



A.D. 1308  
**unipg**  
DIPARTIMENTO  
DI GIURISPRUDENZA



# **Restorative Justice, Mediation and Protection of EU Financial Interests PROCEEDINGS OF THE DRAMP CONFERENCE**

**University of Perugia  
28-29 April 2022**

*edited by*

**Alessandra Lanciotti and Maria Mercedes Pisani**

Dipartimento di Giurisprudenza 2022



# **Restorative Justice, Mediation and Protection of EU Financial Interests**

## **Proceedings of the DRAMP Conference**

**University of Perugia, 28-29 April 2022**

edited by

**Alessandra Lanciotti**

and

**Maria M. Pisani**

This publication was funded by the European Union's HERCULE III programme

Copyright © 2022

ISBN 9788899490133

Dipartimento di Giurisprudenza

Via A. Pascoli, 33- 06123 Perugia (PG) – ITALY

website: [giurisprudenza.unipg.it](http://giurisprudenza.unipg.it)

This book, with contributions from 23 jurists with assorted backgrounds, provides critical insights into how ADR mechanisms operate in domestic jurisdictions around Europe, with particular regard to the fight against financial crimes.

It is one of the outcomes of the DRAMP Project (*Diversion, Restorative and Mediation Procedures in PIF Crimes*), a research project funded by the European Union within the Hercules III program - Legal Training and Studies, 2020.

The content of this publication represents the views of the author(s) only and is his/her sole responsibility.

[www.dramp.eu](http://www.dramp.eu)

## CONTENTS

1. *Restorative Justice, Mediation and Protection of EU Financial Interests: the DRAMP Project. An introductory assessment*  
Alessandra Lanciotti.....pag. 1
2. *Protecting the financial interests of the EU: A three decades journey*  
Francesco de Angelis.....pag. 13
3. *The protection of the Union's financial interests: a retrospective in perspective (and a comparative overview)*  
Alfredo Rizzo.....pag. 28
4. *The European Public Prosecutor Office and the protection of fundamental rights: Selected issues*  
Simone Vezzani.....pag. 37
5. *The DRAMP Project on restorative Justice, mediation and ADR procedures: A vision in the perspective of legislative reforms*  
Maria M. Pisani.....pag. 54
6. *The individual and collective dimensions of restorative justice*  
Stefania Sartarelli.....pag. 61
7. *Towards a new structure of restorative justice in Italy: objectives and perspectives of the Cartabia reform*  
Rossella Fonti.....pag. 75
8. *Sul divieto di pene sproporzionate e sul riconoscimento dell'attenuante per i reati tributari di competenza dell'EPPO*  
Simone Francesco Cociani.....pag. 89
9. *La dialettica tra protezione degli interessi finanziari europei e tutela dei diritti fondamentali del contribuente. Il rispetto del principio di proporzionalità della reazione sanzionatoria*  
Cesare Borgia.....pag. 103

10. *The role of the alternative dispute resolution (ADR) in the effectiveness of the criminal proceedings in Slovakia*  
Radovan Blazek and Marek Kordík.....pag. 119
11. *Reasonable and Justified Divergences in Prosecution of Digital Economic Crimes*  
Olga Sovová.....pag. 137
12. *Diversion of the criminal procedure vs. adequate criminal policy in the field of financial crime in Serbia*  
Jelena Kostić and Marina Matić Bošković.....pag. 153
13. *Diversion as the ideal simplified prosecution procedure for PIF crimes in Austria and Germany*  
Julia Innerhofer.....pag. 174
14. *Restorative justice in crimes against supra-individual legal assets and Public Prosecutor: The Spanish case*  
Natalia Pérez Rivas.....pag. 185
15. *The possibilities of plea agreement as a restorative justice mechanism in proceedings under the jurisdiction of the European Public Prosecutor's Office*  
Inma Valeije Álvarez, Adán Nieto Martín and Miriam Cugat Mauri.....pag. 199
16. *ADR mechanisms between expediency and the rule of law. Addressing financial crime in Greece and Cyprus*  
Yannis Naziris .....pag. 218
17. *National legislation on the criminal offences against the EU's financial interests in view of the material competence of the EPPO. The Greek model: positive perspectives and challenges*  
Athina Giannakoula.....pag. 252
18. *Convention Judiciaire d'Intérêt Public: Boosting EPPO's competence in France by engaging legal persons criminal liability in ADR mechanisms*  
Marta Positò.....pag. 268
19. *The EPPO and simplified procedures*  
Maringela Montagna.....pag. 279
20. *Legal issues of VAT fraud: a brief survey on the Lithuanian experience*  
Justas Namavičius.....pag. 287

## CHAPTER 9

### **La dialettica tra protezione degli interessi finanziari europei e tutela dei diritti fondamentali del contribuente. Il rispetto del principio di proporzionalità della reazione sanzionatoria**

Cesare Borgia<sup>1</sup>

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La problematica punibilità a titolo di tentativo dei reati tributari. – 3. La finalità iper-repressiva e le linee direttrici del d.l. 124 del 2019. – 4. *Ne bis in idem* e principio di proporzionalità. – 5. La creazione di uno spazio unico europeo dell’IVA. – 6. Conclusioni.

ABSTRACT IT: Nel presente lavoro viene focalizzata l’attenzione sugli atti legislativi emanati dall’Unione Europea (Direttiva PIF e Regolamento EPPO) per tutelare gli interessi finanziari e combattere il fenomeno evasivo e sulle conseguenti leggi nazionali di recepimento, con l’obiettivo di valutare la capacità di queste misure di rispettare i diritti fondamentali dei singoli.

Un sistema è “giusto” se è in grado di prevedere misure proporzionate alla gravità dei comportamenti dei contribuenti ed è orientato al rispetto del principio del *ne bis in idem*. Così come declinato nella giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di Giustizia UE, il principio di proporzionalità è idoneo ad assicurare effettività alla tutela delle situazioni giuridiche soggettive di tipo tributario.

I diritti e le garanzie del contribuente, sotto il profilo dei principi di colpevolezza e di proporzionalità, di eguaglianza e di ragionevolezza, di difesa e al giusto processo, sono affermati non soltanto nella Costituzione italiana ma, anche, nel diritto comunitario e nella Convenzione EDU ove, tra l’altro, per effetto della definizione autonoma e allargata di “pena”, si determina l’effetto di uniformare le garanzie fondamentali.

Al fine di ricostruire il quadro complessivo tracciato dall’Unione Europea, l’elaborato dà, inoltre, conto anche del percorso volto alla creazione di uno spazio unico europeo dell’IVA, dal quale emerge l’esigenza preminente dell’Unione di presidiare il bilancio europeo.

ABSTRACT EN: In the present work the attention is focused on the legislative acts issued by the European Union (PIF Directive and EPPO Regulation) to protect financial interests and combat the evasive phenomenon and the consequent national transposition laws, with the aim of assessing the ability of these measures to respect the fundamental rights of individuals.

A system is "fair" if it is able to provide for measures proportionate to the severity of taxpayers' behaviour and is oriented towards compliance with the *ne bis in idem* principle. As set out in the case law of the European Courts, the principle of proportionality is capable of ensuring the effective protection of subjective tax-related legal situations.

The rights and guarantees of the taxpayer, in terms of the principles of guilt and proportionality, equality and reasonableness, defense and due process, are stated not only in the Italian Constitution but, also, in Community

<sup>1</sup> Lawyer and Ph.D candidate in Tax Law, Faculty of Law, University of Rome “La Sapienza”  
[cesare.borgia@uniroma1.it](mailto:cesare.borgia@uniroma1.it)

law and in the EDU Convention where, inter alia, as a result of the autonomous and enlarged definition of "penalty", the effect of standardising the fundamental guarantees is determined.

