzia il dialogo fra i due ordinamenti italiano e spagnolo alla luce dei principi comuni europei, che, oltre a svilupparsi per entrambi i sistemi nuovi e comuni orientamenti, è auspicabile possa fornire spunti di riflessione per i nove ordinamenti tributari latino americani, dalle comuni radici, coinvolti per il prosieguo del volume.

La seconda parte del volume analizza i principi a fondamento del sistema sanzionatorio tributario di nove Paesi latino-americani: Colombia, Argentina, Cile, Messico, Brasile, Bolivia, Uruguay, Guatemala ed Ecuador.

Il *fil rouge* di tale approccio a tutto tondo è tracciato dall'analisi della reale tutela del contribuente e delle molteplici criticità rilevate. Tutti gli ordinamenti esaminati evidenziano come i diritti del contribuente siano stati – e ancora siano – considerati quali diritti di livello inferiore, in antitesi con il dovere fiscale. Permane, infatti, in tutti gli ordinamenti analizzati una demarcazione tra diritti del contribuente ed interesse fiscale, tra interpretazioni garantiste *contra* contribuente e solidaristiche *pro* fisco: un'ideale “linea Maginot”, al cui superamento il volume ambisce a fornire il proprio contributo.

*Last but not least*, il volume ha beneficiato dell'imprescindibile lavoro di coordinamento, per i contributi in lingua spagnola, di due valenti studiosi: il prof. José Andrés Rozas Valdés, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona per l'ordinamento spagnolo ed il prof. Cristian Billardi, profesor de Derecho Tributario de la Universidad de Buenos Aires (UBA), nonché segretario dell'Associazione Italiana per il Diritto Tributario Latino-Americano (AIDTL) per gli ordinamenti latino-americani.

Ad entrambi, così come agli autori che hanno partecipato a tale opera collettanea, il nostro più sentito ringraziamento.

Roberta Alfano  
Fabrizio Amatucci

## NOTA INTRODUTTIVA

di *Carla Masi Doria*

In qualità di delegata del Rettore per i Rapporti con l'America Latina dell'Università degli Studi di Napoli Federico II ho accolto con soddisfazione la realizzazione del volume *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti sanzionatori. Italia, Spagna e America latina. Derecho Tributario Comparado. Problemas comunes y aspectos sancionadores. Italia, España y Latino America* curato dai miei colleghi del Dipartimento di Giurisprudenza Roberta Alfano e Fabrizio Amatucci.

I rapporti fra l'Ateneo fridericiano – in riferimento alle sue diverse componenti in genere e al Dipartimento di Giurisprudenza in particolare – e il mondo accademico latino-americano sono particolarmente profondi. Ne sono dimostrazione le molteplici convenzioni formali e gli altrettanto importanti rapporti non istituzionalizzati presenti con un numero particolarmente elevato di Università latino-americane, specchio della vivacità delle relazioni scientifiche, sociali e personali sottese e testimonianza degli inscindibili, radicati, legami storici, economici e culturali fra il Vecchio ed Nuovo Continente. Tali rapporti, veri e propri ponti di sapere e di esperienze, sono stati alla base di un elevato numero di pubblicazioni, incontri, seminari e convegni congiunti, nonché di scambi fra studenti, dottorandi e studiosi, declinati in particolare su tre linee d'intervento sinergiche, fortemente volute dal nostro Ateneo: ricerca, didattica formativa e mobilità. Il risultato è un vivace dialogo e un continuo confronto finalizzato ad incentivare, confrontare e sviluppare nuovi e comuni orientamenti, come testimonia anche l'analisi congiunta dei diversi sistemi sanzionatori tributari realizzata nel volume.

Particolarmente convincente trovo l'approccio, in primo luogo, comparato fra sistemi sanzionatori tributari italiano e spagnolo, alla luce dei diversi principi di rango europeo e, a seguire, l'analisi dei principi sottesi ai diversi sistemi giuridici latino-americani.

È nota e tradizionalmente oggetto di studio – penso, per citare un solo esempio, a quanto ampiamente dimostrato dal progetto TMG, *Intellectual relations between Western Europe and Latin America, 1918-1939*, finanziato dall'Unione all'inizio del nuovo millennio – l'influenza dell'Europa sul mondo latino-americano e sul contributo, diretto e mediato, della contaminazione culturale europea.

Allo stesso modo, in diversi campi (dalla letteratura, alla teologia, al diritto), si iniziano a registrare movimenti inversi, dall'America Latina all'Europa.

L'insieme fortemente eterogeneo dei Paesi latino-americani si presenta, all'attualità, come parte attiva del dialogo e delle relazioni con l'Europa, cui il mondo accademico ha certamente contribuito e continua a contribuire in modo significativo.

L'Università degli Studi di Napoli Federico II, come il volume in questione dimostra, con entusiasmo e rigore scientifico e metodologico, intende continuare a approfondire le proprie energie per il rafforzamento del partenariato tra istituzioni accademiche europee e latino-americane, in un dialogo congiunto che contribuisca a fornire risposte alle molteplici sfide sottese, in un reciproco e continuo arricchimento.

*Carla Masi Doria*

PARTE I  
PRINCIPI  
IN MATERIA DI SANZIONI TRIBUTARIE  
NELL'ESPERIENZA ITALIANA E SPAGNOLA



## INTRODUZIONE

# PRINCIPI GENERALI IN MATERIA DI SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA

di *Enrico Traversa* \*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Principi europei e sanzioni amministrative tributarie: il principio di proporzionalità. – 3. Il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo. – 4. Il rispetto dei diritti della difesa. – 5. Il principio del *ne bis in idem* applicato alle sanzioni tributarie penali e amministrative. – 6. Conclusioni.

### 1. Introduzione

Un'analisi delle regole e dei principi generali dell'ordinamento dell'Unione europea applicabili alle sanzioni amministrative tributarie deve partire necessariamente dalla constatazione che queste sono rimaste fino ad oggi nella competenza quasi esclusiva dei legislatori degli Stati membri. La motivazione di tale riserva di competenza a favore dei legislatori nazionali va ricercata verosimilmente nella circostanza che la sovranità statale trova la sua massima espressione giuridica nel diritto punitivo e nel diritto tributario, settori entrambi – per motivazioni diverse seppur complementari – che gli Stati membri hanno fortemente difeso, nei diversi contesti e periodi storici, da possibili ingerenze sovranazionali<sup>1</sup>. Occorre infatti rilevare *in limine* che non sussistono ostacoli di natura giuridico-istituzionale rispetto all'adozione diretta, da parte delle Istituzioni dell'Unione europea, di atti legislativi contenenti norme dettagliate in materia di sanzioni amministrative relative alle imposte armonizzate. E ciò nonostante la competenza in materia di violazioni tributarie e delle relative sanzioni è rimasta fino ad ora integralmente attribuita ai legislatori degli Stati membri. La Corte di giustizia – non solo con riferimento al sistema sanzionatorio in materia di IVA<sup>2</sup> –

---

\* Già Direttore del Servizio giuridico della Commissione europea. Professore a contratto di diritto dell'Unione europea, Università di Bologna.

