

5 OTTOBRE 2016

Ne bis in idem “europeo” e sanzioni
relative a tributi “armonizzati”:
tentativi di dialogo e possibili “attriti”
tra giudici nazionali e giudici europei
(nota a Corte cost., sent. n. 102/2016)

di Francesco Pepe
Ricercatore di Diritto tributario
Università di Foggia

Ne bis in idem “europeo” e sanzioni relative a tributi “armonizzati”: tentativi di dialogo e possibili “attriti” tra giudici nazionali e giudici europei

(nota a Corte cost., sent. n. 102/2016)*

di Francesco Pepe
Ricercatore di Diritto tributario
Università di Foggia

Sommario: 1. Premessa: il persistente conflitto tra sistema sanzionatorio tributario e *ne bis in idem* “europeo”. – 2. Gli spunti offerti dalla sentenza della Corte cost., n. 102/2016 sul fronte (anche) delle sanzioni relative a tributi “armonizzati”. – 3. Il diverso “volto” del *ne bis in idem* UE rispetto al *ne bis in idem* CEDU. La “funzionalizzazione” dei diritti fondamentali della Carta di Nizza-Strasburgo agli obiettivi ed al primato del diritto dell’Unione. – 4. I termini di condizionamento da parte del diritto europeo sull’effettività del prelievo IVA nei confronti degli Stati membri. – 5. Il possibile impatto del *ne bis in idem* UE sul sistema sanzionatorio tributario interno: (i) gli illeciti fiscali “non fraudolenti” e la scarsa rilevanza del *ne bis in idem*. – 6. (segue): (ii) gli illeciti fiscali “fraudolenti” e il contrasto normativo ed istituzionale tra UE e CEDU.

1. Premessa: il persistente conflitto tra sistema sanzionatorio tributario e *ne bis in idem* “europeo”

La sentenza in esame (Corte cost., sent. n. 102/2016) – pur occupandosi di illeciti estranei alla materia tributaria¹ – offre spunti interessanti per meglio comprendere i termini del (persistente) conflitto tra il sistema sanzionatorio tributario ed il principio del *ne bis in idem* “europeo”². Non è il caso in questa sede di analizzare

* Articolo sottoposto a referaggio.

¹ Riguarda infatti la tematica delle sanzioni per *market-abuse*, così come delineate dagli artt. 187-bis e 187-ter TUF, attuativi della (oramai abrogata: cfr. *infra*, par. 2) Direttiva 2003/6/CE del Parlamento e del Consiglio, del 28 gennaio 2003; per un commento “a caldo” alla sentenza in esame, nonché per una sintesi della questione in essa affrontata, si veda F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*, in www.penalecontemporaneo.it; F. PEPE, *Ne bis in idem “europeo” e sanzioni sul market-abuse: dall’inammissibilità delle questioni di costituzionalità alcuni spunti sul versante tributario*, in www.rivistadirittotributario.it; M. BONTEMPELLI, *Ne bis in idem e legalità penale nel processo per gli abusi di mercato*, in Arch. pen. web, n. 2/2016.

² Conflitto, va detto subito, non esclusivo né dell’ordinamento italiano, né della materia tributaria, manifestandosi esso anche in ordinamenti stranieri ed in relazione a “doppi binari sanzionatori” propri di altri settori: su tali aspetti, si vedano, rispettivamente, A. DI PIETRO, *Diritto penale tributario: profili comparati*, in Rass. trib., 2015, spec. 345; P.

tutti i singoli aspetti di tale conflitto, trovando ciò già approfondita trattazione da parte della dottrina penalistica e tributaria³. Limitando per ora il discorso al *ne bis in idem* sancito dall'art. 4, prot. 7 CEDU – questo essendo il parametro formalmente invocato dai rimettenti⁴ – sia sufficiente ricordare come esso (conflitto) tragga origine: (i) dall'approccio *sostanzialistico* nella definizione di “fatto” e di “sanzione penale”, assunto dalla Corte di Strasburgo: il primo (*idem factum*) inteso in senso *naturalistico*, a prescindere dal suo “inquadramento legale tipico” e, quindi, da quelle circostanze secondarie che potrebbero comportare, secondo i canoni del diritto interno, l'ascrivibilità a titoli di illecito formalmente diversi; la seconda (*criminal charge*) definita non tanto in ragione della sua formale qualifica “penale”, quanto per la sua *funzione* (dissuasivo-punitiva) o per il grado di *severità* (cd. criteri *Engel* della Corte EDU, poi recepiti dalla Corte di giustizia nella sentenza *Bonda*)⁵; (ii) dalla inquadrabilità, in questa prospettiva, delle sanzioni *amministrative* tributarie come (sostanzialmente) “penali”, se paragonate alle omologhe sanzioni svedesi e finlandesi che, benché ben più

COSTANZO, L. TRUCCO, *Il principio del “ne bis in idem” nello spazio costituzionale europeo*, in Consulta OnLine, fasc. III/2015, consultabile su www.giurcost.org, spec. 859, nota 48.

³ Per riferimenti bibliografici, si veda, da ultimo, P. RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto di ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in Riv. dir. trib., 2016, I, 23 ss.; S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in Riv. dir. trib., 2015, I, 405 ss.; F. PEPE, *Sistema sanzionatorio tributario e ne bis in idem CEDU: la dimensione antropologica di un (irriducibile?) conflitto*, in Riv. dir. trib., 2015, I, 491 ss.; A. GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in Tratt. dir. sanz. trib. a cura di A. Giovannini, A. di Martino, E. Manzaduri, Milano, 2016, t. I, 1265 ss.

⁴ Va tuttavia sottolineato come il *ne bis in idem*, nel contesto europeo, trovi origine in fonti normative differenziate ed abbia portata diversa a seconda dei contesti in cui è sancito: talvolta assume una dimensione esclusivamente “interna”, in quanto finalizzato a prevenire un doppio “giudizio” e/o una doppia “punizione” (su tale distinzione, si veda *infra*, nel testo), nel medesimo ordinamento nazionale (art. 4, prot. n. 7 CEDU cit., nonché art. 14, comma 7 del *Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici*, firmato a New York il 16 dicembre 1966 e ratificato, con riserve, dall'Italia il 15 settembre 1978, oltre a molte disposizioni contenute nella legislazione penale sostanziale o processuale dei singoli Stati); altre volte, assume una dimensione “transnazionale”, ponendosi quale regola tesa ad evitare che la medesima persona sia giudicata per i medesimi fatti da autorità di paesi diversi (artt. 54, 55 della *Convenzione per l'attuazione degli Accordi di Schengen*, cd. CAAS, e art. 7 della *Convenzione relativa alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee*, cd. “Convenzione PIF”, stabilita con Atto del Consiglio del 26 luglio 1995); altre volte ancora acquisisce una portata “trasversale”, interna e transnazionale (art. 50 CDFUE): sul tema, cfr. N. RECCHIA, *Il principio europeo del ne bis in idem tra dimensione interna e internazionale*, in Dir. pen. cont. - Riv. trim., n. 3/2015, 71 ss.

⁵ Cfr. Corte EDU, 8 giugno 1986, sez. plen., 8 giugno 1976, nn. 5100/71, 5354/72, 5370/72, *Engel c. Olanda*; confermati da Corte EDU, sez. plen., 21 febbraio 1984, ric. n. 8544/79, *Ozturk c. Germania*; Id., Grande Camera, 10 febbraio 2009, ric. n. 14939/03, *Zolotoukhine c. Russia*; Id., sez. II, 4 marzo 2014, ric. nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 18669/10, *Grande Stevens e al. c. Italia*; e recepiti, almeno in prima battuta, da Corte giust., Grande sez., 5 giugno 2012, causa C-489/10, *Bonda*, p. 37. Sul tema, si veda, tra i tanti, C.E. PALIERO, “Materia penale” e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione “classica” a una svolta radicale, in Riv. it. dir. proc. pen., 1985, 894 ss.; nonché, da ultimo, F. GOISIS, *Verso una nuova nozione di sanzione amministrativa in senso stretto: il contributo della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2014, 337 ss.; P. MOSCARINI, *Il concetto europeo d’“infrazione penale” e la concorrenza fra i sistemi punitivi*, in Dir. pen. proc., n. 3/2016, 389 ss., ove per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali.

lievi, sono state così qualificate dalla Corte EDU⁶; (iii) infine, e *soprattutto*, dal modo in cui è *proceduralmente* declinato, nel settore fiscale, il “principio di specialità”, criterio (sostanziale) di coordinamento tra illeciti (formalmente) amministrativi e penali nel settore tributario⁷. *Soprattutto*, perché, da una parte, il *ne bis in idem* CEDU esprime non tanto un divieto di doppia “punizione” (*Anrechnungsprinzip*), quanto un divieto di doppio “giudizio” (*Erledigungsprinzip*), del quale il primo è solo logica conseguenza⁸; dall’altra, perché la *sospensione nell’irrogazione* della sanzioni, prevista in attesa della pronuncia del giudice penale dall’art. 20 d.lgs. n. 74/2000, nell’ottica del *ne bis in idem* CEDU, non impedisce il realizzarsi di una “*final decision*” preclusiva dell’instaurazione (o prosecuzione) di qualsivoglia altro giudizio sul medesimo “fatto” e nei confronti dello stesso soggetto⁹.

Sono noti – poi – anche gli “effetti collaterali” che l’eventuale *acritico* innesto di simile principio provocherebbe sul sistema sanzionatorio tributario, in relazione agli illeciti *penalmente rilevanti*. In particolare, sul piano prettamente *giuridico*: (a) la *casualità* della risposta punitiva, legata alla accidentale “cronologia” dei procedimenti, con lesione del principio di uguaglianza dinanzi al diritto punitivo (art. 3 Cost.)¹⁰; (b) la

⁶Cfr. Corte EDU, sez. IV, 20 maggio 2014, ric. n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*, in Riv. dir. trib., 2014, IV, 55, con nota di G. CESARI, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e di Cassazione*; in www.penalecontemporaneo.it, con nota di M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*; Corte EDU, sez. V, 27 novembre 2014, ric. n. 7356/10, *Lucky Dev c. Svezia*, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*; in Corr. trib., 2015, 905, con commento di A. GIOVANNINI, *La Corte EDU ribadisce il divieto di doppia sanzione e la Cassazione rinvia alla Consulta*; in Rass. trib., 2015, 253, con nota di G. D’ANGELO, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni della Corte EDU*; Corte EDU, sez. IV, 10 febbraio 2015, ric. n. 53753/12, *Kiiveri c. Finlandia*, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*.

⁷ Sul principio di specialità tra illecito tributario amministrativo e penale, sulla sua genesi storica e sulla sua *ratio*, si veda, in special modo, G. TABET, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessi di diritto processuale*, in Rass. trib., 2015, 303; E. MUSCO, *Reati tributari*, in Enc. Dir., Annali I, Milano, 2007, spec. 1060 ss.; A. PERINI, *Reati tributari*, in Dig. IV, disc. Pen., Agg. *****, Milanofiori Assago, 2013, spec. 482 ss.; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Milanofiori Assago, 2014, spec. 95 ss.; A. VALLINI, *Il principio di specialità*, in Tratt. dir. sanz. trib., cit., t. I, 267 ss, ove per ulteriori riferimenti bibliografici.

⁸ Questo aspetto e le sue implicazioni sono messe chiaramente in luce da B. VAN BOCKEL, *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, WK International, 2010, 129 ss.

