

ROBERTO SUCCIO*

IL DIVIETO DI *BIS IN IDEM*
NEL SISTEMA REPRESSIVO PENALE TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. Premessa e cenni al sistema sanzionatorio eurounitario. - 2. Evoluzione del sistema e prime soluzioni delle antinomie: il principio di specialità e le previsioni del d.lgs. n. 74 del 2000. - 3. La Sentenza *CEDU* A. e B. *vs* Norvegia, dopo le premesse del giudice di legittimità italiano e i primi tentativi di chiarimento della corte costituzionale. - 4. I fatti del processo nel caso A. e B. *vs* Norvegia: argomentazioni di partenza e conclusioni della *CEDU*. - 5. La *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque quale prima conclusione critica. - 6. Il concetto di *sufficiently close connection ... in substance and in time* nelle argomentazioni barricate della Corte di Cassazione e nelle perplessità del giudice delle leggi. - 7. Lo sviluppo logico-giuridico delle considerazioni svolte dalla *CEDU* nel caso A & B *vs* Norvegia. - 8. Le recenti conclusioni dell'Avvocato generale della Corte UE sul tema in oggetto. - 9. Riflessioni conclusive.

1. *Premessa e cenni al sistema sanzionatorio eurounitario*

L'irruzione nel sistema giuridico interno dei principi affermati dalla Corte EDU sul tema in oggetto rappresenta sicuramente una delle più rilevanti novità e complessità degli ultimi decenni¹.

Il fenomeno porta la giurisprudenza (o meglio le giurisprudenze delle Corti interessate), la dottrina² e il legislatore a interrogarsi sulla

* Consigliere presso la Suprema Corte di Cassazione.

¹ Sottolineano la portata innovativa sul sistema sanzionatorio G. FLORA, *Ne bis in idem "europeo" e sistema sanzionatorio tributario: devastante tsunami o vento che spazza le nuvole?*, *Rass. Trib.*, n. 4 del 2016, p. 1001 e G. PARONI PINI, *Corte Europea dei diritti dell'uomo: la grande camera detta i limiti di applicabilità del principio del ne bis in idem*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 6 – 2016; parla di "forza dirompente anche per il nostro sistema" la dottrina tributaria; così A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio domestico*, in *Rass. Trib.*, n. 5 del 2014, p. 116.

² Evidenziano la varietà con le quali esso si declina B. VAN BOCKEL, *The ne bis in idem principle in EU Law*, Kluwer, 2010, ma si legga anche P. OLIVER e T. BOMBOIS, *Ne bis in idem en droit Européen: un principe à plusieurs variantes*, *Journal de droit Européen*, 2012, pp. 266 a 272, e J. TOMKIN, *Article 50, Right not to be tried or punished twice in*

funzione delle azioni della pubblica amministrazione, le quali, in materia tributaria, devono essere idonei al raggiungimento dell'obiettivo perseguito arrecando al contempo il minor pregiudizio o sacrificio possibile all'individuo e al suo patrimonio di diritti e posizioni giuridiche meritevoli di tutela.

Ciò determina l'esigenza di trovare un delicato bilanciamento fra diversi interessi contrapposti secondo un principio di proporzionalità.

Nel caso delle sanzioni ed in particolare di quelle non penali, il principio di proporzionalità ha una particolare funzione - che risulta fondamentale - consistente nel prevedere che esse si basino sulla gravità del comportamento e della violazione posta in essere e non eccedano quanto necessario al fine di garantire il raggiungimento di un triplice obiettivo.

A riprova della natura pluralista, quanto alle fonti, del nostro ordinamento, ritengo si possa segnalare sin da subito come sia proprio la triplicità dell'obiettivo ad essere disegnata dalle Corti, non solo dal giudice interno, anche di Legittimità, da quello delle Leggi, o da quello Eurounitario, ma dalle pronunce di tutte le Autorità tra di loro integrate e lette complessivamente, almeno per quanto possibile.

A tal situazione di pluralismo delle fonti, peraltro, segue una evidente incertezza nei risultati applicativi delle disposizioni interpretate, alla quale dovrebbe a questo punto porre mano il legislatore per introdurre elementi di ordine e certezza in un sistema che ogni giorno diviene sempre meno sistematico.

Il primo obiettivo certamente presidiato dal diritto repressivo (o meglio sanzionatorio) sia esso amministrativo che penale è quello dell'esatta e tempestiva riscossione dell'imposta diretta come dell'IVA³.

È la Corte di Cassazione⁴ ad aver recepito e insegnato da tempo con chiarezza tale principio affermando, sia pure nel quadro dei principi generali e delle libertà fondamentali dell'ordinamento

criminal proceedings for the same criminal offence, in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER, e A. WARD, *The EU Charter of Fundamental Rights: a commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, pp. 1373 a 1412.

³ Corte UE causa C-299/86 vedila su www.curia.eu

⁴ Cass. sent. n. 20771 dell'11 settembre 2013 vedila in www.finanze.it

comunitario pertanto, che agli Stati membri è consentito servirsi delle sanzioni allo scopo di rendere più efficace la riscossione dell'IVA.

Il secondo e il terzo obiettivo sono costituiti rispettivamente dall'adempimento degli obblighi formali – che all'esatta riscossione del tributo è obbligo strumentale non eliminabile – e dal contrasto all'evasione dell'imposta; tutti e tre i sopra indicati obiettivi vanno perseguiti evitando le sopra sproporzioni repressive.

