

IL DOPPIO BINARIO PENALE-TRIBUTARIO E IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM.

SOMMARIO: 1. Il doppio Binario alla luce della riforma dei reati tributari - 2. Doppio binario sanzionatorio: dalle manette agli evasori ai problemi attuali. - 3. I reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater, ed il possibile mancato rispetto del divieto di bis in idem. - 4. Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza comunitaria ed internazionale. - 5. Anche la Cassazione Civile sul principio del ne bis in idem. - 6. Il caso A e B c. Norvegia. - 7. Le (più recenti) pronunce in materia di “ne bis in idem” successive al caso A e B. - 8. Quali le possibili soluzioni ?

1. Il doppio binario alla luce della riforma dei reati tributari.

Una delle critiche che la dottrina ha mosso alla riforma del sistema penale-tributario, avvenuta con d.lgs. 158/2015, è stata quella di non aver eliminato l'apparato del doppio binario, il quale comporta la contemporanea pendenza di due procedimenti, quello amministrativo-tributario e quello penale, nei confronti dello stesso soggetto e in relazione allo stesso fatto, con conseguente, inevitabile, violazione **del divieto di bis in idem processuale**; con riferimento, invece, al principio **del ne bis in idem sostanziale** (cioè la contemporanea irrogazione di due sanzioni aventi carattere penale), il problema non si pone, in quanto l'art. 19 e l'art. 21 co. 2 del d.lgs. 74 del 2000 lo risolvono in radice, prevedendo, rispettivamente, 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”* e che *“Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'art. 19 comma 2, 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"¹. Disposizione speciale risulta la norma penale in considerazione degli elementi specifici da essa richiesti, quali, il dolo specifico, il superamento delle soglie di punibilità e, in genere le modalità commissive.

I rimedi offerti dall'ordinamento italiano (artt. 19 e 21 del d.lgs. 74/2000) consentono di evitare il cumulo delle sanzioni ma non presidiano del tutto il principio del *ne bis in idem* nell'ottica della giurisprudenza sovranazionale.

Il Principio del *ne bis in idem* trova tutela a livello sovranazionale nell'art. 4 par. 7 della CEDU e nell' articolo 50 della CDFUE (carta dei diritti fondamentali dell'unione europea, c.d. carta di Nizza) e a livello nazionale nell'art. 649 c.p.p. Una soluzione plausibile, in ottemperanza a quanto disposto nei criteri direttivi della legge delega n.23 del 2014, sarebbe stata quella di abrogare espressamente le fattispecie criminose di cui agli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater, D.lgs. 74 del 2000 (in relazione ai quali si pone con maggiore frequenza la violazione del principio del *ne bis in idem*, atteso che, per gli stessi fatti, il d.lgs. 472 del 1997 prevede una corrispondente sanzione amministrativa), e circoscrivere la sanzione penale solamente a quei fatti che sono realmente connotati da frodolenza (art. 2, 3, 4, 5, 8, D.lgs. 74 del 2000). Niente di tutto ciò. Il d.lgs. 158 del 2015 ha mantenuto in vigore i reati di omesso versamento, limitandosi semplicemente ad innalzare le relative soglie di punibilità, e non è intervenuto concretamente sul sistema del doppio binario penale-tributario. Quindi, il *vulnus*, sostanzialmente, anche a seguito della riforma, permane. Tuttavia, alcuni autori² sostengono che vi sia un solo aspetto della riforma che abbia, forse in modo del tutto preterintenzionale³, attenuato (si badi

1 Per una ricognizione generale del principio del *ne bis in idem sostanziale e processuale* v., G. RANALDI E F. GAITO, in *introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Archivio penale* 2017, n. 1.

2 A.PALASCIANO, in I.CARACCIOLI (a cura di), *i nuovi reati tributari*, Giuffrè, 2016; M. DOVA, *ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo ?*, in riv. Diritto penale contemporaneo, 2015.

3 M.DOVE, op.cit., 2015.

bene, non eliminato!) le conseguenze del doppio binario penale-amministrativo. Il riferimento è alla causa di non punibilità sopravvenuta prevista dal nuovo art.13 d.lgs. 74 del 2000 in relazione ai reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater, comma 1, la quale opera in presenza di una condizione: pagamento del debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento.

Dunque, se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento il contribuente decida di adempiere integralmente al debito tributario, il processo penale si estingue ed egli va esente da punibilità. In tal modo, soltanto la sanzione amministrativa-tributaria ha esplicitato i suoi effetti: ad uno stesso fatto corrisponde un'unica sanzione, nella specie quella amministrativa. Viceversa, qualora il contribuente non possa o non voglia pagare il debito tributario, o abbia stipulato un accordo con l'amministrazione finanziaria per un pagamento rateale del debito e, quindi, non voglia rinunciare alla rateizzazione e non sia sufficiente il termine di tre mesi prorogabile una sola volta, concesso a tal fine dal comma 3 dell'art.13, la causa di non punibilità non opera ed il doppio binario continua il suo corso. Da ciò si può facilmente desumere che la modifica legislativa non fosse univocamente diretta a risolvere il problema del doppio binario e la sua "attenuazione" è meramente eventuale e legata alle circostanze del singolo caso concreto.

2.Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: dalle "manette agli evasori" ai problemi attuali.