In order to reconstruct the overall framework drawn up by the European Union, the draft also takes account of the path towards the creation of a single European VAT area, from which emerges the overriding need of the Union to oversee the European budget.

KEYWORDS: interessi finanziari; diritti fondamentali dei singoli; *ne bis in idem*; principio di proporzionalità; spazio unico europeo dell'IVA.

## 1. Introduzione

La tutela degli interessi finanziari europei e il perseguimento delle condotte fraudolente degli autori di frodi hanno richiesto al legislatore europeo interventi normativi sia in materia penale, che amministrativa e tributaria a protezione del bilancio europeo.

Più concretamente, l'Unione è intervenuta per limitare, combattere e punire l'evasione fiscale, in particolare dell'IVA.

Tanto detto trova conferma anche al considerando 3 della direttiva 1371/2017 (Direttiva PIF), ove si afferma che lo scopo della stessa è quello di completare il quadro delle misure poste a tutela degli interessi finanziari dell'Unione in diritto amministrativo e civile con quelle di natura penalistica, preoccupandosi, peraltro, di evitare incongruenze sia all'interno di ciascuna di tali branche del diritto che tra di esse.

Tuttavia, gli atti legislativi emanati dall'Unione europea e le conseguenti leggi nazionali di recepimento si inseriscono in un quadro normativo che deve dimostrarsi in grado di tenere in debita considerazione anche le esigenze di protezione dei singoli.

Il processo di "europeizzazione del diritto penale", da cui discende il rafforzamento dello spazio di libertà, sicurezza e giustizia e che comporta crescenti obblighi di criminalizzazione in capo agli Stati membri, deve essere portato avanti tenendo conto del parallelo obiettivo consacrato dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea di salvaguardare e potenziare la tutela di diritti e garanzie dell'individuo.

La migliore prevenzione della criminalità transfrontaliera non può, dunque, prescindere dal rispetto delle garanzie cristallizzate dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che, in virtù dell'articolo 6 TUE, riconosce ai diritti fondamentali risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri lo *status* giuridico di principi generali dell'Unione europea<sup>2</sup>.

La già citata Direttiva PIF definisce, inoltre, la competenza<sup>3</sup> della Procura europea (*European Public Prosecutor's Office* – EPPO), organismo introdotto con il regolamento UE 2017/1939 del 12 ottobre

<sup>2</sup> M. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, in *Sistema Penale*, 3/2021, 110.

<sup>3</sup> L'ambito oggettivo dei delitti tributari rientranti nella competenza della Procura Europea è costituito dai reati in materia di IVA, dal momento che una quota del gettito Iva costituisce entrata propria del bilancio dell'Unione. Inoltre, è necessario che il reato si caratterizzi per la transnazionalità e che causi un danno al bilancio dell'Unione Europea pari ad almeno dieci milioni di euro. Per approfondire, si veda S.F. COCIANI, *Le alternative al processo penale per i reati tributari di competenza dell'EPPO*, in *taxnews.it*, 05/06/2022.

2017, attuato in cooperazione rafforzata e deputato ad individuare, perseguire e rinviare a giudizio gli autori di reati lesivi di interessi finanziari nel territorio dell'Unione europea<sup>4</sup>.

L'istituzione della Procura europea è uno degli aspetti più innovativi del Trattato di Lisbona, di importanza straordinaria, la cui *ratio* è, in ottemperanza al principio di sussidiarietà e proporzionalità, combattere i reati che ledono gli interessi finanziari<sup>5</sup>.

Sono due, quindi, le novità normative di particolare rilevanza in materia di protezione degli interessi finanziari europei: ravvicinare le legislazioni penali nazionali sia dal punto di vista sostanziale che procedurale, costruendo così uno "spazio giudiziario europeo" e creare un organo inquirente sovranazionale in grado di condurre indagini sul territorio europeo.

Queste novità ci proiettano verso un diritto penale comune volto alla tutela del bilancio comunitario. Tanto premesso, all'indomani del tanto discusso caso Taricco, emergeva un sistema penale di protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea inefficiente e inadeguato a contrastare fenomeni di criminalità transfrontaliera lesivi del bilancio dell'Unione.

Lo scopo della Direttiva PIF è quello di individuare con chiarezza le fattispecie di reato lesive degli interessi economici europei e di prevedere misure sanzionatorie efficaci, dissuasive e proporzionate.

In merito al recepimento delle novità prevista dalla Direttiva PIF, la lettera *a*) del comma 1 dell'articolo 3 della L. 117/2019 prescrive che il Governo individui le fattispecie incriminatrici lesive degli interessi finanziari dell'Unione e che costituiscano frode al bilancio. Tale individuazione è funzionale a delineare la competenza della nuova Procura europea, la quale si occuperà dei reati previsti dalla Direttiva PIF: frodi che hanno ad oggetto l'evasione transnazionale e reati che sono indissolubilmente connessi a queste ultime.

Tuttavia, a ben vedere, dalla lettura della Direttiva PIF – approvata proprio al fine di ravvicinare maggiormente le legislazioni degli Stati membri sulla protezione degli interessi finanziari dell'Unione europea – si evince che lo stesso legislatore europeo non riteneva la prescrizione la causa dell'inadeguatezza della tutela penale degli interessi finanziari, tanto è vero che altre sono le modifiche richieste dall'Unione europea, ovverosia la punibilità a titolo di tentativo e di concorso dei reati lesivi degli interessi finanziari europei e l'introduzione di questi ultimi nel sistema di responsabilità amministrativa dell'ente.

In Italia accade, però, che – al fine di adempiere agli obblighi comunitari imposti dalla Direttiva PIF<sup>6</sup> – non solo si amplia l'ambito di applicazione del sistema della responsabilità degli enti ad alcune

<sup>4</sup> G. MARINUCCI-E. DOLCINI-G.L. GATTA, *Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*, Milano, 2021, 55. Per approfondire, si veda E. TRAVERSA, *I tre principali aspetti istituzionali dell'attività della Procura europea (EPPO): legge applicabile, rimedi giurisdizionali e conflitti di competenza*, in *Arch. Pen.*, n. 3, 2019, 2.

<sup>5</sup> V. COMI, *Interessi finanziari UE, procura europea, difesa: nessun passo indietro sul piano delle garanzie*, in *Arch. Pen.*, n. 2, 2013, 1.

<sup>6</sup> La Direttiva PIF è stata recepita nell'ordinamento italiano attraverso la legge delega 4 ottobre 2017, n. 117, attuata con d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75. Quanto al contenuto, il d.lgs. n. 75 del 2020 interviene sulla disciplina dei reati tributari in tema di Iva già previsti dal d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74, prevedendone la punibilità di alcuni anche a titolo di tentativo, come pure disponendo l'ampliamento del catalogo degli illeciti da cui deriva la responsabilità amministrativa da reato in capo agli enti, a norma del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231. Più nello specifico, dispone la punibilità, anche a titolo di tentativo, per i reati di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3 del d. lgs. n. 74/2000) e di dichiarazione infedele (art. 4 d. lgs. n. 74/2000). Rientra altresì tra i crimini compresi nella competenza dell'EPPO anche la dichiarazione omessa (art. 5 d. lgs. n. 74/2000), non punibile a titolo di tentativo. Ugualmente, rientra fra le competenze della Procura Europea anche il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8 d. lgs. n. 74/2000), in quanto finalizzato a consentire a terzi l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, come pure il delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili (art. 10 d. lgs. n. 74/2000) e quello di indebita compensazione (art. 10-quater d. lgs. n. 74/2000), nonché il reato di sottrazione

fattispecie tributarie, ma si inasprisce il trattamento sanzionatorio delle violazioni tributarie e se ne riducono le soglie di rilevanza penale.