⁹ Tale è la decisione conseguente all’infruttuoso esaurimento di tutti i mezzi impugnatori interni, ovvero alla non ricorribilità per scadenza dei termini di impugnazione, mentre non rileva a tal fine una mera acquiescenza al provvedimento (amministrativo) di irrogazione della “pena”: cfr. in tal senso Corte EDU, 20 luglio 2004, ric. n. 50178/99, *Nikitin c. Russia*, che sottolinea la necessità che si realizzi una situazione processuale e sostanziale analoga a quella della *res judicata*; nonché Corte EDU, 20 maggio 2014, ric. n. 758/11, *Hakka c. Finlandia*; Corte EDU, 10 febbraio 2015, ric. n. 53753/12, *Kiiveri c. Finlandia*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2015, II, 37 ss., con nota di P. PIANTAVIGNA, *Il divieto di “cumulo” dei procedimenti tributario e penale*.

¹⁰ In tal senso, *ex multis*, A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in Rass. trib., 2014, 1155 ss.

sostanziale cancellazione dello stesso principio di “specialità”, in ultima analisi rilevando non la sanzione maggiormente caratterizzata nei suoi elementi, ma quella (eventualmente) irrogata per prima, con soverchiamento della scelta di *politica criminale* sottesa a tale principio¹¹.

Il conflitto è apparso peraltro difficilmente risolvibile, se non irriducibile¹²; non a caso il *ne bis in idem* “europeo” ha fatto molta fatica ad inserirsi *strutturalmente* nel nostro ordinamento, nonostante le possibili vie d’ingresso¹³. Rarissimi sono stati i tentativi sia di una sua applicazione diretta (sebbene evocando non l’art. 4, prot. 7 CEDU, ma l’art. 50 CDFUE, in relazione agli illeciti attinenti a tributi “armonizzati”)¹⁴, che di un’interpretazione “convenzionalmente orientata” dell’art. 649 c.p.p. (che ne estendesse la portata alle decisioni definitive di irrogazione di sanzioni *amministrative*, ma sostanzialmente “penali” secondo i “criteri Engel”)¹⁵; né, come attestato dalla sentenza in commento¹⁶, si è ancora deciso per l’illegittimità costituzionale della medesima disposizione, nella parte in cui non prevede detta “estensione”.

¹¹ Come ben evidenziato da A. CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie tra crisi del principio e crisi del sistema*, in Rass. trib., 2015, 499; E. MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in Riv. dir. trib., 2013, III, 271 ss.; più in generale, sull’impatto dell’approccio “sostanzialistico” assunto dalle Corti europee nella definizione di “fatto” e di “sanzione penale” sul principio di specialità tra illeciti amministrativi e illeciti penali di cui all’art. 9 l. n. 689/1981, si veda E. PERICO, *Il principio di specialità “amministrativa”. Tra declinazioni interne “formali” e spinte europee “sostanziali”*, in Dir. pen. cont. - Riv. trim., n. 3/2015, 63 ss.

¹² In tal senso, F. PEPE, *Sistema sanzionatorio tributario*, cit., 514 ss., spec. 517-519.

¹³ Per una sintesi delle quali, cfr. G.M. FLICK, V. NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall’Affaire Grande Stevens: dal ne bis in idem all’e pluribus unum?*, in Rivista AIC, n. 3/2015, 13 ss.

¹⁴ Propugnata in special modo da F. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell’art. 50 della Carta?*, in Dir. pen. cont. - Riv. trim., n. 3-4/2014, 219; Id., *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in www.penalecontemporaneo.it, 8 febbraio 2016, spec. 16 ss.

¹⁵ Cfr., in relazione alle sanzioni “disciplinari” applicate da istituto penitenziario, Trib. Brindisi, sez. pen., sent. 17 ottobre 2014, giud. Biondi, in www.penalecontemporaneo.it, con commento di S. FINOCCHIARO, *Improcedibilità per bis in idem a fronte di sanzioni formalmente ‘disciplinari’: l’art. 649 c.p.p. interpretato alla luce della sentenza Grande Stevens*; nonché, in materia tributaria, Trib. Asti, sez. pen., sent. 7 maggio 2015, n. 717, giud. Corato, in www.penalecontemporaneo.it, con commento di M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, in Riv. dir. trib., 2015, III, 13, con nota di C. SANVITO, *Principio di specialità e divieto di un secondo giudizio nei reati tributari: recenti evoluzioni della giurisprudenza italiana e della CEDU*, quest’ultima cassata con rinvio da Cass., sez. III pen., 22 giugno 2016, n. 25185, in www.penalecontemporaneo.it, con commento di F. VIGANÒ, *Omesso versamento IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*.

¹⁶ E, in un certo senso, dalle successive ordinanze nn. 112 e 116/2016 della Corte costituzionale, con le quali è stata disposta la restituzione degli atti al giudice penale *a quo* per *ius superveniens*, relativamente agli illeciti di omesso versamento IVA, a seguito delle modifiche intervenute ad opera del d.lgs. n. 158/2015 (con ciò evitando quindi una decisione nel merito, pur teoricamente prospettabile...): sul punto, S. FINOCCHIARO, *Sulla ragionevolezza delle soglie di punibilità previste per i reati tributari: la Corte costituzionale rimanda la decisione sulla legittimità dell’art. 10-quater*, nonché F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti per jus superveniens*, entrambi in www.penalecontemporaneo.it.

Al riguardo, occorre però trovare una via d'uscita, considerata la tendenza dei contribuenti ad eccepire sempre più spesso in sede processuale il rispetto del principio in questione con il rischio di vanificare ampia parte dell'attività giudiziaria¹⁷; via d'uscita che – salvo un (auspicabile) *overruling* a Strasburgo¹⁸ – ragionevolmente non potrà che essere “alternativa” alle soluzioni finora proposte, rivelatesi di fatto non praticabili.

Ebbene, è proprio in questa prospettiva che la sentenza in commento suscita interesse. Vero è che trattasi di pronuncia di inammissibilità (peraltro condivisibile e quanto mai opportuna)¹⁹; e vero è che riguarda una materia di competenza dell'UE, quindi soggetta ai principi ed alle regole proprie di tale ordinamento; tuttavia, essa sembra offrire agli attori istituzionali coinvolti nella questione un prezioso spunto che, se sviluppato, potrebbe fornire (se non una qualche soluzione al problema, almeno) occasione per comprenderne ancora più a fondo l'essenza e le implicazioni, giuridiche ed istituzionali.

2. Gli spunti offerti dalla sentenza della Corte cost., n. 102/2016 sul fronte (anche) delle sanzioni relative a tributi “armonizzati”

Lo spunto è offerto dall'argomentazione che la Corte costituzionale spende per negare l'ammissibilità della questione sollevata dalla sezione tributaria della Cassazione, relativa al “doppio binario” sanzionatorio (*sostanziale*) previsto dall'art. 187-ter TUF. Secondo la Consulta, il giudice *a quo* non avrebbe infatti sciolto i dubbi “quanto alla compatibilità tra la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo e i principi del diritto dell'Unione Europea – sia in ordine alla eventuale non applicazione della normativa interna, sia sul possibile contrasto tra l'interpretazione del principio del *ne bis in idem* prescelta dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo e quella adottata nell'ordinamento dell'Unione Europea, anche in considerazione dei principi delle direttive Europee che impongono di verificare l'effettività□, l'adeguatezza e la dissuasività□ delle sanzioni residue [corsivo aggiunto; n.d.a.] – dubbi che dovevano invece essere superati e risolti per ritenere rilevante e non manifestamente infondata la questione sollevata” (così, il punto 6.3 dei c.i.d.).

¹⁷ A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem*, cit., 1155.

¹⁸ Un *overruling* eventualmente volto a mitigare la portata del *ne bis in idem* convenzionale *in sé* (ad esempio, richiedendo anche l'esecuzione della decisione definitiva (F. PEPE, *Sistema sanzionatorio tributario*, cit., 523 ss.), ovvero rimeditando i criteri di identificazione della *criminal charge*, ad oggi eccessivamente ampi e “fluidi” (P. COSTANZO, L. TRUCCO, *Il principio del “ne bis in idem”*, cit., 859 ss., spec. 861).

¹⁹ In tal senso, e per l'esposizione delle ragioni per cui si ritiene condivisibile la pronuncia di inammissibilità della Corte, si rinvia a F. PEPE, *Ne bis in idem “europeo”*, cit., 2-3.

L'osservazione della Consulta è estremamente interessante perché coglie alcuni aspetti essenziali del problema: (a) da un lato, rileva potenziale il “corto circuito” *interno al diritto UE* tra tutela della concorrenza e *ne bis in idem*, atteso che la concreta affermazione di quest'ultimo rischierebbe di “azzoppare” l'apparato sanzionatorio nazionale predisposto contro gli abusi di mercato, de-potenziandolo sul piano della “general-prevenzione”. Il *rispetto* di un *diritto fondamentale UE* (previsto dalla CEDU, ma di pertinenza anche del diritto UE *ex art. 50 CDFUE*)²⁰ potrebbe cioè - paradossalmente - dar luogo ad una *violazione dello stesso diritto UE*, laddove impone ai legislatori nazionali la predisposizione di un sistema di sanzioni “efficaci, proporzionate e dissuasive”, anche penali, contro il *market-abuse* (art. 14 della Direttiva 2003/6/CE)²¹. (b) Dall'altro, la Corte si spoglia però del potere di risolvere un simile contrasto, demandando ciò al *giudice comune*, chiedendogli di verificare se vi siano margini per una *interpretazione* del *ne bis in idem* in grado di evitare un simile conflitto, capace di tener conto anche delle esigenze di effettività delle sanzioni.

Va da subito osservato come tali questioni abbiano tuttavia perso mordente nel settore del *market-abuse*. La citata Direttiva 2003/6/CE è stata infatti recentemente abrogata e sostituita dal Regolamento (UE), n. 596/2014 e dalla Direttiva 2014/57/UE entrambi del Parlamento europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014, che oggi *espressamente* richiedono agli Stati membri il rispetto del principio del *ne bis in idem* nella definizione delle misure sanzionatorie contro gli abusi di mercato²². Il tema mostra invece estrema attualità nel settore fiscale, quanto meno in relazione agli illeciti previsti per i *tributi armonizzati* (IVA, accise “armonizzate” e tributi doganali): (i) perché anche detti illeciti sono soggetti al comune “doppio binario” *procedurale* previsto dal d.lgs. n. 74/2000, che – si è detto – contrasterebbe col *ne bis in idem* “europeo”; (ii) perché, per le sanzioni sull'omesso versamento IVA, dal diritto vivente emerge *altresì* una duplicazione di “punizione” sul piano

²⁰ Sul punto, cfr. *infra*, par. 3.

²¹ Cfr. A. BIGIARINI, *Ne bis in idem: il cortocircuito del “doppio binario” sanzionatorio in relazione ai fatti di criminalità economica*, in *Dir. proc. pen.*, n. 2/2016, 262.