La Corte di giustizia Europea⁵ ha affrontato da tempo in termini generali il problema, mostrando di condividere il cennato principio di proporzionalità; nell'esaminare se la violazione inosservanza di obblighi contabili ai fini dell'inversione contabile IVA potesse essere validamente sanzionata col diniego del diritto a detrazione in caso di applicazione del regime dell'inversione contabile ai sensi degli artt. 18, n. 1, lett. *d*), e 22 della VI direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2000/1, ha ritenuto che osti alla sesta direttiva per violazione della proporzionalità una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto che sanzionava negando la detrazione un'inosservanza dell'inversione contabile. Tale effetto risulta reazione eccessiva del sistema, di fronte pure alla violazione che merita repressione, in quanto eccedente il

⁵ Si veda Corte UE sent. *Ecotrade*, causa C. 96/07 del 8 maggio 2008 pure su www.curia.eu; in questo caso, si discuteva se l'inosservanza di obblighi contabili ai fini dell'inversione contabile iva, potesse essere validamente sanzionata col diniego del diritto a detrazione in caso di applicazione del regime dell'inversione contabile ai sensi degli artt. 18, n. 1, lett. *d*), e 22 della VI direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2000/1. La CGCE ha ritenuto che ostasse alla sesta direttiva per violazione della proporzionalità quella prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto diretta a colpire proprio l'inosservanza della prescritta inversione contabile, dal momento che così facendo si andava oltre il conseguimento dell'obiettivo del corretto adempimento degli obblighi previsto dall'art. 22, n. 7 della sesta direttiva. Anche nella sent. Corte di giustizia *Hannl Hofstetter* C-91/02 del 2003, il giudice europeo ha attribuita rilevanza proprio al carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo delle sanzioni per decidere in ordine alla loro compatibilità con il diritto dell'Unione. Per una disamina analitica della giurisprudenza euronitaria si veda F. AMATUCCI, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. e prat. Trib.*, n. 2 del 2015, pp. 27-41.

necessario per conseguire l'obiettivo del corretto adempimento degli obblighi previsto dall'art. 22, n. 7 della sesta direttiva⁶.

Fermo quindi il rilievo che si attribuisce al principio, va però tenuto presente che nel settore IVA, in cui maggiormente interviene la giurisprudenza Corte di Giustizia ritenendo applicabile la proporzionalità, non è previsto dal diritto dell'unione un sistema sanzionatorio comune in caso di inosservanza degli obblighi presi in considerazione nelle direttive ed ai quali soggiacciono i soggetti passivi di imposta, in quanto ciò spetta ed è formalmente di competenza dei singoli Stati membri.

Quindi, sul punto la Corte può e deve solo limitarsi a porre un freno all'iperrigorsimo sanzionatorio ove esso violi in concreto il principio di proporzionalità, non a indicare direttamente precise modalità di confezionamento del sistema sanzionatorio e di dosimetria delle sanzioni *secundum eventum* da irrogarsi.

Sul fronte della produzione legislativa, va segnalato come la legge delega per la riforma fiscale n. 23 del 11 marzo 2014 abbia previsto, all'art. 8, 1° comma, che il Governo proceda, fra l'altro, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti. Come vedremo, le risultanze dell'esercizio di tal delega non hanno portato un contributo legislativo alla soluzione del problema, in quanto in concreto detto potere non è stato sul punto, in concreto, esercitato dal legislatore delegato.

2. *Evoluzione del sistema e prime soluzioni delle antinomie: il principio di specialità e le previsioni del d.lgs. n. 74 del 2000*

Il diritto sanzionatorio (nel quale possiamo ricomprendere, dal punto di vista sistematico e per finalità definitorie sia le sanzioni penali tributarie che quelle non penali tributarie, o amministrative) risale

⁶ Anche nella nella sent. Corte UE Hannl Hofstetter C-91/02 del 2003 è attribuita rilevanza al carattere effettivo, proporzionato e dissuasivo delle sanzioni; la si veda ancora su www.curia.eu

certamente - quanto alla prima disciplina positiva moderna - alla legge 7 gennaio 1929, n. 4⁷.

Con essa viene introdotto il criterio dell'alternatività tra i due tipi di sanzioni, prevedendo all'art. 3 che le "leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato sorga per il trasgressore l'obbligazione al pagamento di una somma, a titolo di pena pecuniaria a favore dello Stato".

Solo con l'art. 10 del decreto legge 10 luglio 1982, n. 429 (convertito con la legge n. 516 del 1982), viene innovato il sistema prevedendo – al contrario - che l'applicazione delle sanzioni penali previste da detto provvedimento non escluda l'applicazione delle sanzioni amministrative.

Tale previsione mostra di non tener in minimo conto la quasi coeva legge 24 novembre 1981, n. 689, recante la disciplina generale delle sanzioni amministrative; anzi, data la situazione anche temporale della sua introduzione è lecito ritenere che i due articolati normativi siano del tutto separati ed autonomi. L'ultimo citato, pare, nell'adottare il criterio di specialità, prevedere che quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale, non troverebbe applicazione alle sanzioni tributarie. Tali sanzioni, stante la particolare rilevanza dell'interesse tutelato – quello di dissuadere adeguatamente il contribuente che intenda sottrarsi all'obbligo di adempiere al dovere di contribuzione - sarebbero regolate solo ed esclusivamente dalla disposizione propriamente inserita in quell'ordinamento.

Il principio del *ne bis in idem*, nel delimitare la sfera applicativa del principio di specialità operante nel nostro sistema sanzionatorio, opera quindi un doppio *step* logico.

⁷ Per un inquadramento generale leggasi A. GIOVANNINI, *Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, p. 862; S. MATTEINI CHIARI, *Reati e illeciti amministrativi in materia tributaria - il principio di specialità*, in *Giur. di Merito*, 2004, p. 819. In giurisprudenza, v. le celebri sentenze "gemelle" a Sez. un., Cass. pen., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato, e Cass. pen., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, Romano, in *www.penalecontemporaneo.it*, 18 settembre 2013, con note di A. VALSECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo*; e di A. CIRAULO, *La punibilità degli omessi versamenti dell'Iva e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*, in *Cass. Pen.*, 2014, p. 38.

Dapprima esso recupera e valorizza, per non dire che introduce per la prima volta, il principio della legge n. 689 del 1981 nel sistema delle sanzioni tributarie; quindi si appropria della ratio di tal principio – quella di evitare il cumulo di sanzioni amministrative e penali per la medesima condotta in capo allo stesso soggetto – previa verifica della sussistenza di situazioni di “doppia sanzione penale” che possono rilevare anche in forza di riqualificazione della sanzione amministrativa. Tale operazione di riqualificazione prevede e consente di far prevalere la sostanza rispetto alla forma o qualificazione giuridica precedente, meramente nominalistica⁸.

Osservando l’evoluzione del sistema penale tributario, ritengo si possa sostenere che la riforma del sistema penale tributario ad opera del decreto legislativo n. 74 del 2000, nel disciplinare sanzioni di tipo diverso nel settore tributario è stata in via di tendenza prossima ai principi della legge n. 689 del 1981, sia pur risultando ampiamente perfettibile quanto a procedimento logico-interpretativo e risultati del medesimo.

