

Causa C-570/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

28 ottobre 2020

Giudice del rinvio:

Cour de cassation (Francia)

Data della decisione di rinvio:

21 ottobre 2020

Ricorrente in Cassazione:

BV

Resistente in Cassazione:

Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie

1. Oggetto e dati della controversia:

- 1 BV ha esercitato la professione di contabile fino al 14 giugno 2011. In seguito ai controlli degli anni 2009, 2010 e 2011, il 10 marzo 2014 l'amministrazione tributaria presentava una denuncia per irregolarità contabili ed evasione dell'imposta sul reddito e dell'IVA, in particolare mediante omessa dichiarazione delle entrate riscosse, per un importo di IVA evasa pari a EUR 82 507.
- 2 Con sentenza del 23 giugno 2017, il tribunal correctionnel d'Annecy (Tribunale penale di Annecy, Francia) ha condannato BV a dodici mesi di reclusione, in particolare per aver fraudolentemente sottratto alcune operazioni alla determinazione e al pagamento parziale o totale dell'IVA tra il 1° gennaio 2010 e il 14 giugno 2011.
- 3 Dinanzi alla cour d'appel de Chambéry (Corte d'appello di Chambéry, Francia), BV ha chiesto di essere assolto sulla base del rilievo che la sua condanna è contraria al principio del ne bis in idem garantito dall'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Egli ha affermato di essere già stato oggetto, a titolo personale, per gli stessi fatti, di una procedura di rettifica fiscale

che ha dato luogo a sanzioni fiscali del 40% delle imposte evase. Secondo BV, la severità complessiva del sistema repressivo è sproporzionata.

- 4 Con sentenza del 13 febbraio 2019, la cour d'appel de Chambéry (Corte d'appello di Chambéry) disapplicava il principio del ne bis in idem con le motivazioni:
- che l'articolo 1741 del codice generale delle imposte prevede la possibilità di un cumulo delle sanzioni penali e delle sanzioni tributarie al termine di un procedimento penale e di un procedimento amministrativo indipendenti l'uno dall'altro, e aventi oggetto e finalità diverse;
 - che tale principio è conforme all'articolo 50 della Carta dal momento che il Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale, Francia) ne ha precisato la portata indicando:
 - che si applica solo ai casi più gravi di dissimulazione fraudolenta delle somme soggette a imposta, *gravità* che può derivare dall'importo delle imposte evase, dalla natura dei comportamenti della persona perseguita e dalle circostanze della loro commissione;
 - e che l'importo complessivo delle sanzioni eventualmente inflitte non deve superare l'importo più elevato di una delle sanzioni irrogate, in applicazione del principio di *proporzionalità*.
- 5 La cour d'appel de Chambéry (Corte d'appello di Chambéry) ha confermato le disposizioni della sentenza relative alla colpevolezza e ha condannato BV a diciotto mesi di reclusione.
- 6 Il 15 febbraio 2019, BV ha proposto ricorso dinanzi alla Cour de cassation (Corte di cassazione, Francia).

2. Disposizioni di cui trattasi:

A. Diritto dell'Unione

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

- 7 L'articolo 50, intitolato «Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato», è redatto come segue:
- «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».
- 8 L'articolo 52 precisa la portata dei diritti garantiti nel modo seguente:

«1. 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. 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».

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

9 L'articolo 273 così dispone:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

B. Diritto francese

Codice generale delle imposte

10 L'articolo 1729 sanziona fiscalmente, sotto forma di aumenti compresi tra il 40 e l'80% dell'imposta evasa, le inesattezze o le omissioni volontarie che viziano una dichiarazione.

11 L'articolo 1741, nella sua versione applicabile alla controversia, risultante dalla loi n. 2010-1658, du 29 décembre 2010 (legge n. 2010-1658, del 29 dicembre 2010), incrimina e sanziona penalmente il reato di evasione fiscale che è punibile, indipendentemente dalle sanzioni tributarie applicabili, con una multa pari a EUR 37 500 e con la reclusione di cinque anni.