²² Cfr. il Considerando n. (23) della Direttiva 2014/57/UE cit.: sul tema, F. MUCCIARELLI, *La nuova disciplina eurocomunitaria sul market abuse tra obblighi di criminalizzazione e ne bis in idem*, in www.penalecontemporaneo.it, spec. 13 ss. Altrimenti detto, da domani questi illeciti dovranno essere plasmati dai legislatori nazionali già nella loro configurazione generale-astratta in modo da evitare un doppio “giudizio” e, conseguentemente, una doppia “punizione” di chi realizza simili condotte. Il problema sarà come conciliare il rispetto del *ne bis in idem* con gli obblighi di *criminalizzazione* imposti dall'art. 7 della citata Direttiva del 2014, atteso che - nel settore del *market-abuse* - sembrerebbe più efficace l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie; altrimenti detto, l'uso *esclusivo* di sanzioni penali (pur esprimendo una maggiore riprovazione sociale) rischia di incrementare la cd. “cifra nera” di reati non perseguiti, con paradossale minor efficienza del sistema sanzionatorio sugli abusi di mercato: sul punto, cfr. P. SORBELLO, *Il ne bis in idem nell'ordinamento penale italiano. Dal market abuse al diritto sanzionatorio tributario*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, n. 3/2015, 83 ss., spec. 101.

sostanziale, a fortiori incompatibile con il suddetto principio²³; (iii) perché, proprio sotto quest'ultimo aspetto, già pende dinanzi alla Corte di giustizia UE una questione di compatibilità della disciplina interna (per come intesa dalla Cassazione) con il *ne bis in idem* europeo, ad oggi ancora irrisolta²⁴.

Peraltro, nonostante la disciplina delle sanzioni IVA, diversamente da quelle per *market-abuse*, non abbia *derivazione immediatamente "europea"*, i termini del problema non mutano. La Corte di giustizia ha ammesso espressamente la possibilità che i diritti fondamentali della CDFUE trovino spazio anche in settori dell'ordinamento che, *pur non direttamente attuativi del diritto UE*, tuttavia si pongono in relazione di "strumentalità" con la realizzazione degli obiettivi dell'Unione²⁵. Il caso delle sanzioni IVA appare, in tal

²³ Costante giurisprudenza di legittimità (molto discutibilmente) apprezza infatti le due fattispecie in termini autonomi e complementari, di "progressione criminosa", quindi destinate a "sommarsi" tra loro: cfr. Cass., SS.UU., 28 marzo 2013, nn. 37425, 37426, F., in www.penalecontemporaneo.it, con nota di A. VALSECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'Iva per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo*, e sulla quale, si veda altresì M.A. ICOLARI, *Il diritto penale tributario tra "particolarismo" e principi generali della disciplina sanzionatoria*, in *Rass. trib.*, 2014, 1382; Cass., sez. pen., 15 maggio 2014, n. 20266, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, 1089, con nota di E. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*; nel medesimo senso, ma in relazione ai reati di omesso versamento di ritenute previdenziali, si veda Cass., sez. III pen., 20 luglio 2015, n. 31378, in www.penalecontemporaneo.it, con commento di A. VALSECCHI, *Per la Cassazione non viola il divieto di ne bis in idem la previsione di un doppio binario sanzionatorio per l'omesso versamento di ritenute previdenziali*.

²⁴ Cfr. l'ordinanza di rinvio pregiudiziale ex art. 267 TFUE del Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015, giud. Bettoja, in www.penalecontemporaneo.it, con commento di F. VIGANÒ, *Ne bis in idem o omesso versamento Iva: la parola alla Corte di giustizia*, con la quale si chiede, nell'ambito di un processo penale per il reato di omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000), "se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile"; il procedimento dinanzi la Corte di giustizia è stato rubricato con numero di causa C-217/15, *Orsi e al.*, ancora pendente.

²⁵ Tale appare l'approccio della Corte di giustizia dinanzi al problema di definire il concetto di "attuazione del diritto dell'Unione", entro cui possono trovare applicazione i diritti della Carta di Nizza-Strasburgo (art. 51, par. 1 CDFUE). Questi ultimi infatti - per costante orientamento dei giudici lussemburghesi - non possono essere invocati dinanzi al giudice nazionale in relazione a materie "prive di connessione con il diritto UE", non avendo la Carta fine di ampliare le competenze dell'Unione (Corte giust., ord. 1 marzo 2011, causa C-457/09, *Chartry*, p. 25; ord. 12 luglio 2012, causa C-466/11, *Curra*, pp. 25-26; ord. 14 marzo 2013, causa C-555/12, *Loreti*, pp. 17-18; ord. 7 marzo 2013, causa C-128/12, *Sindicato dos Bancários do Norte e al.*, p. 12; ord. 6 giugno 2013, causa C-14/13, *Chokalova*, pp. 28-32; sent. 27 novembre 2012, causa C-370/12, *Pringle*, pp. 17-18); occorre un "collegamento sufficiente" con il diritto UE, collegamento inizialmente circoscritto alla concretizzazione, da parte del diritto nazionale, di obblighi specificamente previsti dall'ordinamento europeo (Corte giust., 13 luglio 1989, causa 5/88, *Wachauf*; Corte giust., 18 dicembre 1997, causa C-309/96, *Annibaldi*, pp. 21 ss.; 8 dicembre 2012, causa C-40/11, *IIDA*, p. 79), poi esteso ad un legame genericamente settoriale (Corte giust., 18 giugno 1991, causa C-260/89, *ERT*, p. 42), infine anche *indiretto* con il diritto dell'Unione (Corte giust., 5 ottobre 2010, causa C-400/10, *McB. e L.E.*; 22 dicembre 2010, causa C-279/09, *DEB*; 7 giugno 2012, causa C-27/11, *Vinkov*, pp. 58-59; ord. 12 novembre 2010, causa C-399/10, *Krasimir Asparuhov Estov*, p. 14; 11 aprile 2013, causa C-401/11, *Soukupová*; 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Akerberg Fransson*, pp. 24-25), purché connotato

senso, paradigmatico: sebbene non espressamente regolate dalla Direttiva 112/2006/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 (cd. Direttiva IVA), rappresentando presidio contro possibili frodi di tale tributo, si pongono funzionalmente a tutela delle finanze dell'Unione²⁶; come tali, nella prospettiva delle suddette pronunce, risultano certamente "attratte" alla sfera di competenza dell'Unione ed esposte ad una valutazione di compatibilità con i principi e le regole dell'ordinamento europeo²⁷.

3. Il diverso "volto" del *ne bis in idem* UE rispetto al *ne bis in idem* CEDU. La "funzionalizzazione" dei diritti fondamentali della Carta di Nizza-Strasburgo agli obiettivi ed al primato del diritto dell'Unione

Ciò premesso, il rinvio della Corte costituzionale al giudice comune, affinché verifichi la possibilità di re-interpretare in modo "non conflittuale" la portata del *ne bis in idem*, porta con sé alcune implicazioni.

Innanzitutto, un simile approccio in un certo senso ammette (o, se si vuole, conferma) la possibilità di una *diretta applicazione* del *ne bis in idem* da parte del giudice comune, come sostenuto in dottrina, quanto meno sulla base dell'art. 50 CDFUE²⁸: re-interpretare è ovviamente in funzione dell'*applicare* il principio. Ciò che però

da "una certa consistenza, che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza indirettamente esercitata da una materia sull'altra" (in tali termini, da ultimo, Corte giust., 6 marzo 2014, causa C-206/13, *Siragusa*, p. 24). Sul tema, si rinvia a B. NASCIMBENE, *Il principio di attribuzione e l'applicabilità della Carta dei Diritti Fondamentali: l'orientamento della giurisprudenza*, in Riv. dir. int., 2015, 49 ss.; N. LAZZERINI, *Il contributo della sentenza Akerberg Fransson alla determinazione dell'ambito di applicazione e degli effetti della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in Riv. dir. int., 2013, 883 ss.; M. GESTRI, S. SILINGARDI, *La tutela dei diritti fondamentali in Europa dopo il Trattato di Lisbona*, in S. Sonelli (a cura di), *La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e l'ordinamento italiano. Problematiche attuali e prospettive per il futuro*, Torino, 2015, 41 ss.

²⁶ Sulle risorse finanziarie dell'Unione e sul contributo ad esse del gettito IVA degli Stati membri, si veda R. ADAM, A. TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2014, 118 ss., spec. 120.

²⁷ In tal senso, da ultimo, Corte giust., grande sez., 8 settembre 2015, causa C-105/14, *Taricco*; sentenza che - come noto - ritenendo *prioritaria* la tutela delle risorse finanziarie dell'UE (ex art. 325 TFUE, Convenzione PIF), e considerando il contrasto alle frodi IVA a tal fine imprescindibile, ha statuito la disapplicazione delle norme interne sulla prescrizione penale ove queste dovessero determinare, "in un numero considerevole di casi", una sostanziale impunità per siffatti illeciti. Su tale pronuncia si veda, da ultimo, F. VIGANÒ, *Il caso Taricco davanti alla Corte costituzionale: qualche riflessione sul merito delle questioni, e sulla reale posta in gioco*, in www.penalecontemporaneo.it, 9 maggio 2016, ove ampia bibliografia in nota 3 dello scritto; sulla opportunità di attivare, contro il principio espresso in tale pronuncia, i cd. "contro-limiti" interni, si veda Corte di appello di Milano, sez. II, ord. 18 settembre 2015, pres. Maiga, est. Locurto, in www.penalecontemporaneo.it, con commento di P. FARAGUNA, P. PERINI, *L'insostenibile imprescrittibilità del reato. La Corte d'Appello di Milano mette la giurisprudenza "Taricco" alla prova dei controlli*, che in tal senso sollecita la Corte costituzionale (ad oggi in attesa di pronunciarsi); per alcune prime discordanti applicazioni della *Taricco* al settore delle frodi IVA, si veda Cass., sez. III pen., 20 gennaio 2016, n. 2210 e Cass., sez. IV pen., 26 febbraio 2016, n. 7914, entrambe commentate da A. GIOVANNINI, *Prescrizione del reato di frode nell'IVA*, in GT - Riv. giur. trib., n. 6/2016, 640. Sul punto, si veda altresì *infra*, par. 4.

²⁸ Cfr. *retro*, nota 14.

qui si chiede al giudice è di procedere – sì – ad una diretta applicazione del *ne bis in idem*, ma *non acritica*; di verificare se ed in che misura il contesto in cui è inserito (il diritto UE ed i suoi obiettivi, tra cui, nel caso di specie, la garanzia di sanzioni “effettive, proporzionate e dissuasive” per *market-abuse*) possa rendere tale diritto *non incondizionato*. La Corte cioè, da un lato, sembra intuire un latente appiattimento del *ne bis in idem* UE (art. 50 CDFUE) sul *ne bis in idem* CEDU (art. 4, prot. 7 CEDU) ad opera del giudice *a quo*²⁹; dall’altro, sollecita quest’ultimo a verificare la fondatezza di tale supposta “identità”, ossia - detto in altri termini - se lo specifico del diritto UE possa dare al *ne bis in idem* un “volto” differente rispetto a quello comunemente impressogli dalla giurisprudenza della Corte EDU³⁰.

Il punto merita ovviamente un chiarimento. Certamente, è la stessa Carta di Nizza-Strasburgo - almeno in prima battuta - ad imporre una “lettura” dei propri diritti fondamentali *almeno* nei termini in cui sono riconosciuti anche dalla CEDU (art. 52, par. 3 CDFUE)³¹. Ma ciò non va inteso in modo semplicistico. Il diritto vivente delinea un quadro ben più complesso ed articolato di cui la Consulta - grazie anche alla particolare competenza in materia dei Giudici redattori - appare ben consapevole.