<sup>1</sup> F. MONTANARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 6, 473; F. PITRONE, *Forma e sostanza della sovranità tributaria. Gli effetti del progetto BEPS e del coordinamento fiscale nell'UE*, in F. AMATUCCI, R. CORDEIRO GUERRA (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale internazionale*, Roma, 2017, 329.

<sup>2</sup> *Ex multiis*, CGUE, 19 luglio 2012, sent. C-263/11, *Redlihs*, punto 44 e CGUE, 20 giugno 2013, causa C-259/12, *Rodopi*, punto 31.

ha infatti costantemente affermato anche prima dell'entrata in vigore della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che “in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa (europea), gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate”<sup>3</sup>. Va tuttavia rilevato che la legislazione degli Stati membri disciplinante le sanzioni tributarie risulta fortemente condizionata dai principi generali dell'ordinamento giuridico europeo. Ruolo nevralgico di integrazione ed interpretazione di tali principi è stato svolto dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (CEDU) – garante della conformità delle legislazioni ai principi contenuti nella Convenzione EDU – che proprio con riferimento alle sanzioni ha definito il suo importantissimo ruolo nel settore tributario e, soprattutto, dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, che ha dato un contributo assolutamente fondamentale allo sviluppo di un sistema di garanzie per il contribuente in particolare per quanto riguarda il sistema sanzionatorio.

Alla CGUE è stato in primo luogo richiesto di verificare se le normative nazionali aventi ad oggetto le sanzioni tributarie nei settori disciplinati da direttive di armonizzazione fiscale costituiscono “attuazione del diritto dell'Unione” secondo quanto previsto dall'art. 51, par 1, della Carta dei diritti fondamentali ai fini dell'applicabilità della Carta medesima, nonostante tali direttive non contengano disposizioni specifiche in tema di sanzioni per le violazioni degli obblighi a carico dei contribuenti<sup>4</sup>. La Corte ha richiamato ancora una volta il proprio principio generale interpretativo costituito dal c.d. “effetto utile” della direttiva, per respingere tutte le obiezioni sollevate dagli Stati membri e volte ad escludere l'applicabilità della Carta dei diritti fondamentali alle legislazioni nazionali in materia di sanzioni tributarie<sup>5</sup>. La Corte ha poi ribadito l'effetto vincolante

---

<sup>3</sup> CGCE, 26 ottobre 1995, causa C-36/94 *Siesse*; CGCE, 12 luglio 2001, causa C-262/99 *Loulidakis*, punto 67. Gli Stati sono, in ogni caso, “tenuti a esercitare tale competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali”; CGUE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Akerberg Fransson*, punti 25, 27 e 28. La Corte aveva inizialmente affermato che le sanzioni irrogate per errate dichiarazioni IVA costituiscono attuazione degli artt. 2, 250 e 273 della direttiva IVA 2006/112/CE e del sotteso e più generale obbligo per gli Stati membri “di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'iva sia interamente riscossa nel suo territorio e di lottare contro la frode”. Il punto 25 relativo al fondamentale obbligo degli Stati membri di lottare contro la frode e di assicurare l'integrale riscossione dell'IVA, riprende a sua volta alla lettera il punto 37 della motivazione della più nota CGCE, 17 luglio 2008, causa C-132/06, *Commissione c. Italia*, punto 47, sul c.d. condono tombale IVA, su cui R. ALFANO, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 477; E. TRAVERSA, *I condoni fiscali degli Stati membri e la loro compatibilità con il diritto dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2010, 253.

<sup>4</sup> CGUE, 16 maggio 2017, causa C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, punto 38. Su cui S. ARMELLA, *Cooperazione fiscale tra paesi UE e tutela del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2017, 40, 3109. La Corte di giustizia ha affermato che, per assicurare l'“effetto utile” della direttiva 2011/16/UE, gli Stati membri devono prevedere nella legislazione di trasposizione della direttiva stessa delle sanzioni pecuniarie “che garantiscano che gli amministrati siano adeguatamente incitati a dar seguito alle domande formulate dalle autorità tributarie e, di riflesso, consentano all'autorità interpellata di ottemperare al suo obbligo nei confronti dell'autorità richiedente”.

<sup>5</sup> Anche se le direttive in materia di IVA, accise e più in generale di armonizzazione fiscale non pre-

anche rispetto al sistema sanzionatorio di diritto nazionale, dei principi generali dell'ordinamento europeo che si traducono in altrettanti ed ulteriori limiti ai poteri d'azione anche delle amministrazioni tributarie degli Stati membri, con conseguente obbligo di rispettare le norme generali contenute nella Carta dei diritti fondamentali anche in campo sanzionatorio. La Corte ha in tal modo assicurato ai contribuenti assoggettati ai tributi armonizzati a livello europeo, in particolare IVA e accise, la più ampia applicazione, sia dei diritti fondamentali sanciti dalla Carta, sia dei principi generali dell'ordinamento dell'Unione, in tutte le fasi del procedimento amministrativo suscettibile di sfociare in un atto di irrogazione di una sanzione<sup>6</sup>. Appare pertanto utile a questo punto procedere ad un'analisi ricognizione dei principi interpretativi elaborati dalla giurisprudenza della CGUE in tema di sanzioni amministrative tributarie.

## 2. *Principi europei e sanzioni amministrative tributarie: il principio di proporzionalità*

Il principio cardine alla base delle numerose pronunce della CGUE che hanno definito i limiti dei sistemi sanzionatori tributari degli Stati membri dell'Unione europea è certamente quello di proporzionalità – criterio guida cui debbono essere informati i provvedimenti, normativi, amministrativi e giurisdizionali, adottati dalla autorità nazionali – che impone di non eccedere quanto necessario al raggiungimento degli scopi di interesse generale perseguiti.

Il principio sarà diffusamente trattato in seguito con riferimento sia all'ordinamento italiano, che a quello spagnolo. In questa sede è sufficiente evidenziare che complesso e poliedrico concetto di proporzionalità ha trovato piena applicazione nel sistema europeo<sup>7</sup> e dall'entrata in vigore del Trattato di Lisbona e della Carta dei di-

---

vedono espressamente l'applicazione di sanzioni in caso di infrazioni commesse dai soggetti passivi d'imposta. CGUE, 16 maggio 2017, causa C-682/15, *Berlioz*, cit., punti 39 e 40, la Corte ha rilevato che tale silenzio "non osta a che queste ultime (misure sanzionatorie) siano considerate come rientranti nell'attuazione di tale direttiva e, di riflesso, nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione".

