

Ne bis in idem* e repressione delle omissioni dei versamenti IVA: le indicazioni della Corte di Giustizia UE per i Giudici nazionali. Nota a CGUE, 20 marzo 2018, C-524/15, Luca Menci

di **Patrizio Ivo D'Andrea**, Dottore di ricerca in Diritto costituzionale, Università degli Studi di Ferrara

ABSTRACT: Moving from the judgement ECJ 20 March 2018, C-524/15, *Luca Menci*, this short essay tackles the application of the “*ne bis in idem*” in a criminal proceeding brought against a person for failing to pay value added tax due within the time limits prescribed by law. Reviewing the case-law raised in the Constitutional, Criminal and European Courts, it is shown how tax sanctions are differently examined and how each Court has found a different way to combine Italian law with the application of the “*ne bis in idem*” principle.

SOMMARIO: 1. La giurisprudenza europea e convenzionale sul *Ne bis in idem* e le sanzioni per sottrazione dagli obblighi tributari in materia di IVA. 2. La vicenda *Luca Menci* e la decisione della Corte di Giustizia UE C-524/17. 2.1. L'ordinanza di rimessione. 2.2. La sentenza *Menci* e le indicazioni della Corte di Giustizia per i Giudici nazionali. 3. Le valutazioni rimesse al “giudice del rinvio”. Una prognosi in riferimento alla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione. 3.1. Il raffronto con la giurisprudenza costituzionale. 3.2. Il raffronto con la giurisprudenza di legittimità. 3.3. Conclusioni.

1. La giurisprudenza europea e convenzionale sul *Ne bis in idem* e le sanzioni per sottrazione dagli obblighi tributari in materia di IVA.

Con la sentenza *Luca Menci*¹ la Corte di Giustizia dell'Unione europea torna ad occuparsi della compatibilità degli strumenti di repressione delle frodi e delle omissioni tributarie (in particolare relative all'IVA) con i principi fondamentali del diritto europeo e convenzionale e, in particolare, con il principio del *ne bis in idem* in ambito penale².

* Scritto sottoposto a referaggio secondo le Linee guida della Rivista.

¹ CGUE, 20 marzo 2018, C-524/15, *Luca Menci*, EU:C:2018:197. Si vedano anche la coeva sent. CGUE 20 marzo 2018, C-537/16, *Garlsson Real Estate SA, in liquidazione*, EU:C:2018:193; nonché la successiva sent. 2 maggio 2018, C-574/15, *Scialdone*, EU:C:2018:295, annotata da C. CUPELLI, *La disciplina dei reati tributari ancora davanti alla corte di giustizia: il caso Scialdone e le soglie di punibilità*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2018.

² Sul principio del *ne bis in idem* in materia di reati tributari v. S. DORIGO, *Reati tributari*, in *Dig. Disc. Comm.*, Torino, UTET, 2017, ed. inf. In generale v. almeno S. ASTARITA, *Ne bis in idem*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino, UTET,

La pronuncia in esame s’inserisce in una riflessione “multilaterale” sui profili di applicazione del *ne bis in idem*, che, come accaduto per altri snodi problematici del diritto penale dell’economia³, ha svelato alcuni punti di frizione tra l’ordinamento interno, quello europeo e la giurisprudenza della Corte EDU.

Nel ripercorrere sinteticamente le tappe di tale elaborazione, va ricordata anzitutto la sent. *Fransson* della Corte di Lussemburgo⁴, nella quale si è affermato che il divieto di *bis in idem* sancito dall’art. 50 della Carta di Nizza⁵ non esclude che uno Stato membro possa infliggere in maniera cumulativa una sanzione sia fiscale sia penale, purché la prima possa essere qualificata di tipo “non penale” anche in una prospettiva sostanziale. In altre parole, il cumulo delle sanzioni è possibile, purché una delle due superi il “test” dei c.d. “criteri Engel”, così da poter essere considerata non di ordine penale secondo la nota giurisprudenza della Corte EDU.

L’anno seguente è stata la volta della stessa Corte di Strasburgo, che, con la sentenza *Grande Stevens e altri c. Italia*⁶, ha riscontrato un caso di *bis in idem* nella disciplina di repressione dei c.d. *market abuse*.

2008, ed. inf.; M. PAGLIA, *Ne bis in idem internazionale e riconoscimento delle sentenze straniere*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino, UTET, 2005; G. DE LUCA, *Giudicato (II) Diritto processuale penale*, in *Enc. Giur.*, Vol. XV, Roma, Istituto dell’Enciclopedia Italiana G. Treccani, 1998; G. LOZZI, *Giudicato (Diritto penale)*, in *Enc. Dir.*, Vol. XVIII, Milano, Giuffrè, 1969, 912 sgg.; F. CORDERO, *Procedura penale*, Milano, Giuffrè, 2000, 1148 sgg.; A. GIOVENE, *Giudicato*, in *Dig. Disc. Pen.*, Torino, UTET, 1991, ed. inf.; P. COSTANZO - L. TRUCCO, *Il principio del “ne bis in idem” nello spazio giuridico nazionale ed europeo*, in *Consulta on-line*, 2015, 851 sgg.; D. DEL VESCOVO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della corte di giustizia europea*, in *Dir. Pen. e Processo*, 2009, 1413 sgg.