Emergono, così, profili di criticità derivanti dall'attuazione della normativa europea, che, seppure brevemente, è necessario trattare per avere una precisa cognizione della dialettica tra protezione degli interessi finanziari europei e necessità di rispettare diritti e garanzie.

In particolare, occorre verificare se la punibilità a titolo di tentativo dei reati tributari, da sempre esclusa dall'articolo 6 del d.lgs. 74/2000, sia compatibile con i principi di materialità e offensività, e se le modifiche apportate alla disciplina dei reati tributari, cioè l'innalzamento delle cornici edittali e l'abbassamento delle soglie di rilevanza penale, siano in linea con i principi di proporzionalità e sussidiarietà.

Ancora, bisogna osservare che enormi problemi si pongono in relazione all'applicazione all'ente delle sanzioni penali amministrative, ai sensi del d.lgs. n. 231/2001, in aggiunta alle sanzioni tributarie di tipo amministrativo che, per la loro concreta afflittività, tenuto conto della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU<sup>7</sup>, ben possono dirsi di tipo "sostanzialmente penale"<sup>8</sup>. Considerato, poi, che – in caso di illecito tributario riferibile all'ente – alla persona giuridica risulta già applicabile la misura della confisca in relazione al profitto del reato commesso dalla persona fisica, in tal caso, sul presupposto della natura sostanzialmente sanzionatoria della misura ablatoria in discorso, con l'effetto di dar luogo ad un cumulo di sanzioni in capo all'ente, tale da porsi in contrasto con il principio del *ne bis in idem*<sup>9</sup>, occorre interrogarsi sulle possibili soluzioni atte a scongiurare tale rischio.

Nel presente lavoro viene, dunque, focalizzata l'attenzione sugli atti legislativi emanati dall'Unione Europea (Direttiva PIF e Regolamento EPPO) per tutelare gli interessi finanziari e combattere il fenomeno evasivo e sulle conseguenti leggi nazionali di recepimento, con l'obiettivo di valutare la capacità di queste misure di rispettare i diritti fondamentali dei singoli.

Al fine di ricostruire il quadro complessivo tracciato dall'Unione Europea, l'elaborato dà conto anche del percorso volto alla creazione di uno spazio unico europeo dell'IVA, dal quale emerge l'esigenza preminente dell'Unione di presidiare il bilancio europeo.

## **2. La problematica punibilità a titolo di tentativo dei reati tributari**

L'articolo 3 lettera c) della L. 117/2019 prevede l'abrogazione delle norme che non consentono di punire a titolo di concorso e di tentativo i reati che ledono gli interessi finanziari comunitari. Il tema acquisisce rilevanza con riferimento ai reati tributari perché, per questi ultimi, gli articoli 6 e 9 del d.lgs. 74/2000 escludono la configurabilità di entrambi gli istituti.

In adesione alla delega, l'articolo 2 modifica l'articolo 6 del d.lgs. 74/2000 aggiungendovi il comma 1-bis, con il quale si prevede la punibilità degli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3, 4 – e nello specifico, dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e dichiarazione infedele –

fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 d. lgs. n. 74/2000). Per approfondire, si veda sempre S.F. COCIANI, *Le alternative al processo penale per i reati tributari di competenza dell'EPPO*, cit.

<sup>7</sup> Si veda, soprattutto, Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel et al. vs Paesi Bassi*.

<sup>8</sup> Cfr. G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "Direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *disCrimen*, 12 novembre 2019, 10 ss.

<sup>9</sup> Al riguardo si veda, anche per la dimostrazione della natura sanzionatoria delle confische tributarie, S.F. COCIANI, *Le confische tributarie: tra sanzione, funzione riscossiva, populismo fiscale e diritti fondamentali del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, I, 803 ss.

quando questi siano compiuti anche nel territorio di altro Stato dell'Unione al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Tuttavia, la disposizione, nel disciplinare il tentativo, fa riferimento – contrariamente a quanto previsto dall'articolo 56 del codice penale – al solo requisito della direzione e non anche a quello della idoneità degli atti. Nella disposizione poc'anzi citata, è presente la dicitura “*atti diretti in modo non equivoco*”. Premesso, poi, che la riforma del 2000 ha incentrato il fulcro delle fattispecie tributarie sul momento dichiarativo, di fatto lo spazio per la configurabilità del tentativo è quasi inesistente<sup>10</sup>. Fino a quando la dichiarazione non è presentata il contribuente può ancora desistere, invece, una volta presentata la dichiarazione il reato può dirsi perfezionato.

Detto altrimenti, la modifica all'articolo 6 del d.lgs. 74/2000 comporta la punizione di condotte prodromiche, cioè mere violazioni di obblighi contabili, che potrebbero anche non sfociare mai nell'evasione dell'imposta.

Gli atti predetti lasciano presagire soltanto intenti evasivi, che, però, sino al momento in cui non vengono immortalati all'interno della dichiarazione, non sono idonei ad evadere l'imposta sul valore aggiunto.

La conseguenza allarmante, perché del tutto contraria all'assetto dei principi costituzionali in materia penale, è quella della rilevanza penale, ad esempio, della condotta del contribuente che non abbia registrato in contabilità fatture per operazioni inesistenti, ma dopo abbia subito una verifica da parte della Guardia di Finanza.

La tendenza legislativa di utilizzare il diritto penale in un'ottica di anticipazione della tutela penale determina una tensione tra la fisiologica esigenza di tutela e di prevenzione di certi fenomeni particolarmente pericolosi e il rispetto dei principi costituzionali in materia penalistica, primi tra tutti i principi di materialità e di offensività.

Pertanto, è proprio per evitare un diritto penale scollegato dal verificarsi di un fatto materiale e offensivo e che punisce l'intenzione soggettivamente perseguita che il legislatore nazionale modifica il sistema previgente con il d.lgs. 74/2000<sup>11</sup>.

Per quanto concerne, invece, il concorso, il legislatore opera una scelta condivisibile, quella di non abrogare l'articolo 9 del d.lgs. 74/2000 con cui si limita la punibilità a titolo di concorso dell'emittente e dell'utilizzatore di fatture relative alle operazioni inesistenti al fine di evitare un possibile caso di *ne bis in idem* sostanziale. Difatti, la disposizione nazionale ha la precisa *ratio* di scongiurare il rischio di punire due volte il soggetto agente, poiché chi si avvale delle fatture inesistenti non consuma necessariamente il reato di emissione di false fatture<sup>12</sup>.

### **3. La finalità iper-repressiva e le linee direttrici del d.l. 124 del 2019**

L'articolo 3 della legge di delegazione europea, alla lettera *e*), delega il Governo ad integrare le disposizioni del d.lgs. 231/2001, recante la disciplina della responsabilità amministrativa delle

<sup>10</sup> M. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, cit., 120.

<sup>11</sup> Sul tema, si veda assolutamente G. FLORA, *Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001.

<sup>12</sup> M. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, cit., 121.

persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, prevedendo espressamente la responsabilità amministrativa da reato delle persone giuridiche anche nel caso di compimento di reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea e che non siano già previsti da tale normativa.

Il recepimento della citata disposizione è stato compiuto dal decreto fiscale (d.l. 124/2019) convertito nella L. n. 157/2019, che, oltre ad inserire alcune fattispecie penal-tributarie nel catalogo dei reati presupposto della responsabilità degli enti, ha apportato una serie di modifiche – invero non richieste dalla Direttiva PIF – che riformano ulteriormente la disciplina.