<sup>6</sup> Sulla base della precitata sentenza *Akerberg Fransson* la Corte ha poi proceduto ad un'ulteriore precisazione nella più recente CGUE, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, punto 59. La questione traeva origine da un atto di accertamento con il quale l'amministrazione fiscale ungherese aveva negato al soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA e irrogato una sanzione pecuniaria. La Corte ha dichiarato incompatibili, applicando la Carta dei diritti fondamentali alla legislazione nazionale contestata in quanto questa costituiva "attuazione del diritto dell'Unione" ai sensi dell'art. 51.1 della Carta stessa, sia il provvedimento finale di sanzione, che il previo atto di rettifica dell'IVA dovuta dal soggetto passivo in seguito all'accertamento di una frode.

<sup>7</sup> Dal punto di vista esclusivamente sanzionatorio tributario: A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012; F. AMATUCCI, *Sanzioni tributarie e proporzionalità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 3, 5; D. COPPA, *Questioni attuali in tema di sanzioni amministrative*, in *Rass. trib.*, 2016, 1023; F. MONTANARI, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione*, cit., 472; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 154; C. BUCCICO, *L'applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, 933.

ritti fondamentali, è espressamente enunciato all'art. 49 della Carta medesima. In particolare, il par. 3 dello stesso art. 49, con riferimento diretto alle sanzioni penali, sancisce che: "le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato". In realtà già molto prima dell'entrata in vigore della Carta dei diritti fondamentali il principio era stato elaborato dalla Corte, che lo aveva mutuato dai diversi sistemi costituzionali nazionali ed in primo luogo dall'ordinamento tedesco, nel corso della propria costante attività di adeguamento dell'ordinamento dell'Unione alle "tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri" (art. 6.3 TUE)<sup>8</sup>. La Corte, infatti, tradizionalmente – in campo tributario e non solo – fonda le proprie decisioni su principi generali dell'ordinamento giuridico europeo di sua stessa elaborazione: tali principi fungono da limiti all'azione dei legislatori e delle amministrazioni tributarie nazionali qualora tale azione si traduca in una violazione dei diritti fondamentali del contribuente<sup>9</sup>. La Corte ha sviluppato il principio di proporzionalità nella sua abbondante giurisprudenza in materia e lo ha fatto assurgere a principio generale dell'ordinamento giuridico europeo, adottandolo quale proprio parametro di valutazione dell'attività normativa ed amministrativa degli Stati membri e quale criterio di interpretazione della legislazione tributaria dell'Unione<sup>10</sup>. In base a tale principio gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che consentano di raggiungere efficacemente l'obiettivo di interesse pubblico perseguito dal diritto interno, ma con il minor pregiudizio possibile per gli obiettivi e i principi generali dell'ordinamento dell'Unione<sup>11</sup>.

Tale principio di proporzionalità è stato applicato dalla CGUE anche alle infrazioni, e relative sanzioni, puramente amministrative previste in tutti gli ambiti di legislazione dell'Unione, inizialmente a quelli affini al settore tributario, quale quello doganale<sup>12</sup> e, successivamente, anche al diritto tributario *stricto sensu*<sup>13</sup>.

---

<sup>8</sup>La Corte di giustizia vi ha fatto infatti esplicito riferimento sin dagli esordi della sua giurisprudenza: CGCE, 16 luglio 1956, causa C-8/55, *Fédération Charbonnière*; CGCE, 14 dicembre 1962, cause riunite C-5-11, 13-15/62, *Società acciaierie San Michele*, CGCE, 19 marzo 1964 in C-18/63, *Schmitz*.

<sup>9</sup>En. TRAVERSA, Ed. TRAVERSA, *Limiti ai procedimenti di elaborazione legislativa derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea*, in C. GLENDI, G. CORASANITI, C. CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario, Atti del convegno per i 90 anni di diritto e pratica tributaria*, Tomo I, Padova, 2019, 747.

<sup>10</sup>Dalla prima pronuncia di riferimento, CGCE, 17 dicembre 1970, sent. C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft* si sono succedute innumerevoli sentenze fra le quali: CGCE, 10 marzo 2009, sent. C-169/07, *Hartlauer*; CGCE, 8 settembre 2009, sent. C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Bwin International*; CGUE, 29 ottobre 2010, sent. C-188/09 *Profaktor Kulesza*; CGUE, 26 gennaio 2012, sent. C-588/10, *Naczelny Sąd Administracyjny Izba I. F. AMATUCCI, Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 3.

<sup>11</sup>CGCE, 15 dicembre 2005, sent. C-148/04, *Unicredit*; CGCE, 6 ottobre 2009, sent. C-153/08, *Commissione/Spagna*.

<sup>12</sup>L'opera di limitazione della discrezionalità degli Stati membri in materia di regimi sanzionatori è iniziata verso la fine degli anni ottanta del secolo scorso, in settori vicini a quello tributario, in particolare il diritto doganale e quello delle risorse proprie. CGCE, 21 settembre 1989, causa C-68/88, *Comm./Grecia*, punti 21-28.

<sup>13</sup>Innumerevoli le sentenze della Corte di giustizia sul punto. Il *leading case* probabilmente più fa-

La natura fortemente afflittiva di molte sanzioni amministrative tributarie ha determinato, in sede europea, la loro sostanziale assimilazione alle sanzioni penali, anche in ragione dell'influenza della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo che ha specificato chiaramente come la normativa nazionale che ponga in essere la restrizione di una libertà fondamentale sia tenuta a perseguire l'obiettivo proposto in modo coerente e sistematico<sup>14</sup>.

Le sanzioni debbono fondarsi sulla gravità del comportamento e della violazione posta in essere, non debbono eccedere quanto necessario al fine, sia di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e l'adempimento degli obblighi formali imposti ai contribuenti a fini di controllo, sia di evitare preventivamente l'evasione d'imposta<sup>15</sup>. La severità della sanzione deve inoltre essere direttamente proporzionale alla gravità della violazione commessa dal soggetto responsabile, così come affermato in un primo tempo dalla Corte di giustizia<sup>16</sup> e successivamente sancito sia dall'art. 49.3 della Carta dei diritti fondamentali – principio di proporzionalità della pena – sia dall'art. 52, par. 1 della stessa, in tema di limitazioni ai diritti e alle libertà fondamentali. Quanto specificato dalla Corte EDU in tema di proporzionalità delle sanzioni deve potersi applicare alle controversie relative a violazioni di norme tributarie nazionali costituenti attuazione di direttive UE di armonizzazione fiscale, in ragione di quanto previsto dalla Carta<sup>17</sup>. D'altra parte, il rispetto del principio di proporzionalità non impedisce che le sanzioni tributarie possano e debbano essere sufficientemente severe per porre in es-

---

moso è CGCE, 12 settembre 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes*. Fra le più recenti e di maggiore eco, CGUE, 17 luglio 2014, sent. C-272/13, *Equoland*, punto 35: "per valutare se una simile sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa".

