

**FRANCIA*****Conseil constitutionnel*, decisione n. 2018-745 QPC del 23 novembre 2018,  
*M. Thomas T. et autre*, cumulo di sanzioni tributarie e penali  
in materia di evasione fiscale**

26/11/2018

Il *Conseil constitutionnel* è stato adito dalla *Cour de cassation* in riferimento ad una questione prioritaria di costituzionalità avente ad oggetto i paragrafi a) e b) del primo comma dell'art. 1728 del Codice generale delle imposte (come modificato dall'*ordonnance* n. 2005-1512 del 7 dicembre 2005, recante misure di semplificazione in materia fiscale, armonizzazione ed adeguamento delle pene), nonché il primo comma dell'art. 1741 del medesimo Codice (come modificato dalla legge n. 2013-117 del 6 dicembre 2013, sulla lotta contro la frode fiscale e la grande delinquenza economica e finanziaria).

Il par. 1 dell'art. 1728 del Codice generale delle imposte sanziona con una maggiorazione dell'importo dovuto dal contribuente alcune omissioni nella dichiarazione. Nello specifico, il punto a) fissa tale maggiorazione al 10% nei casi in cui nessuna messa in mora sia stata emessa o, qualora una messa in mora sia stata notificata, nei casi in cui la dichiarazione sia stata depositata nei trenta giorni seguenti la notifica (la quale deve avvenire mediante lettera raccomandata). Il punto b), invece, fissa al 40% l'importo della maggiorazione qualora la dichiarazione non sia stata depositata nei trenta giorni. Infine, il primo comma dell'art. 1741 del Codice generale delle imposte punisce con una ammenda di 500.000 euro e con cinque anni di carcere chiunque si sottragga, o tenti di sottrarsi, in maniera fraudolenta al pagamento delle imposte, soprattutto nei casi in cui abbia volontariamente omesso di dichiarare i propri redditi entro i termini di legge.

I ricorrenti sostenevano che il fatto, come sancito dalle disposizioni contestate, di poter essere sottoposto sia a procedimenti amministrativi che penali, per una stessa omissione dichiarativa, violasse il principio di necessità e di proporzionalità delle pene. A supporto di tale doglianza, i ricorrenti sottolineavano, fondandosi sulla riserva di interpretazione formulata dal *Conseil constitutionnel* nelle decisioni nn. 2016-545 e 2016-546 del 24 giugno 2016 sul cumulo delle sanzioni tributarie e penali in materia di evasione fiscali<sup>1</sup>, che l'omissione dichiarativa in materia fiscale non sarebbe di una gravità tale da giustificare il cumulo dei due procedimenti e che, non avendo definito i criteri obiettivi relativi alla gravità delle omissioni nella dichiarazione, il legislatore avrebbe violato il principio di legalità dei reati e delle pene.

---

<sup>1</sup> La sentenza è stata segnalata nel *Bollettino di attualità giurisprudenziale straniera* del mese di luglio 2016, reperibile *on line* alla pagina <https://www.cortecostituzionale.it/actionRicercaBollettini.do>.

Chiamato, quindi, a pronunciarsi nuovamente sulla questione dell'applicabilità del principio del *ne bis in idem* in caso di cumulo di procedimenti penali e tributari, il *Conseil constitutionnel* ha respinto tutte le doglianze<sup>2</sup>, facendo applicazione della giurisprudenza derivante dalle decisioni nn. 2016-545 QPC e 2016-546 QPC del 24 giugno 2016.

*In primis*, il *Conseil* ha analizzato la costituzionalità delle disposizioni contestate considerandole separatamente. Al riguardo, ha affermato che il primo comma dell'art. 1728 del Codice generale delle imposte non è contrario ai principi di necessità dei reati e delle pene, né tantomeno a quello di proporzionalità delle pene. Inoltre, dopo aver ricordato le diverse pene che possono essere inflitte a seconda della gravità dei reati commessi, i giudici hanno stabilito che non sono manifestamente sproporzionate rispetto alle incriminazioni contestabili. Il *Conseil constitutionnel* ha però ribadito la riserva di interpretazione emessa nel 2016, stabilendo che una sanzione penale per frode fiscale non può essere irrogata nei confronti di un contribuente per il quale, con sentenza definitiva, sia stata dichiarata la sua non assoggettabilità ad imposte. Considerata questa riserva, il *Conseil* ha concluso che, considerate separatamente, le disposizioni contestate non violano il principio di necessità né tantomeno quello di proporzionalità dei reati e delle pene.

Successivamente, il *Conseil constitutionnel* si è pronunciato sull'applicazione del combinato disposto degli artt. 1728 e 1741, che ha pure dichiarato conforme alla Costituzione, con una riserva di interpretazione.

Il *Conseil* ha sottolineato che le disposizioni denunciate consentono di assicurare, allo stesso tempo, la protezione degli interessi finanziari dello Stato ed il principio di uguaglianza; ha inoltre rilevato come esse perseguano finalità comuni, di ordine sia dissuasivo che repressivo. La riscossione delle imposte e l'obiettivo di lotta all'evasione fiscale giustificano, quindi, nei casi più gravi di frode, l'attivazione di un cumulo di procedimenti. Su questo punto, il *Conseil* ha precisato, con apposita riserva di interpretazione, che il principio di necessità dei delitti e delle pene impone che le sanzioni penali si applichino solo ai casi più gravi di sottrazione di somme da sottoporre all'imposta. Ha ricordato che tale gravità può risultare dall'importo dell'evasione, dalla condotta tenuta dal trasgressore o dalle circostanze concrete del fatto.

Il *Conseil constitutionnel* ha quindi ritenuto che, con i presupposti di cui sopra, il principio di necessità dei delitti e delle pene non osta a che le condotte considerate diano origine a due procedimenti diversi.

Peraltro, sempre applicando la sua giurisprudenza consolidata, il *Conseil constitutionnel* ha formulato una seconda riserva di interpretazione, al fine di garantire il rispetto del principio di proporzionalità delle pene nelle ipotesi di applicazione del combinato disposto delle disposizioni contestate: in ogni caso, l'importo globale delle sanzioni eventualmente irrogate non può superare l'importo massimo previsto per ciascuna delle sanzioni.

---

<sup>2</sup> La decisione è reperibile *on line* alla pagina [https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank\\_mm/decisions/2018745qpc/2018745qpc.pdf](https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/decisions/2018745qpc/2018745qpc.pdf).

Con queste due riserve di interpretazione, il *Conseil* ha dichiarato le disposizioni conformi alla Costituzione.

*Céline Torrisi*