L’art. 19 di tal decreto pare infatti assai simile al disposto dell’art. 9 della suddetta legge; vero è però che il seguente art. 20 impone che il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possano essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti oppure fatti dal cui accertamento dipende la relativa definizione. Analogamente ai sensi degli artt. 3 e 479 c.p.p., non può sospendersi il processo penale in attesa della definizione di quello tributario, stanti anche i limiti probatori relativi a tale secondo processo.

Sino a oggi quindi, l’accertamento e l’irrogazione delle sanzioni in esame si è svolto sempre secondo un c.d. “doppio binario”⁹, con

⁸ Si ricordi che l’art. 9, L. n. 689 del 1981 prevede che «quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, o da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale» inoltre, l’art. 19, D.lgs. n. 74 del 2000 stabilisce: «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».

⁹ Il principio della reciproca indipendenza (c.d. doppio binario) caratterizza quindi nel nostro ordinamento i rapporti tra contenzioso tributario da una parte e processo penale/tributario dall’altra (d.lgs. n. 74 del 2000, art. 20, e art. 64 c.p.p.); segnalava le

conseguente irrilevanza del giudicato tributario – che non ha alcuna efficacia automatica e vincolante per il tribunale penale, a differenza di quanto avveniva prima del decreto legge n. 429 del 1982, allorché vigeva la regola della pregiudiziale tributaria; con correlata irrilevanza del giudicato penale quanto ad efficacia nel processo tributario.

Sul punto rileva in concreto anche l'art. 654 c.p.p., in forza delle limitazioni probatorie alle quali soggiace il secondo sistema processuale sopra richiamato.

L'art. 21, dopo aver stabilito al primo comma che l'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato, aggiunge, al secondo comma, 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 con sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

Ne deriva quindi che se il giudice penale condanna l'imputato, allora le sanzioni amministrative dovrebbero essere in concreto non irrogabili, quindi inesequibili; mentre esse riprendono il loro corso procedimentali, quindi possono essere irrogate, se l'imputato viene assolto.

Così stando le cose, appare allora innegabile che il giudicato formatosi nella sede penale finisce per rivestire in concreto un'efficacia quasi vincolante rispetto al procedimento o al processo tributario che ne sia conseguito in ordine alla concreta applicazione delle sanzioni amministrative, in aperta contraddizione con l'autonomia dei rispettivi procedimenti e processi che pare invece disposta – anzi imposta – dal dettato dell'art. 20 già richiamato.

Si pensi per esempio al caso in cui il procedimento o il processo tributario risultano definiti con l'accertamento di un'imposta evasa di entità inferiore al minimo edittale e con irrogazione delle relative sanzioni amministrative; tuttavia esse restano inesequibili se il giudice penale addviene alla condanna del contribuente per aver a sua volta e viceversa accertato un'imposta dovuta superiore al minimo edittale. Ne discende la necessità di ritenere che è sempre speciale la norma penale

criticità F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del doppio binario nei rapporti tra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 32.

e, per l'altro, di attribuire efficacia preminente e decisiva al giudicato penale.

Si è detto del principio di specialità, come introdotto nel sistema che qui rileva dall'art. 13 del D. Lgs. N. 74 del 2000, anche se con conseguenze ridotte quanto alle concrete modalità di applicazione. In tal disposizione si configurava sino a poco fa come circostanza attenuante in punto pena per i delitti di cui al suddetto decreto il pagamento, prima dell'apertura del dibattimento di fronte al giudice penale di primo grado, dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi, pagamento che poteva esser effettuato anche a seguito delle procedure conciliative o di accertamento con adesione, incluso il versamento delle somme dovute a titolo di sanzioni amministrative. Esse in concreto, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19, comma 1 sopra richiamato, diverrebbero non solo applicabili ma addirittura – in una sorta di situazione di “pessima sorpresa” per l'imputato, necessariamente da versarsi.

Pare evidente come l'applicazione qui fatta dalla disposizione del principio di specialità porti a conseguenze insoddisfacenti: il pagamento delle sanzioni amministrative congiuntamente all'applicazione delle sanzioni penali discende da un atto volontario, mentre il principio di specialità costituisce rapporto logico prima ancora che giuridico tra disposizioni. La volontà del reo deve rimanere fatto esterno e irrilevante, non assumere funzione di pivot del sistema, che in sua assenza resta bloccato e inoperante.

A riprova di ciò, è intervenuto il decreto legislativo n. 158 del 2015 che, con la nuova formulazione dell'art. 13 e nei limiti e alle condizioni ivi fissati, prevede la trasformazione dell'integrale pagamento dei debiti tributari, ivi comprese le sanzioni amministrative, in causa di non punibilità per i reati di cui agli articoli 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*; con la conseguenza che ad essere applicata è una sola sanzione e si evita così il cumulo con la sanzione penale¹⁰.

¹⁰ Sulla disposizione in esame si è pronunciata la Corte Costituzionale, (ord. 112 del 2016, vedila in www.cortecostituzionale.it) disponendo la restituzione degli atti al giudice remittente, essendo mutato il quadro normativo essendo infatti nelle more intervenuto il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1, Legge 11 marzo 2014, n. 23), che ha innovato da un punto di vista sistematico il rapporto tra gli illeciti penali e amministrativi in questione, modificando alcune delle disposizioni prese in considerazione dal tribunale

Peraltro, può quantomeno dubitarsi della bontà della soluzione, in quanto non può certo l'ordinamento, creatore di vicende eteroclitiche, imporre la soluzione "a pagamento" ove il pagatore dell'antinomia – che si grava di un vero e proprio onere economico – sia diverso dal creatore della stessa e debba, per risolverla, fare acquiescenza a un provvedimento accertativo.

La disposizione, invero, pare più diretta a favorire la riscossione "spontanea" (si passi l'espressione) che non a soddisfare esigenze punitive dello Stato e men che meno a tutelare i diritti del contribuente.

Per tutti gli altri reati invece – e, comunque, quando non opera il novellato articolo 13 – il successivo art. 13-*bis* ha tenuto ferma la configurazione del pagamento omnicomprensivo (ossia esteso anche alle sanzioni amministrative) come mera circostanza attenuante; sicché, in tutti questi casi, continua a profilarsi la deroga al principio di specialità che ho ritenuto di poter ravvisare nell'applicazione di entrambi i tipi di sanzioni.