<sup>14</sup>Corte EDU, 22 gennaio 2009, *Bulves AD contro Bulgaria*, punto 62. In seguito Corte EDU, 18 giugno 2013, *S.C. Complex Herta Import Export S.R.L. Lipova c. Romania*, Corte EDU, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e a. c. Italia*. C. BROKELIND, *The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights. Does the EU Need a Policy on Taxation and Human Rights?*, in AA.VV., *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, 2011, così come citato e ripreso da G. MARINO, *La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU*, cit., nota 4.

<sup>15</sup>F. AMATUCCI, *Sanzione tributaria e proporzionalità*, cit., 8: attraverso l'estensione della proporzionalità si evidenzia la coerenza del sistema sanzionatorio tributario, che non deve risultare complessivamente squilibrato nella severità per fattispecie o categorie di infrazioni o illeciti comparabili.

<sup>16</sup>Il diritto ad una sanzione proporzionata alla gravità dell'infrazione sancito dall'art. 49.3 della Carta dei diritti fondamentali può assimilarsi a quanto previsto e garantito dall'art. 1, prot. 1 della Convenzione EDU e delle libertà fondamentali.

<sup>17</sup>Si pensi al disposto dell'art. 17 – Diritto di proprietà – dell'art. 51.1 – attuazione del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri – art. 52.1 – limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà fondamentali – e art. 52.3, per la corrispondenza fra un diritto fondamentale CEDU e un diritto fondamentale UE. La Corte di giustizia afferma – sentenza 4 ottobre 2018, C-384/17, *Link Logistik*, punto 45, – che la sanzione inflitta non soltanto deve riflettere la gravità dell'infrazione, ma anche che nella determinazione del tipo e dell'importo della sanzione l'amministrazione tributaria di ogni Stato membro deve tenere conto delle specifiche circostanze di ogni ipotesi di violazione di norme tributarie. Sul punto si veda altresì A. MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, cit., *passim*.

sere un effetto realmente dissuasivo<sup>18</sup>. La graduazione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario di uno Stato membro deve prendere in considerazione – in ragione della proporzionalità – una pluralità di variabili rilevanti in sede legislativa, amministrativa e giudiziaria. Occorre inoltre tener conto degli altri parametri fondamentali del principio, al di là del criterio quantitativo o dell'ammontare dell'imposta evasa. Oltre alla ragionevolezza e coerenza dell'intero sistema sanzionatorio ed al rispetto dei divieti di discriminazione e di restrizioni delle libertà fondamentali di circolazione nell'ambito del mercato interno dell'Unione, occorre verificare il danno erariale realizzatosi, ovvero la gravità della violazione commessa dal contribuente, soprattutto se si tratta di obblighi c.d. formali. Il principio di proporzionalità si impone, dunque, obbligatoriamente anche ai legislatori degli Stati membri già nella fase della determinazione degli elementi costitutivi di un'infrazione e delle regole disciplinanti gli importi delle sanzioni, nonché nell'identificazione degli elementi di cui l'amministrazione tributaria può e deve tener conto ai fini della fissazione dell'importo o delle misure correlate alla sanzione per la singola fattispecie, in un necessario contemperamento di interessi<sup>19</sup>.

La conformità delle sanzioni al principio di proporzionalità deve essere assicurata dal giudice nazionale, in ragione del presupposto che soltanto nel processo di merito sia possibile un'analisi effettivamente rispondente alle diverse variabili, in termini di gravità della violazione e/o di constatazione identificazione di un'effettiva evasione d'imposta. Tale rinvio alla responsabilità ultima del giudice remittente salvaguarda parzialmente la competenza degli Stati membri in materia sanzionatoria, ma non è scevro da difficoltà, posta la complessità di verifica, per il giudice tributario, della gravità del comportamento. Occorre infatti tener conto anche della finalità deterrente delle sanzioni tributarie, valutando allo stesso tempo anche la reale efficacia dei controlli e degli strumenti presuntivi o standardizzati che impongono al contribuente una serie di adempimenti di tipo formale.

Il giudice nazionale ha dunque il compito, da un lato, di valutare se, in concreto, il *quantum* della sanzione possa considerarsi sproporzionato ed eccessivo e, dall'altro, di dare alla norma sanzionatoria un'interpretazione che permetta di tener conto sia della natura e della gravità della violazione che detta sanzione mira a punire, che delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa, con particolare attenzione ad evitare i possibili automatismi che possano, per semplicità, essere previsti dalla norma stessa<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> CGUE, 22 marzo 2017, sent. C-497/15, *Euro-Team*, punto 42.

<sup>19</sup> CGCE, 12 gennaio 2006, sent. C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen, Fulcrum e Bond House*; CGCE, 11 maggio 2006, sent. C-384/04, *FTI*; la proporzionalità come la certezza giuridica deve trovare applicazione anche con riferimento alle misure nazionali ed europee di lotta antifrode; CGUE, 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *Fatorie*. G.E. DEGANI, *Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2018, 4, 1054.

<sup>20</sup> CGUE, 20 giugno 2013, causa C-259/12, *Rodopi*; CGUE, 26 aprile 2017, causa C-564/15, *Tibor Farka*. CGUE, 5 ottobre 2016, causa C-576/15, *Maya Marinova* e, successivamente, CGUE, 21 novembre 2018, causa C-648/16, *Fontana*.

### 3. Il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo

Un altro e non meno importante principio generale dell'ordinamento dell'Unione applicato dalla Corte in materia di sanzioni tributarie è il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo, sancito dall'art. 47, comma 1, della Carta dei diritti fondamentali.

Il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo ha trovato, sin dalla metà degli anni ottanta del secolo scorso, la sua genesi nella giurisprudenza della Corte di giustizia<sup>21</sup>. Esso ha in seguito formato l'oggetto di una solida e provvidenziale trasposizione negli artt. 47<sup>22</sup> della Carta dei diritti fondamentali e 19 del Trattato sull'Unione europea. La Corte di giustizia ha evidenziato una doppia anima di tale principio generale. Se, infatti, da un lato, esso costituisce il parametro con cui misurare il funzionamento dell'ordinamento giuridico dell'Unione, dall'altro la corretta applicazione del principio del diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo è indispensabile per la protezione dei diritti individuali dal punto di vista dell'ordinamento interno degli Stati membri.