³ Il riferimento è alla nota vicenda *Taricco* in tema di compatibilità del regime della prescrizione nel diritto italiano con gli obblighi di “tutela degli interessi finanziari delle Comunità europee” ai sensi della c.d. Convenzione TIF firmata a Bruxelles il 26 luglio 1995 e, conseguentemente, delle frizioni tra gli obblighi derivanti dalla partecipazione all’Unione europea e il principio di legalità dei reati e delle pene *ex art. 25 Cost.* Sulla vicenda si v. le sentt. CGUE 8 settembre 2015, C-105/14, *Taricco*, EU:C:2015:555; e 5 dicembre 2017, C-42/17, *Taricco II*, EU:C:2017:936, nonché l’ord. Corte cost., n. 24 del 2017. In dottrina v. almeno R. BIN, *Taricco, una sentenza sbagliata: come venirme fuori?*, in AA.VV., *I controlimiti. Primato delle norme europee e difesa dei principi costituzionali*, a cura di A. Bernardi, Napoli, Jovene, 2017, 291 sgg.; O. CHESSA, *Meglio tardi che mai. La dogmatica dei controlimiti e il caso Taricco*, in AA.VV., *I controlimiti*, cit., 301 sgg.; M. LUCIANI, *Il brusco risveglio. I controlimiti e la fine mancata della storia costituzionale*, in *Rivista AIC*, 2016; C. CUPELLI, *La posta è in gioco. Il caso Taricco nel dialogo tra le Corti*, in AA.VV., *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti. L’ordinanza 24/2017 della Corte costituzionale*, a cura di A. Bernardi e C. Cupelli, Napoli, Jovene, 2017, 79 sgg.; ID., *Ecce Taricco II. Fra dialogo e diplomazia, l’attesa sentenza della Corte di giustizia*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2017; P. FARAGUNA, *La Corte costituzionale insegue (e supera) Gauweiler: l’ordinanza Taricco disegna un quadro perfetto per il soggetto sbagliato*, in AA.VV., *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti*, cit., 143 sgg.; G. PICCIRILLI, *L’unica possibilità per evitare il ricorso immediato ai controlimiti: un rinvio pregiudiziale che assomiglia a una diffida*, in AA.VV., *Il caso Taricco e il dialogo tra le Corti*, cit., 313 sgg.

⁴ CGUE, sent. 26 febbraio 2013, C-617/10, *Åkerberg Fransson*; in dottrina, per un commento, v. D. VOZZA, *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di giustizia dell’Unione europea*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2013; E. BINDI, *Corte costituzionale e doppio binario sanzionatorio (riflessioni a margine della sent. n. 102 del 2016)*, in *Società*, 2016, ed. inf.; G.M. FLICK - V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? «materia penale», giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte edu, 4 marzo 2014, sul «market abuse»*, in *Oss. AIC*, 2014.

⁵ Detto articolo dispone che “Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell’Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”; per un commento generale v. M. D’AMICO, *Art. 50*, in AA.VV., *L’Europa dei Diritti. Commento alla Carta dei Diritti fondamentali dell’Unione europea*, a cura di R. Bifulco, M. Cartabia, A. Celotti, Bologna, Il Mulino, 2001, 340 sgg.

⁶ Corte EDU, sent. 4 marzo 2014, Ricc. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*; in dottrina v. F. VIGANÒ, *Ne bis in idem; la sentenza Grande Stevens è ora definitiva*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2014; G. DE AMICIS, *Ne bis in idem e ‘doppio binario’ sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza*

Di quella decisione si deve qui sottolineare l'interpretazione data dalla Corte di Strasburgo all'art. 4 Protocollo 7 aggiuntivo alla Convenzione EDU, il quale fissa il principio del *ne bis in idem* in ambito penale con una disposizione pressoché identica all'art. 50 della Carta di Nizza⁷.

In particolare interessa qui la nozione di "reato" (*infraction*, nel testo francese). Ancorché tale termine rimandi a una concezione "giuridica" del fatto, la Corte ha invece assunto una prospettiva più garantista, affermando che ciò che rileva per l'applicazione del *ne bis in idem* è l'identità del fatto⁸, determinata dalle circostanze "inestricabili" di tempo e di spazio. Quanto alla portata della garanzia, la Corte EDU ha osservato che l'art. 4 del Protocollo n. 7 aggiuntivo alla Convenzione EDU non solo impedisce che sia pronunciata una "seconda condanna" o una "seconda assoluzione", ma protegge la persona anche contro l'avvio o il rischio di una nuova azione potenzialmente foriera di una sanzione penale. La tutela, dunque, opera già nei confronti del processo (o del procedimento).

Questa concezione particolarmente rigida del regime di applicazione del *ne bis in idem* è stata mitigata con la successiva sent. *A e B c. Norvegia*⁹ del 2016, in cui la Corte EDU, pur tenendo ferma la giurisprudenza in tema di individuazione del *bis in idem*, ha osservato che gli Stati possono legittimamente adottare strumenti di risposta complementare ad alcune condotte socialmente riprovevoli, purché intesi ad affrontare "*different aspects of the social problem involved*" e purché non si determini "*an excessive burden for the individual concerned*" (§121).

In questo senso, la Corte ha affermato che l'art. 4 del Protocollo 7 non esclude la possibilità di porre in essere procedimenti duali, a patto che si rispettino determinate condizioni, che si riassumono nel criterio del "*nesso sufficientemente stretto nella sostanza e nel tempo*". In particolare, gli elementi sintomatici di tale criterio sono: *i*) la concreta complementarietà degli obiettivi perseguiti dai due procedimenti; *ii*) la prevedibilità della doppia risposta sanzionatoria; *iii*) la "circolazione" del materiale istruttorio; *iv*) la considerazione delle sanzioni già irrogate al momento dell'adozione della seconda misura repressiva (§ 132).

Come è stato osservato in dottrina¹⁰, la repressione delle frodi e delle omissioni tributarie è un settore dell'ordinamento fortemente esposto al rischio di incompatibilità con le garanzie d'ordine penale stabilite dal diritto europeo e dalla Convenzione EDU, a causa della particolare severità

'Grande Stevens' nell'ordinamento italiano, in *Dir. Pen. Cont.*, 2014; A.F. TRIPOLI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2014; P. COSTANZO - L. TRUCCO, *Il principio del "ne bis in idem"*, cit., 853 sgg.