Ancora a valere come premessa al tema principale, va ricordato che le considerazioni sopra svolte non dovrebbero rilevare ove il soggetto agente sia legale rappresentante di una persona giuridica munita di autonomia patrimoniale perfetta e personalità giuridica (quindi una società di capitali) in quanto come previsto in ultimo dal D. L. n. 269 del 2003 in tal caso le sanzioni – per le condotte da questi tenute in tale veste – sarebbero in quel caso irrogate in via generale solo a carico del soggetto rappresentato¹¹.

Resta peraltro da indagare, sul punto, quanto influisca quella giurisprudenza della Corte di cassazione¹² che nel trattare la

bolognese per ravvisare la violazione e, segnatamente, quelle di cui agli artt. 10-ter e 13, D.Lgs. n. 74/2000, introducendo fra l'altro una causa di non punibilità per il caso del pagamento dell'imposta dovuta e delle sanzioni amministrative, sicché, in relazione a tali innovazioni sistematiche spettava al giudice valutarne le complesse ricadute nel giudizio, specie in termini di rilevanza.

¹¹ In tal senso le Concl. Avv. Gen. Di fronte alla Corte UE, 12-01-2017, n. 217/15, nel procedimento di rinvio pregiudiziale disposto dal Tribunale di S. Maria Capua Vetere; vedile in www.curia.eu.

¹² Cass. 24 luglio 2014, n. 16848, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 37. Autorevole dottrina nota come tal pronuncia si ponga "in ipotetica radicale rotta di collisione con la legislazione e giurisprudenza internazionale più recente (e vincolante)"; così A. MARCHESELLI, *Motivazioni tributarie e un "morto che cammina": il doppio binario sanzionatorio tributario*, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 2886.

responsabilità del rappresentante di una persona giuridica per le violazioni commesse nell'interesse dell'ente, in rapporto con la pregressa condanna penale, ritiene che “il soggetto, qualificato o meno come rappresentante della società, può rispondere a titolo di solidarietà (art. 98 d.p.r. n. 602/1973) delle sanzioni amministrative tributarie irrogate alla società senza che a ciò osti la sua condanna penale per i reati corrispondenti”.

3. *La Sentenza CEDU A. e B. vs Norvegia, dopo le premesse del giudice di legittimità italiano e i primi tentativi di chiarimento della corte costituzionale*

La Corte EDU, nella composizione in Grande Camera, quindi con la massima autorevolezza consentitale, ha affermato di recente¹³ 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 decisione impone una ulteriore riflessione meditata sulla compatibilità del doppio binario sanzionatorio sia con il diritto convenzionale contenuto nella CEDU sia con il sistema unionale.

La questione infatti non è più risolvibile solo alla luce della giurisprudenza precedente, consistente nella sola nota pronuncia della Corte EDU in materia di art. 4 prot. 7 CEDU¹⁴, e in particolare da *Grande Stevens c. Italia*, del 2014¹⁵.

¹³ Sent. CEDU, *A. e B. c. Norvegia*, 15 novembre 2016, ricorsi riuniti n. 24130/11 e n. 29758/11), vedila in www.curia.eu,

¹⁴ Si legga in tema S. ALLEGREZZA, *Sub Art. 4, Prot. 7*, in S. BARTOLE, P. DE SENA, V. ZAGREBELSKY, a cura di, *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2012, pp. 898 ss.

¹⁵ Per un esame nel dettaglio della vicenda giudiziaria cfr. T. TRINCHEA - G. SASSAROLI - F. MODUGNO, *Manipolazione del mercato e giudizio di accertamento del pericolo concreto: il caso FLAT*, in *Dir. Pen. Cont.*, 24 settembre 2013; A.F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, *ivi*, 9 marzo 2014. Molti gli scritti che commentano la decisione citata: A. GIOVANNINI, L. MURCIANO, *Il principio del “ne bis in idem” sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. Trib.*, 2014, 20, pp. 1548 ss.; G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio*

Va precisato come nelle considerazioni preliminari, la Corte abbia rilevato immediatamente la mancata ratifica dell'art. 4 del Protocollo 7 da parte di alcuni Stati contraenti (Paesi Bassi, Regno Unito, Germania, Turchia) nonché la formulazione di riserve interpretative da parte di altri (Portogallo, Austria, Francia e Italia, la cui riserva è stata tuttavia giudicata inammissibile¹⁶, quasi a voler sottolineare come il principio del *ne bis in idem* non trovi ad oggi pacifico accoglimento in ambito europeo.

binario o binario morto?, Relazione all'incontro di studio organizzato dall'ABI sulla sentenza Grande Stevens, pubblicato in *Rivista delle società*, 5/2014, 5, pp. 953 ss.; V. ZAGREBELSKY, *Le sanzioni Consob, l'equo processo e il ne bis in idem nella CEDU*, in *Giur. it.*, 2014, pp. 1196 ss.; I. CARACCIOLI, *La progressiva assimilazione tra sanzioni penali e amministrative e l'inevitabile approdo al principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2014, 24, pp. 2374 ss.; F. D'ALESSANDRO, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei Diritti Umani fondamentali*, in *Diritto Penale e Processo*, 5/2014, 5, pp. 614 e ss.; C. CONTI, *Condannata l'Italia per violazione del principio ne bis in idem*, in *Diritto Penale e Processo*, 2014, 5, pp. 610 ss.; A. MASCIA, *Osservatorio della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Corr. giur.*, 2014, 5, pp. 707 ss.; M. CASTELLANETA, *Caso Grande Stevens: si applica il «ne bis in idem» se la sanzione amministrativa equivale a una penale*, in *Guida dir.*, 2014, 14, pp. 82 ss.; G. DE AMICIS, *Ne bis in idem e «doppio binario» sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza «Grande Stevens» nell'ordinamento italiano*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 30 giugno 2014. In particolare per quanto riguarda la materia tributaria si leggano E. BOFFETTI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, pp. 1089 ss.; M. BONTEMPELLI, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, in *Arch. Pen.*, 2015, n. 1, 1; M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. Pen. Cont.*, 5 giugno 2014; G.M. FLICK, *Reati fiscali e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Dir. Pen. Cont.*, 14 settembre 2014; si legga la giurisprudenza connessa Corte EDU, sez. II, 4 marzo 2014, ric. nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 188669/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 115, con nota di A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*.

