

Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della “sufficiently close and connection in substance and time”.

di *Paola De Franceschi*

Sommario: **1.** Gli illeciti tributari nell’ordinamento italiano: doppio binario e principio di specialità. - **2.** La rilettura del principio del ‘ne bis in idem’ nella sentenza della Corte EDU in *A&B c. Norvegia*. - **3.** La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione europea in tema di reati tributari. - **4.** La decisione della Consulta e l’affermazione del criterio della connessione sostanziale e temporale sufficiente. - **5.** La Cassazione si pronuncia in tema di connessione sostanziale e temporale tra procedimenti.

1. Gli illeciti tributari nell’ordinamento italiano: doppio binario e principio di specialità.

Per comprendere la reale portata delle decisioni delle Corti sovranazionali per l’ordinamento italiano, è opportuno richiamare i principi che ispirano la disciplina nel settore degli illeciti tributari.

Come è noto, il doppio binario sanzionatorio prescelto dal legislatore implica la previsione della duplicità delle sanzioni, penali ed amministrative e dei procedimenti intesi ad applicarle.

Le sanzioni amministrative in materia fiscale sono regolate dal D.Lgs.18.12.1997 n.472, contenente le norme concernenti la tipologia delle sanzioni, i soggetti responsabili, il concorso di persone, la responsabilità, l’imputabilità e la colpevolezza, il ravvedimento operoso, il procedimento di irrogazione, la tutela giurisdizionale, le sanzioni accessorie, i provvedimenti cautelari, la decadenza e prescrizione, la riscossione; e dal D.Lgs.18.12.1997 n.471 contenente le norme sanzionatorie in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi (ivi compresi i tributi locali e le imposte indirette)¹.

Le sanzioni di natura penale previste per le violazioni fiscali sono contenute nel D.Lgs. 10.03.2000 n.74 (modificato con D.Lgs. 24.09.2015, n.158), concernente i reati in materia di imposte sui redditi ed IVA; quanto agli altri tributi, diretti,

¹ R. FANELLI, *Sanzioni fiscali, previdenziali e societarie*, [città di edizione: Vicenza], Wolters Kluwer, XIII ed., [finito di stampare nel mese di marzo 2016].

indiretti e locali, non sono previste, salvo specifiche eccezioni (es. in materia di ‘accise’), sanzioni di natura penale.

Nel complesso, il sistema sanzionatorio si presenta diversificato e complementare e riflette la volontà del legislatore di sanzionare, a livelli diversi, comportamenti diversi.

In primo luogo, per quanto attiene alla responsabilità: mentre per le violazioni penali vige il criterio della responsabilità personale, estesa al legale rappresentante della società dotata o meno di personalità giuridica, le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica (art.7 D.L.30.09.2003 n.269, conv. in L.24.11.2003 n.326)².

In tali casi, la responsabilità per le violazioni amministrative ricade esclusivamente sulla persona giuridica; mentre vale il criterio delle responsabilità personale per chi ha agito come singolo o per conto di società prive di autonomia patrimoniale³.

Da ciò discende che, nel caso di violazioni scaturenti dal rapporto fiscale tra soggetto dotato di personalità giuridica e Fisco, l’ente risponderà sul versante amministrativo, il suo legale rappresentante sul piano penale.

Dovrà dunque escludersi qualsiasi violazione al principio del *ne bis in idem*, come statuito dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea con sentenza del 5 aprile 2017 a seguito di due ricorsi in via pregiudiziale proposti, ai sensi dell’art.267 TFUE, dal Tribunale di Santa Maria Capua a Vetere⁴.

Con tale pronuncia, la Corte di Lussemburgo, una volta accertato che sanzioni tributarie e procedimenti penali aventi ad oggetto reati in materia di IVA

² Prima della modifica introdotta con D.L.269/2003, entrambe le sanzioni, pecuniaria e accessorie, dovevano essere applicate alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione, salva la responsabilità solidale, per la sanzione pecuniaria, del soggetto eventualmente rappresentato dall’autore della violazione (es. la società di cui il trasgressore sia rappresentante legale).

³ La norma dell’art.7 D.L.n.269/2003 ha creato « *una netta distinzione tra le sanzioni applicabili a violazioni commesse nell’ambito di società ed enti con personalità giuridica, per le quali il principio di personalità è stato abbandonato, e quelle applicabili per violazioni commesse da soggetti diversi (persone fisiche, società ed enti senza personalità giuridica), per le quali tale principio resta intatto, unitamente alla responsabilità solidale del soggetto passivo d’imposta* ». In pratica, la disposizione di cui all’art.11 comma 1 D.Lgs.n.472/1997 che prevede la responsabilità di natura solidale tra rappresentante (persona fisica che ha commesso la violazione) e rappresentato (soggetto passivo d’imposta), deve intendersi abrogata con riguardo alle violazioni commesse nell’ambito di persone giuridiche (così FANELLI già cit.).

⁴ Cause riunite C-217/15 e C-350/15: i procedimenti riguardavano il delitto di cui all’art.10 ter D.Lgs.74/2000 (omesso versamento entro i termini previsti dalla legge dell’IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale) ascritto ai legali rappresentanti di due società, S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio S.r.l. ed Evoluzione Maglia S.r.l.. Prima dell’instaurazione dei procedimenti penali, gli importi dell’IVA erano stati oggetto di accertamento da parte dell’Amministrazione finanziaria, che aveva liquidato il debito tributario ed irrogato sanzioni tributarie alle due società, nella misura del 30% dell’importo dovuto a titolo di IVA; in seguito a transazione, gli accertamenti erano divenuti definitivi.

costituiscono un'attuazione degli articoli 2 e 273 della Direttiva 2006/112⁵ nonché dell'art.325 TFUE⁶ e sono pertanto diritto dell'Unione, ribadiva (richiamando il proprio arresto *Åkerberg Fransson* C-617/10 del 26 febbraio 2013: infra) che l'applicazione del *ne bis in idem* sancito dall'art.50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione presuppone che sia la stessa persona ad essere oggetto delle sanzioni o dei procedimenti penali di cui trattasi.