⁷ La formulazione dell'art. 4 del Protocollo 7 è la seguente: "*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato*".

⁸ Cfr. § 82: "*l'article 4 du Protocole no 7 doit être compris comme interdisant de poursuivre ou de juger une personne pour une seconde «infraction» pour autant que celle-ci a pour origine des faits identiques ou des faits qui sont en substance les mêmes*"; in questo modo è stato ripreso un orientamento espresso già nella sent. Corte EDU, 10 febbraio 2009, Ric. n. 14939/03, *Sergey Zolotukhin c. Russia*.

⁹ Corte EDU, sent. 15 novembre 2016, Ricc. nn. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*. Per un commento v. S. DORIGO, *Reati Tributarî*, cit.; F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2016; G. Paroni Pini, *Corte europea dei Diritti dell'Uomo: la Grande Camera detta i limiti di applicabilità del principio del ne bis in idem*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017; G. CALAFIORE, *La sentenza A e B c. Norvegia della Corte di Strasburgo ridimensiona la portata del principio ne bis in idem*, in *European Papers*, 2017.

¹⁰ G.M. FLICK - V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative*, cit.,

dell'apparato sanzionatorio, in quanto espressione di un approccio "efficientista" e "muscolare" adottato dal legislatore italiano nei confronti del debitore insolvente e/o dell'evasore¹¹.

In particolare, una delle ipotesi che è stata studiata dai commentatori è quella relativa al caso dell'omesso versamento di IVA. Tale condotta, infatti, è perseguita dalla legge italiana sia attraverso una sanzione tributaria sia con una specifica incriminazione penale.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1, del d. lgs. n. 471 del 1997, infatti, il soggetto d'imposta che non esegue i versamenti periodici dell'IVA "è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato".

L'art. 10-ter del d. lgs. n. 74 del 2000, inoltre, punisce con la reclusione da sei mesi a due anni "chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo [...] per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta".

È evidente che le due condotte sanzionate sono in larga parte coincidenti. La sanzione amministrativa pari al 30% del *quantum debeatur*, infatti, colpisce per il solo fatto di aver mancato uno dei versamenti periodici, quale che sia l'ammontare non versato. La sanzione penale, invece, colpisce solamente nel caso in cui il soggetto d'imposta risulti inadempiente entro il termine di pagamento per l'acconto IVA relativo all'anno successivo e solo nel caso in cui la sottrazione al pagamento sia "sopra-soglia".

Nondimeno, risulta evidente che la condotta che integra la fattispecie penale è *ipso iure* passibile anche di sanzione tributaria, per il semplice motivo che il soggetto che si sottrae al pagamento dell'IVA per una somma "sopra-soglia" necessariamente si è sottratto ad almeno uno dei pagamenti periodici¹².

Ciò è tanto vero che il legislatore ha approntato strumenti di coordinamento dei due strumenti sanzionatori. In particolare:

- è prevista una causa di non punibilità per il contribuente che effettua i pagamenti dovuti (comprensivi delle sanzioni e degli interessi) prima dell'apertura del dibattimento di primo grado¹³;

¹¹ Criticano questo approccio "efficientista" e "ipermuscolare" G.M. FLICK - V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative*, cit., 1, osservando che "al di sotto della costruzione alita un «afflato efficientistico». L'obiettivo è «garantire un risultato»: colpire prontamente i responsabili degli abusi di mercato con un robusto "pacchetto" di sanzioni, applicate con il più snello procedimento amministrativo (gestito dall'Autorità di vigilanza di settore) e connotate tendenzialmente da un maggior grado di inflessibilità (perché sottratte a meccanismi inibitori sul piano esecutivo, quale la sospensione condizionale), lasciando, poi, al processo penale il compito di «rinviare», *lento pede*, la dose". S. DORIGO, *Reati tributari*, cit., osserva che la riforma di cui al d. lgs. n. 74 del 2000 "apparve in linea con i fondamenti del nostro sistema sanzionatorio, realizzando - come anche riconosciuto in dottrina - un equilibrio tra esigenze repressive, al cospetto di fenomeni evasivi sempre più consistenti, e doverosa tutela individuale contro eccessi sanzionatori indotti da una indiscriminata sovrapposizione tra pene criminali e sanzioni amministrative". Osserva altresì che le modifiche all'impostazione generale del d. lgs. n. 74 del 2000, nel perseguire l'intento di "un generale inasprimento delle sanzioni", hanno determinato casi di "sovrapposizione tra sanzioni penali e sanzioni amministrative" in un "panorama assolutamente disorganico e frammentato".

¹² Cfr. G.M. FLICK - V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative*, cit.: "la fattispecie illecita maior (reato di omesso versamento annuale) implica necessariamente il passaggio attraverso l'illecito o gli illeciti minori (omesso versamento periodico mensile o trimestrale), corrispondendo ad uno stadio crescente di offesa al medesimo interesse; questi ultimi dovrebbero rimanere, pertanto, assorbiti dalla prima, proprio sulla base dei postulati della progressione illecita"; in senso analogo G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. Trib.*, 2014, 939 sgg.; M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'Iva: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2015.

¹³ Cfr. art. 13 del d. lgs. n. 74 del 2000.

- l'art. 19 del d. lgs. n. 74 del 2000 fissa il "principio di specialità", nel senso che "quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale" (ma, come si vedrà al par. 3, la Cassazione penale esclude che tale rapporto di specialità si applichi al caso dell'omissione di versamenti IVA);

- ai sensi dell'art. 20, l'Amministrazione finanziaria è comunque tenuta a concludere il procedimento sanzionatorio, che non si sospende in ragione dell'avvio del procedimento penale (né quest'ultimo si sospende per l'avvio del procedimento amministrativo);

- secondo il successivo art. 21, le sanzioni amministrative sono comunque adottate, ma esse non sono eseguibili "salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto".