Fino agli inizi degli anni '80 principio cardine del rapporto tra procedimento penale e procedimento tributario era la c.d. "**pregiudiziale tributaria**", in forza della quale l'azione penale poteva essere esercitata soltanto nel momento in cui fosse divenuto definitivo l'accertamento della imposta e della sanzione; ciò comportava una dipendenza del procedimento penale agli esiti del

procedimento tributario. La corte costituzionale nel 1982 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della pregiudiziale tributaria, inducendo così il legislatore ad intervenire, il quale quindi ha disciplinato la materia con legge 516 del 1982, meglio nota come "manette agli evasori".

Quest'ultima non prevedeva più la pregiudiziale tributaria, però, al fine di salvaguardare l'esigenza cui la pregiudiziale era preposta, ovvero evitare di affidare al giudice penale accertamenti complessi in materia fiscale, ha disancorato gli illeciti penali dall'evasione di imposta, criminalizzando esclusivamente condotte di facile riscontro a monte dell'evasione: la fatturazione, la tenuta delle scritture contabili etc.: i c.d. reati prodromici all'evasione⁴.

Ciò ha portato ad un sistema nel quale erano criminalizzati meri inadempimenti contabili di natura formale, lasciando alla sola sanzione amministrativa il compito di reprimere l'evasione; ciò a discapito dei principi di offensività ed *extrema ratio* del diritto penale. La conseguenza di ciò è stata la proliferazione delle *notitiae criminis* e il conseguente appesantimento di lavoro delle Procure della Repubblica, le quali, ad un certo punto, non riuscirono a smaltire il carico di lavoro, con conseguente maturazione della prescrizione. Si arrivò, dunque, a quella che è stata definita una "depenalizzazione di prassi"⁵. Il d.lgs. 74 del 2000 ha cercato di risolvere il problema, da un lato, eliminando i c.d. reati prodromici, dall'altro, ancorando la repressione penale al bene finale, cioè l'evasione di imposta. Tuttavia, al fine di evitare una eccessiva estensione dell'area del penalmente rilevante, il legislatore ha previsto un limite quantitativo rappresentato dalle soglie di punibilità, il mancato superamento delle quali comporta un'assoluzione con la formula "**perche il fatto non sussiste**",

4 Sul punto, cfr., G.M. FLICK, *reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in diritto penale contemporaneo, 2014.

5 G.M. FLICK, op.cit., 2014.

essendo venuto meno, secondo la giurisprudenza maggioritaria⁶, un elemento costitutivo del fatto tipico, ovvero le soglie di punibilità.

Unico meccanismo di raccordo tra illeciti penali e amministrativi previsto dal legislatore del 2000 è costituito dall' art.19 del d.lgs. 74 del 2000, che disciplina il principio di specialità, il quale garantisce l'applicazione di una sola norma (quella speciale), qualora lo stesso fatto fosse punibile sia a titolo di reato, sia di illecito amministrativo. Una fattispecie può considerarsi speciale rispetto ad un'altra quando, oltre a contenere tutti gli elementi costitutivi di quest'ultima, presenti uno o più elementi specializzanti. In virtù di tale principio, il sistema penale tributario avrebbe dovuto dare prevalenza alle fattispecie penali caratterizzate da due elementi specializzanti rispetto a quelle amministrative: la sussistenza del dolo specifico di evasione e il superamento delle soglie di punibilità. Un primo problema, però, circa l'applicazione concreta di questo principio riguarda la c.d. specialità bilaterale, ossia quando ciascuna delle due norme è, allo stesso tempo, generale e speciale, rispetto all'altra; è proprio in relazione a questi casi che il principio di specialità risulta debole ed è quindi necessario ricorrere ad ulteriori principi tra cui quello del *ne bis in idem*. In secondo luogo, la giurisprudenza non appare sempre propensa a riconoscere l'operatività di tale principio, infatti, come si vedrà approfonditamente nel paragrafo successivo, le Sezioni Unite, in relazione ai reati di omesso versamento, con le sentenze gemelle del 2013, hanno escluso che tra gli illeciti amministrativi e penali di omesso versamento vi fosse un rapporto di specialità e hanno preferito parlare di progressione illecita.

Inoltre, la legge 311 del 2004, innovando rispetto al d.lgs. 74 del 2000, ha previsto la penalizzazione di una serie di condotte, afferenti alla fase della riscossione del tributo, che non sono connotate da un supporto fraudolento, si tratta dei reati di omesso versamento di

⁶ Da ultimo vedi, Cass. Pen. 40320 del 2016.

ritenute certificate (art.10 bis), omesso versamento di iva (10 ter), indebita compensazione (10 quater).

Da ultimo, il D.lgs. 158 del 2015 ha profondamente modificato il d.lgs. 74 del 2000, però, a dispetto di quanto ci si auspicava, non ha abrogato i reati di omesso versamento (in relazione ai quali viene maggiormente in rilievo la violazione del ne bis in idem), limitandosi semplicemente ad elevare l'asticella del penalmente rilevante mediante un sostanzioso incremento delle relative soglie di punibilità. A titolo esemplificativo, l'art. 10 ter d.lgs. 74 del 2000 sancisce, ai fini della configurabilità del reato di omesso versamento di Iva, una soglia di punibilità pari a 250 mila euro, mentre la precedente soglia di punibilità era fissata a 50 mila euro. Sicuramente un grande passo avanti verso la depenalizzazione delle suddette condotte, ma che, come vedremo, non risolve il problema della compatibilità con il divieto *di bis in idem*.