Nella precedente riforma del 2015, il legislatore delegava il Governo a procedere ad una rivisitazione del sistema penal-tributario secondo i criteri di determinatezza e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo la punibilità con la pena detentiva compresa tra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni.

Inoltre, il legislatore prevedeva la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi e di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità. Diversamente, il d.l. 124 del 2019 ha alla base una finalità iper-repressiva<sup>13</sup>, e le linee direttrici sono le seguenti: l'innalzamento delle cornici edittali delle principali fattispecie penal-tributarie, l'abbassamento delle soglie di rilevanza penale dell'imposta evasa o degli elementi attivi sottratti all'imposizione e l'estensione dell'articolo 240-bis c.p. a specifici reati tributari.

Non è questa la sede per analizzare nello specifico la novella, tuttavia, dato conto delle criticità emerse, sembra opportuno soffermarsi su di una in particolare, perché in evidente contraddizione perfino rispetto all'indirizzo della Corte Costituzionale.

Il d.l. 124/2019 estende ai reati tributari caratterizzati da un comportamento fraudolento la misura di sicurezza della confisca allargata – strumento tramite il quale si confisca al contribuente denaro, beni o altra utilità rientranti nella sua disponibilità, o per interposta persona, di cui non sia in grado di giustificare la provenienza, ovverosia sulla base di una presunzione relativa di ingiustificata locupletazione – in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 c.p.

A tal proposito, la Corte Costituzionale, nella nota sentenza n. 33 del 2018, invitava il legislatore ad inserire nel catalogo dei reati per cui si prevede la confisca allargata *“tipologie e modalità di fatti in sé sintomatiche di un illecito arricchimento del loro autore, che trascenda la singola vicenda giudizialmente accertata, così da poter veramente annettere il patrimonio “sproporzionato” e “ingiustificato” di cui l'agente dispone ad una ulteriore attività criminosa rimasta “sommersa”*”<sup>14</sup>.

Come si anticipava, in contraddizione rispetto all'indirizzo della Corte, le soglie per le quali è posta l'applicazione dell'articolo 240-bis sono di modesta gravità.

Il rischio, allora, è quello di aggredire l'intero patrimonio del contribuente a seguito di una condanna per un unico reato tributario.

Bisogna aggiungere che, sebbene – come messo in evidenza dalla Consulta – il ricorso a forme di confisca congegnate in questa chiave è caldeggiato anche a livello sovranazionale, ciò deve avvenire nel rispetto dei principi e delle garanzie costituzionali.

<sup>13</sup> Sul tema, tra i tanti, si vedano: G. FLORA, *Dalla “spazza corrotti” alla spazza evasori”*. Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari, in *Rass. trib.*, 2020; A. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi del diritto penale-tributario: spunti critici sul c.d. decreto fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2020.

<sup>14</sup> Per approfondire, si veda S. FINOCCHIARO, *La Corte Costituzionale sulla ragionevolezza della confisca allargata. Verso una rivalutazione del concetto di sproporzione?*, in *Dir. pen. cont.*, fasc. 2/2018.

I tratti caratterizzanti del decreto fiscale hanno spinto la dottrina ad affermare che la riforma si pone al limite con i principi di proporzionalità e di sussidiarietà – in virtù del quale il diritto penale è uno strumento da utilizzare solo come misura estrema di controllo sociale, proprio perché privativo della libertà personale – e diffonde l’idea di un diritto penale di lotta, atto a sopperire o rafforzare il sistema amministrativo di accertamento e riscossione<sup>15</sup>.

Il risultato è che le nuove pene draconiane previste per i reati tributari sono tra le più alte previste per i delitti in materia economica ed anche più alte di una serie di delitti più efferati ed espressivi di gravità sociale.

Per quanto concerne i delitti tributari come reati presupposto del d.lgs. 231/2001, l’articolo 39, comma 2, del d.lgs. 124/2019 e l’articolo 5 del d.lgs. 75/2020 hanno arricchito l’elenco dei reati la cui commissione comporta la responsabilità amministrativa degli enti<sup>16</sup>.

Anche questi interventi, che hanno attirato forti critiche in dottrina, presentano profili di irrazionalità<sup>17</sup>. Si pensi alla previsione che ne subordina la portata alle circostanze che tali delitti, per evocare la responsabilità dell’ente, siano: commessi nell’ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri, nonché al fine di evadere l’imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

Siffatte limitazioni si espongono a specifici rilievi: dapprima la clausola concernente i sistemi fraudolenti transfrontalieri, che non spicca per perspicuità sul versante della precisione e della determinatezza; poi la discutibile esclusione dei fatti concernenti imposte diverse dall’IVA; infine, l’altrettanto criticabile previsione di un limite quantitativo sicuramente elevato<sup>18</sup>.

Ma nella prospettiva della responsabilità dell’ente a spiccare è la irragionevole asimmetria del contenuto precettivo dell’articolo 25-*quinqüiesdecies* complessivamente considerato. Irrazionalità evidente, posto che i diversi ambiti applicativi non trovano giustificazione alcuna soprattutto nella prospettiva della criminalità d’impresa, a contrastare la quale è peculiarmente chiamato il d.lgs. 231/2001. Né in contrario può valere la notazione che la discussa previsione del comma 1-*bis* costituisce la pedissequa attuazione della più volte citata direttiva PIF<sup>19</sup>.

Come pure è stato osservato in dottrina, tale impostazione non può trovare giustificazione nella derivazione eurounitaria, dato che: per un verso la normativa UE si limita a stabilire il *minimum standard*, senza vincolare in alcun modo gli Stati membri rispetto a soluzioni di maggior rigore; per altro verso, la stessa legge-delega non imponeva affatto di circoscrivere la responsabilizzazione degli enti alle sole evasioni IVA connotate in termini di “gravità” in base ai parametri eurounitari, avendo piuttosto indicato di estendere *tout court* la responsabilità amministrativa da reato alle persone giuridiche anche per i reati che ledono gli interessi finanziari dell’Unione europea non ancora ricompresi nel catalogo 231<sup>20</sup>.

<sup>15</sup> M. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, cit., 127.

<sup>16</sup> C. PIERGALLINI, *I reati presupposto della responsabilità dell’ente e l’apparato sanzionatorio*, in G. LATTANZI (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231*, Milano, 2010.

<sup>17</sup> G. AMARELLI, *Il catalogo dei reati presupposto del d.lgs. n. 231/2001 quindici anni dopo. Tracce di una razionalità inesistente*, in *Legisl. pen. online*, 23 maggio 2016.

<sup>18</sup> F. MUCCIARELLI, *I reati tributari nel ‘catalogo 231’. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d’impresa*, in *Sistema Penale*, 28 marzo 2022, 13.

<sup>19</sup> F. MUCCIARELLI, *I reati tributari nel ‘catalogo 231’. Un nuovo (ma imperfetto) strumento di contrasto alla criminalità d’impresa*, cit.

<sup>20</sup> E. BASILE, *Recenti riforme penal-tributarie e responsabilità degli enti. Controverse ricadute di una svolta politico-criminale*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2021, 13.

Come se non bastasse, il problema con cui l'interprete si ritrova a misurarsi è anche il rischio della violazione del principio del *ne bis in idem*<sup>21</sup>.

Prima dell'introduzione dei reati tributari nel novero del catalogo 231, l'ordinamento rispondeva alle violazioni suddette con una doppia tutela: quella di carattere penale, diretta a colpire l'autore del reato, e quella di carattere amministrativo nei confronti dell'ente, che deve corrispondere sia le somme originariamente dovute al fisco maggiorate degli interessi, che quelle che costituiscono l'importo della sanzione<sup>22</sup>. Ad oggi, invece, il sistema consente di aggiungere al quadro sanzionatorio suddetto le ulteriori sanzioni per l'ente derivanti dal d.lgs. 231/2001<sup>23</sup>.