Che i diritti fondamentali - seppur attraverso un lungo processo di “interiorizzazione” - siano *parte integrante* e *principi generali* del diritto UE è dato acquisito da tempo; in tal senso, anzi, si ritiene che ben poco abbia innovato il Trattato di Lisbona, se non rendendo possibile un rinvio alla CDFUE quale *autonomo* referente formale (giuridicamente vincolante), nonché tracciando in modo esplicito il profilo *identitario* (politico ed etico) dell’Unione³². Che in tale processo la CEDU abbia avuto - ed abbia ancora - un ruolo essenziale è

²⁹ Nelle ordinanze di remissione, pur dibattendosi di sanzioni *di pertinenza del diritto UE*, il parametro (interposto) da esse evocato è, infatti, la disposizione convenzionale (art. 4, prot. 7 CEDU) e non quella della Carta di Nizza-Strasburgo (art. 50 CDFUE), che avrebbe dovuto fungere oramai da unico referente normativo.

³⁰ Atteso che definire le (pur implicite) “condizioni di applicazione” di un diritto significa definire il diritto stesso: in tal senso, cfr. G. PINO, *La «lotta per i diritti fondamentali» in Europa. Integrazione europea, diritto fondamentali e ragionamento giuridico*, in I. Trujillo, F. Viola (a cura di), *Identità, diritti, ragione pubblica in Europa*, Bologna, 2007, 130-131.

³¹ Quale espressione dello *standard* minimo di tutela dei diritti fondamentali comuni alla Carta di Nizza-Strasburgo. Sul recepimento della CEDU nel diritto UE, si veda M. CARTABIA, *L’ora dei diritti fondamentali nell’Unione Europea*, nonché M.E. GENNUSA, *La Cedu e l’Unione Europea*, entrambi in M. Cartabia (a cura di), *I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee*, Bologna, 2007, rispettivamente, 13 ss. e 91 ss.; K. STERN, *La Carta dei Diritti fondamentali dell’Unione europea. Riflessioni sulla forza vincolante e l’ambito di applicazione dei diritti fondamentali codificati nella Carta*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2014, 1235 ss., spec. 1248 ss.

³² Dopo un iniziale rifiuto della Corte di giustizia a considerarli parte integrante del diritto comunitario, in ragione di una asserita incompetenza in materia (cfr. Corte giust., 4 febbraio 1959, causa 1/58, *Stork*, punto 4; 15 febbraio 1960, cause riunite 36-38 e 40/59, *Geitling*; 1 aprile 1965, causa 40/65, *Sgarlata*), i diritti fondamentali - spesso coinvolti in questioni attinenti la creazione del mercato comune - hanno fatto capolino nella giurisprudenza di Lussemburgo, assumendo da subito - e fino ad oggi (art. 6, par. 2 TUE) - il rango di “principi generali” del diritto europeo (ergo: di canoni interpretativi, di parametri di legittimità degli atti delle istituzioni europee e degli Stati membri e di strumenti di integrazione del diritto europeo). Ciò che è mutato nel tempo è stata tuttavia la “fonte” da cui tali diritti sono stati

anch'esso un dato acquisito, confermato dalla disposizione da ultimo citata che la assume a modello privilegiato. Ma è altresì pacifico come tali diritti, pur avendo rilievo primario, *non siano mai stati apprezzati dalla Corte di giustizia come "prerogative assolute"*, da tutelare sempre e comunque, dovendosi piuttosto confrontare con gli "interessi pubblici della Comunità"³³. I giudici del Lussemburgo hanno sempre verificato i margini di compatibilità dei *diritti fondamentali* con le *libertà fondamentali* dell'ordinamento europeo, provvedendo - secondo una logica analoga ad un giudizio costituzionale³⁴ - ad un loro "bilanciamento", sfociato talvolta in un *contemperamento* delle due posizioni, altre volte - in presenza di conflitti irriducibili - nell'*esclusione* di una in favore dell'altra³⁵.

Nell'ordinamento europeo emerge cioè una *funzionalizzazione* (anche) dei diritti fondamentali al processo di *integrazione politica ed economica*³⁶, imperniato sulla *primauté* del diritto dell'Unione, non solo in relazione alle

attinti: inizialmente da fonti esterne al diritto della Comunità (poi Unione) europea - quali le "tradizioni costituzionali comuni" (Corte giust., 12 novembre 1969, causa 29/69, *Stander*, punto 7; 17 dicembre 1970, causa 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, punto 4) ed i "trattati internazionali a tutela dei diritti dell'uomo" (Corte giust., 14 maggio 1974, causa 4/73, *Nold*, punto 13; 28 ottobre 1975, causa 36/75, *Rutili*, punto 32) tra cui, in special modo, la CEDU, apprezzata come "catalogo preferenziale" cui attingere per definire i contorni dei diritti fondamentali, anche nella loro interpretazione da parte della Corte EDU (Corte giust., 21 settembre 1989, cause riunite 46/87 e 227/88, *Hoechst*, punto 13; 18 ottobre 1989, causa 347/87, *Orkem c. Commissione*; 18 giugno 1991, C-260/89, *Elleniki Radiophonia Tileorasi*) - e ciò anche dopo l'approvazione della Carta di Nizza (2000), cui originariamente è stato assegnato valore meramente ricognitivo di tali diritti, senza avere valenza giuridica; successivamente - anche per effetto del frequente riferimento alla CDFUE da parte di giudizi nazionali ed europei, sebbene solo *ad adiuvandum* o *ad abundantiam* e superato l'*impasse* politico prodotto dalla mancata ratifica del Trattato Costituzionale Europeo - si è attribuito ad essa, con il Trattato di Lisbona (2007), valore giuridicamente vincolante, divenendo così *il* referente normativo dei diritti fondamentali in ambito UE (e diritto primario dell'Unione). Sul tema, per ampi riferimenti, si veda M. GESTRI, S. SILINGARDI, *La tutela dei diritti fondamentali in Europa dopo il Trattato di Lisbona*, cit., 29 ss.; nonché G. TESAURO, *La Corte di Giustizia e i diritti fondamentali*, in G. Bronzini, F. Guarriello, V. Piccone (a cura di), *Le scommesse dell'Europa. Diritti. Istituzioni. Politiche*, Roma, 2009, 63 ss.; L.S. ROSSI, *Il rapporto fra Trattato di Lisbona e Carta dei diritti fondamentali dell'UE*, ibidem, 73 ss.; G. PISTORIO, *La Carta dei diritti fondamentali dell'UE: effettività versus efficacia*, ibidem, 163 ss.

³³ Corte giust., 14 maggio 1974, causa 4/73, *Nold*, punto 14; 11 luglio 1989, causa 265/87, *Schrader*, punto 15; 13 luglio 1989, causa 5/88, *Wachauf*, punto 18.

³⁴ Il progressivo riconoscimento dei diritti fondamentali in seno all'Unione ha mutato la struttura logica del giudizio della Corte di giustizia, sempre meno giudizio di legittimità, sempre più giudizio "costituzionale", con connotazioni *assiologiche*, dipendenti dal quadro dei fini e degli obiettivi dell'UE: sul punto, cfr. L.S. ROSSI, *Il rapporto fra Trattato di Lisbona e Carta dei diritti fondamentali dell'UE*, cit., 87-88; G. PISTORIO, *La Carta dei diritti fondamentali dell'UE: effettività versus efficacia*, ibidem, 166 ss., spec. 173-175.

³⁵ Su queste due possibili forme di "bilanciamento" tra interessi e valori politici dell'Unione (contemperamento, esclusione reciproca), si veda, in generale, E. CANNIZZARO, *Tecniche di soluzione di conflitti fra politiche dell'Unione. Liberismo e solidarismo nel processo di integrazione europea*, in Dir. UE, n. 4/2013, spec. 692 ss.

³⁶ Anzi, l'integrazione degli ordinamenti nazionali attraverso i diritti per via giudiziaria (*integration through rights*) è apparso percorso più agevole (anche perché più "silenzioso") rispetto all'integrazione attraverso la legge e per via politica (*integration through law*), quest'ultima (la politica) risultando spesso inerte o incapace di trovare punti di accordo: sul punto, si veda L. AZZENA, *Integrazione europea e percorso dei diritti fondamentali tra giurisprudenza e scrittura*, in I. Trujillo, F. Viola (a cura di), op. cit., 83 ss., spec. 102 ss.

condizioni del loro riconoscimento, ma anche nella definizione del relativo *standard* di tutela³⁷. Diversamente dall'ordinamento CEDU, i diritti fondamentali sono assunti cioè come *mezzi* e non come fini da tutelare in sé³⁸, sebbene poi - va detto - il mutato quadro assiologico dell'Unione "post-Lisbona" li veda *concretamente* prevalere in molti casi³⁹.

³⁷ Paradigmatica in tal senso Corte giust., Grande sez., 26 febbraio 2013, causa C-399/11, *Melloni*, in tema di mandato di arresto europeo (MAE). In essa la Corte di giustizia fissa un principio apparentemente incomprensibile, almeno nella prospettiva della valorizzazione dei diritti fondamentali, cui sembra ispirarsi l'art. 52 CDFUE. Se infatti, da un lato, tale disposizione sembra sancire il principio della massima tutela dei diritti fondamentali (la CDFUE fisserebbe uno *standard* minimo inderogabile, comunque non inferiore allo *standard* CEDU, ma rispetto a quest'ultimo elevabile sia dallo stesso ordinamento UE che dagli ordinamenti nazionali), dall'altra, in detta sentenza, la Corte di giustizia assegna un ruolo prevalente agli *standard* di tutela dei diritti di *matrice strettamente europea* previsti dalla Decisione quadro 2002/584/GAI, sebbene - si osservi - inferiori agli *standard* previsti, in circostanze analoghe, dal diritto nazionale (in tal caso, spagnolo). In realtà, ad una più attenta analisi, il conflitto con quanto statuito dall'art. 52 citato, si rivela più apparente che reale. Se, nel contesto UE, assegniamo anche ai diritti fondamentali il ruolo (non tanto e non solo di strumenti di tutela giuridica di interessi primari ed essenziali degli individui, ma) anche - e soprattutto - di mezzi attraverso cui realizzare una *maggior integrazione (politica e giuridica) tra Stati membri dell'UE*. Questo chiarisce perché i diritti fondamentali *riconosciuti dal diritto UE* - sia *primario* (CDFUE) che *derivato* (come la decisione quadro cui fa riferimento la sentenza *Melloni*) - secondo la Corte di giustizia debbono *comunque* prevalere anche su *standard* nazionali più elevati. In quanto *frutto di "accordo" politico tra i Governi nazionali*, essi rappresenterebbero il viatico *politicamente meno conflittuale* per realizzare detta integrazione. In tale prospettiva, risultano quindi incompatibili con il diritto UE non solo "ritardi" da parte degli Stati membri nella tutela dei diritti fondamentali (*standard* inferiori), ma anche *eccessive* "fughe in avanti" (*standard* superiori), nei limiti in cui possono incrinare l'equilibrio "politico" (talvolta faticosamente) raggiunto tra i vari Stati sul grado di tutela di una certa posizione giuridica (come appunto il caso del mandato di arresto europeo) che meriti "uniformità" in ambito europeo. Non la massima tutela *tout court* - quindi - ma la massima tutela *maggiormente conforme e funzionale al fine di integrazione "politica" ed "economica" in UE*. In tal senso sembra potersi intendere il confine oltre il quale la tutela dei diritti fondamentali in UE non può spingersi, ossia la "necessità di evitare che una tutela dei diritti fondamentali variabile a seconda del diritto nazionale considerato pregiudichi l'unità, il primato e l'effettività del diritto dell'Unione" (così Corte giust., 6 marzo 2014, causa C-206/13, *Siragusa*, p. 32, che richiama la sentenza *Melloni* cit., p. 60).