Ciò premesso, appare particolarmente interessante rilevare, fra le tante pronunce aventi ad oggetto tale diritto fondamentale conferito a tutti i soggetti dell'ordinamento dell'Unione, l'esistenza di una serie coerente di sentenze aventi a specifico oggetto la tutela giurisdizionale del contribuente destinatario di un provvedimento sanzionatorio.

L'ormai consolidata giurisprudenza sul principio di effettività della tutela giurisdizionale evidenzia come tale diritto si sostanzia nella garanzia di una protezione adeguata della situazione soggettiva lesa, mediante un rimedio finalizzato al soddisfacimento delle esigenze del singolo contribuente e pertanto dotato di una sua autonomia nell'ambito di un sistema di tutela riferito *anche* alle posizioni individuali<sup>23</sup>. La Corte di giustizia ha chiarito la portata tale principio in alcune importanti pronunce in materia di sanzioni tributarie. In particolare la Corte lo ha tradotto nel potere del giudice di accedere alla richiesta di informazioni notificata all'amministrazione che ha irrogato la sanzione da parte dell'amministrazione di un altro Stato membro e nel conseguente potere del giudice stesso di ridurre l'importo della sanzione irrogata al contribuente per il rifiuto di fornire compiutamente tali informazioni<sup>24</sup>. Parimenti, *ex art.* 47 della Carta, i giudici dell'Unione hanno affermato il diritto del contribuente ad una notificazione del testo integrale del provvedimento sanzionatorio<sup>25</sup>. Infine, sempre in no-

---

<sup>21</sup> *Ex multis*, CGCE, 15 maggio 1986, causa C-222/84, *Johnston*: nell'ipotesi di violazione della libera circolazione dei lavoratori, la Corte ha stabilito l'esigenza quale principio generale di diritto comunitario di assicurare un rimedio di natura giurisdizionale contro qualsiasi decisione di un'autorità nazionale, al fine di assicurare al singolo la tutela effettiva del suo diritto.

<sup>22</sup> L'art. 47 della Carta riprende – con tutt'altra e maggiore coerenza – quanto sancito dagli artt. 6 e 13 della Convenzione EDU.

<sup>23</sup> CGCE, 15 ottobre 1987, causa C-222/86, *Heylens*; CGCE, 25 luglio 2002, causa C-50/00, *Union Pequeños Agricultores*; CGCE, 3 settembre 2008, cause riunite C-402/05P e C-415/05P, *Kadi e Al Barakat*; CGUE, 28 novembre 2013, causa C-280/12, *Consiglio c. Fulmen e Mahmoudian*.

<sup>24</sup> Sentenza *Berlioz Investment Fund*, cit., punti 83 e 89.

<sup>25</sup> CGUE, 26 aprile 2018, causa C-34/17, *Donnellan*, punto 58.

me dell'effettività della tutela giurisdizionale, la Corte ha riconosciuto il potere del giudice di verificare la legittimità dell'assunzione delle prove in procedimenti amministrativi in cui il soggetto passivo IVA non era parte, prove poste a fondamento da parte dell'amministrazione di un successivo provvedimento sanzionatorio<sup>26</sup>.

L'inclusione, da parte della Corte di giustizia, delle norme tributarie nazionali che prevedono sanzioni tributarie, nel campo di applicazione *ratione materiae* della Carta dei diritti fondamentali consente di conseguenza di elevare notevolmente il livello di tutela dei diritti del contribuente europeo, in ragione dei poteri di sindacato giurisdizionale riconosciuti dalla Corte di giustizia al giudice nazionale adito dal contribuente con il ricorso contro il provvedimento sanzionatorio. La Corte ha altresì stabilito una stretta relazione fra il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva ed il rispetto dei diritti della difesa, relazione che deve essere valutata in funzione delle circostanze specifiche di ciascuna fattispecie e che trova applicazione anche in sede sanzionatoria<sup>27</sup>, in particolare in ragione della natura dell'atto in oggetto e del contesto in cui è stato adottato.

#### 4. Il rispetto dei diritti della difesa

Nel sistema tributario italiano il principio del rispetto del diritto di difesa trova la sua prima e concreta applicazione in sede processuale sulla base della giurisprudenza della Corte costituzionale per la quale il diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* opera nella fase giurisdizionale ma non in quella amministrativa<sup>28</sup>. Molteplici sono state tuttavia le istanze della dottrina che hanno auspicato un'estensione dell'applicazione del medesimo principio, quanto meno con riferimento alla garanzia del contraddittorio, anche in sede di procedimento amministrativo<sup>29</sup>.

Il rispetto del diritto di difesa è stato oggetto di un'accurata elaborazione sia ad opera della Corte EDU<sup>30</sup> che della Corte di giustizia<sup>31</sup>, le quali lo reputano d'appli-

<sup>26</sup> Sentenza *Glencore Agricolture Hungary*, cit., punti 65, 67 e 69.

<sup>27</sup> CGUE, 26 luglio 2017, C-348/16, *Sacko*, punto 41.

<sup>28</sup> In particolare, Corte cost., 7 luglio 2015, n. 132, con nota di G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1217. In precedenza, Corte cost., 22 febbraio 2010, n. 77.

<sup>29</sup> *Ex multis*, A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011; F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 267; S. FIORENTINO, *Le condizioni di efficacia del contraddittorio endoprocedimentale*, in F. AMATUCCI, R. ALFANO (a cura di), *Ordinamenti tributari a confronto: Italia, Spagna, Colombia Problematriche comuni e aspetti procedurali*, Torino, 2017, 140.

<sup>30</sup> F. TESAURO, *Tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, in *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria*, cit., 369.

<sup>31</sup> *Prima inter pares*, l'esemplare CGCE, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*. Analogamente, CGUE, 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *WebMindLicenses*, punto 84.

cazione anche laddove le singole normative nazionali attuative del diritto dell'Unione non lo prevedano espressamente. In particolare i giudici europei hanno elevato il diritto al contraddittorio a principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea, al di là del diritto ad un processo equo, svolto in termini ragionevoli e conformemente al diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva<sup>32</sup>. Il rispetto del diritto di difesa deve essere garantito in tutte le ipotesi in cui l'Amministrazione ponga in essere un atto produttivo di effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario, che deve poter far valere le proprie ragioni prima della conclusione del procedimento tributario. Più precisamente, il contribuente deve in ogni circostanza – procedimentale e processuale – avere la facoltà di incidere nella definizione del contenuto del provvedimento di cui sarà destinatario. Anche nell'ambito di procedimenti sanzionatori deve pertanto essere garantita la possibilità per il contribuente di manifestare le proprie ragioni sui diversi elementi sui quali l'amministrazione intenda fondare la sua decisione.