Rilevato che nella fattispecie le sanzioni amministrative erano state irrogate a due società dotate di personalità giuridica, mentre i procedimenti penali riguardavano i rispettivi rappresentanti legali, richiamata la giurisprudenza della Corte di Strasburgo⁷, la Corte di giustizia europea conclude affermando che l'art.50 della Carta non osta ad una normativa nazionale che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'IVA dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre i procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di persona fisica.

Quanto al profilo della consapevolezza e volontarietà, nel campo delle violazioni tributarie punite con sanzioni amministrative *“ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa”* (art.5 comma 1 D.Lgs.n.472/1997): compete al giudice tributario *“valutare la sussistenza nel caso concreto quanto meno della colpa a carico del soggetto interessato, e che lo stesso non sia punibile qualora abbia agito in buona fede, o abbia errato per l'incertezza obiettiva dell'ordinamento”* (Cass.Sez. Trib. n.20631 dd.25.09.2009)⁸. L'elemento soggettivo che caratterizza le violazioni penali è invece sempre il dolo, in forma di dolo specifico (al fine di evadere o far evadere a terzi le imposte) o generico, a seconda delle fattispecie.

Le soglie dell'imposta evasa determinano il confine del penalmente rilevante. Quanto all'imposta evasa, intendendosi per essa *“la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione”* (art.1 lett.f D.Lgs.74/2000), incombe

⁵ Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28/11/2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

⁶ « 1. L'Unione e gli Stati membri combattono contro la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione stessa mediante misure adottate a norma del presente articolo, che siano dissuasive e tali da permettere una protezione efficace negli Stati membri e nelle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. 2. Gli Stati membri adottano, per combattere contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere contro la frode che lede i loro interessi finanziari. (...) »

⁷ Corte EDU 20 maggio 2014 *Pirttimaki c.Finlandia*, secondo cui il fatto di infliggere sia sanzioni tributarie sia sanzioni penali non costituisce violazione dell'art.4 protocollo n.7 qualora le sanzioni di cui trattasi riguardino persone, fisiche o giuridiche, giuridicamente distinte.

⁸ Quanto alle diverse nozioni di colpa, colpa grave e dolo, esse sono precisate nella Circolare del Ministero delle Finanze n.180/E del 10.07.1998

esclusivamente al Giudice penale il compito di calcolarla, al fine di verificare l'avvenuto superamento o meno della soglia di punibilità.

Con la riforma attuata con D.Lgs.n.158/2015 le soglie di punibilità già previste per una serie di reati (artt.3, 4, 5, 10-bis, 10-ter, 10-quater) sono state innalzate, così da divaricare ancor di più il settore penale da quello amministrativo.

A scongiurare l'evenienza che possano essere applicate due sanzioni per lo stesso fatto, vi è il principio di specialità: l'art.19 D.Lgs.74/2000 dispone infatti che, quando uno stesso fatto è punito sia a titolo di reato tributario sia da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale, vale a dire quella che contiene tutti gli elementi dell'altra più uno o diversi elementi specializzanti.

Il più delle volte, disposizione speciale risulterà la norma penale in considerazione degli elementi specifici da essa richiesti, quali il dolo, il superamento di una certa soglia di punibilità o le particolari modalità commissive.

L'art.19 comma 2 fa salva la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati all'art.11 comma 1 del D.Lgs. 472/1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato: essi sono il dipendente o il rappresentante legale o negoziale di una persona fisica, ovvero il dipendente, il rappresentante o l'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni od enti, con o senza personalità giuridica. Tuttavia, visto quanto stabilito dall'art.7 D.L.n.269/2003, deve ritenersi che il principio di specialità operi solo in caso di violazione fiscale commessa da soggetti privi di personalità giuridica⁹.

Accanto al principio di specialità, vi è il divieto di sospensione dei procedimenti penale e tributario: ai sensi dell'art.20 D.Lgs.n.74/2000, il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipenda la relativa definizione. Perciò, l'attività di verifica e di accertamento degli Uffici e i procedimenti dinanzi alle Commissioni tributarie proseguiranno, anche quando sia in corso un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti.

Una certa convergenza tra processo penale e processo tributario è assicurata dalla cd. "*circolazione della prova*", che implica l'utilizzo reciproco da parte dell'una e dell'altra istanza giurisdizionale degli elementi probatori raccolti¹⁰; con il limite dell'inutilizzabilità nel processo penale delle presunzioni tributarie, aventi mero valore indiziario¹¹. Nel processo tributario, benché dal combinato disposto degli artt.654 c.p.p. e 20 D.Lgs.74/2000 discenda l'assenza di efficacia vincolante del

⁹ « Sanzioni fiscali, previdenziali e societarie », di Roberto FANELLI, Wolters Kluwer, XIII Edizione

¹⁰ « *Rapporti tra processo penale e processo tributario* » relazione al seminario di aggiornamento organizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria – Matera 13.05.2016.

¹¹ In tal senso la giurisprudenza è costante : vedasi ad es. Cass. Sez. 3^a Pen., n.6823 del 17.02.2015

giudicato penale¹² (considerati i limiti di prova vigenti nel processo tributario in cui non è ammessa la prova per testimoni), sono invece ammessi ed acquisibili gli atti e i documenti formati nel procedimento penale e la stessa sentenza penale¹³.

Dai principi appena esposti consegue la regola della non cumulabilità delle sanzioni¹⁴. Nell'ipotesi di violazione penale che costituisca anche illecito fiscale amministrativo, laddove la prima sia ritenuta speciale rispetto al secondo, l'art.21 D.Lgs.74/2000 prevede che l'Ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie oggetto di notizia di reato; ma tali sanzioni saranno eseguibili solo quando il procedimento penale sarà definito con decreto di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

In tal caso i termini per la riscossione scatteranno dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'Ufficio competente dalla cancelleria del giudice che li ha emessi.

Al di là del divieto di cumulo, si osserva che le sanzioni principali sono di specie diversa: tutte le sanzioni penali previste dal D.Lgs.74/2000 sono detentive, mentre le sanzioni amministrative sono pecuniarie e accessorie (art.2 D.Lgs.472/1997).

Quanto alle sanzioni accessorie, quelle penali (art.12 D.Lgs.74/2000) ovvero: interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione, interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria, interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria, pubblicazione della sentenza; per lo più coincidono con quelle amministrative, le quali ultime hanno durata più breve¹⁵.