3.I reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater, ed il possibile mancato rispetto del divieto di bis in idem.

Come accennato brevemente in precedenza, con riferimento ai reati di indebita compensazione e omesso versamento di iva e ritenute fiscali può porsi un problema di sovrapposizione con alcuni illeciti amministrativi che reprimono, con una sanzione formalmente amministrativa ma avente nella **sostanza carattere penale**, condotte pressoché identiche a quelle descritte dagli artt. 10 bis, 10 ter, 10 quater, d.lgs. 74 del 2000⁷. Tale circostanza è rinvenibile nel rapporto sussistente tra i reati suddetti e l'illecito amministrativo di cui all'art.13, comma 1 D.lgs. 471 del 1997, il quale prevede che "chi non esegue in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, è soggetto a

⁷ Cfr. CIRO SANTORIELLO, I. CARACCIOLI (a cura di), *in i nuovi reati tributari*, Giuffrè, 2016

sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato”, le disposizioni del decreto 74 del 2000 puniscono, invece, con la reclusione da 6 mesi a due anni rispettivamente, “chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a 150 mila euro per ciascun periodo di imposta” e “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”. Analoghe considerazioni possono effettuarsi con riferimento al delitto di indebita compensazione di cui all’art.10 quater d.lgs. 74 del 2000 e l’illecito amministrativo di cui all’art. 27, comma 18 D.L. 185/2008. Come è evidente le fattispecie amministrative e penali sopra richiamate presentano molteplici sovrapposizioni. Lo stesso fatto, mancato adempimento di obblighi di natura fiscale o indebita compensazione, costituisce l’oggetto della sanzione amministrativa (per il solo fatto del mancato rispetto dei termini mensili fissati dalla normativa tributaria) e, contestualmente, è preso in considerazione in sede di repressione penale, la cui disciplina dà rilievo alla inutile decorrenza del termine fissato per la dichiarazione annuale (anziché quella mensile), da presentare nell’anno successivo a quella di riferimento. Se così stanno le cose, è difficile non ritenere sussistente una violazione del principio *del ne bis in idem* di cui all’art. 4 protocollo 7 della Cedu, secondo cui nessuno può essere sottoposto ad un nuovo giudizio quando sia stato già condannato o assolto in via definitiva per il medesimo episodio⁸.

Il tema è stato affrontato anche dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, le quali in due contestuali pronunce, aventi ad oggetto i delitti di omesso versamento di ritenute certificate e degli acconti iva, hanno stabilito che i reati di cui all’art. 10 bis e 10 ter del d.lgs.

⁸ Cfr. SANTORIELLO, *Carta dei diritti dell’uomo e mancato pagamento delle imposte in sede penale e amministrativa, in il Fisco*, 2014, 17, p. 1656.

74 del 2000 non si pongono in un **rapporto di specialità ma di progressione illecita** con l'art. 13 comma 1 D.lgs.471 del 1997, sicché al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni⁹. Questa soluzione è stata avallata più di recente¹⁰ ed è stata confermata anche con riferimento al delitto di indebita compensazione¹¹. Per giungere a questa interpretazione le Sezioni Unite si soffermano sul concetto di "stesso fatto", essenziale al fine di stabilire se tra gli artt. 10 bis e 10 ter e l'art. 13, comma 1 si sia in presenza di un concorso apparente o effettivo di norme. Per negare la sussistenza dell'*idem factum* la Cassazione sviluppa un articolato ragionamento, ricostruendo la struttura dei due tipi di illeciti, penale ed amministrativo, e mettendo in risalto i presupposti in comune e, soprattutto, gli elementi essenziali da cui i due illeciti divergono: tutti gli illeciti in considerazione hanno natura di illeciti omissivi propri, integrati cioè dal mero mancato compimento di un'azione dovuta; gli elementi costitutivi dell'illecito omissivo (di mera condotta) sono: 1) la situazione tipica da cui sorge l'obbligo di agire. 2) la condotta omissiva. 3) il termine, implicito o esplicito, alla cui scadenza l'inadempimento dell'obbligo assume rilevanza e si consuma l'illecito. Orbene, secondo le Sezioni Unite, pur nella comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'erario ovvero compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'iva ed omissione di uno o più dei versamenti periodici dovuti), sono molti gli elementi costitutivi divergenti: con riferimento al rapporto con l'art. 10 bis, essi sono rappresentati dalla soglia di punibilità, richiesta per il solo illecito penale; dal termine per l'adempimento dell'obbligo fiscale, fissato, per l'illecito

9 Cass. Pen. Sez. Un., 28 marzo 2013 n. 37425, e Cass., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424.

10 Cass. Pen., Sez. III, 8 aprile 2014 n. 20266.

11 Cass. Pen. Sez. III, 8 maggio 2014 n. 30267.

amministrativo al giorno sedici del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute e, per l'illecito penale, coincidente con quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo di imposta. Con riferimento al reato di cui all'art. 10 ter, gli elementi differenziali sono rappresentati dalla presentazione della dichiarazione annuale iva, richiesta per il solo illecito penale; dalla soglia di punibilità prevista per il solo illecito penale; dal termine per l'adempimento, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno 16 del mese successivo a quella di maturazione del debito mensile iva, e per l'illecito penale, con quello previsto per il versamento dell'acconto iva relativo al periodo di imposta successivo.