¹⁶ L'art. 57 CEDU dispone che: «1. Ogni Stato, al momento della firma della presente Convenzione o del deposito del suo strumento di ratifica, può formulare una riserva riguardo a una determinata disposizione della Convenzione, nella misura in cui una legge in quel momento in vigore sul suo territorio non sia conforme a tale disposizione. Le riserve di carattere generale non sono autorizzate ai sensi del presente articolo. 2. Ogni riserva emessa in conformità al presente articolo comporta una breve esposizione della legge in questione.» Sul punto, ai par. 207-210, «La Corte rammenta che, per essere valida, una riserva deve presentare i seguenti requisiti: 1) deve essere fatta al momento in cui la Convenzione o i suoi Protocolli vengono firmati o ratificati; 2) deve riguardare leggi ben precise in vigore all'epoca della ratifica; 3) non deve essere di carattere generale; 4) deve contenere una breve esposizione della

Proprio qualche mese prima, anche su questo punto, la Corte di cassazione italiana aveva infatti fornito un importante contributo al dibattito, complesso e delicato, con una ormai nota ordinanza di rimessione della questione alla Corte UE¹⁷.

L'ordinanza – robustamente motivata – esaminava a fondo la questione del *ne bis in idem* con riferimento alle sanzioni penali e amministrative, disponendo alla fine il rinvio degli atti alla Corte e formulando la seguente qui schematizzata questione pregiudiziale di interpretazione del diritto dell'Unione:

a) se la previsione dell'art. 50 CDFUE (la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea), interpretato alla luce dell'art. 4 prot. n. 7 CEDU (Carta Europea dei diritti dell'Uomo), 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;

legge interessata [...]. La Corte ha avuto modo di precisare che l'art. 57 § 1 della Convenzione esige da parte degli Stati contraenti «precisione e chiarezza», e che, chiedendo loro di presentare una breve esposizione della legge in questione, tale disposizione non enuncia un «semplice requisito formale» ma stabilisce una «condizione sostanziale» che costituisce «un elemento di prova e, allo stesso tempo, un fattore di sicurezza giuridica» [...]. Per «riserva di carattere generale», l'art. 57 intende in particolare una riserva redatta in termini troppo vaghi o ampi per poterne valutare con precisione il senso e il campo di applicazione. Il testo della dichiarazione deve permettere di valutare esattamente la portata dell'impegno dello Stato contraente, in particolare per quanto riguarda le categorie di controversie previste, e non deve prestarsi a diverse interpretazioni [...]. Nel caso di specie, la Corte rileva che la riserva in questione non contiene una «breve esposizione» della legge o delle leggi asseritamente incompatibili con l'art. 4 del Protocollo n. 7. Dal testo della riserva si può dedurre che l'Italia ha inteso escludere dal campo di applicazione di tale disposizione tutti gli illeciti e le procedure che non sono qualificati come «penali» dalla legge italiana. Ciò non toglie che una riserva che non invoca né indica le disposizioni specifiche dell'ordinamento giuridico italiano che escludono alcuni illeciti o alcune procedure dal campo di applicazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 non offra sufficienti garanzie che non andrà oltre le disposizioni esplicitamente escluse dallo Stato contraente».

¹⁷ Si tratta di Corte.Cass. sez. V, ord. interlocutoria 10 ottobre 2016 n. 20675, online su www.cortecassazione.it

b) 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.

La seconda questione pare prossima a soluzione definitiva, in quanto può ritenersi che essendo accordo internazionale reso esecutivo in Italia con legge ordinaria, la Convenzione europea possieda il rango delle norme di legge ordinaria.

Poiché però essa è ricompresa tra le fonti cui oggi si riferisce l’art. 117, 1° comma Cost., le sue norme devono essere considerate interposte fra la Costituzione e le leggi ordinarie alla stregua di fonti di rango intermedio. Ne consegue che il contrasto di una norma interna di rango ordinario con disposizioni della Convenzione europea dei diritti dell’uomo viene assorbito tra le competenze della Corte costituzionale¹⁸.

Tal conflitto non può quindi essere risolto ad opera dei giudici comuni che sono chiamati ad interpretare il diritto interno in conformità con la Convenzione; essi non fruiscono del potere di disapplicare le norme interne con essa contrastanti. Nel giudizio di legittimità costituzionale la disposizione della Convenzione europea dei diritti dell’uomo integra il parametro del giudizio di costituzionalità della norma interna rappresentato dall’art. 117, 1° comma, Cost.

In quanto norme interposte le disposizioni della Convenzione europea non acquistano rango costituzionale, ma sono soggette esse stesse a sindacato di costituzionalità, che ne assicuri la compatibilità con la Costituzione italiana. Tale compatibilità è un’esigenza assoluta e inderogabile e deve essere valutata rispetto a tutte le norme costituzionali.

¹⁸ Come rilevato da E. CANNIZZARO, *Sentenze della Corte europea dei diritti dell’uomo e ordinamento italiano in due recenti decisioni della Corte costituzionale*, in RDI, 2008, pp. 138 ss., questo è uno degli aspetti sui quali le sentenze 348 e 349 non appaiono del tutto coincidenti. Secondo la prima, la competenza della Corte costituzionale sarebbe esclusiva (punto 4.3 e 5 del considerato in diritto), mentre alla stregua della seconda, interverrebbe qualora i giudici comuni ai quali «spetta interpretare la norma interna in modo conforme alla disposizione internazionale» non siano addivenuti ad una composizione del conflitto in via interpretativa (punto 6.2 del considerato in diritto).

In entrambe le note pronunce c.d. “gemelle” di oltre un decennio fa, mai successivamente smentite, la Corte costituzionale ha infatti sottolineato che oggetto della valutazione dei giudici comuni, così come dell’eventuale giudizio di legittimità costituzionale, sono non le disposizioni della Convenzione europea in quanto tali, ma nell’interpretazione che ne dà la Corte europea dei diritti umani, la cui funzione interpretativa eminente è stata accettata dagli Stati contraenti¹⁹.

