

La tutela del contribuente nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea

Prof. Enrico Traversa

Già Direttore del Servizio giuridico della Commissione
europea (Bruxelles)

Professore a contratto di diritto dell'Unione europea
nell'Università di Bologna – Dipartimento di Scienze politiche

Enrico.Traversa@unibo.it

I. Introduzione. 1

- **A)** Diritti «*procedimentali*» dei contribuenti, ovvero attinenti al procedimento di accertamento tributario.
- **B)** Principi generali dell'ordinamento giuridico dell'UE che la stessa Corte di giustizia dell'Unione europea ha elaborato in 40 anni di giurisprudenza: proporzionalità, effettività, certezza del diritto, legittimo affidamento e neutralità fiscale.
- **C)** Principi generali «*costituzionalizzati*» dal 1° dicembre 2009 nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDF): art. 41.1.b) («*diritto di essere ascoltato*»); art. 47 (diritto a una tutela giurisdizionale effettiva); art. 48 (rispetto dei diritti della difesa); art. 49 (proporzionalità delle sanzioni); art. 50 (diritto di non essere condannati due volte per lo stesso reato/infrazione).
- **D)** Art. 51.1: «*Le disposizioni della presente Carta si applicano... agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione*».

I. Introduzione. 2

- E) Classificazione delle sentenze della Corte di giustizia UE in materia di diritti «*procedimentali*» dei contribuenti :
 - a) rispetto dei diritti della difesa;
 - b) divieto di atti (legislativi o amministrativi) con effetto retroattivo;
 - c) inammissibilità delle presunzioni generali di frode;
 - d) illegalità delle sanzioni tributarie:
 - 1) discriminatorie, 2) ingiustificate, o 3) eccessive
 - e) diritto di non essere condannati due volte per la stessa infrazione («*Ne bis in idem*»)

II. Il rispetto dei diritti della difesa.1

- **A) Causa Cipriani C-395/00 (Italia)**
 - a) La Corte di giustizia dell'Unione europea ha dichiarato **invalida** una disposizione della direttiva generale «*accise*» 92/12/CEE per violazione del diritto di difesa e del principio di effettività («svincolo irregolare da un regime sospensivo»)
 - b) Il termine di 4 mesi concesso al debitore dell'imposta per presentare prove a sua difesa non decorreva dal momento in cui il contribuente era venuto a conoscenza delle irregolarità contestate dall'amministrazione fiscale, bensì **dalla data di spedizione** «in regime sospensivo» dei prodotti soggetti ad accisa (**termine a difesa quindi già scaduto**).
- **B) Causa Sopropé C-349/07 (Portogallo)**(*riscossione dei dazi doganali*)
 - a) Obbligo dello Stato membro di concedere all'importatore un «**termine sufficiente**» per presentare le proprie osservazioni (principio di effettività).
 - b) Obbligo da parte dell'amministrazione fiscale (AF) di «**tenere debitamente conto delle osservazioni che le erano state trasmesse**» dal contribuente (diritto di difesa)

II. Il rispetto dei diritti della difesa.2

- **C) Causa *Kamino* C-129/13 (Paesi Bassi)**
 - a) Il debitore dell'imposta può **invocare direttamente** dinanzi al giudice tributario nazionale il **diritto di essere ascoltato**, anche se né il codice doganale dell'UE né la legislazione dello Stato membro prevedono tale garanzia procedurale.
 - b) Spetta al giudice dello Stato membro (SM): 1) determinare se l'audizione preventiva del contribuente avrebbe potuto modificare il contenuto della decisione finale relativa alla riscossione dell'imposta e, 2) se giunge a tale conclusione, annullare tale atto per violazione del diritto di difesa.
- **D) Causa *Sabou* C-276/12 (Repubblica Ceca)**
 - a) Non esiste un «*diritto di essere ascoltati*» nella procedura di assistenza reciproca tra le autorità fiscali degli Stati membri. La fase della procedura di verifica in cui un'autorità fiscale richiede informazioni a un altro Stato membro deve essere considerata distinta dalla fase che si conclude con l'atto di accertamento dell'imposta.