Le suesposte divergenze conducono la Corte di Cassazione a ricostruire il rapporto tra i citati illeciti penali e amministrativi non in termini di specialità, bensì di progressione criminosa, cioè l'illecito penale, sicuramente più grave, ingloba in sé l'illecito amministrativo, specificando alcuni elementi essenziali non presenti in quest'ultimo (dichiarazione annuale, soglia, termine allungato), che si manifestano in un arco temporale successivo al compimento dell'illecito amministrativo.

4. Il principio del *ne bis in idem* nella giurisprudenza comunitaria ed internazionale.

Analizzato l'orientamento interno della Suprema Corte, è opportuno valutare la compatibilità delle riflessioni svolte dalle Sezioni Unite con le argomentazioni che la Corte di Strasburgo ha in più occasioni ribadito con riferimento al principio del *ne bis in idem* di cui all' art. 4 protocollo 7 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo. Il suddetto orientamento, è bene anticiparlo subito, si pone in aperto contrasto con le fonti sovranazionali, infatti la giurisprudenza consolidata della Corte europea dei diritti dell'uomo ha sancito, più volte, sia pure con riferimento all'ordinamento

tributario di altri stati, l'incompatibilità del doppio binario sanzionatorio penale-amministrativo con il principio del *ne bis in idem*¹².

A tal proposito, bisogna, innanzitutto, determinare i confini della *matière pénale*, al fine di comprendere ciò che può definirsi sanzione penale e ciò che, invece, fuoriesce dal campo di applicazione del diritto penale e, quindi, di conseguenza, non gode della copertura garantistica offerta dal divieto di *bis in idem*, che è un principio di natura prettamente penale. La Corte Edu, ormai da quarant'anni, fa riferimento ai tre criteri elaborati a partire dalla celebre sentenza della Grande Camera nel caso *Engel e altri c. Paesi bassi*¹³: la qualificazione giuridica della violazione nell'ordinamento nazionale; la natura effettiva della violazione; il grado di severità della sanzione. Alla luce di questi criteri sembra difficile escludere che le sanzioni amministrative di cui al D.lgs. 471/1997 abbiano natura penale, in quanto si tratta di sanzioni afflittive, che perseguono vere e proprie finalità preventive e repressive alla stregua delle sanzioni penali. Stando così le cose, è comprensibile e condivisibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dal Tribunale di Bologna¹⁴ in relazione all'art. 649 c.p.p., in un caso di omesso versamento di Iva, fatto dal quale erano scaturiti due procedimenti: l'uno in ambito tributario per violazione dell'art. 13 d.lgs. 19 dicembre 1997 n. 471; l'altro di carattere penale, ex art. 10 ter d.lgs. 10 marzo, 2000 n. 74. Il giudice, in primo luogo, prende atto dell'impossibilità di interpretare l'art. 649 c.p.p. in maniera conforme all'art. 4 protocollo 7 Cedu così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo, in quanto la norma fa riferimento esclusivamente alle **sentenze emesse da un giudice penale**. In

12 *Ex multis*: C. eur. Dir. Uomo, Quarta Sezione, sent. 20 maggio 2014, *Nykanen c. Finlandia*; C. eur. Dir. Uomo, Quinta Sezione, sent. 27 novembre 2014, *lucky dev c. svezia*; C. eur. Dir. Uomo, Quarta sezione, sent. 10 febbraio 2015, *kiiveri c. Finlandia*; C. eur. Dir. Uomo, , 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia*.

13 C.eur.dir.uomo, Grande Camera, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. paesi bassi*.

14 Trib. Bologna, ord.21 aprile 2015, giud. Cenni.

secondo luogo, riconosce natura sostanzialmente penale, ai sensi dei “*criteri Engel*”, alle sanzioni amministrative-tributarie di cui all’art. 13 D.lgs. 471/1997 ed, infine, riconosce l’identità del fatto sanzionato dalla norma tributaria e dalla previsione incriminatrice ex art. 10 ter d.lgs. 74 del 2000. Date queste premesse, decide di rimettere alla Corte Costituzionale, per violazione dell’art.117 comma 1 Cost, la questione sull’art. 649 c.p.p., nella parte in cui non preclude un secondo giudizio ex art. 10 ter d.lgs. 74/2000 ove l’imputato sia già stato condannato in sede tributaria¹⁵. Il secondo passaggio per stabilire se sussista una violazione del divieto del *bis in idem*, dopo aver verificato la natura penale delle sanzioni amministrative, è quello di stabilire se i fatti posti a base della sanzione amministrativa siano gli stessi di quelli per cui è iniziato un procedimento penale, o viceversa. A tal proposito, la Corte Edu, a partire dal caso *Sergey Zolotukin c. Russia*¹⁶, ha elaborato un’ interpretazione uniforme del concetto di “*same offence*”, in base alla quale bisogna fare riferimento al fatto nella **sua concreta materialità indipendentemente dalla sua qualificazione giuridica**: per cui nella materia che ci occupa l’evasione del tributo in sé considerata, è presupposto comune di entrambe le sanzioni.

Vi è, infine, un’ovvia precisazione da fare: il divieto del *bis in idem* sarà violato soltanto quando vi sia anche coincidenza soggettiva, tra la persona coinvolta nel procedimento amministrativo e in quello penale. Conseguenza di ciò è che non sussiste alcuna violazione del principio qualora l’illecito tributario sia commesso nell’ambito di una persona giuridica.