In questo modo, il legislatore ha tentato di coniugare due esigenze contrastanti. Da una parte si fa in modo che l'Amministrazione erariale abbia pronto il "colpo in canna" nel caso in cui il procedimento penale si chiuda in senso favorevole per il contribuente. Dall'altra s'intende scongiurare il prodursi del *bis in idem* sostanziale, in quanto la sanzione amministrativa rimane "dormiente" per tutta la durata del giudizio penale.

Nondimeno, da una parte la giurisprudenza della Corte di cassazione - come accennato e come si vedrà meglio *infra* - ha riconosciuto che vi possono essere dei casi in cui le due sanzioni si cumulano. Dall'altra, com'era stato prefigurato dai commentatori¹⁴ e come si è puntualmente verificato in concreto nel caso originatore della sentenza qui annotata, può ben capitare che il contribuente sia chiamato a rispondere penalmente della sua condotta dopo aver subito la sanzione amministrativa, sicché il meccanismo di coordinamento può essere nei fatti inefficiente. Ciò, peraltro, senza considerare che, come sopra segnalato, l'orientamento CEDU assicura un grado di protezione che va oltre il *ne bis in idem* sostanziale, intendendo prevenire anche solo il "rischio" della nuova condanna e, di conseguenza, lo stesso avvio del secondo procedimento.

Ciò è tanto vero che il dubbio sulla legittimità di questo meccanismo è stato già posto alla Corte costituzionale.

Il riferimento è alle ordd. Trib. Bologna, 21 aprile 2015, e Trib. Treviso, 18 febbraio 2015¹⁵, che hanno sollevato innanzi la Corte costituzionale la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 cod. proc. pen. e dell'art. 10-ter del d. lgs. n. 74 del 2000, per violazione - quale parametro interposto rilevante *ex art.* 117, comma 1, Cost. - dell'art. 50 della Carta di Nizza, lamentando appunto la violazione del *ne bis in idem*¹⁶. Sul punto, però, la Corte costituzionale non si è pronunciata nel merito, in quanto *medio tempore* è intervenuta la novella *ex art.* 8 del d. lgs. n. 158 del 2015, che ha innalzato il valore-soglia per l'applicazione della norma incriminatrice, rendendo necessaria la restituzione degli atti ai Giudici *a quo* per una nuova valutazione della rilevanza della *quaestio*¹⁷.

Analogo tentativo di verificare la correttezza del descritto meccanismo di coordinamento tra sanzione tributaria/amministrativa e sanzione penale si deve al Tribunale di Torino che, con ord. 27 ottobre 2014 ha sollevato innanzi la Corte di giustizia UE una questione interpretativa dell'art. 4 del

¹⁴ G.M. FLICK, *Reati fiscali*, cit.

¹⁵ Pubblicate rispettivamente in G.U., 1^a Serie spec. - Corte cost., nn. 28 e 52 del 2015.

¹⁶ Per un commento all'ordinanza del Tribunale di Bologna, cfr. M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'Iva*, cit.

¹⁷ Cfr. Corte cost., ordd. nn. 112 e 209 del 2016.

Protocollo 7 CEDU e dell'art. 50 della Carta di Nizza, per conoscere se “*sia conforme al diritto comunitario la disposizione di cui all'art. 10 bis D. lgs. 74/00 nella parte in cui consente di procedere alla valutazione della responsabilità penale di un soggetto il quale, per lo stesso fatto (omissione versamento delle ritenute), sia già stato destinatario della sanzione amministrativa irrevocabile di cui all'art. 13 d. lgs. 471/97 (con l'applicazione di una sovrattassa)*”¹⁸.

Anche in questo caso, però, il Giudice *ad quem* si è pronunciato in rito. In particolare, con l'ordinanza *Burzio*¹⁹, la Corte ha ritenuto di non essere competente a pronunciarsi sulla questione, in quanto “*il procedimento principale concerne l'applicazione di disposizioni di diritto italiano in discussione nel procedimento principale in un contesto che non presenta alcun nesso con il diritto dell'Unione*”. Ciò in quanto l'omissione tributaria contestata era relativa all'IRPEF, entrata erariale che, diversamente dall'IVA, non è nemmeno in parte devoluta all'Unione europea, sicché non si presentava alcun elemento dal quale si potesse desumere che “*il procedimento principale verta su di una normativa nazionale di attuazione del diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta*”.

2. La vicenda Luca Menci e la decisione della Corte di Giustizia UE C-524/17.

Finalmente, il Tribunale di Bergamo, con l'ord. 16 settembre 2015²⁰, ha ottenuto una pronuncia nel merito sull'art. 10-ter del d. lgs. n. 74 del 2000.

2.1. L'ordinanza di rimessione

Come già accennato, la vicenda è sorta a seguito del procedimento amministrativo con cui al contribuente è stato contestato l'omesso versamento dell'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2011, per un ammontare complessivo pari a oltre 280.000 Euro. Il procedimento amministrativo si è concluso con l'accertamento del debito tributario e la conseguente condanna a una sanzione amministrativa pari al 30% del debito, una somma superiore agli 80.000 Euro.

Nel novembre 2013 la relativa cartella esattoriale veniva iscritta a ruolo e notificata al debitore, il quale proponeva un'istanza di rateizzazione che veniva accettata dall'Amministrazione tributaria.

Successivamente, nel 2014, veniva avviato a carico del debitore un procedimento penale per gli stessi fatti innanzi il Tribunale di Bergamo, in forza di citazione diretta a giudizio, atteso che l'omesso versamento dell'IVA configurava il reato previsto e punito dall'art. 10-ter, comma 1, del d. lgs. n. 74 del 2000.