Giurisprudenza del Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale)

12 Il Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale) ha dichiarato conforme ai principi di necessità e di proporzionalità dei reati e delle pene il cumulo dei procedimenti e delle sanzioni penali e tributarie in caso di dissimulazione di somme soggette ad imposta, come in caso di omessa dichiarazione.

13 Il Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale) ha ritenuto che i procedimenti penale e tributario fossero complementari:

«(...) Le disposizioni dell'articolo 1729, al pari delle disposizioni contestate dell'articolo 1741, consentono di garantire congiuntamente la tutela degli interessi finanziari dello Stato nonché l'uguaglianza dinanzi all'imposta, perseguendo

finalità comuni, al contempo dissuasive e repressive. Il recupero del necessario contributo pubblico e l'obiettivo della lotta contro l'evasione fiscale giustificano l'avvio di procedimenti complementari nei casi di frodi più gravi. Ai controlli al termine dei quali l'amministrazione tributaria applica sanzioni pecuniarie possono così aggiungersi procedimenti penali in condizioni e secondo procedure organizzate dalla legge».

14 Tuttavia, il Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale) ha formulato tre riserve interpretative che limitano tale cumulo:

- un contribuente che sia stato esonerato dall'imposta con decisione giurisdizionale divenuta definitiva per un motivo di merito non può essere condannato penalmente per evasione fiscale (prima riserva);
- l'articolo 1741 del codice generale delle imposte, che sanziona l'evasione fiscale, si applica solo ai casi più gravi di dissimulazione fraudolenta di somme soggette a imposta, o di omessa dichiarazione, gravità che può derivare dall'importo delle imposte evase, dalla natura dei comportamenti della persona perseguita o dalle circostanze in cui sono intervenuti (seconda riserva);
- se è vero che l'eventualità che siano avviati due procedimenti può portare ad un cumulo di sanzioni, il principio di proporzionalità implica tuttavia che in ogni caso l'importo complessivo delle sanzioni eventualmente inflitte non superi l'importo più elevato di una delle sanzioni irrogate (terza riserva).

Giurisprudenza della Cour de cassation (Corte di cassazione)

15 Per quanto riguarda la seconda riserva relativa alla gravità dei fatti idonei a giustificare la repressione penale che si aggiunga alla repressione amministrativa, la Cour de cassation (Corte di cassazione) ne ha precisato le modalità di applicazione nel modo seguente:

«Qualora l'imputato per evasione fiscale dimostri di essere stato oggetto, a titolo personale, di una sanzione tributaria per gli stessi fatti, spetta al giudice penale, dopo aver individuato gli elementi costitutivi di tale reato alla luce dell'articolo 1741 del codice generale delle imposte, e prima di irrogare sanzioni penali, verificare che i fatti presi in considerazione presentino il grado di gravità tale da giustificare la repressione penale complementare. Il giudice è tenuto a motivare la propria decisione, poiché la gravità può derivare dall'importo delle imposte evase, dalla natura dei comportamenti della persona perseguita o dalle circostanze della loro commissione tra cui quelle che costituiscono in particolare circostanze aggravanti. In mancanza di una siffatta gravità, il giudice non può prevedere una condanna».

16 Le sentenze pronunciate dalla Cour de cassation (Corte di cassazione) consentono di stabilire gli elementi di fatto che si ritiene caratterizzino i criteri stabiliti dal Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale), e in particolare la reiterazione

di fatti di omessa dichiarazione su un lungo periodo nonostante varie diffide, la qualità di rappresentante elettivo di un ente territoriale di uno dei due imputati, il ricorso ad intermediari stabiliti all'estero, l'importo delle imposte evase.

- 17 Per quanto riguarda la terza riserva relativa alla proporzionalità del cumulo delle sanzioni penali e tributarie, la Cour de cassation (Corte di cassazione) ne ha altresì precisato le modalità di applicazione nel modo seguente:

«Qualora l'imputato dimostri di essere stato oggetto, a titolo personale, di una sanzione tributaria pronunciata in modo definitivo per gli stessi fatti, il giudice penale è tenuto a vigilare sul rispetto del principio di proporzionalità solo se infligge una pena della stessa natura».