5. Anche la Cassazione Civile sul principio del ne bis in idem.

15 Per un maggiore approfondimento sul tema cfr. M. CAIANIELLO, *ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell’ iva: il rinvio della questione alla Corte Costituzionale*, in diritto penale contemporaneo, 2015.

16 C. eur. Dir. Uomo, Grande Camera, sent. 10 febbraio 2009, *Sergey Zolotukhin c. Russia*.

E' importante, inoltre, segnalare, a dimostrazione della rilevanza e dell'attualità della questione nel nostro ordinamento giuridico, una recente ordinanza¹⁷ di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ad opera della Corte Suprema di Cassazione, sezione tributaria civile. Il caso è opposto rispetto a quelli precedentemente citati, ovvero siamo in presenza, questa volta, di una sanzione penale definitiva e di un procedimento amministrativo in itinere, nei confronti dello stesso soggetto destinatario della sanzione penale ed in relazione agli stessi fatti che furono oggetto del processo penale. Il caso sottoposto al vaglio della Suprema Corte concerneva una sanzione amministrativa pecuniaria della somma di euro 10.200.000,00, emessa dalla Consob nei confronti di un soggetto e di due altre società. In relazione alla condotta illecita di manipolazione del mercato. Nelle more, lo stesso soggetto è stato sottoposto a procedimento penale per i medesimi fatti per i quali gli era stata inflitta la sanzione amministrativa. Processo penale conclusosi con una sentenza di patteggiamento, divenuta definitiva, in base alla quale l'imputato avrebbe dovuto scontare una pena di 3 anni di reclusione. Dunque, ci troviamo dinnanzi ad un caso in cui la sanzione penale presenta i caratteri della definitività, mentre il procedimento amministrativo è ancora in corso di svolgimento (generalmente, accade il contrario, ovvero il procedimento amministrativo giunge più celermente a conclusione rispetto a quello penale). La Corte di Cassazione avrebbe dovuto "sciogliere l'intricato nodo" concernente i rapporti tra il concetto *di ne bis in idem* desumibile dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, e concetto di *ne bis in idem*, in materia di market abuse, come desumibile dal sistema Ue; e, soprattutto, se l'interpretazione di *ne bis in idem* nel *market abuse* fornita dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'unione europea fosse direttamente applicabile nel sistema interno di uno stato membro, nella specie, in Italia. Il giudice

17 Cass. Civ. sez. trib. n. 20675 del 2016.

di legittimità ha ritenuto che, in considerazione della delicatezza e dell'importanza dei temi oggetto della controversia, fosse opportuno formulare specifico quesito interpretativo alla Corte di Giustizia al fine di sciogliere il predetto nodo.

Per questi motivi, visto l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione, dispone il rinvio degli atti alla Corte di Giustizia dell' Ue, formulando le seguenti questioni pregiudiziali:

1. “ se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art.4 prot. n. 7 CEDU, della relativa giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo e della normativa nazionale, osti alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto (condotta illecita di manipolazione del mercato) per cui il medesimo soggetto abbia riportato condanna penale irrevocabile”

2. “ se il Giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del *ne bis in idem*, in base all'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4, prot. n. 7 CEDU, della relativa giurisprudenza della corte europea dei diritti dell'uomo e della normativa nazionale”.

6. Il caso A e B c. Norvegia.

I principi in materia di *ne bis in idem* fin ora indicati devono ritenersi radicalmente mutati alla luce di una recente pronuncia della Grande Camera della Corte Europea dei diritti dell'uomo del 15 Novembre 2016 (caso A e B c. Norvegia), con cui la Corte ha inaspettatamente invertito la rotta circa la compatibilità del doppio binario sanzionatorio con il principio del *ne bis in idem*¹⁸.

Come detto, la costante giurisprudenza della Corte Edu era, fino a quella data, ferma nel ritenere che la previsione, negli ordinamenti interni dei singoli Stati, di un doppio binario sanzionatorio in materia

¹⁸ Corte Europea dei diritti dell'uomo, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11.

penale-tributaria e in tema di *market abuse* violasse il divieto di *bis in idem* sancito dall'art. 4 prot. 7 della Cedu (solo per citare alcuni esempi vedi, il caso Grande Stevans c. Italia; Lucky Dev c. Svezia; Nykanen c. Finlandia ecc.). Con la sentenza in esame la situazione cambia: i due ricorsi, proposti da due cittadini Norvegesi, avevano ad oggetto due sanzioni (la sovrattassa, e la pena detentiva) in relazione ad uno stesso fatto (l'evasione del tributo dovuto con riferimento ai guadagni non dichiarati dai contribuenti). Il contrasto concerneva, innanzitutto, se le sovrattasse potessero essere considerate sanzioni sostanzialmente penali ai fini dell'applicazione del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 4 prot. 7, e, soprattutto, se la disposizione convenzionale citata precludesse soltanto procedimenti consecutivi, o anche procedimenti paralleli per il medesimo fatto. Per quanto riguarda il primo punto, la Corte richiama i noti criteri *Engel*; con riferimento al secondo punto la Corte afferma che non è possibile dedurre dall'art. 4 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa, qualificabile come sostanzialmente penale, per quei fatti di evasione fiscale che è possibile perseguire anche mediante una sanzione *penale tout court*. A tal proposito, la Corte ritiene di dover valorizzare il criterio della "*sufficiently close connection in substance and in time*": in altri termini, affinché non sia violato il divieto di *bis in idem*, è necessario che i due procedimenti paralleli siano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta e, in secondo luogo, che lo Stato preveda dei meccanismi sanzionatori proporzionati e soprattutto prevedibili¹⁹. In queste ipotesi, il divieto di *bis in idem* non è violato poiché è possibile considerare le due sanzioni **come parti di un'unica reazione sanzionatoria apprestata**