D’altronde, il mancato rispetto di una norma Cedu viene richiamato — dai giudici o dalla Corte — a suffragio di un parametro costituzionale sin dal 1961²⁰; la Cedu risulta quindi come norma interposta la cui violazione da parte del legislatore o dell’interprete nazionale potrebbe costituire violazione dell’art. 10, comma 2 Cost.

In ogni caso, l’applicazione diretta dell’art. 50 CDFUE, secondo il quale «nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell’Unione a seguito di una

¹⁹ Si vedano in argomento A. BULTRINI, *Le sentenze 348 e 349/2007 della Corte costituzionale: l’inizio di una svolta?* in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 2008, pp. 171 e 174; C. NAPOLI, *La nuova collocazione della Cedu nel sistema delle fonti e le conseguenti prospettive di dialogo tra le Corti*, in *Quaderni costituzionali*, 2008, pp. 137 ss.; A. MOSCARINI, *Indennità di espropriazione e valore di mercato del bene: un passo avanti (ed uno indietro) della Consulta nella costruzione del patrimonio costituzionale europeo*, in *Giur. Cost.*, 2007, pp. 3525 ss., secondo il quale queste pronunce sono mera prima fase di un processo evolutivo diretto a meglio integrare tra di loro i sistemi; C. SALAZAR, *Corte costituzionale, Corte europea dei diritti dell’uomo, giudici: «affinità elettive» o «relazioni pericolose?»*, in C. SALAZAR - A. SPADARO, *Riflessioni sulle sentenze 348-349/2007 della Corte costituzionale*, Milano, 2009, pp. 66 ss.; S. M. CICONETTI, *Creazione indiretta del diritto e norme interposte*, in *Giur. Cost.*, 2008, pp. 565 ss.; L. MONTANARI, *La difficile definizione dei rapporti con la Cedu alla luce del nuovo art. 117 della Costituzione: un confronto con Francia e Regno Unito*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 2008, pp. 212 ss.; S. PENASA, *Tanto rumore per nulla o meglio tardi che mai? Ancora sulle sentenze 348-349/2007 della Corte costituzionale, tra dubbi ermeneutici e possibili applicazioni future*, in www.forumcostituzionale.it; F. DONATI, *La Cedu nel sistema italiano delle fonti del diritto alla luce delle sentenze della Corte costituzionale del 24 ottobre 2007*, in www.osservatoriosullefonti.it. In relazione alle «rivendicazioni di competenza» fra giudici e Corte costituzionale, M. CARTABIA, *I diritti fondamentali e la cittadinanza dell’Unione*, in F. BASSANINI- G. TIBERI, *Le nuove istituzioni europee. Commento al Trattato di Lisbona*, Bologna, 2010, p. 112, ove si afferma che le modalità di tutela dei diritti previste dall’art. 6 TUE aumenteranno presumibilmente le competenze dei giudici nazionali nell’interpretazione e diminuiranno quelle della Corte costituzionale.

²⁰ Corte cost., nn. 1/1961, 98/1965, 18/1966, 90/1968, come richiamate in Corte cost, n. 120/1967; vedila su www.cortecostituzionale.it

sentenza penale definitiva conformemente alla legge» anche sotto forma di disapplicazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 471 del 1997, sarebbe congenitamente insufficiente, in quanto limitata al campo di applicazione del diritto dell'Unione, quindi ai tributi armonizzati.

Si rileva, infatti, che secondo giurisprudenza consolidata²¹, il giudice nazionale, quale primo garante dell'applicazione della CEDU così come interpretata dalla Corte di Strasburgo, è tenuto, in primo luogo, ad interpretare le norme interne in conformità alla Convenzione e, in secondo luogo, qualora ciò non sia possibile, a sollevare una questione di legittimità costituzionale, non potendo direttamente disapplicare le norme interne in contrasto con la CEDU²².

Anche la diretta applicazione art. 4 prot. 7 CEDU non risulta in concreto praticabile: essa è esclusa in radice dalla giurisprudenza costituzionale che da sempre non consente ai giudici di merito la diretta applicazione della CEDU, così come interpretata dalla Corte europea, per di più in una materia già regolata dalla legislazione interna.

Infatti²³, “nel caso in cui si profili un contrasto tra una norma interna e una norma della Convenzione europea, il giudice nazionale comune deve, pertanto, procedere ad una interpretazione della prima conforme a quella convenzionale, fino a dove ciò sia consentito dal testo delle disposizioni a confronto e avvalendosi di tutti i normali strumenti di ermeneutica giuridica. Beninteso, l'apprezzamento della giurisprudenza europea consolidatasi sulla norma conferente va operato in modo da

²¹ Si ricordano a tal proposito nuovamente le sentenze “gemelle” della Corte costituzionale italiana nn. 347 e 348 del 2007 di cui alla nota n. 16.

²² Si segnala, sul punto, la recente Trib. Monza, 30 giugno 2016, Giud. Cavallini, imp. C. S., con la quale il giudice ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per contrasto con l'art. 117 Cost. in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 CEDU, “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 ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli”. Il processo riguardava il titolare di una ditta individuale, imputato del reato di cui all'art. 5 d.lgs.74 del 2000 per non aver presentato la dichiarazione annuale riguardante le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, relativamente all'anno d'imposta 2008. In danno di questi, erano già state irrogate, per la medesima annualità e per le medesime imposte, sanzioni amministrative definitive, pari al 120% dei tributi non corrisposti.

²³ Così Corte cost., sent. n. 311 del 26 novembre 2009, par. 6 del considerato in diritto, vedila su www.cortecostituzionale.it.

rispettare la sostanza di quella giurisprudenza, secondo un criterio già adottato dal giudice comune e dalla Corte europea»²⁴

Invece, la prima questione, ben delineata con chiarezza argomentativa dall'ordinanza della Corte di cassazione sopra richiamata, ha inquadrato proprio la problematica che la sentenza CEDU di cui appresso si tratta affronta e risolve, in parte manifestando ripensamenti non di poco conto sull'applicazione del principio proclamato nel caso Grande Stevens.