La recente e già citata sentenza *Glencore Agriculture Hungary* rappresenta un fondamentale sviluppo del principio anche in materia di procedimenti di irrogazione di sanzioni tributarie nella misura in cui tale pronuncia evidenzia la stretta connessione fra il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo di cui all'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali e il principio del rispetto dei diritti della difesa sancito all'art. 48 della Carta medesima. Il diritto dell'Unione non prevede norme relative alle modalità di assunzione delle prove in materia di irregolarità o frodi relative all'IVA. Ne consegue che le amministrazioni tributarie nazionali, nella loro attività di accertamento degli "elementi oggettivi" suscettibili di dimostrare la responsabilità del soggetto passivo IVA, si trovano ad applicare le pertinenti norme legislative del loro Stato membro che in ogni caso devono rispettare i diritti fondamentali garantiti dalla Carta, fra i quali, per l'appunto, il diritto di difesa. Le argomentazioni giuridiche sviluppate dalla Corte devono pertanto potersi riferire anche all'irrogazione delle sanzioni. I destinatari di decisioni che, come quelle aventi ad oggetto sanzioni, incidono negativamente sugli

---

<sup>32</sup> L'esistenza di un vero e proprio diritto europeo al contraddittorio, oltre che nell'art. 48 della Carta dei diritti fondamentali nell'ambito del processo penale, trova fondamento anche nell'art. 41, par. 2.a) per quanto riguarda i procedimenti amministrativi e tale diritto fondamentale comporta ulteriori conseguenze. In primo luogo la Corte ha sottolineato che 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 dell'Unione e dev'essere garantito anche in assenza di norme specifiche riguardanti tale procedimento. Ancora, il privato deve essere posto nelle condizioni di conoscere ogni elemento su cui si fonda la contestazione dell'amministrazione e deve avere la possibilità di poter procedere ad un confronto contraddittorio con l'amministrazione stessa: CGUE, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou*; CGUE, luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics*, punto 38: il principio del rispetto dei diritti della difesa impone che il destinatario di una decisione per lo stesso lesiva sia messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata. CGUE, 17 maggio 2017, causa C-682/15, *Berlioz*. Per un'analisi dello sviluppo della giurisprudenza in materia si richiama En. TRAVERSA, Ed. TRAVERSA, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, 4, 1365, in particolare, par. 2, punto 1 ss. M.G. DE FLORA, *La importancia de la participación del contribuyente en el procedimiento tributario*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 423.

interessi degli amministrati, hanno il diritto di essere ascoltati o comunque di presentare osservazioni durante il procedimento amministrativo e, in ogni caso, prima dell'adozione del provvedimento finale. E questo, anche se la legislazione europea applicabile o quella nazionale di trasposizione non prevedano tale fase del procedimento consistente nella previa audizione dell'interessato<sup>33</sup>.

Inoltre, nella medesima sentenza, il diritto di accesso sembra assumere una cogenza ancora più forte di quella del diritto al contraddittorio, con una tutela dai confini più ampi. In applicazione del principio generale del rispetto dei diritti della difesa, il destinatario di un provvedimento sanzionatorio deve infatti poter aver accesso al fascicolo e a tutti gli atti sui quali l'amministrazione fiscale intende fondare la propria decisione; "ogni eventuale restrizione a determinati documenti deve essere giustificata da obiettivi di interesse generale e non costituire una limitazione sproporzionata in grado di ledere la sostanza stessa del diritto di difesa del contribuente"<sup>34</sup>.

La recente sentenza *Glencore* delinea quindi un utile ed importante quadro di sintesi dei diversi principi generali dell'ordinamento dell'Unione e di analisi del loro necessario contemperamento, determinandone un ampliamento delle ipotesi applicative alle diverse fasi del procedimento, fino all'eventuale atto finale di irrogazione delle sanzioni.

### 5. Il principio del *ne bis in idem* applicato alle sanzioni tributarie penali e amministrative

L'analisi della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di tutela dei diritti del contribuente non potrebbe considerarsi completa se essa non includesse anche le pronunce riguardanti l'applicazione del principio del *ne bis in idem* al cumulo di sanzioni tributarie amministrative e sanzioni tributarie penali previsto, e quindi ammesso, dalle legislazioni di molti Stati membri fra i quali l'Italia<sup>35</sup>. La norma di riferimento nell'ordinamento dell'Unione europea è l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali

<sup>33</sup> Sentenza *Glencore*, punti 39, 41 e 42 e, prima ancora CGCE, del 15 ottobre 1987, causa C-222/86, *Heylens e a.*, punto 15. F. MATTARELLI, *Contestazione dell'iva detratta e frode del fornitore: la Corte di giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 30 novembre 2019, 4. A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 4, 1315.

<sup>34</sup> Sentenza *Glencore*, punti 37, 43, 52, 53 e 55. Il diritto di accesso all'informazione della persona interessata comporta *in primis* la possibilità di esercitarlo su propria iniziativa, onde verificarne l'attendibilità ed eventualmente utilizzarla a propria difesa nell'ambito del procedimento e del processo. L'amministrazione ha l'obbligo di rendere edotto il singolo delle informazioni in proprio possesso. P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, cit., 100, ritiene che la tutela di tale diritto non abbia carattere assoluto: sono ammessi temperamenti in ragione della potenziale applicabilità di altri principi generali del diritto dell'Unione europea.

<sup>35</sup> G. MELIS, M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 597.

(“Diritto a non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato”) che così recita: “Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell’Unione a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge”. Tale articolo trova il suo antecedente diretto nell’art. 4, par. 1<sup>36</sup>, del prot. 7 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo, ed in forza dell’art. 52, par. 3, della Carta dell’Unione “il significato e la portata degli stessi (diritti fondamentali) sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione (EDU)”. Da questo collegamento normativamente previsto fra l’art. 50 della Carta dell’Unione e l’art. 4, prot. 7, della CEDU sono derivate due giurisprudenze parallele e parzialmente interagenti, rispettivamente della Corte EDU e della Corte di giustizia dell’Unione europea, aventi entrambe ad oggetto il medesimo principio del divieto di cumulo di sanzioni riferite alla stessa infrazione<sup>37</sup>.