Quanto alla misura cautelare reale del sequestro preventivo finalizzato all'applicazione della confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato o di beni di valore equivalente (artt.321 comma 2 c.p.p. e 12-bis D.Lgs.74/2000), ad essa appaiono sovrapponibili le misure amministrative

¹² Cass. Sez. Tribut. Sent. n.9109 del 2002

¹³ ai sensi degli artt.24, 32 e 58 D.Lgs.546/1992 "Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art.30 L.30 dicembre 1991, n.413 »

¹⁴ Il divieto del cumulo delle sanzioni è stato introdotto con d.lgs.74/2000 ; il cumulo era invece previsto dall'art.10 D.L.n.429/1982 conv. in l.516/1982 (legge denominata « Manette agli evasori »)

¹⁵ Art.21 D.Lgs.427/1997 "Sanzioni accessorie. Costituiscono sanzioni amministrative accessorie: a) l'interdizione, per una durata massima di 6 mesi, dalle cariche di amministratore, sindaco o revisore di società di capitali e di enti con personalità giuridica, pubblici o privati; b) l'interdizione dalla partecipazione a gare per l'affidamento di pubblici appalti e forniture, per la durata massima di 6 mesi; c) l'interdizione dal conseguimento di licenze, concessioni o autorizzazioni amministrative per l'esercizio di imprese o di attività di lavoro autonomo e la loro sospensione, per la durata massima di 6 mesi; d) la sospensione, per la durata massima di 6 mesi, dall'esercizio di attività di lavoro autonomo o di impresa diverse da quelle indicate nella lettera c)".

dell'ipoteca e del sequestro conservativo¹⁶, destinate come sono ad assicurare per quanto possibile la riscossione coattiva del credito.

Se la normativa interna sembra offrire un insieme coerente di sanzioni attraverso procedimenti che si intersecano pur conservando la propria autonomia, non va peraltro sottaciuto il forte *impasse* che discende dalla costante inclinazione della giurisprudenza di legittimità a prediligere il principio della *progressione criminosa* in luogo del principio di specialità, con conseguente applicabilità di entrambe le sanzioni, penali ed amministrative.

La progressione criminosa è stata infatti riconosciuta nel rapporto tra il reato di indebita compensazione di cui all'art.10 quater D.Lgs.74/2000 e la violazione amministrativa di cui all'art.27 comma 18 D.L.185/2008 (conv. in L.n.2/2009)¹⁷; in tema di omesso versamento dell'IVA¹⁸; in tema di omesso versamento di ritenute certificate entro la scadenza del termine finale per la dichiarazione annuale e di omesso versamento periodico delle stesse¹⁹.

Con la riforma introdotta dal D.Lgs.n.185/2015 si è realizzata una maggiore penetrazione tra procedimento amministrativo e procedimento penale,

¹⁶ Art.22 D.Lgs.472/1997: *“Ipoteca e sequestro conservativo. 1. In base all'atto di contestazione, al provvedimento di irrogazione della sanzione o al processo verbale di constatazione e dopo la loro notifica, l'ufficio o l'ente, quando ha fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito, può chiedere, con istanza motivata, al presidente della commissione tributaria provinciale l'iscrizione di ipoteca sui beni del trasgressore e dei soggetti obbligati in solido e l'autorizzazione a procedere, a mezzo di ufficiale giudiziario, al sequestro conservativo dei loro beni, compresa l'azienda. (...)”*

¹⁷ Sez. 3, *Sentenza n. 30267 del 08/05/2014* : « In materia di reati tributari, non è applicabile il principio di specialità di cui all'art.19 D.Lgs. 10 marzo 2000 n.74, tra il delitto di indebita compensazione, previsto dall'art.10-quater del decreto medesimo e l'illecito amministrativo introdotto dall'art.27 comma 18 D.L. 29 novembre 2008 n.185 (conv. con modif. in L.28 gennaio 2009 n.2), che punisce l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, in quanto la fattispecie penale ha riguardo alla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta ».

¹⁸ Sez. U, *Sentenza n. 37424 del 28/03/2013* : « Il reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (art.10-ter d.lgs n.74 del 2000), che si consuma con il mancato pagamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad euro cinquantamila, entro la scadenza del termine per il pagamento dell'acconto relativo al periodo di imposta dell'anno successivo, non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con l'art.13 comma primo D.Lgs. n.471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico dell'imposta entro il mese successivo a quello di maturazione del debito mensile IVA, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni ».

¹⁹ Sez. U, *Sentenza n. 37425 del 28/03/2013, Favellato*. « Il reato di omesso versamento di ritenute certificate (art.10-bis D.Lgs.n.74 del 2000), che si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore ad euro cinquantamila delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale, non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con l'art. 13, comma primo, D.Lgs. n. 471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni ».

mediante la previsione del pagamento integrale del debito erariale quale circostanza esimente o attenuante della condotta criminosa.

Ed invero, l'integrale estinzione del debito fiscale comprensivo di interessi e sanzioni amministrative, è divenuta causa di non punibilità per i reati di omesso versamento di ritenute, omesso pagamento dell'IVA, indebita compensazione di crediti non spettanti (artt.10 bis, 10 ter e 10 quater comma 1), qualora tale pagamento avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ancorché a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalla norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso (art.13 comma 1 D.Lgs.74/2000).

In ordine ai reati di infedele dichiarazione e di omessa dichiarazione dei redditi (artt.4 e 5 D.Lgs.74/2000), l'esimente si applicherà purché il debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni, sia estinto mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, purché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (art.13 comma 2).

Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il pagamento del debito erariale sia già in fase di estinzione mediante rateizzazione, il giudice potrà concedere un termine di 3 mesi per il pagamento residuo, termine prorogabile di ulteriore 3 mesi. Durante tale periodo, il processo è sospeso e la prescrizione interrotta (art.13 comma 3).

Per le restanti fattispecie penali, è stata invece introdotta la circostanza attenuante speciale che prevede la diminuzione fino alla metà della pena e la non applicazione delle pene accessorie, qualora prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado avvenga l'integrale pagamento degli importi dovuti (per debito tributario, interessi e sanzioni), anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie. Solo in questo caso, e nel caso di ravvedimento operoso, sarà consentito di definire il procedimento mediante 'patteggiamento' (art.13 bis commi 1 e 2).