Occorre necessariamente notare che se, sinora, il problema posto all'interprete era quello di verificare la compatibilità dell'applicazione di una doppia sanzione (penale e tributaria, ma sostanzialmente penale) con il principio del *ne bis in idem*, oggi, con l'introduzione dei reati tributari come reati presupposto della responsabilità amministrativa dell'ente, lo scenario muta significativamente.

Alla commissione di un reato tributario potrà conseguire la sanzione penale in capo all'autore del reato, la sanzione tributaria in capo all'ente e da ultimo, la sanzione amministrativa, ancora in capo all'ente<sup>24</sup>. Bisognerebbe allora comprendere se il sistema penale-tributario italiano sia in linea con il principio del *ne bis in idem* enunciato dall'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e, più nello specifico, se l'obiettivo comune di tutela efficace e dissuasiva degli interessi finanziari europei possa consentire una compressione del principio, o se, invece, il legislatore debba pensare ad un sistema in cui la proliferazione delle sanzioni non violi il principio del *ne bis in idem* e risponda al principio di proporzionalità di cui all'articolo 49, par. 3, della CDFUE<sup>25</sup>.

#### **4. *Ne bis in idem* e principio di proporzionalità**

A questo punto, occorre prendere atto del fatto che i frutti del lavoro svolto in sede europea dipendono inscindibilmente dalla trasposizione della Direttiva PIF a livello nazionale e, soprattutto in materia penal-tributaria, non sempre è stato trovato un giusto equilibrio tra il rispetto dei principi costituzionali nazionali e la protezione efficiente e adeguata degli interessi finanziari europei attraverso sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive.

Come è stato segnalato, misure dalla natura spiccatamente sanzionatoria – come le “confische tributarie” – si sono, in alcuni casi, addirittura rivelate un modo per recuperare l'evasione eludendo, in danno del contribuente, le procedure e i tempi entro cui l'Amministrazione finanziaria può ordinariamente attivarsi ai fini dell'accertamento e della riscossione<sup>26</sup>. Si assiste così all'inaccettabile

<sup>21</sup> Sul tema, si vedano: N. GALANTINI, *Il principio del “ne bis in idem” internazionale nel processo penale*, Milano, 1984; N. GALANTINI, *Il principio del ne bis in idem tra doppio processo e doppia sanzione*, in *Giur. it.*, 2015.

<sup>22</sup> M. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, cit., 129.

<sup>23</sup> Per approfondire, si veda M. DONINI, *Septies in idem. Dalla materia penale alla sproporzione delle pene multiple nel modello italiano ed europeo*, in *Cass. Pen.*, 2018.

<sup>24</sup> C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reato di frode*, in *Arch. Pen.*, 2017.

<sup>25</sup> Per ulteriori spunti, si veda F.M. MAGNELLI, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. pen.*, 16 dicembre 2019.

<sup>26</sup> Cfr. M. MAURO, *Sulla confisca “allargata” (o “per sproporzione”) nei reati fiscali*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2020, 220.

indebolimento di quelle garanzie del contribuente che, come pure è stato ricordato in dottrina, la funziona tributaria esige<sup>27</sup>.

Queste misure, dando luogo – per la loro obiettiva afflittività di carattere “sostanzialmente penale” – ad un cumulo di sanzioni, pongono numerosi interrogativi, anzitutto sotto il profilo della compatibilità rispetto al principio del *ne bis in idem*<sup>28</sup>, da interpretarsi alla luce del principio (anche comunitario) di proporzionalità<sup>29</sup>.

Occorre rammentare come il punto di partenza di tale processo evolutivo è stato il riconoscimento – da parte della Corte di Strasburgo – della natura “sostanzialmente penale” di molte sanzioni tradizionalmente qualificate come amministrative<sup>30</sup>.

Il distinguo sostanziale fra le due tipologie di sanzioni ha trovato nella giurisprudenza della Corte EDU la sua principale declinazione in riferimento all’applicabilità del principio del *ne bis in idem*, il quale evidentemente assurge a principio di “civiltà giuridica” teso a regolamentare il cumulo sanzionatorio, che trova – in materia tributaria – sua privilegiata collocazione.

In merito, poi, all’evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU, come anche e soprattutto della Corte di Giustizia, sembra opportuno evidenziare che, pur avendo registrato nel tempo un mutato approccio interpretativo, per quanto concerne il *ne bis in idem* non ha comportato nella sostanza una effettiva *deminutio* delle garanzie e dei principi a fondamento della risposta sanzionatoria, in ragione della primazia della regola della proporzionalità.

Le recenti puntualizzazioni delle Corti europee confermano quanto già ben evidenziato in dottrina<sup>31</sup> in merito alla mancanza di una volontà di abiura delle proprie precedenti interpretazioni in tema di *ne bis in idem*.

Laddove, allora, si palesi una sproporzione tra la violazione e i suoi effetti, è possibile in sede processuale fare ricorso all’applicazione del principio di proporzionalità.

Così come declinato nella giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di Giustizia UE, il principio di proporzionalità è idoneo ad assicurare effettività alla tutela delle situazioni giuridiche soggettive di

<sup>27</sup> S.F. COCIANI, *Le confische tributarie: tra sanzione, funzione riscossiva, populismo fiscale e diritti fondamentali del contribuente*, cit., 822.

<sup>28</sup> Sul tema, si vedano: S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 405 ss. e, dello stesso Autore, il più recente *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e tributarie nella prospettiva della riforma dell’ordinamento tributario italiano*, in Malena Errico, Maria Inés Blankenhorst de Tarelli, Jorge Feijoo, *Diálogos de la cultura jurídica italo-argentina*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2022, 379 ss.; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 217 ss. Sulla debolezza del sistema sanzionatorio in materia tributaria, si veda A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. e Prat. trib.*, n. 1/2022, 122 ss.

<sup>29</sup> Si veda ancora, anche per approfondire, S.F. COCIANI, *Le confische tributarie: tra sanzione, funzione riscossiva, populismo fiscale e diritti fondamentali del contribuente*, cit., 824 ss.

<sup>30</sup> Per approfondire, si veda M. ALLENA, *La sanzione amministrativa tra garanzie costituzionali e principi CEDU: il problema della tassatività-determinatezza e la prevedibilità*, in *federalismi.it*, n. 4/2017. Per quanto riguarda le problematiche tributarie, si vedano: L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 54 ss., per il primo inquadramento sistematico della giurisprudenza della Corte Europea con riferimento alle violazioni e sanzioni amministrative tributarie; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 172 ss.; A. MARCHESELLI, *L’inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 389.

<sup>31</sup> G. MELIS-M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell’ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 597; J. KOKOTT-P. PISTONE-R. MILLER, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 454; R. ALFANO-E. TRAVERSA, *L’impatto del diritto europeo sull’applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 18.

tipo tributario. Ragion per la quale autorevole dottrina ha prospettato il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello costituzionale del “giusto processo”<sup>32</sup>.

L’applicazione di misure ispirate da una logica di tipo sanzionatorio è accettabile soltanto nella misura in cui venga disposta all’esito di un procedimento giudiziario celebrato con le garanzie – costituzionali e convenzionali – presidiate dal principio di legalità, dal principio dell’equo processo e dal principio di ragionevolezza e proporzionalità della sanzione.

Per quanto rileva in questa sede, occorre rammentare che rientrano nell’ambito di applicazione dell’articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea – che, secondo quanto espressamente previsto dall’articolo 6 del Trattato sull’Unione Europea, ha lo stesso valore giuridico dei trattati – e del principio del *ne bis in idem* incluso nello stesso, sia le norme di diritto nazionale che disciplinano i procedimenti sanzionatori amministrativi per violazioni della legislazione IVA, sia le norme che disciplinano i procedimenti penali aventi ad oggetto i reati IVA.