II. Il rispetto dei diritti della difesa.3

- **E) Causa *Preq'Italia* C-276/16 (Italia)**
- a) Riguarda un accertamento supplementare effettuato dall'amministrazione doganale (AD) senza previa audizione dell'importatore.
- b) Il diritto del contribuente di essere ascoltato non è violato quando:
 - 1) la normativa dello Stato membro consente all'interessato di impugnare tale atto mediante un ricorso amministrativo;
 - 2) l'AD può ordinare la sospensione della decisione di liquidazione del debito doganale in caso di pericolo di danno irreparabile per il contribuente;
 - 3) l'AD non applica tale requisito in modo restrittivo (valutazione del giudice).

II. Il rispetto dei diritti della difesa.4

- **F) Causa C-34/17 *Donnellan* (Irlanda)**
- a) Interpretazione della direttiva 2010/24/UE relativa alla reciproca assistenza in materia di recupero dei crediti tributari (l'amministrazione greca aveva chiesto all'amministrazione fiscale irlandese di procedere al recupero di un credito relativo a una sanzione amministrativa inflitta al sig. Donnellan per contrabbando di sigarette).
- b) Uno Stato membro (IRL) **può rifiutare** l'esecuzione di una richiesta di riscossione di una sanzione pecuniaria inflitta in un altro Stato membro (GR), se quest'ultimo **non ha preventivamente notificato** all'interessato la decisione con cui è stata inflitta tale sanzione.
- c) Lo Stato membro richiedente **deve** dare all'interessato la possibilità di **adire i propri tribunali** in condizioni compatibili con il diritto fondamentale alla tutela giurisdizionale effettiva previsto dall'articolo 47 della CDF.

III. Divieto di atti (legislativi o amministrativi) con effetto retroattivo.1

- **A) Causa *Sudholz* C-17/01 (Germania)**
 - a) **Invalidità** della disposizione UE che prevedeva l'**applicazione retroattiva** della decisione con cui il Consiglio dei Ministri delle Finanze aveva autorizzato la RFA a limitare al 50% il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti di veicoli.
 - b) Unica giustificazione possibile: 1) perseguimento di un altro interesse pubblico e 2) a condizione che sia rispettato il legittimo affidamento dei contribuenti interessati.
- **B) Cause *Inzo* C-110/94 (Belgio) e *Breitshol* C-400/98 (Germania)**
 - a) **Incompatibilità** con il diritto dell'Unione europea (legittimo affidamento e certezza del diritto) degli **atti** con cui le amministrazioni nazionali avevano **revocato con effetto retroattivo** la qualifica di soggetto passivo IVA a un operatore economico perché l'attività inizialmente prevista non era stata effettivamente svolta. Unica eccezione consentita: casi di abuso o di frode.

III. Divieto di atti (legislativi o amministrativi) con effetto retroattivo.2

- **C) Causa *Schlosstrasse* C-396/98 (Germania)**
 - a) Incompatibilità con il diritto dell'Unione europea di una legge della Repubblica federale di Germania che aveva **privato retroattivamente** i soggetti passivi esenti dall'IVA **del loro diritto** di optare per l'assoggettamento all'IVA e del conseguente diritto alla detrazione.
- **D) Cause *Marks & Spencer* C-62/00 (R.U.) e *Grundig Italiana* C-255/00 (Italia)**
 - a) Incompatibilità con il diritto dell'UE delle leggi degli Stati membri che avevano **ridotto retroattivamente i termini** per la presentazione delle domande di rimborso, o dell'IVA a credito, o di imposte dichiarate contrarie al diritto dell'UE .
 - b) La Corte di giustizia dell'Unione europea ha riconosciuto che la fissazione di «*termini ragionevoli di natura preclusiva*» è coerente con il principio della certezza del diritto.