- 18 Ne consegue, secondo la Cour de cassation (Corte di cassazione), che il principio di proporzionalità non è violato quando i giudici condannano un imputato, nei confronti del quale siano state irrogate sanzioni tributarie definitive, a una pena detentiva con sospensione condizionale qualora non gli sia stata inflitta alcuna multa (sentenze precitate).
- 19 Infatti, la riserva interpretativa può riguardare soltanto sanzioni della stessa natura, dal momento che la sua attuazione presuppone, per il giudice che si pronuncia in ultima istanza, di poter procedere al confronto del massimo delle sanzioni penali e fiscali irrogate al fine di determinare l'importo più elevato che costituisce il limite massimo.

3. Posizione del ricorrente in Cassazione:

- 20 Il ricorrente contesta alla cour d'appel (Corte d'appello), da un lato, di aver violato l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali, rifiutando di disapplicare l'articolo 1741 del codice generale delle imposte le cui disposizioni, come interpretate dal Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale), non sono né chiare né precise e, dall'altro, di non essersi assicurata che l'onere risultante dall'insieme delle sanzioni inflitte nei suoi confronti non fosse eccessivo rispetto alle irregolarità contestate.

4. Valutazione della Cour de cassation (Corte di cassazione):

- 21 Secondo la Corte di giustizia, posto che mirano ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e a combattere le frodi, le sanzioni amministrative inflitte dalle autorità tributarie nazionali e i procedimenti penali avviati per reati in materia di IVA costituiscono un'attuazione degli articoli 2 e 273 della direttiva 2006/112 e dell'articolo 325 TFUE e, pertanto, del diritto dell'Unione, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta e, di conseguenza, devono rispettare il diritto garantito all'articolo 50 della Carta (v. sentenza del 26 febbraio 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105).

22 La Corte di giustizia ha inoltre dichiarato che una limitazione del principio del ne bis in idem garantito dall'articolo 50 della Carta può essere giustificata sulla base dell'articolo 52, paragrafo 1, di quest'ultima (v. sentenza del 27 maggio 2014, Spasic, C-129/14 PPU, EU:C:2014:586).

23 Con sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, la Corte di giustizia ha dichiarato:

«1) L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa:

- Sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari,
- contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e
- preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti.

2) Spetta al giudice nazionale accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso».

24 Non è contestabile che la normativa di cui trattasi mira, in particolare, alla lotta contro i reati in materia di IVA al fine di assicurare la riscossione integrale dell'IVA dovuta e risponde quindi a un obiettivo di interesse generale, tale da giustificare un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale, che riguardano scopi complementari.

25 In primo luogo, secondo la Corte di giustizia, una limitazione al principio del ne bis in idem può essere apportata solo qualora sia necessaria e deve, a tal fine, «prevedere 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» (sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 49).

- 26 In tale sentenza, la Corte di giustizia ha dichiarato che la normativa italiana «prevede, in maniera chiara e precisa, in quali circostanze l'omesso versamento dell'IVA dovuta può costituire oggetto di un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale». Essa ha così rilevato che tale normativa prevede le «condizioni stanti le quali all'omesso versamento dell'IVA dovuta entro i termini di legge può conseguire l'inflizione di una sanzione amministrativa di natura penale (...) [e] una siffatta omissione può del pari, se concerne una dichiarazione d'imposta annuale vertente su un importo di IVA superiore a EUR 50 000, costituire oggetto di una pena detentiva da sei mesi a due anni» (sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punti 50 e 51).
- 27 Secondo il ricorrente in Cassazione, la normativa francese non soddisfa il requisito della chiarezza e della prevedibilità del cumulo penale e fiscale.
- 28 Occorre rilevare, da un lato, che i precitati articoli 1741 e 1729 del codice generale delle imposte definiscono con precisione gli atti e gli inadempimenti che possono essere oggetto di procedimenti e di sanzioni penali e tributarie.
- 29 Dall'altro, in applicazione della riserva interpretativa formulata dal Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale), la facoltà di condannare penalmente un contribuente già sanzionato fiscalmente è limitata a taluni casi che rientrano tra quelli più gravi di dissimulazione o di omessa dichiarazione fraudolenta. Tale gravità può derivare dall'importo delle imposte evase, dalla natura dei comportamenti della persona perseguita o dalle circostanze della loro commissione.
- 30 Inoltre, la giurisprudenza della Cour de cassation (Corte di cassazione) ha stabilito alcuni elementi di fatto che consentono di precisare le modalità di attuazione di tali criteri. Essa ha altresì aggiunto che le circostanze aggravanti previste all'articolo 1741 del codice generale delle imposte sono tali da qualificare il criterio della gravità.
- 31 Tuttavia, il requisito preliminare della gravità dei fatti di evasione fiscale non deriva unicamente dall'importo delle imposte evase ma può anche prendere in considerazione altre circostanze relative alla natura e al contesto delle azioni dell'interessato.
- 32 In tali circostanze, non si può affermare che la corretta applicazione del diritto dell'Unione si imponga con una tale evidenza da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio.
- 33 In secondo luogo, secondo la Corte di giustizia, «al cumulo di sanzioni di natura penale devono accompagnarsi norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte corrisponda alla gravità del reato di cui si tratti, considerato che un'esigenza siffatta discende non soltanto dall'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, ma altresì dal principio di proporzionalità delle pene di cui all'articolo 49, paragrafo 3, della medesima. Tali norme devono prevedere l'obbligo per le autorità competenti, qualora venga inflitta una seconda sanzione,