Tuttavia, come è stato evidenziato in dottrina, la Corte di Giustizia di recente sembra aver attenuato la portata delle proprie precedenti pronunce. Difatti, più nello specifico, la Corte ha affermato che vi possono essere ragioni di interesse pubblico tali da giustificare una limitazione rispetto all’applicazione del principio del *ne bis in idem* e, a tal proposito, la riscossione integrale dell’IVA e la lotta contro le frodi costituiscono un obiettivo di interesse pubblico idoneo a giustificare un cumulo di procedimenti e di sanzioni “di natura penale”<sup>33</sup>.

Nella stessa sentenza, i giudici di Lussemburgo hanno, però, anche precisato che la risposta complessivamente prevista, sia in termini di cumulo di sanzioni che di procedimenti, deve risultare non irragionevole e sproporzionata rispetto al fatto posto in essere<sup>34</sup>.

L’evoluzione della giurisprudenza sovranazionale in materia tributaria – di cui il *ne bis in idem* e il principio di proporzionalità sono espressione – necessita evidentemente di un recepimento da parte del legislatore italiano.

Nel sistema interno – in assenza di un chiaro e risolutivo intervento normativo – la mancanza di meccanismi di efficace coordinamento fra sanzione amministrativa e penale lascia presagire ad ogni mossa il rischio concreto di violare la proporzionalità della reazione sanzionatoria.

La nostra Corte Costituzionale ha di recente finalmente dimostrato di essere consapevole dei problemi che il principio del *ne bis in idem* pone rispetto all’ordinamento interno<sup>35</sup>, progressivamente avvicinandosi alle posizioni espresse dalla Corte EDU. La Consulta ha, difatti, più volte sollecitato il legislatore a farsi carico del problema di compatibilità delle norme interne rispetto alle disposizioni della Convenzione EDU<sup>36</sup>.

Da ultimo, con una sentenza storica, la Corte Costituzionale ha per la prima volta bocciato la possibilità di sottoporre un soggetto a un doppio procedimento penale o amministrativo in relazione a una stessa

<sup>32</sup> F. GALLO, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello costituzionale del “giusto processo”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 98.

<sup>33</sup> Cfr. Corte di Giustizia, 20 marzo 2018, causa C-524/15, Menci. Sul tema, come anche per approfondire, si veda sempre S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e tributarie nella prospettiva della riforma dell’ordinamento tributario italiano*, cit., 383 ss.

<sup>34</sup> Sul punto, si veda anche Corte di Giustizia, 20 marzo 2018, causa C-537/16, Garlsson.

<sup>35</sup> A tal proposito, si veda Corte Cost., n. 112/2016.

<sup>36</sup> S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e tributarie nella prospettiva della riforma dell’ordinamento tributario italiano*, cit., 384.

condotta<sup>37</sup>. Come è stato evidenziato da autorevole dottrina, si tratta di una pronuncia esemplare, sia dell'alto dialogo con le Corti sovranazionali, sia della capacità della Consulta di assicurare una più ampia ed effettiva tutela ai diritti individuali<sup>38</sup>.

Viene, infatti, riconosciuta una copertura del *ne bis in idem* attenta non soltanto al profilo del complessivo trattamento sanzionatorio ma, in particolare, all'elevato grado di sofferenza cui è soggetta la persona sottoposta a un doppio procedimento penale e amministrativo (punitivo).

Ne deriva che – in linea di principio – la duplicazione di procedimenti per lo stesso fatto vulnera la garanzia del *ne bis in idem*. E che le eccezioni sono tollerabili solo sulla base di presupposti molto stringenti. Dunque, la stretta connessione materiale deve essere tale da non duplicare l'attività probatoria e la connessione cronologica tra i procedimenti – anch'essa tra i criteri che possono rendere legittimo il doppio binario – andrebbe ora letta non soltanto alla luce della contestuale partenza, ma anche della protrazione del secondo procedimento una volta che il primo sia terminato. Elemento che, come è stato sostenuto, può assumere portata decisiva, considerato che il procedimento penale di regola dura molto di più.

Ancora, gli esiti raggiunti con la pronuncia – sebbene abbia riguardato violazioni in materia di diritto d'autore – ben potrebbero estendersi ad altri settori, come quello tributario.

Come è stato affermato, si avvia al declino il modello di convergenza – su uno stesso fatto – di un doppio procedimento sanzionatorio, “*con sanzioni amministrative “armate” sovrapposte a sanzioni penali*”<sup>39</sup>. Questo perché, in virtù dei principi riconosciuti nella pronuncia, i criteri di valutazione sulla legittimità del “doppio binario” saranno più rigorosi.

Resta ferma, ad avviso della Consulta, la necessità di un intervento del legislatore “*nel quadro di un'auspicabile rimeditazione complessiva dei vigenti sistemi di doppio binario sanzionatorio*”.

Invero, se si guardano da vicino molti degli interventi recenti del legislatore penal-tributario, alla funzione “riscossiva” sembrerebbe – perfino sotto il profilo “sociologico” – essersi accompagnata la funzione di comunicare ai consociati il particolare disvalore dell'ordinamento attribuito ai reati fiscali e la conseguente fermezza impiegata nel sanzionare i relativi illeciti<sup>40</sup>.

Eppure, come è stato affermato con forza in dottrina<sup>41</sup>, mai come in materia tributaria, occorrerebbe avere la capacità di intervenire in chiave sistematica, restituendo coerenza ed equilibrio all'ordinamento e, soprattutto, dignità al contribuente, i cui diritti fondamentali – a più livelli tutelati – sono spesso ignorati.

Trattasi di una materia – quella tributaria – espressione emblematica della sovranità statale, ove – più che in altri rami dell'ordinamento giuridico – si registrano puntualmente difficoltà in merito all'accettazione dei principi di promozione delle libertà civili negli ordinamenti interni che promanano dalle Corti europee.

<sup>37</sup> Si veda, Corte Cost., sentenza n. 149/2022, con cui la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che il giudice debba pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato che – in relazione alla medesima violazione del diritto d'autore – sia già stato sottoposto a un procedimento amministrativo di carattere punitivo, ormai concluso.

<sup>38</sup> Si veda l'intervista di Giovanni Negri al Professor Vittorio Manes su *Il Sole 24 Ore*, Sabato 18 giugno 2022.

<sup>39</sup> L'intervista. Vittorio Manes. Gli effetti della sentenza della Consulta sul doppio binario, cit.

<sup>40</sup> S.F. COCIANI, *Le confische tributarie: tra sanzione, funzione riscossiva, populismo fiscale e diritti fondamentali del contribuente*, cit., 825. Sull'impiego con funzione demagogica del diritto penale si veda M. DONINI, *Populismo e ragione pubblica*, Modena, 2019.

<sup>41</sup> S.F. COCIANI, *Le confische tributarie: tra sanzione, funzione riscossiva, populismo fiscale e diritti fondamentali del contribuente*, cit., 828 ss.

## 5. La creazione di uno spazio unico europeo dell'IVA

Dal complesso contesto finora tratteggiato emerge la tendenza europea – a cui necessariamente il legislatore nazionale deve adeguarsi – ad una protezione sempre maggiore degli interessi finanziari dell'Unione europea. Quanto detto ben si comprende se si pensa che il bilancio europeo consente l'esistenza stessa dell'Unione e se si considera che il mancato pagamento dei tributi produce fenomeni di concorrenza sleale<sup>42</sup>.