III. Divieto di atti (legislativi o amministrativi) con effetto retroattivo.³

- c) La Corte di giustizia dell'Unione europea ha invece dichiarato **contraria** ai principi di effettività e di tutela del legittimo affidamento **l'applicazione immediata di termini più brevi** alle domande che potevano ancora essere presentate entro il termine più lungo previsto dalla normativa precedente.
- d) L'unica possibilità per gli Stati membri di evitare la violazione del diritto dell'Unione è quella di prevedere, nella nuova normativa nazionale che introduce un termine di prescrizione più breve, **un periodo transitorio** che consenta ai contribuenti di presentare ancora le loro richieste di rimborso d'imposta (nuovo obbligo specifico creato dalla stessa Corte di giustizia).
- e) Principi confermati in diverse sentenze successive (C-262/09 *Meilicke*, C-107/10 *Enel Maritsa*, C-362/12 *Test Claimants*).

III. Divieto di atti (legislativi o amministrativi) con effetto retroattivo.4

- **E) Causa *Goed Wonen* C-376/02 (Paesi Bassi)**
- a) Unica sentenza in cui la Corte di giustizia dell'Unione europea ha dichiarato che il principio della tutela del legittimo affidamento non era stato violato da una norma legislativa nazionale retroattiva.
- b) La retroattività della legge olandese era giustificata dall'interesse pubblico di evitare «*costruzioni finanziarie*» il cui unico scopo era quello di ridurre indebitamente il debito fiscale (usufrutti simulati).
- c) Gli operatori del settore immobiliare erano stati informati, al momento della presentazione del progetto, dell'effetto retroattivo della futura legge relativa al regime IVA sui contratti di locazione.

IV. Inammissibilità delle presunzioni generali di frode.1

- Le presunzioni generali di frode costituiscono il presupposto logico e la motivazione delle norme fiscali che hanno per oggetto o per effetto di **imporre al contribuente l'onere della prova** che:
 - 1) l'operazione imponibile è vera (non simulata), e
 - 2) non ha il solo scopo di eludere o ridurre il debito fiscale.
- **A) Causa *Loer-Bloem* C-28/95 (Paesi Bassi)**
 - a) Una norma di uno Stato membro che esclude automaticamente **interne categorie** di operazioni dai vantaggi fiscali concessi dal diritto tributario europeo o da uno Stato membro viola il principio di proporzionalità.
 - b) Le autorità fiscali degli Stati membri non possono limitarsi ad applicare criteri generali prestabiliti, ma devono procedere **caso per caso** a una valutazione complessiva dell'operazione imponibile (**onere della prova a carico dell'amministrazione**).

IV. Inammissibilità delle presunzioni generali di frode.2

- **D) Causa *Cadbury Schweppes* C-196/04 (Regno Unito)**
- a) Legislazione del Regno Unito che prevedeva l'inclusione nella base imponibile di una società residente degli utili di una società controllata stabilita in un altro Stato membro con un livello di tassazione inferiore (Irlanda).
- b) **L'amministrazione fiscale deve dimostrare** che la costituzione di una società controllata in un altro Stato membro costituisce una «*costruzione puramente artificiale*» il cui unico scopo è l'elusione fiscale.
- c) L'AF deve dare alla società madre la possibilità di dimostrare che (al contrario) la società controllata esercita un'attività economica effettiva nell'altro Stato membro.

IV. Inammissibilità delle presunzioni generali di frode.3

- **C) Causa SIAT C-318/10 (Belgio)**
- a) Disposizione fiscale belga in base alla quale, per dedurre dal proprio reddito imponibile i compensi corrisposti a un prestatore di servizi stabilito in un altro Stato membro (Lux) e soggetto a un regime fiscale più vantaggioso, una società residente doveva dimostrare che: 1) tali spese remuneravano operazioni **reali** e 2) **non** superavano «*i limiti normali*» della remunerazione di questo tipo di servizi.
- b) Il fatto che un contribuente residente ricorra ai servizi di un prestatore di servizi non residente **non** può costituire la base di una **presunzione generale** dell'esistenza di una pratica abusiva, **senza che** l'AF sia tenuta a **dimostrare** l'esistenza anche solo di un **indizio di frode**.
- c) La norma dell'EM non consentiva di determinare in anticipo e con sufficiente precisione il suo ambito di applicazione. La Corte di giustizia dell'Unione europea ha concluso che tale norma **non** era conforme al principio della **certezza del diritto** e, pertanto, non poteva essere considerata proporzionata all'obiettivo di prevenire l'evasione fiscale (violazione dell'articolo 56 TFUE).