Va tuttavia rilevata *in limine* una differenza sostanziale fra i poteri di intervento della due corti dal punto di vista dell’efficacia e della tempestività della tutela del contribuente. La Corte EDU può infatti essere adita da un soggetto soltanto una volta esauriti tutti i rimedi giurisdizionali di diritto interno. Qualora la stessa Corte EDU dichiari che uno Stato contraente ha violato una disposizione della Convenzione o dei suoi Protocolli, essa “accorda, se del caso, un’equa soddisfazione alla parte lesa”<sup>38</sup>, il che rappresenta manifestamente un rimedio *ex post* rispetto al diritto fondamentale del contribuente a non essere perseguito o sanzionato due volte per la medesima infrazione. Al contrario, la questione pregiudiziale di interpretazione di una norma di diritto dell’Unione che ogni giudice di uno Stato membro è abilitato a porre alla Corte di giustizia, presuppone un processo ancora pendente e da questo consegue che l’intervento dei giudici dell’Unione si situa necessariamente *ex ante* rispetto all’emanazione della sentenza di merito del giudice nazionale. Al riguardo e sulla base dell’esperienza di oltre sei decenni si può senz’altro affermare che la sentenza interpretativa della Corte di giustizia condiziona spesso in modo diretto e determinante l’esito della controversia fra amministrazione tributaria e contribuente grazie all’applicazione dei principi generali relativi ai rapporti fra diritto dell’Unione e diritti degli Stati membri, quali il principio della disapplicazione della norma nazionale incompatibile<sup>39</sup> e quello dell’“interpretazione conforme” (della disposizione di diritto nazionale rispetto alla corrispondente norma di diritto dell’Unione). Se pertanto la Corte di giustizia dichiara nella sua sentenza che l’instaurazione di un secondo processo contro lo stesso contribuente e per gli stessi fatti costituisce una violazione dell’art. 50 della Carta, il giudice nazionale sarà tenuto a dichiarare estinto tale medesimo secondo

<sup>36</sup> Sulla relativa giurisprudenza v. G. MARINO, *La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 3, 22; J. KOKOTT, P. PISTONE, R. MILLER, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 454.

<sup>37</sup> Per un’analisi “in parallelo” delle principali sentenze della Corte EDU e della Corte di giustizia, v. R. ALFANO, E. TRAVERSA, *L’impatto del diritto europeo sull’applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 10-65.

<sup>38</sup> Art. 41 CEDU.

<sup>39</sup> R. ALFANO, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2007, 3, 848.

processo in forza dell'efficacia vincolante delle sentenze della Corte quanto all'interpretazione del diritto dell'Unione.

Alla Corte EDU va ascritto l'indubbio merito di aver allargato notevolmente il campo di applicazione dell'art. 4, prot. 7, della CEDU fino a ricomprendere le ipotesi di cumulo di sanzioni penali in senso proprio e sanzioni qualificate come amministrative in diritto nazionale, inflitte allo stesso soggetto per i medesimi comportamenti. La Corte EDU ha infatti elaborato fin dal 1976 nella sua nota sentenza *Engel*<sup>40</sup> tre criteri per stabilire la sussistenza di un'infrazione "di natura penale" dal punto di vista sostanziale: la qualificazione giuridica dell'infrazione e del relativo procedimento nel diritto nazionale applicabile, la natura dell'infrazione e la finalità e il grado di severità della sanzione. La Corte EDU ha avuto poi molteplici occasioni per precisare ulteriormente il contenuto di questi tre parametri di valutazione dell'esistenza di un'infrazione di natura sostanzialmente penale, fra le quali meritano di essere ricordate le sentenze *Grande Stevens*<sup>41</sup>, *Pirrtimäki*<sup>42</sup> e *A e B*<sup>43</sup>, delle quali le ultime due hanno ad oggetto proprio il cumulo di sanzioni tributarie amministrative, ovvero qualificate come tali in diritto nazionale, e sanzioni penali.

Nel rinviare ai numerosi studi sulla successione delle varie pronunce della Corte EDU in materia di *ne bis in idem* applicato alle legislazioni tributarie nazionali<sup>44</sup>, merita di essere rilevato in questa sede come la Corte di giustizia si sia sostanzialmente allineata all'evoluzione della giurisprudenza CEDU pervenendo all'affermazione di principi interpretativi dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali del tutto analoghi a quelli relativi all'art. 4, prot. 7, della Convenzione EDU. Il "punto d'approdo" della giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di *ne bis in idem* è attualmente rappresentato dalle tre sentenze emanate in pari data – 20 marzo 2018 – su rinvio di altrettanti giudici italiani<sup>45</sup>, delle quali la principale (*Menci*) riguarda proprio un caso di duplice irrogazione di sanzioni tributarie per la medesima infrazione. L'amministrazione finanziaria italiana aveva inflitto al sig. *Menci* una sanzione amministrativa per omesso versamento dell'IVA pari al 30% dell'imposta dovuta dal soggetto passivo, sanzione alla quale era seguito, da parte della competente Procura della Repubblica, l'avvio di un procedimento penale per gli stessi fatti dinanzi ad un tribunale italiano.

La Corte di giustizia ha in primo luogo riqualificato come "di natura penale" ai sensi dell'art. 50 della Carta, la sanzione amministrativa pari al 30% dell'IVA non versata nel termine dal sig. *Menci*, a motivo della severità e della conseguente finalità

<sup>40</sup> Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel c. Paesi Bassi*.

<sup>41</sup> Corte EDU, 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia*.

<sup>42</sup> Corte EDU, 20 maggio 2014, *Pirrtimäki c. Finlandia*.

<sup>43</sup> Corte EDU, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*.

<sup>44</sup> Oltre a quelli già citati, M.C. FREGNI, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, 2, 211; G. MARINO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in C. GLENDI e altri (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo II, Padova, 2019, 638.

<sup>45</sup> CGUE, 20 marzo 2018, causa C-524/15, *Luca Menci*; causa C-537/16, *Garlsson Real Estate*; causa C-596/16, *Di Puma e Zecca*.

chiaramente repressiva della sanzione stessa, che si aggiungeva al pagamento integrale dell’IVA dovuta dal soggetto passivo. La Corte ha poi esaminato le ragioni di interesse pubblico che, sulla base dell’art. 52, par. 1, della Carta potevano giustificare nel caso di specie una limitazione all’applicazione del principio del *ne bis in idem* di cui all’art. 50 della Carta stessa. La riscossione integrale dell’IVA e la lotta contro le frodi possono costituire senz’altro per la Corte delle “finalità di interesse generale” ex art. 52 Carta dei diritti fondamentali che possono giustificare un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale. Questo, tuttavia, a condizione che le due categorie di sanzioni perseguano “scopi complementari” e riguardino “aspetti differenti” relativi alla medesima infrazione quali, per la Corte, la repressione, mediante “sanzioni penali più rigorose” delle infrazioni più gravi alla legislazione sull’IVA in termini di imposta evasa e/o non versata nei termini.