Sul primato del diritto UE quale limite alla tutela dei diritti fondamentali, per come emergente nella più recente giurisprudenza della Corte di giustizia, si veda M. IACOMETTI, *Il caso Melloni e l'interpretazione dell'art. 53 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea tra Corte di giustizia e Tribunale costituzionale spagnolo*, in www.osservatorioaic.it, Ottobre 2013, 17 ss.; A. BARAGGIA, *La tutela dei diritti in Europa nel dialogo tra le Corti: "epifanie" di una Unione dai tratti ancora indefiniti*, in *Rivista AIC*, n. 2/2015, reperibile su www.rivistaaic.it, spec. 9 ss.; ma si veda anche, con specifico riferimento al caso *Melloni* e sulla medesima linea, R. CONTI, *Da giudice (nazionale) a Giudice (eurolunitario). A cuore aperto dopo il caso Melloni*, in www.diritticomparati.it, ove si evidenzia, condividendola, l'impostazione della Corte di giustizia, preoccupata di non scardinare l'equilibrio (e la reciproca fiducia...) tra Stati membri raggiunto con l'approvazione della decisione quadro sul MAE; sulla "reciproca fiducia" (mutual recognition) quale principio cardine dello Spazio di Libertà, Sicurezza e Giustizia in UE, si veda, da ultimo, K. LENAERTS, *The Principle of Mutual Recognition in the Area of Freedom, Security and Justice*, in *Dir. UE*, n. 3/2015, 525.

³⁸ Cfr. E. CANNIZZARO, *Unitarietà e frammentarietà delle competenze nei rapporti tra l'ordinamento dell'Unione e il sistema della Convenzione europea: in margine al parere della Corte di giustizia 2/2013*, in *Dir. UE*, n. 3/2015, 623 ss., spec. 633-635, ove si rileva l'incompatibilità "filosofica e giuridica" tra UE e CEDU.

³⁹ Sul punto, cfr. A. D'ALOIA, *Europa e diritti: luci e ombre dello schema di protezione multilevel*, in *Dir. UE*, n. 1/2014, spec. 17 ss.; va sottolineato come proprio questo rischio (che la tutela incondizionata di un diritto fondamentale potesse porsi in contrasto con gli obiettivi di integrazione perseguiti dall'Unione europea) abbia spinto la Corte di giustizia a

Ed allora, partendo da tale consapevolezza, ciò che la Corte costituzionale chiede al giudice comune è, semplicemente, di seguire la linea della giurisprudenza europea: di contestualizzare il *ne bis in idem* nel diritto UE, anzi - verrebbe da dire - di contestualizzarlo *specificamente*, re-interpretandolo alla luce ed in conformità degli obiettivi *particolari* che qui gli sono assegnati⁴⁰.

Pertanto, si ha la sensazione che la Consulta “suggerisca” altresì - seppur tra le righe e senza particolare enfasi - la via da seguire in tale opera. Non può non risaltare il fatto che, nell’indicare un possibile criterio ermeneutico da seguire, si prenda la briga di evocare i “*principi delle direttive Europee che impongono di verificare l'effettività, l'adeguatezza e la dissuasività delle sanzioni residue*”, quasi a voler ammonire del rischio, ove si decidesse di applicare *tout court* il *ne bis in idem*, di compromettere l’effettivo rispetto delle Direttive sul *market-abuse*. Al di là di questa considerazione (che, in quanto frutto di una *sensazione* di chi scrive, lascia il tempo che trova...), di fatto lo sforzo interpretativo che si richiede al giudice comune ha una forte connotazione *assiologica*, implicando una scelta *valoriale* tra interessi “collettivi” dell’UE (tutela della concorrenza o, se si vuole estender il discorso alle sanzioni tributarie, tutela delle finanze dell’Unione) e interesse “individuale” del singolo ad evitare la re-iterazione di giudizi; scelta - si noti - per di più *esclusiva*, essendo il conflitto tra detti interessi irriducibile, logicamente inadatto a forme di temperamento (i.e. a soluzioni “intermedie”...) ⁴¹. Ed allora, probabilmente - trattandosi di un *problema di interpretazione del diritto UE assiologicamente connotato* e pendendo analoga questione dinanzi la Corte di giustizia - sembra più realistico pensare che la Corte costituzionale abbia qui voluto “dialogare” non tanto con il giudice comune (affinché

dare un parere fortemente negativo all’adesione dell’UE alla CEDU, pur prescritta dall’art. 6, par. 2 TUE: cfr. Corte giust., parere n. 2/13 del 18 dicembre 2014, sul quale, si veda la rassegna di commenti consultabili su <http://rivista.eurojus.it/il-parere-213-della-corte-di-giustizia-sulladesione-dellunione-europea-alla-cedu-follow-up-sulle-reazioni-della-dottrina/>.

⁴⁰ Che il senso e l’ambito applicativo del *ne bis in idem* vada colto nel suo specifico contesto, emerge in modo evidente, ad esempio, in relazione al *ne bis in idem* cd. “transnazionale”, previsto dalla CAAS e preordinato a garantire, da un lato, la libera circolazione delle persone in uno spazio di libertà, sicurezza e giustizia senza frontiere interne (art. 3, par. 2 TUE), dall’altro, la prevenzione e la lotta alla criminalità. Ed infatti, proprio in vista del bilanciamento e del temperamento di tali esigenze tale diritto è stato interpretato e ne sono state definite le condizioni di applicazione: sul punto si veda, da ultimo, Corte giust., 29 giugno 2016, causa C-486/14, *Kossowski*, spec. pp. 43-49, in www.penalecontemporaneo.it, con commento di P. BERNARDONI, *Nuova pronuncia della Corte di giustizia sul ne bis in idem: un chiarimento sulla nozione di “sentenza definitiva” e un’occasione persa per definire lo status delle riserve ex art. 55 CAAS*, nonché, in dottrina, N. RECCHIA, *Il “ne bis in idem” transnazionale nelle fonti eurolunitarie. Questioni risolte e nodi problematici alla luce delle recenti sentenze della Corte di giustizia UE*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2015, 1373 ss., ove ulteriori riferimenti. Sulle diverse fonti (e funzioni) del *ne bis in idem* in Europa, cfr. *retro*, nota 4.

⁴¹ F. PEPE, *Sistema sanzionatorio tributario*, cit., 514 ss.

applichi direttamente l'art. 50 CDFUE)⁴², quanto proprio con la Corte di giustizia⁴³, affinché definisca nella prossima occasione il “protocollo” applicativo del *ne bis in idem* in UE (possibilmente nel senso da essa suggerito...); prossima occasione che, si è detto, riguarda proprio le sanzioni IVA. Il che rende attuale la domanda: in che misura il *ne bis in idem* UE - ove direttamente applicato nel sistema sanzionatorio tributario - può frustrare gli obiettivi dell'ordinamento europeo (e quindi essere “disattivato” dal giudice comune)?

4. I termini di condizionamento da parte del diritto europeo sull'effettività del prelievo IVA nei confronti degli Stati membri

Preliminarmente, occorre considerare in che termini il diritto europeo imponga agli Stati membri di assicurarsi il gettito IVA (e, conseguentemente, assicurarlo alle “casse” dell'Unione). Al riguardo, dalle fonti normative UE e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia sembra emergere un *condizionamento* della legislazione interna *solo indiretto*, graduato su tre livelli⁴⁴.

In primo luogo, ai singoli Stati è fatto obbligo *tout court* di garantire un *effettivo* prelievo dell'IVA; si impone ad essi di predisporre tutti gli strumenti (legislativi e amministrativi) necessari a far sì che quanto sancito dalla Direttiva IVA - e trasposto nelle correlate discipline nazionali - non resti “lettera morta”, che detto tributo sia *realmente* percepito dallo Stato, nel rispetto (ovviamente) dei principi di neutralità del tributo e di non discriminazione⁴⁵. A tale livello, in realtà, non vi è nulla di più che la riaffermazione del generale dovere di

⁴² In tal senso, F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, cit.

⁴³ In tal senso, F. PEPE, *Ne bis in idem “europeo”*, cit., 2-3.

⁴⁴ Sulle diverse modalità di condizionamento del diritto UE sul diritto interno, si veda, seppur con riferimento alla materia penale, E.R. BELFIORE, *Le incursioni della normativa europea nel diritto penale interno*, in Arch. pen. web., n. 2/2015, il quale distingue tra (i) un livello “minimo” di incidenza (che potremmo definire condizionamento “indiretto”), quando il diritto UE “al fine di perseguire i propri obiettivi, si avvale di strumenti normativi che vincolano gli Stati membri ad adottare al loro interno discipline in sintonia col conseguimento di quelli obiettivi” (così, ivi, 1); (ii) un secondo livello (che potremmo definire condizionamento “diretto”) nel quale “a venire in rilievo sono disposizioni europee direttamente applicabili dagli Stati membri”, suscettibili di “essere attratte nell'orbita penalistica se chiamate a svolgere una funzione specificatrice-integratrice di (singoli elementi di) figure criminose già esistenti nel nostro ordinamento” (ibidem, 2-3); (iii) un livello “massimo” di interferenza, consistente nella definizione da parte del diritto UE di un sistema repressivo propriamente *sovranazionale*, tale per fonte normativa (regolamenti UE), autorità accertatrice dell'illecito (Commissione europea), autorità giurisdizionale cui ricorrere (Corte di giustizia). Come si mostrerà in prosieguo, l'ordinamento UE, nella fissazione dei vincoli legati all'attuazione del prelievo IVA, si avvale esclusivamente di condizionamenti “indiretti”, di primo livello. Sul tema, con specifico riferimento alle forme di condizionamento relative alle sanzioni riguardanti tributi “armonizzati”, si veda F. AMATUCCI, *Il sistema delle sanzioni amministrative tributarie secondo il diritto UE e il diritto internazionale*, in Tratt. dir. sanz. trib., cit., t. II, 1397 ss.

⁴⁵ In tal senso, da ultimo, si veda Corte giust., 7 aprile 2016, causa C-546/14, *Degano*, spec. pp. 19-21 e giurisprudenza ivi citata; per un primo commento a tale pronuncia, cfr. V. FICARI, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*, in Corr. trib., n. 20/2016, 1549.

“leale collaborazione” degli Stati membri fissato dall’art. 4, par. 3 TUE, di cui l’art. 325 TFUE è proiezione sul versante finanziario; un dovere che - come noto - lascia agli ordinamenti nazionali un ampio margine di libertà nella scelta dei mezzi giuridici da impiegare⁴⁶.