Chiamato a pronunciarsi sul caso, il Tribunale osservava che “*la celebrazione e la definizione del presente procedimento penale possano rappresentare una violazione del divieto di bis in idem sancito dall'art. 50 CDFUE*”, decidendo di adire sul punto la Corte di Lussemburgo.

Il remittente precisava che, in punto di “identità del fatto”, non si poteva trascurare che “*il reato implica necessariamente il passaggio attraverso gli illeciti amministrativi*”, e che, in base alla giurisprudenza della Corte EDU, per l'individuazione di una doppia punizione della medesima

¹⁸ L'ordinanza è pubblicata in *Dir. Pen. Cont.*, 2014, con nota di M. SCOLETTA, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento delle ritenute: un problematico rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia*.

¹⁹ CGUE, ord. 15 aprile 2015, C-497/14, *Burzio*; per un commento v. M. SCOLETTA, *Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del ne bis in idem: la Corte di Giustizia dichiara la propria incompetenza*, in *Dir. Pen. Cont.*, 2015.

²⁰ Pubbl. in *Dir. Pen. Cont.*, 2015, con Nota di F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'iva: la parola alla corte di giustizia*.

“*infracation*” il “*punto di riferimento non deve essere l’astratta previsione legislativa («legal characterisation»), ma il fatto concreto*”, sicché “*il procedimento tributario e quello penale che si riferiscano al medesimo periodo temporale e allo stesso ammontare debbono essere considerati come idem factum ai sensi dell’art. 4, prot. N. 7 CEDU*”.

Ciò premesso, il Tribunale chiedeva alla Corte di Lussemburgo “*se la previsione dell’art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell’art. 4 prot. n. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile*”.

2.2. La sentenza *Menci* e le indicazioni della Corte di Giustizia per i Giudici nazionali.

Come si accennava, con la sent. *Menci* la Corte di Giustizia è finalmente entrata nel merito della questione, avendo riconosciuto la propria competenza sulla base del fatto che, in caso di omissioni o frodi relative all’IVA, rilevano gli interessi finanziari dell’Unione e che l’art. 325 TFUE impone agli Stati membri di lottare contro le attività illecite lesive di tali interessi. Per i medesimi motivi la Corte di Lussemburgo ha riconosciuto che, nel caso di specie, trova applicazione l’art. 50 della Carta di Nizza.

Risolte tali questioni preliminari, la Corte di Giustizia ha affrontato quattro questioni di merito: *a)* la qualificazione delle sanzioni previste dall’art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997 e dall’art. 10-ter del d. lgs. n. 74 del 2000; *b)* l’esistenza di uno “stesso reato”; *c)* la giustificazione del cumulo di sanzioni di natura penale; *d)* il rispetto del principio di proporzionalità.

Ciò che rende particolarmente rilevante la sentenza in commento è che, per tutti questi profili, la Corte di Lussemburgo si è limitata a “*fornire precisazioni tese a guidare detto giudice [remittente] nella sua interpretazione*” dell’art. 50 della Carta di Nizza, rinviando al Giudice nazionale la verifica sull’effettiva compatibilità tra diritto interno e diritto europeo (cfr. § 27 della sentenza).

Per quanto concerne la “*qualificazione penale*” dei due procedimenti, la Corte, premesso ch’essa non è in discussione per il secondo procedimento, osservava che anche il procedimento amministrativo presentava degli indici tali da farlo ricadere nell’ambito dei procedimenti penali, in ragione della “*finalità repressiva*” e del “*grado di rigore elevato*” della sanzioni prevista dall’art. 13, comma 1, del d. lgs. n. 471/97 (cfr. §§ 32 e 33). Per tali motivi la Corte ha affermato che “*appare quindi, ed è circostanza che spetta peraltro al giudice del rinvio valutare, che detta medesima sanzione persegue una finalità repressiva, caratteristica che è propria di una sanzione di natura penale ai sensi dell’articolo 50 della Carta*”.

Per quanto concerne la “*esistenza di uno stesso reato*”, la Corte di Giustizia ha specificato che, secondo la propria giurisprudenza, “*il criterio rilevante ai fini della valutazione della sussistenza di uno stesso reato è quello dell’identità dei fatti materiali, intesi come esistenza di un insieme di circostanze concrete inscindibilmente collegate tra loro che hanno condotto all’assoluzione o alla condanna definitiva dell’interessato*” (§ 35; si tratta di un criterio in tutto analogo a quello adottato dalla Corte di Strasburgo). Al contrario, “*la qualificazione giuridica, in diritto nazionale, dei fatti e l’interesse giuridico tutelato non sono rilevanti ai fini della constatazione della sussistenza di uno stesso reato, considerato che la portata della tutela conferita all’articolo 50 della Carta non può variare da uno Stato membro all’altro*” (§ 36).

Ciò considerato, la Corte, pur prendendo atto che, come segnalato dalla difesa erariale, le due fattispecie si distinguono in quanto quella formalmente penale richiede un preciso “*elemento psicologico*” e un “*elemento costitutivo aggiuntivo*” (l’intervenuta dichiarazione del volume d’affari

rilevante ai fini IVA per l'anno precedente), tali elementi non sono idonei a “rimettere in discussione l'identità dei fatti materiali”.

La Corte ha dunque concluso che “la sanzione amministrativa di natura penale e i procedimenti penali in discussione nel procedimento principale sembrano dunque avere ad oggetto uno stesso reato” (§38) e che “siffatto cumulo di procedimenti e di sanzioni costituisce una limitazione al diritto fondamentale garantito” all'art. 50 della Carta di Nizza (§ 39).

Anche in questo caso, però, tale affermazione è stata resa “con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio”.

Infine, la Corte di Lussemburgo ha affrontato il tema della “giustificazione della limitazione del diritto garantito all'articolo 50”.

A tal proposito, la sentenza rammenta che, ai sensi dell'art. 52 della Carta di Nizza, “eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà” e che, “nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”²¹.