Tali innovazioni legislative, consentono non solo di tener conto di quanto accade nel parallelo procedimento amministrativo e di dare ingresso, nel procedimento penale, all'integrale definizione delle posizioni debitorie verso l'erario, con conseguente archiviazione o proscioglimento dall'accusa o congrua riduzione della sanzione; ma altresì di incentivare il pagamento del debito erariale attraverso il miraggio dell'estinzione dell'azione penale o del contenimento della relativa sanzione.

Ecco dunque delineato il perimetro entro il quale andrà applicato il principio del *ne bis in idem* nella nuova configurazione scaturita dal "dialogo tra Corti".

2. La rilettura del principio del ‘ne bis in idem’ nella sentenza della Corte EDU in “A&B c.Norvegia”.

Per comprendere quello che a molti addetti ai lavori è apparso come un *revirement* della giurisprudenza della Corte di Strasburgo nell’interpretazione dell’art.4 Protocollo n.7 alla Convenzione dei Diritti dell’Uomo²⁰, appare utile ripercorrere la motivazione della sentenza della Grande Camera²¹ del 15.11.2016, sui ricorsi presentati contro il Regno di Norvegia da due cittadini norvegesi che lamentavano di essere stati perseguiti e puniti due volte per la stessa violazione fiscale.

Dopo aver richiamato la sentenza della CGUE nel caso *Åkerberg Fransson* (infra) e ricordato come sia consentita, in una certa misura, l’imposizione da parte di autorità differenti di sanzioni differenti per lo stesso comportamento, la Corte di Strasburgo ripercorre la propria *case-law* in tema di applicazione dei cd. criteri Engel, originariamente elaborati per definire l’*“accusation en matière pénale”* in relazione all’art.6 Convenzione EDU²² nella sentenza *“Engel e altri c.Paesi Bassi”* dell’8 giugno 1976²³, e successivamente mutuati ai fini dell’art.4 del Protocollo n.7.

Si ricorda che, in base ai criteri Engel, per stabilire se si è in presenza di una sanzione sostanzialmente penale, occorre accertare: se la normativa che prevede l’infrazione appartiene al diritto penale, disciplinare o amministrativo; la natura stessa dell’infrazione; il grado di severità della sanzione che rischia di subire l’interessato.

Tale questione si è posta, osserva la Corte, in 4 tipi di situazioni.

Nel caso *R.T. c.Svizzera*²⁴ la Corte esclude la violazione del *ne bis in idem* osservando che le sanzioni del ritiro della patente e della pena detentiva condizionalmente sospesa erano state irrogate parallelamente da due autorità

²⁰ “Diritto di non essere giudicato o punito due volte. 1. 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 sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato. 2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta. 3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell’articolo 15 della Convenzione”.

²¹ La Camera della 1^a Sezione della Corte, inizialmente investita dei due ricorsi, dopo averli riuniti, decise - con provvedimento del 7 Luglio 2015 - di rimettere il caso alla Grande Chambre (ai sensi degli artt.30 della Convenzione e 72 del Regolamento).

²² «Diritto a un equo processo 1. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente.... (OMISSIS). 2. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata. (OMISSIS)... »

²³ Ricorsi nn.5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72;

²⁴ 2^a Sez., decisione di irricevibilità dd.30.05.2000

differenti; nel caso *Nilsson*²⁵, ritenne che tra le sanzioni del ritiro della patente (sostanzialmente ‘penale’) e del lavoro di pubblica utilità, benché comminate da autorità differenti, esisteva una “*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*”; nel caso *Boman*²⁶ riconobbe sussistente la connessione tra procedimento penale conclusosi con condanna ad un certo numero di giorni-ammenda oltre al divieto di guida, e la procedura amministrativa che prolungava il periodo del divieto di guida.

In un secondo tipo di casi, la Corte pur ammettendo procedure parallele che combinano procedura amministrativa comportante la maggiorazione d’imposta e procedura penale con conseguenti sanzioni per frode fiscale, non ritenne sussistente la “*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*”: si tratta dei casi riguardanti la Finlandia *Glantz*²⁷, *Nykanen*²⁸ e *Rinas*²⁹, e la Svezia *Lucky Dev*³⁰ e *Österlund*³¹; o comunque ritenne la sola connessione temporale (simultaneità o quasi delle due procedure) insufficiente.

In un terzo tipo di casi in cui le procedure erano state condotte parallelamente almeno per un certo periodo, la Corte ravvisò la violazione ma senza fare alcun riferimento al criterio della “*connessione sostanziale e temporale ...*”: sono i casi *Tomasović*³² e *Grande Stevens*³³.

In un quarto tipo di casi nemmeno fece riferimento al suddetto criterio: si tratta dei casi *Kapetanios e altri c.Grecia*³⁴, e *Sismanidis e Sitaridis c.Grecia*³⁵ in cui i ricorrenti, prosciolti dalle infrazioni doganali all’esito della procedura penale, furono successivamente condannati dalle giurisdizioni amministrative che inflissero loro pesanti ammende per gli stessi comportamenti: in questi casi la Corte ritenne che vi fu violazione dell’art.4.

²⁵ 2^a Sez., decisione di irricevibilità dd.13/12/05

²⁶ 4^a Sez., sentenza dd.17/02/15, definitiva il 17/5/15

²⁷ 4^aSez., sentenza dd.20/05/14, definitiva il 20/08/14

²⁸ 4^a Sez., sentenza dd.20/05/14, definitiva il 20/08/14: la Corte concluse che nel sistema finlandese le sanzioni penali ed amministrative erano state inflitte da autorità differenti senza alcun legame tra le procedure; ognuna aveva seguito il suo percorso e si era chiusa indipendentemente dall’altra; ciascuna autorità aveva determinato la pena senza tenere conto della sanzione applicata dall’altra; non vi era stato alcuno scambio tra le diverse autorità; l’art.4 era stato violato essendo stato il ricorrente condannato due volte per gli stessi fatti.