Questa libertà subisce tuttavia, ad opera dello stesso ordinamento europeo, una *compressione* quando ad entrare in gioco sono - si è detto - gli interessi finanziari dell’Unione, tra cui certamente rientra la percezione dell’IVA⁴⁷. In tal senso, depone la citata Convenzione PIF che distingue al riguardo tra: (a) “frodi” alle finanze UE, intese come quelle azioni od omissioni intenzionali relative “*all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse; alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto; alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto*” (art. 1, par. 1, lett. b)); (b) “frodi gravi” alle finanze UE, ossia le medesime frodi ove determinino un danno di entità eccedente un valore minimo stabilito dalla legge nazionale in misura comunque non

⁴⁶Il dovere di “leale collaborazione” – di origine giurisprudenziale, poi incluso nell’art. 4, par. 3 TUE – rappresenta il logico corollario del “*primato*” del diritto europeo: la “prevalenza” del diritto UE e la sua “efficacia diretta” non avrebbero infatti alcun senso se poi tale diritto potesse di fatto essere disatteso nel concreto agire delle istituzioni nazionali. Se l’integrazione tra ordinamento europeo ed ordinamenti interni passa attraverso l’azione di questi ultimi, non disponendo l’UE di poteri di coazione esercitabili nel territorio degli Stati membri, allora una “leale collaborazione” tra di essi e le istituzioni europee si rivela necessaria, ed anzi espressiva di un obbligo *autonomo* rispetto agli obblighi già imposti dai trattati e dal diritto derivato. In tale prospettiva per la Corte di giustizia non basta che i diritti derivanti dal sistema normativo dell’Unione trovino *formale* riconoscimento negli ordinamenti nazionali (cd. dimensione “statica” del processo di integrazione europea), ma occorre altresì che alla loro (generale ed astratta) affermazione ne consegua *l’effettiva e piena attuazione*. Questa si ritiene garantita allorché l’ordinamento nazionale, nella sua piena autonomia (*principio dell’autonomia procedurale*), predispone strumenti di tutela amministrativa e giurisdizionale: (i) quanto meno corrispondenti agli strumenti impiegati per la tutela delle omologhe posizioni giuridiche di diritto interno (*principio di “equivalenza”*) e, (ii) in ogni caso, tali da non rendere “troppo difficile, eccessivamente oneroso o impossibile” il far valere o il tutelare le predette posizioni (*principio di “effettività” in senso stretto*). Cfr. Corte giust., 19 giugno 1990, causa C-213/89, *Factortame e a.*, p. 5; 16 dicembre 1976, causa 45/76, *Comet*, pp. 12-16; 27 febbraio 1980, causa 68/79, *Just*, p. 25; 9 novembre 1983, causa 199/82, *San Giorgio*, p. 14; 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, *Bianco e Girard*, p. 12; 24 marzo 1988, causa 104/86, *Commissione/Italia*, p. 7; 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, *Jeunehomme e EGI*, p. 17; 9 giugno 1992, causa C-96/91, *Commissione/Spagna*, p. 12; 19 novembre 1991, cause riunite C-6/90 e C-9/90, *Francovich e a.*, p. 4; 14 dicembre 1995, cause riunite C-430/93 e C-431/93, *Van Schijndel e a.*, p. 17; 15 aprile 2008, causa C-268/06, *Impact*, pp. 44-48; 29 ottobre 2008, causa C-63/08, *Pontin*, pp. 44-47; 16 luglio 2009, causa C-12/08, *MonoCar Styling*, p. 48; 18 marzo 2013, cause riunite da C-317/08 a C-320/08, *Alasini*, pp. 47-48. Sul tema, C. NIZZO, *L’art. 5 del Trattato e la clausola generale di buona fede nell’integrazione europea*, in *Il dir. dell’UE*, 1997, 381; A. ADINOLFI, *La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario*, in *Il dir. dell’UE*, 2001, 41; C. IANNONE, *Art. 10 TCE*, in AA.VV., *Trattato dell’Unione europea e della Comunità europea*, a cura di A. Tizzano, Milano, 2004, 218; G. TESAURO, *Diritto dell’Unione europea*, Padova, 2010, 115 ss.; sulla distinzione tra dimensione “statica” e “dinamica” dell’effettività, si veda R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d’imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, 15, 20 ss., ove per ulteriori riferimenti.

⁴⁷ Come si è visto essere affermato dalla sentenza *Taricco* citata *retro*, nota 27.

superiore ai 50.000 Euro (art. 2, par. 1)⁴⁸. Quanto alle prime, la Convenzione PIF chiede agli Stati membri di predisporre - oltre alle misure legislative e amministrative da essi ritenute opportune per il funzionamento delle entrate - un sistema di sanzioni *penali* “*effettive, proporzionate e dissuasive*”; quanto alle seconde, ossia quanto alle frodi considerate “gravi”, tali sanzioni penali devono avere natura *detentiva* (art. 2, par. 1).

Ebbene, la più recente giurisprudenza mostra l'estrema importanza circa l'aderenza degli ordinamenti interni a tali (pur indiretti) vincoli imposti dall'ordinamento europeo sul fronte IVA; importanza tale da legittimare, ove necessaria e secondo “proporzionalità”, anche una compressione - se non addirittura una esclusione - dei diritti fondamentali (e dello stesso *ne bis in idem*).

Che un diritto fondamentale possa essere sacrificato sull'altare dell'efficacia di un apparato sanzionatorio (e degli interessi da esso presidiati) è, ad esempio, affermato nella sentenza *Berlusconi*, laddove - a fronte del conflitto tra la retroattività delle legge penale più favorevole e dovere di predisporre sanzioni “effettive e dissuasive” avverso il falso in bilancio (ex art. 6 Direttiva n. 68/151/CE del Consiglio del 9 settembre 1968) - si ammette la *teorica* possibilità per il giudice nazionale di disapplicare la successiva *lex mitior* ove ciò possa dar luogo ad un *deficit* di deterrenza dell'apparato sanzionatorio⁴⁹. Se ciò è vero, *a maggior ragione* nel conflitto tra *ne bis in idem* ed effettività delle sanzioni IVA, le seconda esigenza sembra destinata a prevalere: se, da una parte, può discutersi sul rapporto tra *ne bis in idem* e *favor rei* (su quale dei due principi prevalga assiologicamente)⁵⁰; dall'altra, la forza deterrente delle sanzioni IVA, proprio perché servente agli *interessi finanziari dell'UE*, certamente assume, in quanto pre-condizione di esistenza e funzionamento delle stesse istituzioni europee⁵¹, valenza superiore rispetto alla tutela della concorrenza, ed anche - si noti - rispetto al

⁴⁸ Sui caratteri delle “frodi IVA” propriamente dette, quali condotte relative ad operazioni oggettivamente esistenti, ma protese a sfruttare e violare la “neutralità” dell'IVA, si rinvia a A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013.

⁴⁹ Possibilità in tal caso solo *teorica*, perché la Corte ha poi evitato di decidere nel merito della questione sulla base di un argomento attinente all'efficacia delle fonti normative UE, in specie negando la possibilità di trarre da una Direttiva effetti diretti *in mala partem* nei confronti dei soggetti sottoposti al diritto dell'Unione. Si veda Corte giust., Grande sez., 3 maggio 2005, cause riunite C-387/02, C-391/02 e C-403/02, *Berlusconi e al.*, pp. 66-78, per un commento alla quale, cfr. G. INSOLERA, V. MANES, *La sentenza della Corte di giustizia sul «falso in bilancio»: un epilogo deludente?*, in Cass. pen., 2005, 2768 ss.

⁵⁰ Sulla discussa valenza (costituzionale o sub-costituzionale) del principio di retroattività della *lex mitior* nel nostro ordinamento, alla luce della discussa pronuncia della Corte EDU, Grande sez., 17 settembre 2009, ric. n. 10249/03, *Scoppola c. Italia*, cui sono seguite Cass., sez. V pen., 11 febbraio 2010, n. 16507 e Corte cost., sent. n. 210/2013, cfr. C. SCACCIANOCE, *La retroattività della lex mitior nella lettura della giurisprudenza interna e sovranazionale: quali ricadute sul giudicato penale?*, in Arch. pen. web., n. 1/2013, consultabile su www.archiviopenale.it.

⁵¹ Sulla valenza primaria della tutela degli interessi finanziari dell'UE, interessi suscettibili di assumere un rilievo non solo *normativo*, ma anche *istituzionale* (si pensi alla istituzione dell'Ufficio europeo di lotta anti-frode OLAF, nonché alla

principio di neutralità IVA, come attestato dalla giurisprudenza europea in materia di buona fede nelle frodi IVA⁵².

Non a caso, nella sentenza *Akerberg Fransson*, la Corte di giustizia sembra far propria una lettura *non incondizionata* di tale diritto, consentendone l'applicazione solo “a condizione che le *rimanenti* sanzioni IVA siano effettive, proporzionate e dissuasive”⁵³. Il che starebbe a significare che - sì - il *ne bis in idem* va riconosciuto e tutelato, ma solo ove - *riducendo l'area del “punibile”* - non lasci come “superstite” (rimanente) una fetta dell'apparato sanzionatorio inadeguata sul piano della “deterrenza” (nel qual caso, esso non dovrebbe trovare spazio). Analogamente, la recente e già menzionata sentenza *Taricco* ritiene realizzarsi un simile “de-potenziamento” quando da una previsione normativa interna (come anche la disciplina sulla prescrizione dei reati) “consegue, in un numero considerevole di casi, l'impunità penale”; impunità che - a fronte di “frodi gravi” - si avrebbe nel caso di non applicazione di pene “privative della libertà”⁵⁴.

Insomma, il diritto UE, da un lato, pone in capo agli Stati membri il dovere di predisporre meccanismi legislativi e amministrativi che consentano un *effettivo* funzionamento dell'IVA e la sua reale percezione da parte dello Stato; e tra di essi vi deve comunque essere un sistema sanzionatorio *penale* “efficace, dissuasivo e proporzionato” nella repressione delle frodi IVA, che preveda pene detentive per le frodi IVA “più gravi”; dall'altro, ove il riconoscimento del *ne bis in idem* dovesse risultare suscettibile di impedire (*strutturalmente?*)⁵⁵ a

futura costituzione di una Procura europea contro tali frodi, prospettata dall'art. 86 TFUE), cfr., *ex multis*, V. COMI, *Interessi finanziari UE, procura europea, difesa: nessun passo indietro sul piano delle garanzie*, in Arch. pen. web, n. 2/2013.

⁵² La Corte di giustizia appare infatti costante nel ritenere compatibile con il diritto UE e con la Direttiva IVA disposizioni tese ad escludere il diritto di detrazione dell'IVA in capo al cessionario/committente, ove questo abbia concorso (dolosamente o colposamente) a realizzare con altri una frode IVA, nonostante l'effettivo pagamento del bene o della prestazione (con chiara distorsione della neutralità del tributo): sul tema, per ampi riferimenti giurisprudenziali e bibliografici, cfr. da ultimo M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in Dir. prat. trib., 2016, I, 115 ss., spec. 129 ss.; nonché M.G. DE FLORA, *Il diritto di detrazione dell'I.V.A.: tra principi europei e rilevanza della buona fede del contribuente*, in Dir. prat. trib. int., 2014, 1143 ss.

⁵³ Così Corte giust., 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Akerberg Fransson*, p. 36, ma si veda altresì la giurisprudenza ivi citata.

⁵⁴ Corte giust., grande sez., 8 settembre 2015, causa C-105/14, *Taricco*, spec. pp. 40 e 47, sulla quale, cfr. da ultimo, A. BORIS, *La prescrizione dei reati tributari*, in Tratt. dir. sanz. trib., cit., t. I, spec. 462 ss.