La Corte si occupa allora di verificare se le condizioni giustificative ricorrano nel caso di specie.

Nessun dubbio si può nutrire sul fatto che la limitazione sia fissata dalla legge (§42). Parimenti, atteso che la legge determina in modo tassativo le condizioni di cumulo delle sanzioni, la Corte ritiene che “il diritto garantito al suddetto articolo 50 non sia rimesso in discussione in quanto tale” (§43).

Quanto al fatto che detto cumulo sia inteso a perseguire “finalità di interesse generale” per l'Unione, la sentenza osserva che la giurisprudenza europea attribuisce particolare “importanza” all'obiettivo di “assicurare la riscossione integrale dell'IVA dovuta” (§44).

In ragione di tale rilievo dell'interesse perseguito, la sentenza afferma che “un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale può essere giustificato allorché detti procedimenti e dette sanzioni riguardano, in vista della realizzazione di un obiettivo siffatto, scopi complementari vertenti, eventualmente, su aspetti differenti della medesima condotta di reato interessata” (§44).

Anche in questo caso, la sussistenza di tali “scopi complementari” relativi ad “aspetti differenti” della condotta di reato è comunque rimessa alla “verifica” da parte del “giudice del rinvio” verificare (§ 44).

In questa prospettiva, la Corte specifica che “in materia di reati relativi all'IVA, appare legittimo che uno Stato membro si proponga, da un lato, di dissuadere e reprimere qualsiasi inadempimento, intenzionale o meno, alle norme afferenti alla dichiarazione e alla riscossione dell'IVA infliggendo sanzioni amministrative fissate, eventualmente, su base forfettaria e, dall'altro, di dissuadere e reprimere inadempimenti gravi alle menzionate norme, i quali sono particolarmente deleteri per la società e giustificano l'adozione di sanzioni penali più rigorose”.

Infine, per quanto concerne il rispetto del principio di proporzionalità, la sentenza impiega tre criteri, correlati al fatto che l'ordinamento nazionale presenti:

a) “norme chiare e precise che consentano al soggetto dell'ordinamento di prevedere quali atti e omissioni possano costituire oggetto di un siffatto cumulo di procedimenti e di sanzioni”;

²¹ Su tale disposizione si v. T. GROPPI, *Art. 52*, in AA.VV., *L'Europa dei diritti*, cit., 351 sgg.

b) *“norme che garantiscano una coordinazione finalizzata a ridurre a quanto strettamente necessario l’onere supplementare che un siffatto cumulo comporta per gli interessati”;*

c) *“norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte corrisponda alla gravità del reato di cui si tratti”;*

d) un *“nesso temporale e materiale sufficientemente stretto”* tra il procedimento (formalmente) amministrativo e quello (formalmente) penale.

Anche per questi profili la Corte azzarda una risposta di compatibilità tra l’ordinamento interno e quello europeo, rilevando che il primo, attraverso norme chiare e pienamente intelleggibili, *“sembra limitare i procedimenti penali ai reati di una certa gravità, vale a dire quelli relativi ad un importo di IVA non versata superiore a EUR 50 000, per i quali il legislatore nazionale ha previsto una pena detentiva, la cui severità appare giustificare la necessità di avviare, al fine di imporre una pena del genere, un procedimento indipendente dal procedimento amministrativo di natura penale”* (§ 54). Tale conclusione è comunque lasciata alla *“riserva di verifica da parte del giudice del rinvio”*, il quale è chiamato a *“valutare la proporzionalità dell’applicazione concreta della summenzionata normativa nell’ambito del procedimento principale, ponderando, da un lato, la gravità del reato tributario in discussione e, dall’altro, l’onere risultante concretamente per l’interessato dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni di cui al procedimento principale”*.

3. Le valutazioni rimesse al “giudice del rinvio”. Una prognosi in riferimento alla giurisprudenza della Corte costituzionale e della Corte di cassazione.

Ci si deve allora chiedere in che termini il “giudice del rinvio” e, più in generale, la giurisprudenza nazionale potrà effettuare le “verifiche” prescritte dalla Corte di giustizia, anche alla luce degli orientamenti già maturati in seno alla Corte costituzionale e alla Cassazione penale. In particolare, si prenderanno in considerazione le indicazioni della giurisprudenza costituzionale in merito all’identificazione dell’*idem factum* e quelle della giurisprudenza di legittimità in merito al rispetto del principio di proporzionalità (con l’avvertenza che, mentre la Consulta si è espressamente pronunciata sul problema dell’*idem factum*, la Cassazione non è stata mai investita del problema nella prospettiva del rispetto della proporzionalità della pretesa sanzionatoria dello Stato).

3.1. Il raffronto con la giurisprudenza costituzionale.

Per quanto concerne il primo profilo, è necessario esaminare la recente sent. Corte cost., n. 200 del 2016, relativa al c.d. processo “Eternit-bis”. La vicenda concerne la nota fabbrica di elementi per l’edilizia che per anni ha impiegato la fibra d’amianto. La proprietà dell’impresa titolare dell’impianto di produzione era stata già processata e prosciolta per prescrizione per i reati di disastro doloso e omissione dolosa di cautele contro gli infortuni sul lavoro ma era stata nuovamente indagata per omicidio doloso. Al momento di decidere sulla domanda di rinvio a giudizio per tale nuova imputazione, il Tribunale di Torino ha sollevato innanzi la Consulta la questione di legittimità costituzionale per violazione dell’art. 117, comma 1, Cost., in riferimento al principio di *ne bis in idem* in ambito penale sancito dall’art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione EDU.

La Corte ha accolto alcune delle censure mosse dal remittente, dichiarando conseguentemente l’illegittimità costituzionale dell’art. 649 cod. proc. pen., che fissa il divieto di un secondo giudizio per *“il medesimo fatto”*, ancorché questo sia *“diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze”*, nella parte in cui *“esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza*

che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale”.