²⁹ 4^a Sez., sentenza dd.27/01/15, definitiva il 27/04/15

³⁰ 5^a Sez., sentenza dd.27/11/14, definitiva il 27/02/15

³¹ 4^a Sez., sentenza dd.10/02/15, definitiva il 10/05/15

³² 1^a Sez., sentenza dd.10/11/05, definitiva il 10/02/06

³³ Nel richiamo a *Grande Stevens* contenuto nella Sentenza AeB c.Norvegia si legge che « la constatazione (da parte della Corte) che la nuova istanza concerneva una seconda ‘infrazione’ nata da fatti identici a quelli che avevano dato luogo alla prima condanna, divenuta definitiva, fu sufficiente a far concludere per la violazione dell’art.4 Protocollo 7 » (traduzione dell’Autrice).

³⁴ 1^a Sez., sentenza dd.30/04/15, definitiva il 14/09/15

³⁵ 1^a Sez., sentenza dd.09/06/16, definitiva il 09/09/16

All'esito di tale disamina, la Corte riconosce che gli Stati devono poter legittimamente adottare risposte sanzionatorie complementari per contrastare comportamenti antisociali (quali la violazione del codice della strada, il mancato pagamento delle imposte o l'evasione fiscale) per mezzo di procedure distinte formanti un insieme coerente, purché tali risposte non rappresentino un peso eccessivo per la persona coinvolta.

Nei casi in cui l'art.4 protocollo n°7 entra in gioco, la Corte è chiamata a stabilire se la misura nazionale oggetto del ricorso costituisce una doppia incriminazione che porta pregiudizio all'individuo, o se, al contrario, essa è frutto di un sistema integrato che consente di reprimere una condotta antisociale, sotto differenti aspetti, in maniera prevedibile e proporzionata.

La Corte EDU perviene dunque ad individuare le condizioni alle quali delle procedure 'miste' possono essere considerate unite da una "*connessione sostanziale sufficiente*" in modo da combinarsi formando un insieme coerente e compatibile con l'art.4:

- esse devono perseguire scopi complementari e riguardare, in astratto e in concreto, aspetti differenti del comportamento sanzionato;
- il loro dualismo deve essere conseguenza prevedibile del comportamento sanzionato;
- esse devono essere condotte in modo da evitare il più possibile ogni ripetizione nella raccolta ed analisi degli elementi probatori, grazie ad un'adeguata interazione tra le diverse autorità competenti, in modo che la ricostruzione dei fatti effettuata in una delle due procedure venga ripresa nell'altra;
- la sanzione irrogata al termine della procedura conclusa per prima, deve essere tenuta in debito conto nella seconda procedura attraverso un meccanismo compensatorio.

Sarà inoltre richiesta una "*connessione temporale*", non essendo necessario che le due procedure siano condotte simultaneamente dall'inizio alla fine, bensì sufficiente che l'interessato non rimanga in preda all'incertezza ed alla lentezza della/e procedura/e.

Sulla base dei citati criteri e avendo riconosciuto che la maggiorazione d'imposta applicata dall'autorità fiscale norvegese ha natura penale e che comunque va rispettata la scelta delle autorità nazionali di dare due risposte, l'una amministrativa con finalità di dissuasione e compensatoria, l'altra repressiva, la Corte riconosce nel caso di specie sussistente la connessione sostanziale e temporale.

Ed invero, attraverso le due procedure il legislatore ha voluto perseguire il mancato pagamento delle imposte trattando separatamente, nel procedimento penale, l'elemento più grave della frode; lo svolgimento di entrambe con possibilità di applicazione di doppie sanzioni era conseguenza prevedibile del proprio comportamento per l'interessato; le due procedure erano state condotte in parallelo, tanto che i fatti accertati nel corso dell'una furono ripresi nell'altra e le sanzioni penali applicate tenendo conto della maggiorazione d'imposta.

Di conseguenza, la Corte ritiene che non vi fu per gli interessati un pregiudizio sproporzionato o un'ingiustizia, né tantomeno violazione del *ne bis in idem*.

In ossequio al criterio della “*sufficiently close connection in substance and time*”, la Corte EDU è pervenuta ad opposte conclusioni nel caso *Johannesson e altri c. Islanda*³⁶.

Anche in questo caso i ricorrenti, ritenuti responsabili per aver omesso di denunciare significative voci di reddito in alcuni anni d'imposta, avevano subito l'applicazione di sanzioni amministrative pari a sovrattasse del 25% sulle imposte dovute e successivamente sanzioni penali detentive (condizionalmente sospese) e pecuniarie.

La Corte di Strasburgo ha ritenuto la natura sostanzialmente penale della sovrattassa applicata dall'amministrazione finanziaria, l'*idem factum* in ordine ai comportamenti sanzionati in via amministrativa e penale; ma ha escluso la sussistenza della “connessione sostanziale e temporale” per essersi i due procedimenti dispiegati lungo un arco temporale di oltre 9 anni (i ricorrenti erano stati interrogati per la prima volta dalla polizia nel 2006; nel 2007 il procedimento amministrativo nei loro confronti fu chiuso e le sanzioni amministrative divennero definitive all'inizio del 2008; solo a dicembre 2008 essi furono rinviati a giudizio per essere finalmente condannati in via definitiva 5 anni più tardi, durante i quali le attività svolte in parallelo furono estremamente ridotte). A causa della limitata sovrapposizione temporale tra i due procedimenti, nei quali la raccolta e valutazione delle prove era stata largamente indipendente, la Corte ha ritenuto che i ricorrenti avevano subito un pregiudizio sproporzionato per essere stati processati e puniti per la medesima condotta da autorità diverse, in due procedimenti diversi che difettavano della necessaria connessione³⁷.

3. La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea in tema di reati tributari.

Il “dialogo tra Corti” sul tema del *ne bis in idem* tributario, ha consentito l'intersecarsi dei criteri interpretativi sui principi affermati dalla Convenzione e dalla Carta.