19 Per un primo commento alla sentenza vedi, F. VIGANO', *la grande camera della corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in diritto penale contemporaneo, 2016; cfr., altresì, P. DE FRANCESCHI, *ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della "sufficiently close and connection in substance and time"*, in *giurisprudenza penale Web*, 2018, 4.

dall'ordinamento contro l'illecito rappresentato dall'evasione fiscale, e non come due distinti processi per il medesimo fatto.

Dunque, in sostanza, il doppio binario sanzionatorio non contrasta con il divieto *di bis in idem* se :

1) I due procedimenti, svoltisi in parallelo, siano stati in concreto strettamente connessi, sia dal punto di vista **sostanziale sia da quello cronologico**.

2) E' agevolmente prevedibile da parte del cittadino la sua esposizione ad entrambe le sanzioni.

Quando potrà, però, ritenersi sussistente questa "sufficiente connessione", in grado di far apparire i due procedimenti come due aspetti di un'unica risposta integrata dell'ordinamento contro il medesimo fatto illecito ?

Il criterio enucleato dalla Corte Edu appare molto vago e, dunque, rimesso essenzialmente all'interpretazione discrezionale dei singoli giudici nazionali che saranno chiamati, di volta in volta, ad applicarlo nelle fattispecie concrete poste alla loro attenzione. Tuttavia, la Corte stessa si preoccupa di indicare alcuni fattori in presenza dei quali è possibile riscontrate una connessione temporale e sostanziale sufficientemente stretta e, di conseguenza, escludere la violazione del divieto di bis in idem. Vediamoli:

- Se i procedimenti previsti per la violazione abbiano scopi differenti, e abbiano ad oggetto - non solo in astratto ma anche in concreto - profili diversi della medesima condotta antisociale.
- Se la duplicità dei procedimenti sia una conseguenza prevedibile della condotta
- Se i due procedimenti siano condotti in modo da evitare, per quanto possibile, ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, in particolare attraverso una "adeguata interazione tra le varie autorità competenti in modo

da far sì che l'accertamento dei fatti in un procedimento sia utilizzato altresì nell'altro procedimento”

- E, infine, se la sanzione imposta nel procedimento che si concluda per primo sia tenuta in considerazione nell'altro procedimento, in modo che venga in ogni caso rispettata l'esigenza di una proporzionalità complessiva della pena. (§ 133).

Infine, la Corte insiste sulla necessità che tra i due procedimenti sussista anche un collegamento di natura cronologico. Ciò non implica che essi debbano essere condotti in maniera necessariamente e strettamente parallela; ma rende più probabile la violazione convenzionale allorché la possibilità di un secondo procedimento sanzionatorio esponga il cittadino ad una perdurante situazione di incertezza sulla propria sorte (§134). Con quest'ultima precisazione la Corte sembra aprire la strada alla possibilità di escludere la violazione anche nell'ipotesi in cui il secondo procedimento inizi dopo la definitiva conclusione del primo, a condizione che, in virtù del criterio della connessione cronologica imposto dalla Corte, non intercorra un lungo lasso di tempo tra la conclusione di un procedimento e l'inizio dell'altro.

7. Le (più recenti) pronunce in materia di “ne bis in idem” successive al caso A e B.

La Corte di Strasburgo, nella prima pronuncia successiva ad A e B, - **la decisione Johannesson e a.c. c. Islanda, 18.5.2017** - ha effettuato il test della *“sufficiently close connection in substance and time”* ravvisando la violazione del principio, senza però sciogliere i dubbi e le perplessità che questo criterio ha generato.

L'esito negativo del test, ovvero il riscontro della formale e sostanziale autonomia dei due procedimenti e, dunque, la violazione del “ne bis in idem”, ha fatto leva sui profili temporali che hanno connotato i due procedimenti e sull'indipendenza che ha

contraddistinto le rispettive raccolte e le valutazioni delle prove. In particolare, in merito al profilo temporale, la Corte ha sottolineato come i due procedimenti avessero coperto uno spazio di oltre 9 anni, procedendo in parallelo solo per un breve periodo, di poco superiore ad un anno.

L'unica utile indicazione ricavabile da questa pronuncia riguarda il rapporto sussistente tra i diversi indici sintomatici della connessione procedimentale: ai fini dell'integrazione della connessione, è necessaria la presenza cumulativa degli indici sintomatici, sia quelli di carattere sostanziale sia quelli temporali.

Vediamo ora, invece, come si è "disticata" la Corte di Cassazione all'interno del criterio della *sufficiently close connection in substance and time*. In una prima pronuncia del settembre 2017²⁰, il giudice di legittimità si concentra soltanto sul requisito temporale, rilevando una stretta connessione dovuta alla contemporaneità dei due procedimenti, per poi concludere automaticamente che, in forza di ciò, debba ritenersi una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" tra i due procedimenti sanzionatori. Dunque, la Suprema Corte non tiene in debita considerazione gli aspetti sostanziali della connessione, con i relativi indici elaborati dalla Corte Edu. La sentenza in esame sembra quindi affermare una regola opposta rispetto a quella evincibile dalla sentenza Johannesson: secondo la Suprema Corte sarebbe sufficiente il riscontro anche di un solo profilo di correlazione - come nella specie quello cronologico - perché il test abbia un esito positivo.