V. Illegalità delle sanzioni tributarie discriminatorie, ingiustificate o eccessive.

- La materia delle sanzioni tributarie è di competenza dei legislatori degli Stati membri, poiché i procedimenti di verifica e di riscossione delle imposte armonizzate e non armonizzate sono gestite dalle amministrazioni fiscali (AF) degli stessi Stati membri dell'UE.
- I principi generali del diritto dell'UE sviluppati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea in materia di sanzioni tributarie costituiscono tuttavia: a) **limiti** ai poteri dei legislatori e delle AF e b) **garanzie** per i diritti dei contribuenti.

V. A. Illegalità delle sanzioni tributarie discriminatorie.1

- **A) Causa *Drexl* C-299/86 (Italia)**
- a) È incompatibile con l'articolo 110 TFUE una «*differenza sproporzionata*» nella severità delle sanzioni previste in caso a) di evasione del pagamento dell'IVA **sull'importazione** di beni da altri Stati membri (confisca e ammenda) rispetto al caso b) di evasione del pagamento dell'IVA dovuta per operazioni effettuate **all'interno** dello stesso Stato membro (maggiorazione dell'IVA dovuta).
- **B) Causa *NN (L) International* C-48/15 (Belgio)**
- a) Mancata presentazione della dichiarazione annuale o mancato pagamento dell'imposta belga sugli organismi di investimento collettivo (OIC). Il regime sanzionatorio **più severo** previsto per gli OIC **di altri Stati membri** (divieto **definitivo** di collocare quote di partecipazione in Belgio) rispetto alla sanzione prevista per gli OIC nazionali (sospensione **temporanea** dell'attività) costituisce una restrizione alla libera prestazione dei servizi vietata dall'articolo 56 TFUE.

V. A. Illegalità delle sanzioni fiscali discriminatorie.2

- C) **Causa *Google Ireland* C-482/18 (Ungheria)**
- a) Obbligo di registrazione delle imprese soggette all'imposta ungherese sulla pubblicità diffusa tramite Internet. L'AF ha inflitto a *Google Ireland* una sanzione di 3 milioni di euro per mancata registrazione entro 15 giorni dall'inizio della sua attività.
- b) Il metodo di calcolo di tale sanzione pecuniaria: 1) **non** tiene conto della **gravità** dell'inadempimento dell'obbligo amministrativo costituito dall'obbligo di registrazione e, inoltre, 2) **non** è lo **stesso** metodo applicato agli operatori **nazionali** di servizi pubblicitari.
- c) Questa differenza di trattamento prevista dal regime sanzionatorio ungherese costituisce una violazione dell'articolo 56 TFUE (libera prestazione dei servizi).

V. B. Illegalità delle sanzioni ingiustificate.1

- Il diniego di un'esenzione obbligatoria dall'IVA come sanzione per infrazioni di natura non fiscale non solo è illegale, ma anche illogico, poiché deve sempre esistere un **nesso causale diretto** tra a) **l'infrazione** commessa dal contribuente e b) la **sanzione** imposta dall'AF.
- **A) Causa Curia C-381/09 (Italia)**
- a) L'Agenzia delle Entrate italiana ha assoggettato all'IVA un'attività di concessione di prestiti usurari per sanzionare una violazione di una norma di diritto penale. Il rifiuto dell'esenzione dall'IVA dei prestiti usurari «*persegue uno scopo estraneo alla sesta direttiva IVA*» e, di conseguenza, l'assoggettamento all'IVA di tale attività è illegale
- (conferma le sentenze precedenti (i) Fischer, C-283/95, relativa all'offerta di giochi d'azzardo senza autorizzazione e (ii) Card Protection Plan, C-349/96, relativa alla prestazione illegale di servizi assicurativi).

V. B. Illegalità delle sanzioni ingiustificate.2

- **B) Causa *Altic* C-329/18 (Lettonia)**
- a) È inoltre contraria alla direttiva IVA la negazione, da parte dell'AF lettone, del diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, a causa di una violazione del regolamento 178/2002/CE che stabilisce le procedure relative alla sicurezza alimentare.
- Gli **obblighi** stabiliti dal regolamento a carico degli «operatori del settore alimentare» (in questo caso: l'identificazione dei fornitori delle materie prime per la fabbricazione di prodotti alimentari) sono infatti del tutto **estranei** ai **requisiti** materiali del diritto alla **detrazione** previsto dalla **direttiva IVA**.