Già nella sentenza *A e B c. Norvegia*, la Corte EDU richiama l'arresto della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nel caso *Åkerberg Fransson*³⁸ in cui l'art.50 della Carta europea dei diritti fondamentali dell'Unione³⁹ è interpretato nel senso che esso non si oppone a che uno Stato membro imponga, per violazioni di obbligazioni dichiarative nel campo dell'IVA, una combinazione di sanzioni fiscali

³⁶ Sentenza Corte EDU 1^a Sezione del 18 Maggio 2017 (Ric.n.22007/11)

³⁷ «Una nuova sentenza di Strasburgo su *ne bis in idem* e reati tributari» di Francesco VIGANO', su Diritto Penale Contemporaneo on web, 22 Maggio 2017

³⁸ Sentenza della Corte - Grande Sezione del 26 febbraio 2013 nel caso *Åklagaren contro Hans Åkerberg Fransson*

³⁹ “Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato. 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”.

e penali (e ciò a garanzia della percezione da parte dell'Erario, della totalità delle entrate IVA, anche a tutela degli interessi finanziari dell'Unione).

In generale, vi si legge, gli Stati membri hanno libertà di scelta delle sanzioni applicabili, che possono assumere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione delle due. Soltanto qualora la sanzione fiscale rivesta carattere penale e sia divenuta definitiva, l'art.50 della Carta osta a che dei procedimenti penali per gli stessi fatti siano avviati contro la stessa persona.

Con la pronuncia nelle cause riunite *ORSI* e *BALDETTI* (C-217/15 e C-350/15, già richiamata), la CGUE aveva escluso la sussistenza della violazione dell'art.50 della Carta avendo ravvisato la diversità dei soggetti destinatari delle sanzioni amministrative (società con personalità giuridica) dai soggetti destinatari delle sanzioni penali (persone fisiche amministratori delle società stesse), sul presupposto che la norma europea invocata richiede identità dei fatti e dei soggetti coinvolti nei due procedimenti.

Da ultimo, con sentenza del 20 marzo 2018 in causa *MENCI*⁴⁰ la Corte ha nuovamente affrontato la questione pregiudiziale vertente sull'interpretazione dell'art.50 della Carta - letto alla luce dell'art.4 Protocollo n.7 - sollevata dal Tribunale di Bergamo nel procedimento penale a carico del titolare di una ditta individuale che aveva già riportato sanzione amministrativa irrevocabile per l'illecito di omesso versamento IVA⁴¹. Dopo la conclusione del procedimento amministrativo con la condanna del contravventore a pagare il debito tributario e la sanzione amministrativa del 30% dell'imposta evasa (sanzione divenuta definitiva, seguita dall'accoglimento dell'istanza di rateizzazione e dal pagamento delle prime rate), era stato avviato il procedimento penale per violazione dell'10 ter D.Lgs.74/2000⁴².

Il Tribunale rimettente, oltre a sottolineare come procedimento penale e procedimento amministrativo seguano iter indipendenti, senza che l'uno possa essere sospeso in attesa della definizione dell'altro, evidenziava che l'art.21 comma 2) del menzionato decreto legislativo, secondo cui le sanzioni amministrative non sono eseguibili salvo che il procedimento penale sia concluso definitivamente con archiviazione o con sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento che

⁴⁰ Sentenza della Corte (Grande Sezione) del 20 marzo 2018 (causa C-524/15).

⁴¹ Violazione prevista dall'art.13 comma 1) D.Lgs.471/97: *“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile (...)”*.

⁴² *“La disposizione di cui all'art.10 bis (reclusione da sei mesi a due anni per mancato versamento delle ritenute da parte del sostituto d'imposta) si applica nei limiti ivi previsti anche a 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”*.

escluda la rilevanza penale del fatto, non impedisce che un soggetto sia sottoposto a procedimento penale dopo che gli è stata inflitta in via definitiva una sanzione amministrativa.

Sulla questione pregiudiziale, la CGUE ribadisce⁴³ che, in materia di IVA, dagli articoli 2 e 273 della direttiva 2006/112 discende l'obbligo per gli Stati membri di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA dovuta sia interamente riscossa nei rispettivi territori e a lottare contro la frode; mentre l'art.325 TFUE impone agli Stati membri di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea con misure dissuasive ed effettive ed altresì di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'UE, le stesse misure che adottano per combattere le frodi lesive dei loro interessi finanziari.

Sulla natura dei procedimenti e delle sanzioni, nel richiamare i tre criteri Engel (qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, natura dell'illecito, grado di severità della sanzione), la Corte europea, riconoscendo alla sanzione amministrativa prevista dall'art.13 comma 1 D.Lgs.471/97 finalità repressiva ed un grado elevato di rigore, la qualifica come sostanzialmente penale.

Nessun dubbio infine che il procedimento definito dall'autorità amministrativa e quello instaurato dall'autorità giudiziaria riguardino la stessa persona e lo stesso fatto⁴⁴.

Nel verificare se la limitazione del diritto garantito dall'art.50 della Carta sia giustificata ai sensi dell'art.52 par.1) primo periodo⁴⁵, la Corte riconosce che la normativa in esame può giustificare un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale, allorché detti procedimenti e sanzioni riguardano scopi complementari vertenti su aspetti differenti della stessa condotta, le sanzioni amministrative mirando a dissuadere e reprimere ogni inadempimento, intenzionale o meno, alle norme relative a dichiarazione e riscossione dell'IVA, le sanzioni penali a reprimere gli inadempimenti più gravi.

Naturalmente sono necessarie proporzionalità rispetto agli scopi perseguiti, chiarezza e precisione delle norme che prevedono le sanzioni, coordinazione tra i due procedimenti finalizzata a ridurre allo stretto indispensabile l'onere supplementare che il cumulo comporta (per l'autore dell'illecito). In particolare, la CGUE sottolinea che l'art.21 D.Lgs.74/2000 non si limita a prevedere la sospensione dell'esecuzione forzata delle sanzioni amministrative di natura penale nel corso del procedimento penale, ma osta definitivamente a tale esecuzione dopo la condanna penale dell'interessato. Inoltre, il pagamento volontario del debito

⁴³ Con richiamo alla sentenza Åkerberg Fransson.

⁴⁴ La CGUE richiama la precedente sentenza del 5 aprile 2017 in causa ORSI e BALDETTI (C-217/15 e C-350/15).