I reati lesivi degli interessi finanziari non soltanto presidiano il bilancio dell'Unione, ma hanno come obiettivo quello di garantire il buon funzionamento del mercato. Siamo al cospetto di due beni giuridici strettamente interconnessi e che rappresentano i pilastri dell'Unione, la cui tutela viene garantita anche attraverso l'armonizzazione del sistema di tassazione relativo all'imposta sul valore aggiunto<sup>43</sup>.

La Commissione europea, al fine di creare uno spazio unico europeo dell'IVA che sostenesse un mercato unico e contribuisse ad incentivare l'occupazione, la crescita, gli investimenti e la concorrenza, ha rilevato l'esigenza di traghettare l'Europa verso un sistema IVA definitivo (e non più frammentario e transitorio) per gli scambi di beni tra Stati membri dell'UE<sup>44</sup>.

A tal fine è stato pensato<sup>45</sup> il c.d. Piano d'azione IVA e messo a punto nella Comunicazione (2016) 148 del 7 aprile 2016, ove la Commissione afferma l'urgenza di riformare il sistema, perché è necessario che esso sia più semplice ed efficace – a beneficio, in particolar modo, delle piccole e medie imprese – e che si basi su una maggiore fiducia tra le imprese e le amministrazioni finanziarie, come anche per fronteggiare il rischio sempre più alto di frodi IVA<sup>46</sup>.

In merito a questo rischio, sembra opportuno ricordare che nelle operazioni commerciali intraunionali non viene applicato il meccanismo ordinario della rivalsa e della detrazione IVA, ma quello dell'inversione contabile che esenta dall'imposta le cessioni comunitarie ed individua in capo all'acquirente sia l'obbligo di rivalsa che il diritto di detrazione.

Proprio l'esenzione rappresenta il *vulnus* del metodo applicato per le operazioni intracomunitarie.

La direttiva Ue 1910/2018 e il relativo regolamento Ue 2018/1912 introducono miglioramenti della disciplina IVA in relazione alle operazioni transfrontaliere al fine di stabilire le condizioni in base alle quali avviene l'esenzione con il precipuo obiettivo di evitare la realizzazione di frodi.

<sup>42</sup> Sul tema, anche per la bibliografia nelle note, si veda M. MAZZA, *La crisi del sistema IVA e le conseguenti prospettive future dettate dall'Action Plan della Commissione europea*, in *Riv. dir. trib. supplemento online*, 26 marzo 2021.

<sup>43</sup> Sul tema, si veda G.L. CECCHINI, *L'IVA nell'ordinamento comunitario*, Padova, 1993, anche per avere un quadro del percorso europeo, che ha senza dubbio rafforzato l'integrazione delle economie di tutti gli Stati membri grazie al moltiplicarsi delle operazioni transfrontaliere e alla diminuzione dei costi e rischi fiscali ed economici che esse comportano; questo ha, da un lato, generato molteplici benefici, ma, dall'altro lato, ha aperto nuove sfide per le Amministrazioni nazionali sul piano della cooperazione e dello scambio di informazioni. Se tali circostanze sono state capaci di agevolare gli scambi di beni e servizi tra i vari Stati membri, al tempo stesso hanno, però, portato con sé molteplici possibilità di porre in atto meccanismi fraudolenti di risparmio dell'imposta.

<sup>44</sup> Per approfondire, si veda M. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, cit., 134 ss.

<sup>45</sup> Sul punto, si veda A. IERMANO, *Verso uno spazio europeo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Eurojus*, 19 maggio 2016.

<sup>46</sup> Per approfondire, sulle frodi IVA, si veda A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013.

Più nello specifico, la direttiva Ue 1920/2018 richiede modifiche relative al numero identificativo IVA, alle operazioni di regime di *call of stock*, alle vendite a catena e alle prove delle cessioni intracomunitarie di beni.

Il numero identificativo IVA diviene requisito sostanziale per poter considerare l'operazione non soggetta ad imposta nel paese del cedente. Trasformare i requisiti formali in sostanziali, oltre a rispondere ad una logica di certezza del diritto, ha come obiettivo quello di restringere l'applicazione della esenzione e, quindi, quello di riconoscere – già attraverso questo primo filtro – operazioni fraudolente.

Le operazioni di regime di *call of stock* costituiscono una tipologia negoziale in virtù della quale beni di proprietà del fornitore sono trasferiti presso un deposito del cliente o di un soggetto terzo che ha la facoltà di fare dei prelievi. Prima dell'inserimento, da parte del legislatore comunitario, di una disciplina specifica attraverso l'introduzione dell'articolo 17-*bis* della direttiva 2006/112/Ce, non c'era una regolamentazione armonizzata, il che produceva un effetto distorsivo, per l'appunto la difficoltà dei controlli da parte delle autorità dei singoli Stati membri<sup>47</sup>.

Sempre nell'ottica di semplificare la disciplina delle cessioni intracomunitarie e di consentire un controllo maggiormente pervasivo, la direttiva ha previsto l'ulteriore novità relativa alle operazioni a cascata; queste ultime costituiscono operazioni in cui i beni sono oggetto di due o più distinte cessioni. Il problema che sorge in queste operazioni a catena è quello di identificare l'unico acquisto o cessione intracomunitaria. A tale fine, la direttiva prevede delle presunzioni con riguardo alle cessioni a catena nelle quali il trasporto è curato dal promotore della triangolazione. L'uso di presunzioni legali relative incide sull'onere della prova e si caratterizza per l'ammissibilità della prova contraria a carico dell'altra parte.

L'effetto di introdurre una presunzione è quello di imporre a carico della controparte di fornire la prova contraria e di dimostrare che si tratti di cessioni intracomunitarie non imponibili, alleggerendo così l'onere probatorio dell'amministrazione finanziaria.

Infine, il regolamento comunitario 2018/1912 prevede un nuovo regime delle prove delle cessioni intracomunitarie. La direttiva nella sua formulazione non predeterminava le forme della prova atta a dimostrare che si è realizzato il trasporto nel territorio di un altro Stato membro, lasciando agli Stati membri la definizione delle stesse nel rispetto dei principi fondamentali del diritto dell'Unione, quali: la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate.

Il nuovo regime delle prove delle cessioni intracomunitarie di cui al nuovo articolo 45-*bis* ha alla base una *ratio* ben precisa: aumentare la certezza per evitare fittizie cessioni di beni<sup>48</sup>.

## 6. Conclusioni

La disamina degli interventi del legislatore europeo e delle relative disposizioni di recepimento nazionale, ha il pregio di mettere in luce il nesso che lega le modifiche sia in materia penale che tributaria: l'esigenza preminente di tutelare il bilancio europeo e il mercato unico.

<sup>47</sup> M. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, cit., 135.

<sup>48</sup> M. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, cit., 136.

Tuttavia, se da un lato è ben comprensibile che l'obiettivo comune sia quello di proteggere beni giuridici – quali il bilancio e l'integrità e corretto funzionamento del mercato – che garantiscono l'esistenza dell'Unione europea, prevedendo un sistema penale, amministrativo, tributario adeguato e idoneo alla lotta contro le frodi, dall'altro lato si deve assicurare il rispetto dei diritti fondamentali. Le due esigenze a volte possono collidere ma l'alto compito di bilanciarle spetta all'Unione europea e agli Stati membri.

Il fatto che lo strumento della direttiva vincoli gli Stati membri al raggiungimento di un obiettivo consente a questi ultimi di modulare gli effetti controversi del recepimento.

Nel recepire le direttive europee, i legislatori nazionali dovrebbero *in primis* interrogarsi sui possibili punti di frizione tra le disposizioni nazionali di attuazione degli atti comunitari e i diritti fondamentali e, *in secundis*, intervenire subito – già in sede di recepimento – soprattutto quando i profili di incompatibilità sono già noti e dibattuti da tempo in seno all'ordinamento.