Con chiarezza, l'estensore dell'ordinanza prende atto – in un passaggio della motivazione talmente puntuale da meritare estesa integrale citazione - di come “in tale contesto rileva questa Suprema Corte, sulla scorta della giurisprudenza comunitaria, che la mancata previsione nell'ordinamento nazionale dell'allargamento del principio "ne bis in idem" anche ai rapporti tra sanzione penale e amministrativa di natura penale appare non conforme ai principi unionali, non ritenendosi più ammissibile, in base ai principi sovranazionali la previsione del doppio binario e, quindi della cumulabilità tra sanzione penale e amministrativa, applicata in processi diversi, qualora quest'ultima abbia natura di sanzione penale. Si ritiene, quindi, che la celebrazione e la definizione del presente procedimento amministrativo possano rappresentare una violazione del divieto di bis in idem sancito dall'art. 50 CDFUE ("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") in forza della pronuncia della Corte Europea: a) Sentenza della Corte di giustizia (Grande Sezione) del 26/2/2013 nella causa C - 617/10, Aklagaren c. Hans Akelberg Fransson, secondo cui una combinazione di sanzioni amministrative e penali per le medesime violazioni in materia di obblighi dichiarativi sarebbe astrattamente compatibile con il principio del ne bis in idem sancito dall'art. 4 del protocollo 7 CEDU e dal citato art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, salvo che la sanzione amministrativa non debba essere in

²⁴ Per omologhi riferimenti alla giurisprudenza di legittimità e CEDU vedasi tra gli altri Cass. 20 maggio 2009, n. 10415; Corte eur. dir. uomo 31 marzo 2009, Simaldone c. Italia, ric. n. 22644/03

concreto ritenuta di natura penale all'esito della valutazione rimessa al giudice nazionale"²⁵.

Conseguentemente, portando alle conclusioni tali premesse, deve a questo punto concludersi che il diritto interno non può tollerare la duplicazione di sanzioni in parola, ove nella sostanza entrambe abbiano natura penale; cosa questa ultima il cui accertamento è sottoposto al vaglio del giudice nazionale di fronte al quale pende il processo.

In questo contesto interviene nuovamente la CEDU, con la sentenza A & B vs Norvegia.

4. *I fatti del processo nel caso A. e B. vs Norvegia: argomentazioni di partenza e conclusioni della CEDU*

Ritengo necessario esaminare i fatti di causa, poiché l'evoluzione procedimentale e processuale assume evidente centralità nella disamina delle conseguenze giuridiche da trarsi; significativamente premetto che la stessa Corte EDU definisce con efficace sintesi quanto patito dai ricorrenti una "nightmare experience" (espressione talmente chiara da non necessitare di traduzione).

Il primo ricorrente, il signor A, viene arrestato nel 2007 per non avere dichiarato all'Erario redditi da plusvalenze finanziarie che dovevano assoggettarsi a imposizione; questi sostanzialmente

²⁵ *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, CGUE, Grande sezione, 26 febbraio 2013, causa C-617/10. La sentenza è ampiamente commentata in dottrina, principalmente dagli studiosi di diritto penale, ma si ritrovano anche contributi che applicano quanto stabilito dalla Corte al diritto sanzionatorio (anche penale, quindi) tributario. Si vedano G. DI FEDERICO, *La possibilità di cumulare sanzioni penali e fiscali ai sensi dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Rass. Trib.*, 2013, 5, pp. 1185 ss.; A. FEDERICO, F. STELLA, *Il principio del "ne bis in idem" e la regola della specialità nell'apparato sanzionatorio tributario*, in *Il fisco*, 2013, 14, pp. 2161 ss., secondo il quale "al di là della qualificazione giuridica puramente amministrativa dell'illecito, le sanzioni saranno comminate per lo stesso, illecito, fatto materiale e avranno comunque, seppure in misura minore, una natura afflittiva"; D. VOZZA, *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in www.penalecontemporaneo.it; sui profili penal – tributari si leggano I. CARACCIOLI, *Salvato a metà dai giudici europei il doppio binario tributario-penale*, in *Corr. Trib.*, 2013, 13, pp. 1029 ss.; e anche R. CONTI, *Principio del ne bis in idem*, in *Il Corr. Giur.*, 2013, 4, pp. 565 ss.; P. CORSO, *Comminare sanzioni diverse per il medesimo illecito tributario non è in contrasto con la Carta dell'Unione europea*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2013, 6, pp. 471 ss.

ammette i fatti, senza peraltro confessare la propria penale responsabilità.

Nell'ottobre 2008 viene esercitata l'azione penale nei suoi confronti, e nel novembre 2008, l'amministrazione finanziaria gli irroga una sanzione pari al 30% dell'importo non dichiarato. Questi versa l'intero importo dovuto prima della scadenza del termine per impugnare la sanzione, prestando quindi acquiescenza al procedimento amministrativo.

Nel marzo 2009 il medesimo viene condannato dal giudice penale alla pena di un anno di reclusione nella dosimetria della pena il tribunale dichiara in motivazione della sentenza di aver tenuto in debito conto della sanzione tributaria già subita dal reo, dando atto dell'importo versata all'Erario per tal titolo e ragione. L'imputato impugna la sentenza in questione, anche contestando di essere stato perseguito e punito due volte per lo stesso fatto, in violazione dell'art. 4 prot. 7 CEDU. Del tutto simile la vicenda relativa al secondo ricorrente, il signor B: l'amministrazione finanziaria gli contesta nell'ottobre 2008 di non aver dichiarato profitti derivanti da transazioni estere per un importo di circa 500.000 euro, e gli applica una sovrattassa del 30% rispetto all'importo evaso. Anche in questo caso il signor B paga gli importi dovuti e il procedimento amministrativo nei suoi confronti diviene definitivo nel dicembre 2008. Nel frattempo, nel novembre 2008 viene promossa l'azione penale nei suoi confronti. Nel settembre 2009 il tribunale penale lo condanna alla pena di un anno di reclusione, tenendo conto anche in questo caso, come sopra illustrato quanto all'altro imputato, nella determinazione della pena della sanzione già inflittagli dall'amministrazione finanziaria che questi ha puntualmente versato.

Sia A che B ricorrono, dunque, alla Corte EDU lamentando la violazione dell'art. 4 prot. 7 CEDU. La camera della prima sezione alla quale il caso era stato originariamente assegnato, ritenuta la particolare rilevanza delle questioni sollevate dalle parti, rimette nel 2015 il caso alla Grande Camera, a fronte della quale si costituiscono ben sei governi a sostegno della posizione dello Stato resistente.