⁵⁵ La sentenza *Taricco* cit. chiede infatti ai giudici comuni di verificare se l'applicazione di una norma interna determini “impunità” per le frodi IVA più gravi in “un numero considerevole di casi” (p. 47). L'espressione è molto ambigua e si presta a diverse letture e critiche. Si dovrà capire, dunque, come i giudici comuni (anche tributari) intenderanno tale “criterio di giudizio” e se, ove apprezzato in termini “socio-criminologici” (lettura apparentemente più vicina all'intenzione della Corte di giustizia), come riusciranno a motivare credibilmente una simile circostanza, data la mancanza di dati statistici attendibili e su larga scala. Non sembra un caso, infatti, che le poche pronunce di giudici interni volte a dar rilievo alla sentenza *Taricco* della Corte di giustizia tendano a “glissare” proprio su tale punto, o dando per scontato che le disposizioni sulla prescrizione impattino negativamente sulla capacità dissuasiva del sistema sanzionatorio IVA nel suo complesso (in tal senso, cfr. Cass., sez. III pen., 20 gennaio 2016, n. 2210, in

tali sanzioni di funzionare in tal senso, allora esso dovrebbe recedere e non trovare concreto riconoscimento (i.e. essere “non applicato”) dal giudice comune⁵⁶.

5. Il possibile impatto del *ne bis in idem* UE sul sistema sanzionatorio tributario interno: (i) gli illeciti fiscali “non fraudolenti” e la scarsa rilevanza del *ne bis in idem*

Innanzitutto, il *ne bis in idem* “europeo” appare un diritto fondamentale “ad impatto zero” nei confronti degli illeciti IVA penalmente rilevanti, ma a carattere *non fraudolento*. Il problema che tale diritto solitamente solleva è infatti la *de-penalizzazione* (di fatto) dei sistemi punitivi nazionali “a doppio binario”, atteso, da un lato, l’approccio “sostanzialista” nella definizione di *criminal charge* e, dall’altro, la maggior lunghezza dei procedimenti penali rispetto ai procedimenti di irrogazione delle sanzioni (formalmente) amministrative. In alcuni casi - proprio come nel settore del *market-abuse* - ciò può confliggere con lo stesso diritto dell’Unione,

www.penalecontemporaneo.it, con commento di F. VIGANÒ, *La prima sentenza della Cassazione post Taricco: depositate le motivazioni della sentenza della Terza Sezione che disapplica una prescrizione già maturata in materia di frodi IVA*, il quale non manca di rilevare tale mancanza da parte della Cassazione in punto di motivazione); ovvero intendendo l’espressione “un numero considerevole di casi” in senso circoscritto, ossia limitato al numero di violazioni sottoposte al vaglio del giudice nazionale (in tal senso, ad esempio, Corte di appello di Milano, Sez. II pen., ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale nel procedimento n. 6421/14 R.G.A. del 18 settembre 2015, punto 4 del ritenuto in diritto, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di F. VIGANÒ, *Prescrizione e reati lesivi degli interessi finanziari dell’UE: la Corte d’appello di Milano sollecita la Corte costituzionale ad azionare i ‘controlimiti’*); ovvero, ancora, a limitarsi a rilevare la “intrinseca complessità” del compito interpretativo così affidato al giudice nazionale, chiamato in sostanza a una valutazione d’impatto delle disposizioni di riferimento che esula dal caso concreto a lui affidato”, senza tuttavia entrare nel merito del problema (in tali termini, Cass., sez. IV pen., 25 gennaio 2016, n. 7914, punto 7.3 dei c.i.d., in www.penalecontemporaneo.it, con commento di A. GALLUCCIO, *La Cassazione di nuovo alle prese con Taricco: una sentenza canta, in attesa della pronuncia della Corte costituzionale*). Sul diverso possibile modo di intendere la valutazione circa l’impatto della prescrizione - e, per quanto qui di interesse, del *ne bis in idem* - su “un numero considerevole di casi”, prescritto dalla sentenza *Taricco*, si veda in particolar modo, F. CONSULICH, *La prescrizione della legalità il rapporto tra diritto penale tributario e il diritto dell’Unione europea dopo la sentenza della Corte di giustizia sul caso Taricco*, in Dir. prat. trib. int., 2016, spec. 26 ss., il quale acutamente osserva come in tal modo si vada a chiedere al giudice nazionale di valutare una norma interna sotto il profilo della sua *adeguatezza sostanziale* rispetto alla tutela degli interessi protetti dall’Unione; il che - oltre ad essere giudizio fuori dal nostro ordinamento costituzionale - comunque lo si voglia intendere, creerà problemi istituzionali di sicuro rilievo: se inteso in una prospettiva generale, *socio-criminologica e statistica*, tesa cioè a verificare l’impatto della singola norma sul sistema sanzionatorio nel suo complesso, ciò sarebbe impossibile per il giudice, non disponendo a tal fine di informazioni e dati adeguati; se invece inteso in senso *singolare*, intuitivo, ossia legato all’impatto della singola norma *sul caso concreto*, ciò genererebbe “una colossale incertezza strutturale in merito alla ‘tenuta’ applicativa di norme cardinali di sistema” (ibidem, 32), potendo ogni giudice formulare una diversa valutazione in merito; analogamente, cfr. S. MANACORDA, *La prescrizione delle frodi gravi in materia di IVA: note minime sulla sentenza Taricco*, in Arch. pen. web, n. 3/2015, 3, reperibile in www.archiviopenale.it.

⁵⁶ In una prospettiva *singolare* sembra porsi F. AMATUCCI, *Il principio della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in Dir. prat. trib. int., 2015, I, 415 ss., spec. 428-428, laddove propende per una applicazione non “rigida”, ma “flessibile” del *ne bis in idem*, nel senso di ammetterne la disapplicazione solo ove - nel caso concreto - ciò possa rendere le sanzioni IVA (non sufficientemente) “efficaci, proporzionate e dissuasive”.

nella misura in cui questo imponga sanzioni “penali” a tutela di alcuni interessi di rilievo europeo. Ebbene, come evidenziato, una simile situazione non si verifica per gli illeciti IVA privi del carattere di “frode”, rispetto ai quali nulla è specificamente prescritto né dalla Direttiva IVA, né dalla Convenzione PIF. Piuttosto, si tratta di capire se l'apparato sanzionatorio, pur previsto per tali illeciti (si ripete: *non fraudolenti*), contribuisca o meno ad assicurare l'effettivo funzionamento del tributo, eventualmente violando il dovere di “leale collaborazione” (art. 4, par. 3 TUE) nell'applicazione dell'IVA e l'obbligo di salvaguardia delle finanze dell'unione (art. 325 TFUE).

Sotto questo profilo, alcune recenti modifiche legislative sembrano aver profondamente mutato il senso delle sanzioni tributarie, almeno se osservate da una più ampia prospettiva. Da una parte, il nuovo “ravvedimento operoso”, previsto per gli illeciti amministrativi (art. 13 d.lgs. n. 472/1997), oggi presenta tratti decisamente innovativi rispetto al passato⁵⁷: (i) è venuta meno la “spontaneità” del ravvedimento, potendo - oggi - beneficiarne anche dopo la formale conoscenza di controlli (seppur non oltre la notifica di un atto di accertamento o di un “avviso bonario”); aspetto - questo - che slegherebbe del tutto il vantaggio da qualsivoglia indice di recupero di “legalità (moralità?) fiscale” da parte del soggetto, *collegandosi al solo fatto del pagamento*⁵⁸; (ii) il grado di premialità è definito in ragione inversa rispetto al decorso del tempo, circostanza che, se letta nella sua brutale oggettività (minori sanzioni quanto prima ci si “ravvede” e, quindi, quanto prima si paga), rende chiara la volontà di premiare maggiormente il pagamento *più celere*; (iii) la nuova misura dello “sconto”, che sembra esprimere in sé un abbandono della logica “punitiva”, risultando (ma da giudizio intuitivo, non analitico, certamente opinabile) talmente consistente da vanificare in fatto la sanzione stessa; (iv) infine, l'impossibilità di rateizzare il suddetto pagamento costituisce una condizione chiaramente espressiva dell'interesse del legislatore ad un pagamento, oltre che celere, anche *integrale* (i.e. a “far subito cassa”). Dall'altro, la previsione, sempre in relazione ai reati tributari *non fraudolenti* (artt. 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1 d.lgs. n. 74/2000), per cui il *pagamento integrale e non rateizzato* di debito, sanzioni amministrative e interessi (anche ove definite a seguito del “nuovo” ravvedimento, o di accertamento con adesione o conciliazione), intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento in primo grado, costituisca *causa di non punibilità* del reato (art. 13 d.lgs. n. 74/2000), rende ancor più palese il fine delle sanzioni

⁵⁷ Sul tema, si vedano in particolar modo, A. GIOVANNINI, *Il nuovo ravvedimento operoso: il “Fisco amico” e il “condono permanente”*, in *Il fisco*, n. 4/2015, 318; V. MASTROIACOVO, *Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle pendenze penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 143; D. CONTE, *Il gene mutante del ravvedimento operoso ed i suoi effetti sul nuovo modello di attuazione del prelievo*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 443; G. PIZZONIA, *Il ravvedimento 2.0, tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e cripto-condonismo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, 72.

⁵⁸ D. CONTE, *Il gene mutante*, cit., 449-450.

tributarie relative a tali illeciti: *l'integrale e celere recupero dell'imposta evasa*⁵⁹. In tal contesto, la sanzione amministrativa “piena” e la sanzione penale appaiono infatti relegate sullo sfondo, quasi collocate in posizione secondaria e strumentale, in quanto (si passi il termine) mero “spauracchio” per rendere lo “sconto di pena” più appetibile per il contribuente, così da indurlo al pagamento immediato, secondo una logica prettamente utilitaristica⁶⁰, seppur non necessariamente contrastante con i principi del sistema tributario nel suo complesso⁶¹.

Piuttosto, restando pur sempre nella prospettiva europea⁶², occorre chiedersi se *questo uso “promozionale” della sanzione* risulti esso coerente con il generale dovere di “leale collaborazione”; consenta cioè una *effettiva* attuazione della normativa IVA in Italia. Di ciò - forse - è lecito dubitare, visti i rischi che il nuovo ravvedimento pone sul piano del *moral hazard*. In dottrina non si è mancato di evidenziare come - ammettendone l'applicabilità anche in presenza di controlli - questo meccanismo possa paradossalmente *incentivare condotte evasive*, mettendo il contribuente nella condizione di pianificare razionalmente sia l'illecito che l'eventuale ravvedimento⁶³. Ma di ciò potrà aversi evidenza solo in futuro.

Tutto questo comunque non tocca il *ne bis in idem*, che - si ripete: almeno per i reati *non fraudolenti* - può trovare *piena ed incondizionata applicazione*, seppur (va detto) oramai solo in caso di atto di accertamento o di riscossione *unilaterale* definitivo, di giudicato tributario (di merito) o di sentenza (di merito) irrevocabile del giudice penale⁶⁴.

⁵⁹ In senso analogo, cfr. D. CONTE, *Il gene mutante*, cit., spec. 460-461, 468-469. Sulla diversa finalità che il sistema sanzionatorio tributario, in astratto e prioritariamente, può perseguire (prevenzione generale; massimizzazione del recupero dell'imposta evasa), si veda F. CONSULICH, *La prescrizione della legalità*, cit., 30.

⁶⁰ Si veda, per considerazioni in tal senso, L. MEOLI, P. SORBELLO, *Il rischio della sanzione ed il comportamento del contribuente. Riflessioni sull'analisi economica del diritto*, in www.penalecontemporaneo.it, 10 luglio 2015, spec. 17 ss.