A tale soluzione la Consulta è pervenuta osservando, in estrema sintesi, che:

- la giurisprudenza della Corte EDU, nell’identificare l’oggetto del divieto di *bis in idem*, *“recepisce il più favorevole criterio dell’idem factum, a dispetto della lettera dell’art. 4 del Protocollo n. 7, anziché la più restrittiva nozione di idem legale”;*

- nondimeno, tale *idem factum*, considerato come *“fatto storico-naturalistico”*, non si riduce alla sola *“azione o omissione”* attribuita all’incolpato, bensì comprende *“anche l’oggetto fisico su cui cade il gesto, se non anche, al limite estremo della nozione, l’evento naturalistico che ne è conseguito, ovvero la modificazione della realtà indotta dal comportamento dell’agente”*.

A tal proposito, la Corte costituzionale rileva che la giurisprudenza della Corte EDU *“affronta il principio del ne bis in idem con un certo grado di relatività, nel senso che esso patisce condizionamenti tali da renderlo recessivo rispetto a esigenze contrarie di carattere sostanziale”*, sicché *“la garanzia del ne bis in idem non assume tratti di assolutezza, né nel testo dell’art. 4 del Protocollo n. 7, né nell’interpretazione consolidata tracciata dalla Corte di Strasburgo”*.

Ne consegue che la giurisprudenza convenzionale *“impone agli Stati membri di applicare il divieto di bis in idem in base ad una concezione naturalistica del fatto, ma non di restringere quest’ultimo nella sfera della sola azione od omissione dell’agente”*.

In questa prospettiva, se non possono determinare un *“novum”* indici quali *“la natura di pericolo dei delitti”* o *“il bene giuridico tutelato”* o ancora il *“differente «ruolo» del medesimo evento morte all’interno della fattispecie”*, certamente rappresenta una novità, *“anche dal punto di vista rigorosamente materiale, la morte di una persona”*, in quanto *“dà luogo ad un nuovo evento, e quindi ad un fatto diverso”*.

In altri termini - conclude la Consulta - *“sulla base della triade condotta-nesso causale-evento naturalistico, il giudice può affermare che il fatto oggetto del nuovo giudizio è il medesimo solo se riscontra la coincidenza di tutti questi elementi, assunti in una dimensione empirica, sicché non dovrebbe esservi dubbio, ad esempio, sulla diversità dei fatti, qualora da un’unica condotta scaturisca la morte o la lesione dell’integrità fisica di una persona non considerata nel precedente giudizio, e dunque un nuovo evento in senso storico”*.

Ciò considerato, la domanda da porsi è la seguente: gli elementi distintivi della fattispecie penale da quella amministrativa (*“soglia”* minima di omissione, necessità della previa dichiarazione annuale IVA ed elemento soggettivo) sono idonei a determinare quella diversità degli elementi naturalistici che consentono di considerare i due procedimenti come aventi ad oggetto un *“fatto”* diverso? Più in particolare, la gravità insita nel superamento di una specifica soglia di omissione può determinare un nuovo evento fattuale di danno che consente di escludere l’*idem factum*?

La risposta sembra dover essere negativa, per il semplice motivo che non c’è alcuna diversità fattuale e naturalistica tra l’omissione del pagamento e l’omissione di un pagamento per un volume più consistente, sicché l’affermazione che la Corte di Lussemburgo ha avanzato sull’*idem factum*, pur con riserva di verifica, sembra essere confermata dalle indicazioni della Corte costituzionale.

3.2. Il raffronto con la giurisprudenza di legittimità.

Più complesso è l’esame della Corte di cassazione.

Con le sentt. 12 settembre 2013, n. 37424 e 37425, le Sezioni Unite penali, hanno ricostruito il rapporto che intercorre tra la condotta sanzionata dall’art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997 e quella sanzionata dall’art. 10-ter del d. lgs. n. 74 del 2000 *“non di specialità, ma piuttosto di*

«*progressione*»”, nel senso che la violazione sanzionata esclusivamente in ambito amministrativo costituisce una violazione più lieve di quella punita anche dalla norma incriminatrice penale.

La seconda violazione, dunque, “*pur contenendo necessariamente quest’ultima (senza almeno una violazione del termine periodico non si possono evidentemente determinare i presupposti del reato), la arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l’applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali [...], che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell’illecito amministrativo*”.

Tale maggiore gravità, dunque, giustificerebbe la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti, amministrativo e penale.

In quelle sentenze la Corte di cassazione si è anche posta il problema del divieto di *bis in idem*, ma ha escluso l’applicabilità di quel principio al caso di specie affermando che tra le due fattispecie “*non si può parlare di identità del fatto*” e che, in ogni caso, la sanzione amministrativa tributaria non costituirebbe una “*sanzione penale*”.

Ebbene: quest’ultimo *dictum* deve considerarsi certamente travolto dalla più recente giurisprudenza europea e, in particolare, della sentenza *Menci* qui in commento. D’altra parte, la ricostruzione del rapporto tra i due illeciti in termini di progressività potrebbe essere invocata a riprova della proporzionalità dell’apparato sanzionatorio predisposto dall’ordinamento interno.

L’orientamento della Corte di cassazione è stato severamente criticato in dottrina in quanto alla “*progressione*” criminosa dovrebbe corrispondere la regola dell’assorbimento della violazione *minor* in quella *maior*, con la conseguenza che, secondo i noti principi sul concorso di reati, la condotta dovrebbe essere punita solo secondo la previsione di maggiore gravità, con conseguente rispetto del *ne bis in idem* sostanziale (ma non necessariamente processuale)²².