Tale approccio adottato dalla Cassazione non risulta condivisibile, in quanto, così facendo, si finirebbe per restringere ulteriormente ed eccessivamente l'operatività di un principio fondamentale in materia penale, quale il *ne bis in idem*; ne consegue che appare

20 Cfr. Cass. Pen., sez. I, 22 settembre 2017 n. 6993; per un commento alla sentenza cfr. A. Tripodi, "*ne bis in idem e sanzioni tributarie: la corte di Cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time*", in dir. pen. cont., 3/2018.

indispensabile procedere ad una valutazione ben più ampia e articolata, che non può esaurirsi nell'analisi di un solo profilo tra quelli indicati dai giudici di Strasburgo.

In questo dialogo tra Corti, nazionali e sovranazionali, si inserisce anche la Corte Costituzionale²¹, con una recente pronuncia con la quale la Consulta ha restituito gli atti al giudice rimettente, al fine di valutare la persistenza dei dubbi di legittimità, alla luce dei più recenti arresti della giurisprudenza europea in tema di *ne bis in idem*.

La pronuncia della Corte ha tratto origine dall'ordinanza di rinvio del Tribunale di Monza²², che aveva sollevato una questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. "nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo una sanzione di carattere sostanzialmente penale", per violazione dell'art. 117 comma 1 della Costituzione, in relazione all'articolo 4 del Protocollo 7 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (Cedu).

Nel caso oggetto di rimessione alla Corte costituzionale, erano stati attivati due distinti procedimenti per il medesimo fatto (illecito fiscale di omessa dichiarazione) e nei confronti del medesimo soggetto: il primo, in sede amministrativa per violazione dell'art. 1 co. 1 e dell'art. 5 comma 1 del d.lgs. n. 471/1997, il secondo in sede penale ex art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000.

Il Tribunale di Monza prende atto che all'imputato era già stata inflitta, in via definitiva, una sanzione amministrativa-tributaria pari al 120% delle imposte evase, e tale sanzione, in forza della sua

21 V. Corte Cost., n. 43/2018; per un commento sulla sentenza cfr., Ilaria Mola, *reati tributari e ne bis in idem: secondo la Consulta il doppio binario sanzionatorio è conforme al "diritto vivente europeo"*, in *filodiritto*, 8 maggio 2018.

22 Tribunale di Monza, ordinanza 30 giugno 2016, n. 236.

evidente afflittività, doveva essere qualificata come sostanzialmente penale ai sensi dell'art. 7 Cedu. Di conseguenza, il secondo giudizio penale per il medesimo fatto avrebbe violato l'articolo 4 protocollo 7 Cedu, che sancisce il divieto di *bis in idem*.

Il Tribunale di Monza ha motivato la richiesta di intervento additivo da parte della Corte Costituzionale sull'assunto secondo cui la lettera dell'art. 649 del codice di rito penale non consente di sospendere la celebrazione del secondo giudizio se non in presenza di una sentenza o di un decreto penale, divenuti irrevocabili; in tutte le altre ipotesi, quindi anche in presenza di una sanzione amministrativa avente - secondo i c.d. *Engel criteria* - natura sostanzialmente penale, dovrebbe celebrarsi il secondo giudizio in violazione del divieto di *bis in idem*, come elaborato dalla consolidata giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

Sulla base del mutamento dell'interpretazione della normativa interposta (art. 4 prot. 7 Cedu), sopravvenuto all'ordinanza di rimessione per effetto della citata pronuncia A e B contro Norvegia della Corte Edu, la Corte Costituzionale ha ritenuto di dover ritrasmettere gli atti al Tribunale di Monza. Nella sentenza della Corte, infatti, si legge espressamente: "*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*". Invece, laddove non si potesse ravvisare alcuna connessione tra i due procedimenti, verrebbero nuovamente in rilievo tutti i profili di contraddittorietà che il sistema del doppio binario genera tra l'ordinamento nazionale e la Cedu. La Consulta, a questo punto, oltre a rimettere gli atti al tribunale di Monza quale giudice *a quo*, ha lanciato un monito al legislatore, affinché intervenga sul punto e vi ponga rimedio.

Infine, merita un cenno una recentissima sentenza della Corte di Cassazione (Cass. pen. n. 52142/2018) che, a quanto consta, si tratta dell'ultimo intervento, in ordine di tempo, in tema di "*ne bis in idem*".

La terza sezione penale della Cassazione ha accolto il ricorso presentato da un contribuente condannato alla sanzione pecuniaria di 30.000 euro (in sostituzione di una pena detentiva di 4 mesi) per il mancato versamento di quasi 360.000 euro di Iva. Tra i motivi di ricorso veniva sollevata la violazione del divieto di "*bis in idem*", in quanto, per gli stessi fatti, l'imputo era già stato destinatario in via definitiva di una sanzione tributaria equivalente al 30% dell'importo del tributo non versato, con la conseguenza che il procedimento penale non avrebbe dovuto (e potuto) proseguire il suo corso. Tale sentenza condivide e richiama il percorso logico-motivazionale sostenuto dalla Consulta con la sentenza n. 43 del 2018, che rappresenta un "netto avallo" alla recente interpretazione, fornita dalla Corte Edu, circa il principio del "*ne bis in idem*".