Inoltre, se da un lato l’assenza di armonizzazione a livello dell’Unione delle disposizioni legislative nazionali aventi ad oggetto il coordinamento fra sanzioni tributarie, amministrative e penali, applicabili alla medesima infrazione fiscale può legittimare “un regime che autorizza un cumulo di procedimenti e di sanzioni”, la Corte subordina con chiarezza tale possibilità all’“esistenza di norme (nazionali) che garantiscano un coordinamento finalizzato a ridurre a quanto strettamente necessario l’onere supplementare che un siffatto cumulo (di sanzioni) comporta per gli interessati”. Così definito, il *test* inerente al carattere necessario del cumulo di sanzioni viene sostanzialmente ad identificarsi con il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito all’art. 49, par. 3, della Carta. E infine, dopo aver richiamato tutte le molteplici condizioni alla quali, nella stessa sentenza *Menci*, essa ha ammesso per la prima volta nella propria giurisprudenza la legittimità della coesistenza in una medesima legislazione nazionale di due ordini di sanzioni e procedimenti “di natura penale”, la Corte di giustizia conclude con un riferimento al livello equivalente di tutela del principio del *ne bis in idem* garantito dall’art. 4, prot. 7, della CEDU, con implicito riferimento alla sentenza *A e B* della Corte EDU che soltanto un anno e mezzo prima aveva anch’essa legittimato, sempre a determinate condizioni, il cumulo di sanzioni tributarie penali e amministrative “di natura penale”<sup>46</sup>.

Le altre due sentenze della Corte giustizia, *Garlsson* e *Di Puma*, del 20 marzo 2018 riguardanti l’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali sono accomunate dalla circostanza che le sanzioni amministrative erano state irrogate dopo che un tribunale penale aveva condannato, nel primo caso, e già assolto, nel secondo, gli imputati dei reati costituiti dai medesimi fatti e comportamenti. Nella sentenza *Garlsson* la Corte di giustizia ha interpretato l’art. 50 della Carta nel senso che esso si oppone ad una legislazione nazionale che consente di proseguire un processo avente ad oggetto una sanzione amministrativa di natura penale “nei limiti in cui una condanna penale pronunciata in via definitiva... sia idonea a reprimere tale reato in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva”. Per di più, nella stessa sentenza la Corte ha affermato per la

---

<sup>46</sup> Questa convergenza della giurisprudenza delle due corti europee su questo punto è stata rilevata anche da P. DE FRANCESCHI, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo fra le Corti trionfa il criterio della “sufficiently close connection in substance and time”*, in *Giur. pen.*, 2018, 4, 1.

prima volta l'importantissimo – ai fini della tutela del contribuente – principio interpretativo secondo cui il *ne bis in idem* garantito dall'art. 50 della Carta “conferisce ai soggetti dell'ordinamento un diritto direttamente applicabile nell'ambito di una controversia come quella oggetto del procedimento principale”, con la conseguenza che il giudice di rinvio (nel caso di specie: il giudice amministrativo) sarà tenuto a disapplicare se necessario qualsiasi disposizione incompatibile di diritto nazionale e ad annullare il provvedimento amministrativo di irrogazione della seconda sanzione.

La sentenza *Di Puma* riguarda invece il caso in cui un imputato era stato assolto da un tribunale penale in quanto i fatti alla base dell'imputazione erano stati ritenuti dal medesimo tribunale come non provati. Per la Corte di giustizia la prosecuzione del procedimento inteso all'irrogazione di una sanzione amministrativa di natura penale “risulta sprovvista di qualsiasi fondamento” dal momento che una sentenza penale definitiva di assoluzione ha accertato la totale assenza degli elementi costitutivi dell'infrazione, per definizione identici nei due procedimenti. Ne consegue, sempre per i giudici dell'Unione, che il secondo giudice (amministrativo) è tenuto a chiudere il processo dinanzi ad esso pendente annullando il provvedimento contenente la sanzione amministrativa “senza procedere ad alcun ulteriore apprezzamento della condotta che ha integrato l'illecito penale”.

## 6. Conclusioni

Questa analisi dei principi generali dell'ordinamento dell'Unione europea in materia di sanzioni tributarie amministrative, per quanto inevitabilmente sintetica, consente di porre in evidenza gli effetti cogenti della giurisprudenza della Corte di giustizia nel limitare il margine di manovra dei legislatori tributari nazionali. La Corte ha infatti orientato le proprie pronunce a difesa dei contribuenti nelle frequenti ipotesi in cui il legislatore interno non aveva rispettato i limiti fissati dall'ordinamento dell'Unione. Più in particolare, la giurisprudenza sviluppata dalla Corte di giustizia con ammirevole coerenza nel corso degli ultimi quattro decenni si è prevalentemente tradotta in vincoli e divieti imposti ai diversi regimi sanzionatori e procedurali degli Stati membri piuttosto che nella previsione di modelli<sup>47</sup>. In tal modo, attraverso la propria attività interpretativa la Corte ha posto numerosi e penetranti limiti all'azione dei legislatori e delle amministrazioni tributarie nazionali nelle frequenti ipotesi di violazioni dei diritti fondamentali del cittadino-contribuente.

Merita infine di essere rilevato a questo riguardo come le più recenti sentenze interpretative in campo sanzionatorio tributario in precedenza esaminate evidenziano

---

<sup>47</sup> *Ex multis*, P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, cit., 42 ss.; R. ALFANO, *Le fonti comunitarie del diritto fiscale*, in AA.VV., *Diritto della Finanza Pubblica Europea*, a cura di L. DI RENZO, R. PERRONE CAPANO, Napoli, 2008, 18; G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Padova, 2008, 55; G. MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 394; G. BIZIOLI, *Imposizione e costituzione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 3, 233.

con chiarezza un nuovo approccio della giurisprudenza della Corte di giustizia rispetto all'originario obiettivo perseguito dal legislatore dell'Unione con le direttive di armonizzazione fiscale, che era quello di contribuire alla realizzazione e al buon funzionamento del Mercato unico. In questa nuova prospettiva, le sempre più numerose pronunce della Corte in materia di difesa dei diritti del contribuente sono infatti ormai diventate lo strumento concreto di una più vasta "armonizzazione" a livello europeo dei principi di giustizia e di equità fiscale<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Per un'analisi in materia, cfr. Cit. F. GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa: coerenza o resilienza?*, in *Giur. comm.*, 2019, 1, 973; C. SACCHETTO (a cura di), *I principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, 23. F. AMATUCCI, *Cessione di sovranità fiscale nazionale e potere giurisdizionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2, 2019, 260.