di far sì che la severità del complesso delle sanzioni imposte non sia superiore alla gravità del reato constatato» (sentenza del 20 marzo 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, punto 55).

- 34 Viceversa, in un'altra sentenza pronunciata lo stesso giorno, la Corte di giustizia ha giudicato che la normativa italiana in materia di manipolazione del mercato non garantisce che la severità dell'insieme delle sanzioni inflitte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato in questione (sentenza del 20 marzo 2018, Garlsson Real Estate e a., C-537/16, EU:C:2018:193). Essa ha così rilevato che tale normativa sembra limitarsi a prevedere che, quando per lo stesso fatto sono state applicate una multa e una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale, l'esazione della prima è limitata alla parte eccedente l'importo della seconda e che siffatta normativa ha ad oggetto solamente il cumulo di pene pecuniarie, e non il cumulo di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale e di una pena detentiva (punto 60).
- 35 Il ricorrente in Cassazione contesta alla cour d'appel (Corte d'appello) di non essersi assicurata che l'onere risultante dall'insieme delle sanzioni inflitte nei suoi confronti non fosse eccessivo rispetto al reato di cui trattasi, il che presuppone che ci si interroghi preliminarmente sulla questione diretta a chiarire se la normativa francese soddisfi il requisito della proporzionalità del cumulo delle sanzioni penali e tributarie in abstracto.
- 36 Occorre rilevare che, da un lato, in applicazione della riserva interpretativa formulata dal Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale), la normativa francese limita i procedimenti penali ai reati che presentano una certa gravità, per i quali il legislatore nazionale ha previsto in particolare, oltre a una multa, una pena detentiva.
- 37 Dall'altro, in applicazione di un'altra riserva interpretativa formulata dal Conseil constitutionnel (Consiglio costituzionale), la facoltà di cumulare le sanzioni è limitata dall'impossibilità di superare l'importo più elevato di una delle sanzioni irrogate. Tuttavia, tale norma riguarda solo le sanzioni della stessa natura, ossia le sanzioni pecuniarie.
- 38 In tali circostanze, non si può affermare che la corretta applicazione del diritto dell'Unione si imponga con una tale evidenza da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio.

5. Questioni pregiudiziali:

- 39 Occorre rivolgere alla Corte di giustizia le seguenti questioni:

1°/ Se il requisito di chiarezza e di prevedibilità delle circostanze in cui le omesse dichiarazioni in materia di IVA dovuta possono essere oggetto di un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale sia soddisfatto dalle norme nazionali come quelle precedentemente descritte.

2°/ Se il requisito di necessità e di proporzionalità del cumulo di tali sanzioni sia soddisfatto dalle norme nazionali come quelle precedentemente descritte.

DOCUMENTO DI LAVORO