Qualora lo Stato non adempia con diligenza all'opera di bilanciamento tra valori, questo compito spetterà al singolo giudice nazionale, che potrà disapplicare la norma interna in contrasto con una disposizione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea o rinviare la questione alla Corte di Giustizia oppure, ancora, seguendo il canone della “doppia pregiudizialità” in tema di diritti fondamentali, alla Corte Costituzionale. Ci si auspica, infatti, che nelle ipotesi in cui si pongano questioni di incompatibilità delle nuove disposizioni che recepiscono la direttiva PIF con i diritti fondamentali, come si è avuto modo di constatare in materia di *ne bis in idem*, queste vengano risolte prediligendo i diritti fondamentali.

Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona nel 2009, i diritti fondamentali riconosciuti dalla Carta di Nizza hanno conquistato valore giuridico davanti a tutti i giudici degli Stati U.E., oltre che davanti alle Corti di Strasburgo e di Lussemburgo.

Con la Carta dei diritti fondamentali U.E. il mondo del diritto in Europa è mutato radicalmente; l'efficacia giuridica dei trattati attribuita alla Carta dall'articolo 6 del Trattato di Lisbona e il conseguente riconoscimento di principi generali del diritto europeo ai principi contenuti nella CEDU, hanno introdotto un nuovo sistema del diritto caratterizzato dalla sovraordinazione del diritto europeo, nell'ottica di una interazione tra norme e giurisprudenza nazionali e internazionali<sup>49</sup>.

L'espansione dei diritti fondamentali riconosciuti nella Carta di Nizza ha inciso significativamente nei rapporti tra l'ordinamento giuridico interno e il cittadino, oltre che nei rapporti tra i privati<sup>50</sup>.

Garanzie minime irrinunciabili devono, allora, essere rispettate in tema di diritto dell'accusato alla difesa<sup>51</sup>. Non basta la semplice difesa, che deve, invece, essere “effettiva”, così come consacrato dalla nostra Corte Costituzionale.

Ne deriva che l'interesse alla efficacia delle indagini debba essere almeno pari alla tutela dei diritti fondamentali e alle garanzie difensive degli indagati.

Il punto di riferimento è sempre la CEDU, che insieme ai principi contenuti nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo, è il presidio di legalità delle regole di funzionamento della nuova autorità giudiziaria europea.

<sup>49</sup> Per approfondire, si veda assolutamente V. MANES, *Metodo e limiti dell'interpretazione conforme delle fonti sovranazionali in materia penale*, in *Arch. Pen.*, 2012, 32.

<sup>50</sup> V. MANES, *La lunga marcia della Convenzione europea ed i nuovi vincoli per l'ordinamento e per il giudice penale interno*, in V. Manes, G. Zagrebelsky (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 30.

<sup>51</sup> V. COMI, *Interessi finanziari UE, procura europea, difesa: nessun passo indietro sul piano delle garanzie*, cit., 9 ss.

Allo stato attuale, l'elaborazione da parte della Corte EDU di fondamentali principi in tema di giusto processo rappresenta un punto di partenza importante a favore di una garanzia davvero "effettiva" dei diritti, anche in materia tributaria<sup>52</sup>.

Basti pensare alla *vis* espansiva delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 della CEDU<sup>53</sup>.

Autorevole dottrina ha evidenziato che i diritti e le garanzie del contribuente, sotto il profilo dei principi di colpevolezza e di proporzionalità, di eguaglianza e di ragionevolezza, di difesa e al giusto processo, sono affermati non soltanto nella Costituzione italiana ma, anche, nel diritto comunitario e nella Convenzione EDU ove, tra l'altro, per effetto della definizione autonoma e allargata di "pena", si determina l'effetto di uniformare le garanzie fondamentali<sup>54</sup>.

Anche a voler prescindere dalle tendenze evolutive della Corte Europea in materia tributaria, le legislazioni nazionali tendono a conformarsi ai principi della CEDU, superando la dicotomia tra "civile" e "penale", sino a ricomprendere *de plano* la materia pubblicistica e la materia fiscale<sup>55</sup>.

Per altro verso, tali principi entrano nell'ordinamento europeo attraverso elaborazioni della Corte di Giustizia che variegatamente li recepisce, adatta o modifica ai fini delle problematiche europee, immettendoli nel circuito dei principi generali del diritto europei.

In linea di principio, un diritto fondamentale dell'uomo, una volta recepito nell'ordinamento comunitario quale principio generale, deve ritenersi vincolante non solo per le istituzioni comunitarie, ma anche per gli organi nazionali<sup>56</sup>.

In un modo o nell'altro, poi, i principi della CEDU approdano negli ordinamenti nazionali, finendo con il trovare applicazione in tutti i settori del diritto, nell'azione amministrativa e nell'azione impositiva.

Basti evidenziare che sulla base degli articoli 6 e 13 della CEDU la Corte di Giustizia ha sviluppato il principio dell'effettività della tutela giurisdizionale, soprattutto in vista dell'esigenza di uniformità del livello di tutela.

La conseguenza è stata una progressiva comunitarizzazione del livello di adeguatezza della tutela giurisdizionale ed anche l'introduzione nei sistemi nazionali di rimedi nuovi o comunque più favorevoli al singolo<sup>57</sup>.

Certo è che, sia in relazione alla CEDU, sia in relazione ai Trattati europei, la circolarità dei valori giuridici può essere compresa appieno soltanto chiarendo che il diritto europeo dei diritti dell'uomo è composto anche dal diritto costituzionale degli Stati membri<sup>58</sup>.

<sup>52</sup> Per approfondire, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *L'effettività delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 della CEDU nel processo tributario*, in *diritti-cedu.unipg.it*, 20/5/2022.

<sup>53</sup> Per approfondire, si veda C. FOCARELLI, *Equo processo e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2001.

<sup>54</sup> Per approfondire, si veda C. SACCHETTO, *Sanzioni tributarie e CEDU*, in *Rass. trib.*, n. 2/2015, 483 ss.

<sup>55</sup> L. DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di Bilancia, Califano, del Federico, Puoti, Torino, 2014, 91 ss.

<sup>56</sup> Per approfondire, si veda G. STROZZI, *Il sistema normativo*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, diretto da M. Chiti e G. Greco, I ed., Milano, 1997, II ed., coord. da G.F. Cartei e D.U. Galetta, Parte Generale, Milano, 2007, 64 ss.

<sup>57</sup> Come osservato da G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 2008, 134 ss.

<sup>58</sup> Per approfondire, si vedano: A. PIZZORUSSO, *Il patrimonio costituzionale europeo*, Bologna, 2002; R. TONIATTI, *Il principio di rule of law e la formazione giurisprudenziale del diritto costituzionale dell'unione europea*, in AA. VV., *Costituzione italiana e diritto comunitario. Principi e tradizioni costituzionali comuni. La formazione giurisprudenziale del diritto costituzionale europeo*, a cura di S. Gambino, Milano, 2002, 507 ss.; G. MORBIDELLI, *Corte costituzionale e corti europee: la tutela dei diritti (dal punto di vista della Corte del Lussemburgo)*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, 324.

In conclusione, grazie alla tutela integrata dei diritti nello spazio giuridico e giudiziario europeo, è possibile oggi affermare che i diritti fondamentali vanno riconosciuti in ogni settore dell'esperienza giuridica<sup>59</sup>, quindi anche in materia tributaria.

<sup>59</sup> Per approfondire si vedano: A. DI STASI, *Introduzione alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Milano, 2018; per la materia tributaria, AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, cit.