Nondimeno, un diverso grado di gravità della condotta sussiste in riferimento alle “*soglie*” di rilevanza penale della condotta. Tale circostanza, in un curioso *twist* interpretativo, può condurre il “*giudice del rinvio*” a ritenere che l’intero meccanismo sanzionatorio sia effettivamente proporzionato al perseguimento dell’interesse pubblico, anche in considerazione del fatto che la legge affianca alla doppia risposta sanzionatoria previsioni di tipo premiale che consentono di mitigare la sanzione, anche azzerando quella di ordine penale²³. Tale complessivo giudizio di ragionevolezza dell’apparato repressivo, infine, potrebbe fare leva anche sull’obbligo, imposto dall’art. 352 TFUE agli Stati membri, di sanzionare in maniera “*effettiva*” e “*dissuasiva*” non solo le “*frodi*” tributarie, ma anche le più semplici “*omissioni*”, come messo in luce dalla recentissima sent. *Scialdone*²⁴.

²² Cfr. G.M. FLICK - V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative*, cit., P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario*, cit., 124, O. MAZZA, *L’insostenibile convivenza fra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 2015, 1033 sgg.; C. SACCHETTO, *Sanzioni tributarie e Cedu*, in *Rass. Trib.*, 2015, 483 sgg.; M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari*, cit. Si veda anche S. DORIGO, *Il “doppio binario” nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. Trib.* 2017, 436 sgg., il quale osserva che tale interpretazione, “*ammettendo la concorrente applicazione delle due sanzioni laddove vi sia un nucleo comune di fatti materiali ed un surplus fattuale proprio di uno solo dei due illeciti, estende oltremodo le situazioni di duplice sanzionabilità di una medesima fattispecie*”.

²³ cfr. gli artt. 13, 13-bis e 14 del d. lgs. n. 74 del 2000.

²⁴ Cfr. n. 1; v. in particolare il § 44: le omissioni, “*segnatamente qualora derivino da un comportamento del soggetto passivo consistente nell’utilizzare, per le proprie esigenze, le liquidità corrispondenti all’imposta esigibile a*

3.3. Conclusioni

In conclusione, è opportuno sottolineare come il sistema sanzionatorio delle omissioni tributarie sia riuscito a superare indenne le censure di violazione del principio del *ne bis in idem* nelle diverse sedi giudiziarie, ancorché sulla base di considerazioni diverse, talvolta opposte.

Il legislatore ha congegnato un sistema “efficientista e muscolare” strutturato sul “doppio binario sanzionatorio”, ma dotato di un accorgimento inteso ad evitare il *ne bis in idem* sostanziale.

Nella giurisprudenza della Cassazione penale, invece, questo sistema muta forma e diviene ancor più severo, consentendo il cumulo della sanzione penale e di quella tributaria/amministrativa in ragione della teoria della progressione criminosa, scongiurando la violazione del *ne bis in idem* sulla base della qualificazione extra-penale di una delle due sanzioni nonché evocando la pluralità di *facta puniti*.

Nella giurisprudenza della Corte di Lussemburgo, infine, si riconosce che il sistema sanzionatorio costituisce effettivamente un esempio di *bis in idem*, ma si parano le censure accampando la necessità di perseguire gli interessi finanziari dell’Unione attraverso una proporzionata violazione dell’art. 50 della Carta di Nizza.

Difficile, invece, valutare come tale sistema possa essere considerato dalla Corte costituzionale. Secondo la *ratio decidendi* della sent. Corte cost., n. 200 del 2016, esso potrebbe trovare giustificazione solo ove si riconoscesse che la maggiore gravità dell’infrazione costituisca un “evento naturalistico” idoneo a modificare il fatto storico oggetto di giudizio, circostanza che, invero, appare remota.

Le medesime considerazioni valgono per quanto concerne la compatibilità con la Convenzione EDU, atteso che, come osservato nella cit. sent. *A e B c. Norvegia*, è necessario che la doppia risposta sanzionatoria affronti aspetti concretamente diversi della condotta contestata, circostanza che non è agevole rilevare nel caso di studio, nonostante gli elementi ulteriori che caratterizzano la fattispecie penale rispetto alla sanzione tributaria. Si aggiunga il fatto che, come indicato dai commentatori, nella giurisprudenza penale interna non risulta che sia tenuta in adeguato conto la sanzione amministrativa già irrogata in ambito amministrativo²⁵.

Si aggiunga che, come è stato puntualmente rilevato in dottrina²⁶, l’applicazione del principio del *ne bis in idem* è diversa da quella fornita dalla Corte di Lussemburgo, in quanto quest’ultima ammette il *bis* ancorché limitato a violazioni proporzionate dell’art. 50 della Carta di Nizza. Per converso, i limitati casi in cui la Corte di Strasburgo ha ritenuto di poter avallare il secondo giudizio attengono o al caso in cui, dopo la prima assoluzione, emergono “nuove evenienze, anche di carattere probatorio” oppure “in presenza di episodi estremamente gravi, quali i crimini contro l’umanità, che gli Stati aderenti hanno l’obbligo di perseguire”²⁷, circostanze certamente estranee al caso qui in esame.

danno dell’Erario, costituiscono «attività illegali» atte a ledere gli interessi finanziari dell’Unione, a norma dell’articolo 325, paragrafo 1, TFUE, che pertanto richiedono l’applicazione di sanzioni effettive e dissuasive”.

²⁵ Cfr. S. DORIGO, *Reati tributari*, cit.: “La libertà, riaffermata da sentenze recenti, del giudice penale di valutare in modo assolutamente autonomo l’esistenza di una evasione sopra soglia rende evidente che anche la misura della sanzione in concreto applicata difficilmente subirà dei condizionamenti”.

²⁶ E. BINDI, *Corte costituzionale e doppio binario sanzionatorio*, cit.

²⁷ così la sent. Corte cost., n. 200 del 2016, citando la sent. Corte EDU, 27 maggio 2014, Ric. N. 4455/10, *Marguš c. Croazia*.