V. C. Illegalità delle sanzioni eccessive.1

- La Corte di giustizia dell'Unione europea ha introdotto, in materia di legislazione sull'IVA, la distinzione tra:
- (a) **requisiti «sostanziali»**, inerenti alla nascita del debito d'imposta e alla sua quantificazione, e
- (b) **requisiti «formali»**, riferiti a finalità di controllo, quali gli obblighi relativi alla contabilità, alla fatturazione e alla dichiarazione.
- Da questa distinzione fondamentale, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha dedotto che, in applicazione dei principi di **proporzionalità** e **neutralità dell'IVA**, la **detrazione** dell'imposta sostenuta sugli acquisti **deve** essere concessa **sempre** quando i soggetti passivi hanno adempiuto agli obblighi «sostanziali» anche se hanno omesso determinati obblighi formali.
- Lo stesso ragionamento si applica alle **esenzioni obbligatorie** dall'IVA.

V. C. Illegalità delle sanzioni eccessive.2

- **A) Causa *Louloudakis* C-262/99 (Grecia)**

a) In Grecia, la sanzione in caso di importazioni irregolari di veicoli era:
1) una multa di importo fissato in funzione della cilindrata del veicolo e
2) una maggiorazione dell'imposta fino a dieci volte l'importo dell'imposta dovuta.

b) Per la CGUE le sanzioni « *non devono essere così **sproporzionate** rispetto alla **gravità dell'infrazione** da costituire un ostacolo alle libertà (fondamentali di circolazione) riconosciute dal trattato (UE) ».*

V. C. Illegalità delle sanzioni eccessive.3

- **B) Causa *Farkas* C-564/15 (Ungheria)**

a) Caso in cui un acquirente non aveva applicato il meccanismo di inversione contabile dell'IVA e anche il venditore aveva commesso un errore versando all'Amministrazione l'IVA che gli era stata pagata dall'acquirente.

b) La legislazione ungherese prevedeva **automaticamente** nei confronti di questo soggetto passivo (acquirente) una sanzione **pari al 50% dell'IVA**, che lo stesso avrebbe dovuto versare direttamente all'AF.

c) Dopo aver stabilito che l'AF non aveva subito alcuna perdita di gettito, la CGUE ha concluso che una sanzione pari al 50% dell'IVA applicabile all'operazione imponibile era contraria al principio di **proporzionalità** e, pertanto, **illegittima**.

V. C. Illegalità delle sanzioni eccessive.4

- **C) Causa *Collée* C-146/05 (Germania)**

È **illegale** il rifiuto dell'esenzione dall'IVA in relazione a una cessione intracomunitaria di beni, basato sul fatto che il venditore non aveva fornito all'autorità fiscale tedesca, **entro il termine** prescritto, la **prova contabile** di tale cessione.

- **D) Cause *VSTR* C-587/10 (Germania) e *Mecsek* C-273/11 (Ungheria)**

È **illegittimo** il rifiuto dell'esenzione IVA relativo a una cessione intracomunitaria di beni adottato dall'amministrazione fiscale ungherese nei confronti di un venditore, per il **solo motivo** che l'amministrazione fiscale dello Stato membro di **destinazione** dei beni (Italia) aveva **cancellato** il **numero di identificazione** dell'acquirente.

V. C. Illegalità delle sanzioni eccessive.5

- ***E) Cause Pannon C-368/09 (Ungheria) e Idexx Laboratories Italia C-590/13 (Italia)***

Molte altre sentenze riguardano casi in cui le autorità fiscali avevano **negato** al contribuente il diritto alla **detrazione dell'IVA** pagata sugli acquisti in caso di inadempimento di obblighi qualificati come «*formali*» dalla Corte di giustizia dell'Unione europea.