⁶¹ Come ampiamente mostrato da V. MASTROLACOVO, *Riflessi penali*, cit., 143 ss., che condivisibilmente osserva come il recupero del gettito, in vista del quale sembra oggi porsi prioritariamente anche l'apparato sanzionatorio, non contrasti, ma realizzi certamente il fine di riparto dei carichi pubblici secondo capacità contributiva cui è naturalmente preordinato il sistema tributario.

⁶² Ed infatti, in una prospettiva interna, si ripropone il problema della compatibilità con il principio di uguaglianza dinanzi la legge punitiva (art. 3 Cost.) della natura casuale della “sanzione”, derivante dall'applicazione del *ne bis in idem* a seconda della “cronologia” dei procedimenti: cfr. *retro*, par. 1.

⁶³ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il nuovo ravvedimento operoso*, cit., 318; D. CONTE, *Il gene mutante*, cit., 447-448; G. PIZZONIA, *Il ravvedimento 2.0*, cit., 86.

⁶⁴ Ogni qual volta il contribuente usufruisce del beneficio della “non punibilità” ex art. 13 d.lgs. n. 74/2000, non vi è *a priori* spazio per applicare tale principio. Non solo perché, venendo meno la punibilità del reato, il processo penale sarebbe inibito a monte o comunque destinato all'estinzione (rendendo quindi l'appello a tale diritto del tutto inutile sul piano pratico); ma anche perché - nei casi in cui il pagamento del debito è conseguente a ravvedimento operoso, adesione o conciliazione - tali atti non manifesterebbero il crisma delle cd. “*final decision*”, suscettibili di far scattare la tutela del *ne bis in idem*, non possedendo quella “forza di *res judicata*”, ritenuta a tal fine essenziale dalla Corte EDU ed assente nelle ipotesi di “spontanea acquiescenza” da parte del reo. Sul punto, si vedano le pronunce citate *retro*, in nota

6. (segue): (ii) gli illeciti fiscali “fraudolenti” e il contrasto normativo ed istituzionale tra UE e CEDU

Più delicato e complesso il caso di reati tributari *fraudolenti*, rispetto ad essi permanendo invece una funzione propriamente “punitiva”. Per i reati di cui agli artt. 2, 3, 10-*quater*, comma 2 e 11 d.lgs. n. 74/2000 il pagamento di tributo, sanzioni amministrative ed interessi comporta infatti solo una riduzione a metà delle sanzioni penali, in quanto semplice *circostanza (attenuante) del reato* (art. 13-*bis*, commi 1 e 2 d.lgs. n. 74/2000), sulla falsa riga di un modello (grosso modo) riconducibile ad una “*restorative justice*”⁶⁵. Peraltro, in questo caso - anche applicando l’attenuante di cui all’art. 13-*bis* cit. - potrebbe escludersi la rilevanza del *ne bis in idem*, in quanto la “spontanea” adesione o conciliazione o ravvedimento (con integrale pagamento anche delle sanzioni amministrative), potrebbe non intendersi come idonea ad integrare una decisione con forza di *res judicata*⁶⁶.

Un conflitto tra *ne bis in idem* UE e tutela degli interessi finanziari dell’Unione può crearsi invece nelle altre ipotesi, di reati fraudolenti *non “attenuati”*. Vero è che, stante la abrogazione del cd. “raddoppio dei termini”, ciò oggi potrebbe verificarsi solo quando l’innescò delle indagini penali sia avvenuto su impulso della amministrazione finanziaria; ma è altresì vero è che la maggior lunghezza del processo penale, probabilmente darebbe luogo - operando il *ne bis in idem* - ad una (sostanziale) *de-penalizzazione di tali illeciti*⁶⁷, situazione -

9, nonché, seppur con riferimento alla precedente formulazione dell’art. 13 d.lgs. n. 74/2000, cfr. G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in www.penalecontemporaneo.it, 14 settembre 2014, 16, il quale ritiene che, essendo il pagamento della sanzione amministrativa pecuniaria *volontario*, e finalizzato alla fruizione di un beneficio sul piano penale, esso non solleciterebbe la tutela di cui all’art. 4, prot. 7 CEDU.

⁶⁵ Sui caratteri della “*restorative justice*”, anche per ampi riferimenti bibliografici, si rinvia a M. DONINI, *Il delitto riparato. Una disequazione che può trasformare il sistema sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, n. 2/2015, 236 ss., spec. 241 ss., il quale peraltro rileva come la riparazione del danno conseguente al reato costituirebbe, in tale modello, non un dovere per il reo, ma un *onere*; aspetto questo che marcherebbe dunque una significativa differenza con l’attenuazione prevista dall’art. 13-*bis* d.lgs. n. 74/2000, essendo il pagamento del debito tributario (da realizzarsi attraverso le procedure amministrative di riscossione) un comportamento comunque *doveroso* per il contribuente.

⁶⁶ Cfr. *retro*, nota 64.

⁶⁷ Più esattamente, recente abrogazione del cd. “raddoppio dei termini” dell’accertamento - prima previsto, per l’IVA, dall’art. 57, comma 3 d.p.r. n. 633/1972, ed ora soppresso dall’art. 1, comma 130, l. n. 208/2015 (legge di Stabilità 2016) - fa sì che, stante la normale maggior durata dei processi penali: (i) nel caso in cui l’innescò delle indagini e del processo penale non dovesse avvenire per denuncia dell’amministrazione finanziaria, non estendendosi più i termini decadenziali per l’accertamento, molto probabilmente il giudice penale sarà unica autorità investita della potestà punitiva dell’illecito tributario, a fronte di un fisco oramai decaduto, con inconferenza del *ne bis in idem* (il recupero dell’imposta evasa verrebbe affidato alla “confisca per equivalente”, per come oggi ridisegnata dall’art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000); (ii) viceversa, ove la denuncia penale dovesse partire dal Fisco, molto probabilmente sarà quest’ultimo l’unico ad agire (difficilmente riuscendo il processo penale a definirsi prima del procedimento amministrativo di irrogazione delle sanzioni o del processo tributario), con ciò dando luogo ad una *de-penalizzazione in fatto* dell’azione impositiva: sul

questa - in aperto conflitto con quanto sancito dalla Convenzione PIF e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, quanto meno per le frodi IVA "gravi", necessariamente oggetto di sanzioni *penali detentive*⁶⁸. In tal caso, il giudice comune dovrebbe *disapplicare* il *ne bis in idem*, implicitamente re-interpretandolo nel senso di condizionarlo al non verificarsi di siffatta circostanza (de-penalizzazione). Il che tuttavia aprirebbe nuove - e forse più delicate - questioni, non solo normative, ma anche *istituzionali*.

Non va dimenticato, infatti, che - anche ove si evitasse l'applicazione diretta nel *ne bis in idem* UE da parte del giudice comune - il soggetto (doppiamente) sanzionato ben potrebbe *comunque* avvalersi di tale principio nella sua veste CEDU, ossia in via sussidiaria, dopo l'esperimento dei vari giudizi interni dinanzi alla Corte di Strasburgo.

In altre parole, si verrebbe a determinare - se si seguisse l'impostazione emergente dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (e vagamente "suggerita" dalla Corte costituzionale nella pronuncia in commento)⁶⁹, limitatamente ai reati *fraudolenti* relativi a *tributi "armonizzati"* - un contrasto tra diritto UE (che imporrebbe il *non operare del ne bis in idem*) e ordinamento CEDU (che comunque garantirebbe, sebbene in ultima istanza, tale diritto). Un contrasto che - probabilmente - spetterebbe alla nostra Corte costituzionale risolvere e che si prefigura quanto mai difficoltoso, perché - in ultima analisi - *assiologicamente* condizionato.

Stando alla giurisprudenza di quest'ultima, a prevalere dovrebbe essere in linea di principio il diritto UE: da un lato, di esso è noto il "primato" sul diritto interno, tale da imporsi *anche sulle norme costituzionali*, sebbene nel rispetto dei "principi fondamentali" della Repubblica (cd. contro-limiti)⁷⁰; dall'altro, dei principi della CEDU si è invece affermata la valenza (sì di "norma interposta" ai fini dell'art. 117, comma 1 Cost., quindi sovra-legislativa, ma pur sempre) *sub-costituzionale*⁷¹ e, quindi, *subordinata anche al diritto UE*. La Consulta

punto, per considerazioni analoghe al riguardo, si veda A. CARINCI, D. DEOTTO, *Il raddoppio dei termini, ovvero brevi considerazioni a margine di una cattiva normazione*, in Il fisco, n. 26/2016, 1-2507 ss.

⁶⁸ Vero è, infatti, che la Convenzione PIF prevede per le frodi IVA "non gravi" la predisposizione di sanzioni penali "efficaci, proporzionate e dissuasive"; ma è altresì vero che, da un lato, di esse non è richiesta la forma detentiva (imposta per le frodi "gravi"), dall'altro, che - come evidenziato (cfr. *retro*, par. XX) - nella prospettiva europea, la natura penale di una sanzione ben può essere assegnata ad una sanzione formalmente amministrativa, purché contraddistinta da quei profilo di afflittività, espressi negli *Engel criteria*. Da qui la possibilità di una applicazione diretta del *ne bis in idem*, anche per i reati fraudolenti, purché non "gravi" secondo i canoni della Convenzione PIF e purché le sanzioni amministrative eventualmente applicabili manifestino una severità sufficiente.

⁶⁹ Cfr. *retro*, par. 3.

⁷⁰ Sul tema, si veda M. CARTABIA, *Principi inviolabili e integrazione europea*, Milano, 1995; F. DONATI, *Diritto comunitario e sindacato di costituzionalità*, Milano, 1995; A. CELOTTO, T. GROPPI, *Diritto UE e diritto nazionale: primauté vs controlimiti*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2004, spec. 1345

⁷¹ Corte cost., n. 348/2007, punto 4.7 dei considerati in diritto; nonché, nel medesimo senso, n. 349/2007, n. 39/2008, nn. 311, 317/2009, nn. 138, 187, 196/2010, nn. 1, 80, 113, 236, 303/2011, 78, 230/2012, n. 49/2015.

dovrebbe quindi dichiarare l'illegittimità costituzionale della legge di ratifica della CEDU, nella parte in cui essa consente al *ne bis in idem* di operare nel nostro ordinamento ove si ponga in conflitto con i vincoli di matrice UE⁷². Ma è altresì vero che, specularmente, essa potrebbe decidere di attivare i “contro-limiti” al diritto UE, dando spazio al *ne bis in idem*, onde evitare un trattamento differenziato - sul versante sanzionatorio (sostanziale e processuale) - tra illeciti relativi a tributi “armonizzati” e illeciti relativi a tributi non “armonizzati”, altrimenti lesivo del principio fondamentale di eguaglianza (art. 3, comma 1 Cost.).

Una decisione tutt'altro che semplice, suscettibile - in ogni caso - di generare un “attrito” tra le Corti e rendere il dialogo tra i vari ordinamenti europei (interno, convenzionale, euro-unitario) estremamente complesso e rischioso, tanto più in questo particolare momento storico...

⁷² Per una sintesi della giurisprudenza costituzionale sui rapporti tra ordinamento interno e CEDU, nonché per ulteriori riferimenti bibliografici, si rinvia a F. PEPE, *Sistema sanzionatorio tributario*, cit., 506 ss., spec. note 41 e 42.