

*Centro di Diritto Penale Tributario*

*Torino, 15 febbraio 2019*

Buonasera a tutti.

Principalmente, Vi ringrazio per l'invito e per l'opportunità concessami.

Porto i saluti di mio padre, che ha giustificato l'assenza odierna in quanto dovrà relazionare a breve a nome del Centro sia a Cosenza che a Catanzaro, e Vi porto i saluti del Gruppo calabrese del Centro di Diritto Penale Tributario.

Il tema oggetto del mio intervento riguarda il c.d. doppio binario sanzionatorio penale tributario ed il principio del "ne bis in idem". Si tratta di un tema, come è noto, molto importante e, soprattutto, molto attuale. Infatti, sul punto è ancora in corso un **dialogo fra Corti sia nazionali che internazionali**. Basti pensare che nel giro di pochi anni si sono pronunciate due volte le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (con le sentenze gemelle del 2013), le quali, escludendo il principio di specialità, hanno ritenuto che tra illecito amministrativo e illecito penale vi fosse una **progressione criminosa**, giustificando così la contemporanea applicazione di entrambe le sanzioni; è stato oggetto, altresì, di molteplici pronunce della Corte Edu, di cui due rese dalla Grande Camera: la sentenza Zolotukhin c. Russia del 2009, la quale ha definitivamente stabilito che per *idem factum* non debba farsi riferimento alla qualificazione giuridica (c.d. idem giuridico), bensì allo stesso fatto storico/materiale (idem naturalistico); e la sentenza A. e B. c. Norvegia del 2016 con la quale la Corte ha mutato orientamento rispetto a quello più rigoroso assunto nelle precedenti pronunce.

Non è mancato l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione europea, essendo il principio del *ne bis in idem* garantito anche dall'art. 50 della Carta di Nizza.

Infine, di recente si è pronunciata anche la Corte Costituzionale italiana rimandando gli atti al giudice *a quo* al fine di valutare l'intervenuto mutamento giurisprudenziale in seno alla Corte Edu.

Il principio del *ne bis in idem* gode di una tutela multilivello: è sancito, a livello nazionale, dall'art. 649 c.p.p. e a livello sovranazionale dal art. 4 prot. 7 della Cedu e dall'art. 50 della Carta di Nizza dell'Unione europea.

Il problema, come è noto, sorge con riferimento al c.d. **ne bis in idem processuale**, ovvero il divieto di essere sottoposti ad un secondo giudizio per uno stesso fatto per il quale è già intervenuta una pronuncia definitiva. Infatti, per quanto riguarda il **c.d. ne bis in idem sostanziale**, gli artt. 19 e 21 del d.lgs. 74 del 2000 offrono apparentemente una soluzione al problema. In particolare, l'art. 19 enuncia il principio di specialità, secondo cui *“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”* ed in genere la sanzione speciale dovrebbe essere quella penale, in considerazione del fatto che presenta degli elementi specializzanti rispetto alla sanzione amministrativa, quali, il dolo specifico e le soglie di punibilità. L'art. 21, invece, al co. 1 specifica che *“l'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato”*. Tali sanzioni, però, - sancisce il co. 2 - *“non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'art. 19, co. 2, (quindi nei confronti delle persone fisiche) salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi”*. Alla luce di tali disposizioni normative, dunque, non dovrebbe porsi un problema di cumulo di sanzioni penali e amministrative. Anche se, come detto, la Suprema Corte nelle due sentenze gemelle sopra citate, a discapito del principio di specialità, ha ritenuto che tra illecito penale e illecito amministrativo sussistesse un rapporto di **“progressione criminosa”**, con conseguente applicazione di entrambe le sanzioni.

Sul piano processuale, invece, l'art. 20, rubricato *“rapporti tra procedimento penale e processo tributario”*, sancisce l'autonomia tra i due procedimenti: *“il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento*

*comunque dipende la relativa definizione*". Questa disposizione comporta la possibilità che si instaurino due procedimenti aventi ad oggetto gli stessi fatti, o, comunque, che abbia inizio un secondo procedimento su quei fatti già oggetto di sentenza definitiva. Questa situazione si verifica spesso, ma non solo, con riferimento ai reati di cui agli artt. 10 bis (omesso versamento di ritenute dovute o certificate), 10 ter (omesso versamento di iva) e gli illeciti amministrativi previsti dall'art. 13 d.lgs. 471 del 1997, che reprimono con una sanzione formalmente amministrativa - ma nella sostanza avente carattere penale - condotte pressoché identiche a quelle punite dalle disposizioni penali-tributarie sopra richiamate.

Al fine di valutare la compatibilità del nostro sistema penale-tributario con il principio del *ne bis in idem* convenzionale di cui all'art. 4 prot. 7 Cedu, così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, occorre prendere le mosse da due punti fondamentali: innanzitutto, bisogna determinare i confini che, secondo la giurisprudenza della Corte Edu, costituiscono la ***matière pénale***, al fine di comprendere ciò che, al di là delle "etichette" formali, 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***<sup>1</sup>:

1. la qualificazione giuridica della violazione nell'ordinamento nazionale (che non costituisce criterio decisivo);
2. la natura effettiva della violazione;
3. 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**.

Il secondo passaggio per stabilire se sussista una violazione del divieto del *bis in idem*, dopo aver verificato la natura sostanzialmente penale delle

---

<sup>1</sup> C.eur.dir.uomo, Grande Camera, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. paesi bassi*.

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 Zolotukhin c. Russia*<sup>2</sup>, 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**: ciò che conta è il *c.d. idem naturalistico* (dunque, il fatto storico oggetto delle due imputazioni) e non il *c.d. idem legale*.

Stante questi presupposti, 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 episodio.

Infatti, per molto tempo, 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*. Basti pensare ai noti casi *Nykanen c. Finlandia*, *Lucky Dev c. Svezia*, *Kiiveri c. Finlandia* e *Grande Stevens c. Italia*<sup>3</sup>. In quest'ultimo caso la Corte ha ritenuto incompatibile con il principio del *ne bis in idem* convenzionale il sistema sanzionatorio italiano previsto dal T.U.F., per la repressione degli illeciti di manipolazione del mercato (o *market abuse*).

Tuttavia, il principio ivi stabilito è pacificamente estensibile anche al sistema sanzionatorio penale-tributario.

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

---

<sup>2</sup> C. eur. Dir. Uomo, Grande Camera, sent. 10 febbraio 2009, *Sergey Zolotukhin c. Russia*.

<sup>3</sup> *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*.

compatibilità del doppio binario sanzionatorio con il principio del *ne bis in idem*<sup>4</sup>.

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

---

<sup>4</sup> Corte Europea dei diritti dell'uomo, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11.

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 riscontrare 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.

La Corte di Strasburgo, nella prima pronuncia successiva ad A e B, - **la decisione Johannesson e altri 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 "distribuita" la Corte di Cassazione all'interno del criterio della *sufficiently close connection in substance and time*. In una prima pronuncia del settembre 2017<sup>5</sup>, il giudice di legittimità si concentra soltanto sul requisito temporale, rilevando una stretta connessione

---

<sup>5</sup> 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.

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 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.

Giuseppe Palasciano