⁴⁵ *“Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e devono rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà (...).”*

tributario, purché riguardi parimenti anche la sanzione amministrativa inflitta all'interessato, costituiva, all'epoca del ricorso, una circostanza attenuante speciale. Pertanto, ritiene la CGUE che, con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, la normativa *de quo* consente di garantire che il cumulo di procedimenti e di sanzioni è proporzionato allo scopo perseguito. In ogni caso, i requisiti ai quali l'art.50 della Carta (in combinato disposto con l'art.52 par.1) assoggetta il cumulo di procedimenti e sanzioni, assicurano un livello di tutela del *ne bis in idem* che non incide su quello garantito dall'art.4 Protocollo 7 CEDU, nell'interpretazione datane dalla Corte EDU (il richiamo è alla sentenza A e B c.Norvegia).

4. La decisione della Consulta e l'affermazione del criterio della connessione sostanziale e temporale sufficiente.

L'intenso dibattito giurisprudenziale e dottrinale sul *ne bis in idem* é finalmente approdato alla Corte Costituzionale, investita dal Tribunale Ordinario di Monza⁴⁶ della questione di legittimità (in riferimento all'art.117 primo comma della Costituzione) dell'art.649 c.p.p.⁴⁷ in relazione all'art.4 del Protocollo n.7 alla Convenzione dei diritti dell'uomo, nella parte in cui la norma procedurale non prevede l'applicabilità del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, per gli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, in un procedimento amministrativo, una sanzione 'sostanzialmente' penale.

Il procedimento penale riguardava il delitto di omessa dichiarazione di cui all'art.5 D.Lgs.74/2000 ascritto al titolare di ditta individuale dopo che gli erano state inflitte in via definitiva, per la stessa annualità e le medesime imposte, sanzioni amministrative per gli illeciti di cui agli artt.1 comma 1 e 5 comma 1 del D.Lgs.471/1997, pari al 120% delle imposte evase (IRPEF e IVA).

Il giudice di Monza, richiamata la giurisprudenza delle corti sovranazionali in materia di violazione del *ne bis in idem* (Corte EDU: *Nykanen c.Finlandia*, *Luky Dev c.Svezia*, *Grande Stevens c.Italia*, *Zolotoukhin c.Russia*; CGUE: *Åkerberg Fransson c.Svezia*), rileva che le sanzioni amministrative irrogate nella fattispecie hanno natura sostanzialmente penale, che vi è identità del fatto storico a base dei due procedimenti, che i rimedi offerti dall'ordinamento italiano (artt.19 e 21 D.Lgs.74/2000) se consentono di evitare il cumulo delle sanzioni non presidiano

⁴⁶ Tribunale di Monza in composizione monocratica « Ordinanza di rimessione di questione di legittimità alla Corte Costituzionale », udienza del 30.06.2016.

⁴⁷ “Divieto di un secondo giudizio. 1. L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli artt. 69 comma 2 e 345. 2. Se ciò nonostante viene di nuovo iniziato procedimento penale, il giudice in ogni stato e grado del processo pronuncia sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, enunciandone la causa nel dispositivo”. Con sentenza n.200 del 2016 la Corte Costituzionale ne ha dichiarato l'illegittimità costituzionale 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.

del tutto il principio del *ne bis in idem* nell'ottica della giurisprudenza sovranazionale⁴⁸.

Pronunciandosi sul ricorso con Sentenza n.43 del 2018, la Consulta riconosce innanzitutto il carattere tendenzialmente inderogabile del *ne bis in idem* convenzionale, nel senso che la sua efficacia non può essere mediata da apprezzamenti discrezionali del giudice in ordine alle concrete modalità di svolgimento dei procedimenti sanzionatori, ma si riconnette esclusivamente alla constatazione che un fatto, considerato nella sua componente naturalistica, (*l'idem factum*) è stato già giudicato in via definitiva, con ciò impedendo l'avvio di un nuovo procedimento.

Se è vero che la Corte EDU aveva talvolta ritenuto conforme all'art.4 Protocollo n.7 la conclusione di un secondo procedimento, a condizione che tra i due procedimenti esistesse un legame materiale e temporale sufficientemente stretto, tale criterio non poteva assurgere a principio generale d'interpretazione della normativa interposta, avendo trovato applicazione solo nei casi in cui la seconda sanzione era conseguenza *automatica e necessitata* della condanna con cui era stata inflitta la prima pena (come nel caso tipico di ritiro in via amministrativa della patente di guida a seguito della condanna per un reato attinente la circolazione stradale).

In nessun caso, affermano i Giudici costituzionali, tale criterio avrebbe potuto estendersi al rapporto tra procedimento tributario e procedimento penale, quando, come nell'ordinamento italiano, entrambe le autorità chiamate in gioco sono tenute ad un apprezzamento autonomo dei fatti⁴⁹. Perciò, affermano i Giudici, non sarebbe stato conforme alla giurisprudenza europea valorizzare il legame sostanziale e temporale tra i procedimenti al fine di escludere il *ne bis in idem*.

Tuttavia, con la sentenza *A&B c.Norvegia*, la Corte di Strasburgo "*ha impresso un nuovo sviluppo alla materia*", di fatto venendo incontro alla difficoltà interpretative insorte per effetto della rigida interpretazione dell'art.4 Protocollo n.7 in quegli Stati in cui il legislatore aveva scelto di punire a duplice titolo determinate condotte antisociali.

Con tale pronuncia, osservano i Giudici costituzionali, la Corte EDU riconosce che il *ne bis in idem* cessa di agire quale regola inderogabile conseguente alla mera

⁴⁸ "se (...) la duplicazione delle sanzioni è...scongiurata dall'operatività del principio di specialità, nulla vieta che dopo l'esaurimento di un procedimento amministrativo, si proceda penalmente nei confronti dello stesso soggetto in relazione ai medesimi fatti: risolvendosi anzi detta eventualità .. in una fisiologica declinazione del principio del "doppio binario" di cui all'art.20 D.Lgs.74/2000, cui il successivo art.21 comma II si incarica di porre rimedio soltanto nel segmento finale di effettiva esecuzione delle sanzioni, onde evitarne il cumulo. ... rimedio .. che ... non esclude affatto che – anteriormente o contemporaneamente al procedimento penale – una sanzione lato sensu penale sia formalmente irrogata ed acquisti il carattere della definitività"

⁴⁹ Sono richiamate le sentenze della Corte EDU *Lucky Dev c.Svezia* dd.27.11.2014, *Nykänen c.Finlandia* dd.20.05.2014, *Glantz c.Finlandia* dd.20.05.2014

presa d'atto circa la definitività del primo procedimento, ma viene subordinato alla valutazione, da parte del giudice, in ordine all'esistenza di un legame materiale e temporale sufficientemente stretto tra i due procedimenti.