Pertanto, è contrario ai principi di **proporzionalità** e **neutralità fiscale** (oltre che alle disposizioni della direttiva IVA) il **rifiuto** del diritto alla detrazione dell'IVA a causa: a) dell'indicazione nella fattura di una **data errata** di esecuzione della prestazione di servizi (*Pannon*); b) il mancato rispetto dell'obbligo di **registrare le fatture** nel registro IVA (*Idexx*).

V. C. Illegalità delle sanzioni eccessive.6

- **F) Cause *Optigen C-354/03 (Regno Unito)* e *Kittel C-439/04 (Belgio)*: casi di sospetta frode IVA**

Il diritto del soggetto passivo alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti **non** può essere **compromesso** dal fatto che, nella **catena** di operazioni in cui è compresa l'operazione imponibile effettuata dal soggetto passivo, si trovi **un'altra** operazione imponibile che costituisce una **frode IVA**.

La salvaguardia del diritto a detrazione è tuttavia soggetta alla condizione che il soggetto passivo non potesse venire a conoscenza di tale operazione fraudolenta (**tutela del contribuente in buona fede**).

- **G) Causa *Global Ink Trade C-537/22 (Ungheria)*: onere della prova della frode IVA**

Spetta all'AF «**provare** le condotte fraudolente» e «**dimostrare** che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'acquisto di beni si iscriveva in detta frode»

Il giudice nazionale deve **disapplicare** una giurisprudenza della **corte suprema** del suo SM che impone **al soggetto passivo IVA** di verificare se **i suoi fornitori** hanno rispettato i loro obblighi di dichiarazione e pagamento dell'IVA

V. C. Illegalità delle sanzioni eccessive.7

- **G) Causa NE C-205/20 (Austria): effetto diretto del principio di proporzionalità**

Quando gli Stati membri prevedono sanzioni amministrative «*di natura penale*», devono rispettare l'art.49, par.3, della Carta dei diritti fondamentali (CDF):

«*Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato*».

Il principio di **proporzionalità** ha carattere **imperativo**.

L'art. 49.3 CDF è una norma sufficientemente precisa e incondizionata e pertanto dotata di **effetto diretto**.

Ciò implica che i contribuenti possono **invocare** l'art. 49.3 CDF dinanzi agli **organi giurisdizionali** degli Stati membri affinché:

a) **non applichino** una norma di uno Stato membro che contravviene al requisito di proporzionalità delle sanzioni tributarie e

b) (i giudici nazionali) **riducano la sanzione** (caso per caso) ad un livello **proporzionato** alla gravità dell'infrazione.

VI. Diritto di non essere condannati due volte per la stessa infrazione («*Ne bis in idem*»).1

- Art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDF):
«*Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione con sentenza penale definitiva conformemente alla legge*».

Problemi di interpretazione:

- 1) Definizione del concetto di **sanzione «*di natura penale*»**
- 2) Compatibilità con l'art. 50 CDF delle legislazioni degli Stati membri che prevedono **due procedimenti** separati, amministrativo e penale, per sanzionare **la stessa infrazione** tributaria.
- 3) Stabilire l'esistenza della **«*stessa infrazione*»**
- 4) L'esigenza che la **stessa persona** sia destinataria delle due sanzioni

VI. Diritto di non essere condannati due volte per la stessa infrazione («*Ne bis in idem*»).

- **A) Causa *Akerberg Fransson* C-617/10 (Svezia)**
- a) Le leggi degli Stati membri che prevedono **sanzioni amministrative e/o penali**: 1) per garantire che **l'IVA** - che è anche una «*risorsa propria*» del bilancio dell'UE - sia riscossa integralmente nei loro territori, e 2) per combattere la frode in materia di IVA, costituiscono **un'applicazione del diritto dell'UE** ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della CDF.
- Pertanto, a tali leggi nazionali disciplinanti le sanzioni tributarie IVA **si applica l'art. 50 della CDF** sul *Ne bis in idem*.
- b) Tale conclusione non è influenzata dal fatto che le leggi degli Stati membri - su cui si basano le sanzioni amministrative e l'azione penale - **non** siano state adottate specificamente **per trasporre in diritto nazionale** la direttiva 2006/112/UE sull'IVA.