Secondo la Corte vi è un allargamento dei margini di discrezionalità a disposizione dell'autorità giudiziaria chiamata a valutare, caso per caso, la sussistenza o meno della connessione materiale e temporale tra procedimento penale e amministrativo. Mentre in passato - afferma la Corte - l'autonomia del processo tributario e di quello penale escludeva in radice che questi potessero sottrarsi al divieto di "*bis in idem*"; oggi, invece, l'autorità giudiziaria deve procedere valorizzando quanto affermato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo con la sentenza A e B contro Norvegia del 2016.

8. Quali le possibili soluzioni ?

Per prevenire la violazione di un principio Convenzionale, quale quello del *ne bis in idem*, in dottrina ed in giurisprudenza sono state prospettate diverse soluzioni.

La giurisprudenza, da un lato, in un primo momento, ha ritenuto che il doppio binario, in caso di omesso versamento di ritenute certificate, ma il principio vale anche con riferimento al caso di omesso versamento iva e indebita compensazione, non viola la garanzia del *ne bis in idem*, poiché l'illecito amministrativo tributario non può essere considerato sanzione penale, in quanto difetta del requisito della gravità. La Corte a tal proposito precisa che oggetto del caso Grande Stevens erano delle sanzioni irrogate dalla Consob che, a differenza delle sanzioni amministrative-tributarie, possiedono un grado di severità tale da farle rientrare nella materia penale²³. Interpretazione, questa della Corte, non del tutto condivisibile se si considera che la Corte Edu nel caso *Nykanen c. Finlandia* ha ritenuto violato *il ne bis in idem* in presenza di una tenue sanzione amministrativa prevista dall'ordinamento finlandese. Inoltre, non bisogna dimenticare l'interpretazione fornita dalle Sezioni Unite del 2013, precedentemente richiamata, secondo cui tra l'illecito amministrativo e i reati di omesso versamento non sussiste un rapporto di specialità, bensì di progressione criminosa, che giustificerebbe l'applicazione di entrambe le sanzioni²⁴.

Una soluzione plausibile ma, forse, troppo utopica, potrebbe essere individuata nella rinuncia da parte dell'amministrazione finanziaria al suo potere di agire in presenza di una violazione costituente anche reato; ovvero, una volta accertato un omesso versamento superiore alla soglia di rilevanza penale, l'amministrazione finanziaria dovrebbe limitarsi a trasmettere gli atti alla Procura della Repubblica senza irrogare le sanzioni amministrative. Infine, si ritiene che il modo più sicuro per assicurare il rispetto dell'art. 4 protocollo 7 della Cedu sarebbe la previsione di un meccanismo in grado di unificare, in qualche stadio

23 Cass. Pen. sez. III, sent. 8 aprile 2014 (dep. 15 maggio 2014) n. 20266.

24 Per un maggiore approfondimento sul tema vedi: L. TROYER - S. CAVALLINI, *elusione progressione criminosa e specialità due passi avanti su tre topoi in materia penal-tributaria*, in *diritto penale contemporaneo*, 2014.

della procedura, i due procedimenti sanzionatori, in modo tale da garantire l'irrogazione delle differenti sanzioni da parte di un'unica autorità e nell'ambito di un unico processo. Tuttavia, una soluzione soddisfacente avrebbe dovuto essere individuata dal legislatore, il quale, invece, con il d.lgs. 158 del 2015 ha preferito non prendere una posizione netta sul tema, nonostante, all'epoca della riforma, il dibattito fosse già in atto, stante le numerose sentenze delle Corti internazionali e nazionali intervenute sul punto. Vi è solo un aspetto della riforma, come si ricordava nei paragrafi precedenti, che pare aver preso posizione sul tema del doppio binario penale-amministrativo. Il riferimento è alle nuove cause di non punibilità di cui all'art.13 d.lgs. 74 del 2000, le quali, con riferimento ai reati di cui all'art. 10 bis 10 ter e 10 quater, a determinate condizioni ed in presenza del pagamento del debito tributario, escludono la punibilità.

Tutti questi tentativi ermeneutici, giurisprudenziali e dottrinali, volti a salvaguardare il principio del *ne bis in idem*, potrebbero essere vani alla luce della citata pronuncia della Grande Camera della Corte Europea dei diritti dell'uomo del 15 Novembre 2016²⁵, la quale, come visto, a determinate condizioni, ammette la compatibilità con la Convenzione del c.d. "doppio binario".

A conclusione di questo lavoro, si ritiene utile richiamare alla memoria il valore della Cedu nel nostro ordinamento: la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, così come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, assume, nell'ordinamento degli Stati aderenti, rango di norma interposta, tra la costituzione e la legge ordinaria. Dunque, in caso di contrasto tra una legge ordinaria e una disposizione della convenzione, laddove non sia possibile un'interpretazione conforme da parte del giudice nazionale,

²⁵ Corte Europea dei diritti dell'uomo, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11.

è necessario sollevare questione di legittimità costituzionale per il tramite dell'art. 117 comma 1 Cost., il quale sancisce che " la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali."

Giuseppe Palasciano