In sintesi, conclude la Consulta, può dirsi che si è passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati ad un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva.

Sarà dunque rimesso al singolo Giudice di valutare, nella fattispecie concreta, se quella connessione sussiste, accertando se:

- a) le due procedure perseguano scopi complementari;
- b) il dualismo dei procedimenti e delle sanzioni sia conseguenza prevedibile del comportamento antisociale;
- c) le due procedure siano o siano state condotte in modo da evitare la ripetizione nella acquisizione ed analisi degli elementi probatori.

Sebbene, continua la Corte, possa affermarsi in termini astratti che la configurazione normativa dei procedimenti è in grado per alcuni aspetti di integrare una *"close connection"*, *"vi sono altri aspetti che restano necessariamente consegnati alla peculiare dinamica con cui le vicende procedurali si sono atteggiare nel caso concreto"*.

In conclusione, sancisce la Consulta, il mutamento del significato della normativa interposta (con la sentenza A e B c.Norvegia) comporta la restituzione degli atti al giudice *a quo* ai fini di una nuova valutazione della questione di legittimità costituzionale. Infatti, se il giudice a quo ritenesse che il giudizio penale è legato temporalmente e materialmente al procedimento tributario al punto da non costituire un *bis in idem* convenzionale, non vi sarebbe necessità ai fini del giudizio principale di introdurre nell'ordinamento - incidendo sull'art.649 c.p.p. - alcuna regola che imponga di non procedere nuovamente per il medesimo fatto.

5. La Cassazione si pronuncia in tema di connessione sostanziale e temporale tra procedimenti.

Con sentenza della III Sezione 22 settembre 2017 n.6993⁵⁰ la Cassazione si pronuncia sulla compatibilità del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria con il divieto del *ne bis in idem* e perviene ad accogliere il criterio della *"sufficiently close connection"* per escludere la violazione del principio convenzionale⁵¹.

Nella fattispecie, il ricorrente era stato condannato - con sentenza del G.U.P. a seguito di abbreviato, confermata dalla Corte d'appello - per i reati previsti e puniti dagli articoli 2 e 8 D.Lgs.74/2000 (rispettivamente: dichiarazione infedele

⁵⁰ Dep. 14.02.2018, Presidente CAVALLO

⁵¹ *Ne bis in idem* e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione "sfronda" il test della *sufficiently close connection* in substance and time, di Andrea Francesco TRIPODI in Diritto Penale Contemporaneo 16 Marzo 2018

mediante utilizzo di fatture ed altri documenti per operazioni inesistenti, emissione di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti). Lamentava di aver altresì subito, per gli stessi fatti, la sanzione amministrativa pecuniaria con atto di contestazione divenuto definitivo in quanto non opposto.

Opinava che dovendo ritenersi la sanzione amministrativa ‘sostanzialmente’ penale alla stregua dei criteri Engel, vi era stata violazione del divieto sancito all’art.4 Protocollo 7, con ciò chiedendo l’annullamento della sentenza.

La Suprema Corte, evidenzia come la Corte EDU abbia avuto modo di delimitare il perimetro della garanzia convenzionale del divieto di un secondo giudizio in ambito tributario proprio con la sentenza *A e B c. Norvegia* laddove ha affermato che *“non viola il ne bis in idem convenzionale la celebrazione di un processo penale e l’irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall’amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30% dell’imposta evasa), purché sussista tra i due procedimenti una ‘connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta’”*.

La Corte di Strasburgo avrebbe dunque chiarito che gli Stati aderenti sono liberi di prevedere plurime risposte sanzionatorie purché queste non comportino un sacrificio eccessivo per l’interessato, con il conseguente onere per la Corte EDU di verificare se la strategia adottata da ogni singolo Stato comporti una violazione del divieto o, al contrario, sia il prodotto di un sistema integrato che permette di affrontare i diversi aspetti dell’illecito in maniera prevedibile e proporzionata, nel quadro di una strategia unitaria.

La Cassazione ribadisce che, stando a quanto sancito dalla Corte EDU, la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo dei due procedimenti, purché connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, dotati di meccanismi idonei ad assicurare risposte sanzionatorie proporzionate e prevedibili e di correttivi atti ad evitare duplicazioni nella raccolta e valutazione della prova.

Nella fattispecie concreta sottoposta al suo giudizio, la Suprema Corte riconosce sussistente quella stretta connessione temporale tra i due procedimenti che consente di ritenere le sanzioni irrogate come parti di un unico sistema sanzionatorio.

Ed invero, la Corte evidenzia come nel caso concreto vi fosse stata contiguità temporale tra i due procedimenti: gli avvisi di accertamento e di contestazione datati 15 luglio 2014 erano stati notificati all’interessato nello stesso mese di luglio 2014; il procedimento di primo grado dinanzi al Tribunale di Bergamo era stato definito in data 2 dicembre 2014, mentre il processo di secondo grado si era concluso il 26 maggio 2015. Vi era stata dunque contemporaneità nell’irrogazione delle sanzioni e nella conduzione dei due procedimenti, in ordine ai quali era perciò ravvisabile una *“connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”*.

Come si vede, in questo caso la Suprema Corte ha ritenuto sufficiente fare ricorso al solo criterio della connessione temporale, che appare evidente se si pensa che le sanzioni vengono irrogate a pochi mesi di distanza l’una dall’altra.

In conclusione, ritenendo che nell'immediato futuro dovrà essere il Giudice a valutare la sussistenza del criterio della *"close connection"* in ogni fattispecie rimessa al suo giudizio, appare quanto mai opportuno l'invito formulato dalla Corte Costituzionale al legislatore a *"stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni"* che il sistema del doppio binario *"genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU"*.⁵²

⁵² Viene citata la sentenza n.102 del 2016