VI. Diritto di non essere condannati due volte per la stessa infrazione («*Ne bis in idem*»).³

- **B) Causa *Menci* C-524/15 (Italia - IVA)**
- a) Per valutare la natura penale di una sanzione, sono rilevanti **tre criteri alternativi** e non cumulativi:
 - 1) qualificazione dell'infrazione come reato nel diritto dello Stato membro
 - 2) finalità **repressiva** e scopo dissuasivo della sanzione (una sanzione che si limita a compensare un costo causato all'AF non ha natura penale)
 - 3) elevato grado di **severità** della sanzione (es.: 30% del debito tributario)
- b) Per valutare l'esistenza della «***stessa infrazione***», il criterio pertinente è che i «***fatti materiali***» siano **identici** (= «*insieme di circostanze concrete indissolubilmente legate tra loro*») e non la qualificazione giuridica di tali «*fatti materiali* »

VI. Diritto di non essere condannati due volte per la stessa infrazione («*Ne bis in idem*»).4

- c) Il **cumulo** di sanzioni penali e sanzioni amministrative di natura penale è compatibile con l'articolo 50 della CDF a condizione che:
 - 1) entrambi i tipi di procedimenti e sanzioni abbiano **obiettivi complementari** relativi a diversi aspetti della stessa infrazione;
 - 2) la legislazione dello Stato membro contenga norme che garantiscano il **coordinamento** dei due procedimenti, per **limitare** l'onere **aggiuntivo** che tale cumulo comporta per i contribuenti.
 - 3) la legislazione dello Stato membro stabilisca norme che consentano di garantire che **l'insieme** delle due sanzioni inflitte al contribuente corrisponda alla **gravità** dell'infrazione commessa (art. 49.3 CDF).

VI. Diritto di non essere condannati due volte per la stessa infrazione («*Ne bis in idem*»)⁵

- **C) Causa *Garlsson* C-537/16 (Italia - Consob)**
- a) L'articolo 50 CDF **si oppone** a una norma di uno Stato membro che consente di avviare un procedimento per l'irrogazione di una sanzione amministrativa «*di natura penale*» nei confronti di un contribuente per un'infrazione che è **già** stata oggetto di una **sentenza penale definitiva**, se tale condanna penale è idonea a sanzionare la stessa infrazione in maniera «*efficace, proporzionato e dissuasiva*» (spetta all'AF dimostrare il contrario)
- b) L'articolo 50 CDF conferisce ai contribuenti un diritto che non è soggetto ad alcuna condizione e, pertanto, l'art. 50 è **direttamente applicabile** in un procedimento dinanzi a un tribunale di uno Stato membro (**effetto diretto**).
- Il giudice di uno Stato membro è tenuto a **disapplicare d'ufficio** qualsiasi disposizione contraria della legislazione di tale Stato membro.

VI. Diritto di non essere condannati due volte per la stessa infrazione («*Ne bis in idem*»).6

- **D) Causa *Di Puma* C-596/16 (Italia – Consob)**
- a) L'art. 50 CDF **si oppone** all'avvio di un procedimento per irrogare una sanzione amministrativa «*di natura penale*» **dopo** una sentenza penale definitiva **di assoluzione** in cui un tribunale penale ha dichiarato che i fatti costitutivi dello stesso reato **non** sono stati **provati**
- **E) Causa *Orsi e Baldetti* C-217/15 (Italia – IVA)**
- a) Il principio *del Ne bis in idem* ex art. 50 CDF richiede che sia **la stessa persona** ad essere destinataria delle due sanzioni «*di natura penale*»
- b) L'art. 50 **non** si applica quando una sanzione tributaria è stata inflitta ad **una società** di capitali e, successivamente, è stato avviato un procedimento penale per gli stessi fatti contro **gli amministratori** della stessa.

Grazie per l'attenzione!
enrico.traversa@unibo.it

« La Casa comune europea è aperta a tutti. A tutti coloro che desiderano condividere il proprio destino, per essere allo stesso tempo più forti e più solidali »

(Jaques Delors, discorso al Parlamento europeo al termine dei suoi dieci anni di Presidenza della Commissione europea, 19 gennaio 1995)