L'imponente sentenza (che consta in oltre 100 pagine di motivazione) prende le mosse dal principio secondo il quale i criteri c.d. *Engel* debbono riaffermarsi e applicarsi anche in relazione

al diritto al *ne bis in idem*, in omaggio a esigenze di interpretazione sistematica della Convenzione intesa come un corpo unitario.

Tali criteri enucleati sono stati da tempo individuati dalla Corte EDU²⁶ e consentono di qualificare un'accusa come penale ove esistano tre diversi fattori, anche non congiuntamente tra loro, bastando la sussistenza anche di uno solo di questi per concludere affermativamente in ordine alla qualificazione in esame:

1) individuazione data dal sistema giuridico dello Stato convenuto all'illecito contestato. Tale indicazione tuttavia ha solo un valore formale e relativo poiché la Corte deve supervisionare sulla correttezza di tale qualificazione alla luce degli altri fattori indicativi del carattere "penale" dell'accusa.

2) natura sostanziale dell'illecito commesso e in particolare se la misura sanzionatoria ha finalità repressiva oppure finalità risarcitoria e ripristinatoria.

3) grado di severità della pena.

La giurisprudenza interna, alla luce di quanto sopra, non dovrebbe quindi perseverare nell'effettuare un confronto tra fattispecie astratte amministrative e penali che si applicano ad una medesima condotta, ma

²⁶ Tali criteri enunciati per la prima volta nella decisione Corte EDU Engel C. Paesi Bassi sono stati ulteriormente approfonditi nella decisione Corte EDU, 21 febbraio 1984, Oztu` rk c. Repubblica Federale Tedesca, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 1985, p. 894 con nota di C. E. PALIERO, "Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo: una questione "classica" e una svolta radicale, pp. 894 ss. Problemi di non poco momento possono scaturire dal fatto che – come si dice meglio nel testo - la Corte di giustizia ha accolto, con la sentenza 26.2.2013, Åklaren c. Åkeberg Fransson, C-617/10, un'interpretazione dell'art. 50 della Carta, nella parte in cui riconosce il *ne bis in idem* interno, parzialmente diversa da quella effettuata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo in relazione all'art. 4, prot. n. 7. Se, da un lato, per accertare la natura penale delle sanzioni fiscali, i giudici euro-unitari fanno riferimento ai criteri elaborati nella sentenza Engel dalla Corte europea, dall'altro lato essi sembrano in parte discostarsene con l'affermazione contenuta nel par. 36, secondo cui «spetta al giudice del rinvio valutare, alla luce di tali criteri, se occorra procedere ad un esame del cumulo di sanzioni tributarie e penali previsto dalla legislazione nazionale sotto il profilo degli standard nazionali ai sensi del punto 29 della presente sentenza, circostanza che potrebbe eventualmente indurlo a considerare tale cumulo contrario a detti standard, a condizione che le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive». Si legga in tema N. LAZZERINI, *Il contributo della sentenza Åkerberg Fransson alla determinazione dell'ambito di applicazione e degli effetti della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Riv. dir. int.*, 2013, pp. 907 ss

dovrebbe concentrare la propria analisi, attraverso un confronto tra i fatti concretamente ascritti agli imputati e l'applicazione dei suddetti tre criteri Engel, se il regime del doppio binario sanzionatorio non nasconda una doppia sanzione penale con conseguente violazione del principio del *ne bis in idem*.

Vi è qui da rilevare che segni di netta apertura della nostra giurisprudenza ai principi CEDU si sono intravisti soprattutto tra i giudici di merito chiamati a giudicare controversie in materia di applicazione delle sanzioni penali tributarie²⁷. Ciò è peraltro coerente con una giurisprudenza consolidata in cui le sanzioni in materia penale sono quelle misure che non hanno finalità risarcitoria o ripristinatoria.

Quindi, fermo restando quanto oltre dirò, che costituisce in parte rivalutazione della situazione da parte della Corte, la pronuncia in

²⁷ Si ricordano, a tal proposito: la pronuncia del Trib. Torino, Sez. V, ord. 24 ottobre 2014, con la quale è stata sollevata una pregiudiziale ex 267 TFUE alla Corte di giustizia dell'UE con riferimento alla conformità dell'art. 10 bis del D.Lgs. n. 74/2000 (il quale consente di procedere alla valutazione della responsabilità penale di un soggetto che, per lo stesso fatto, sia già stato sottoposto a una sanzione amministrativa irrevocabile ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997) al principio del *ne bis in idem*, come interpretato dalla Corte dell'UE e dalla Corte EDU; la pronuncia del Trib. Bologna, Sez. pen. I, ord. 21 aprile 2015, che, con riferimento alle stesse suddette norme tributarie, ha sollevato una questione di legittimità costituzionale sostenendo che la sanzione tributaria non penale per omesso versamento IVA abbia natura sostanzialmente penale per il suo scopo in concreto esclusivamente punitivo; la pronuncia del Trib. Asti, sentenza 7 maggio 2015, che ha ritenuto di poter disapplicare l'art. 649 c.p.c. attraverso un'interpretazione convenzionalmente conforme, in riferimento a quelle sanzioni amministrative assumono natura penale; la decisione Trib. Brindisi, sentenza 17 ottobre 2014, con la quale si è deciso il non luogo a procedere per improcedibilità dell'azione penale per *ne bis in idem*, nei confronti di un soggetto già definitivamente condannato in un procedimento qualificato come disciplinare, ma invero da ritenersi avente natura penale attraverso un'interpretazione convenzionalmente conforme dell'art. 649 c.p.p. La giurisprudenza di Cassazione, al contrario, non appare allo stesso modo incline ad applicare i principi CEDU alle controversie nazionali: si veda, ad esempio, Cass., Sez. III, sentenza n. 20266/2014, Zanchi, nella quale, con riferimento al settore tributario, i Giudici di legittimità hanno perseverato nell'affermare che il reato e l'illecito amministrativo di omesso versamento IVA si pongono in un rapporto di progressione illecita e non di specialità, effettuando un confronto tra fattispecie astratte e concludendo per l'applicazione congiunta dei due tipi di sanzioni.

esame mantiene fermi e chiari alcuni punti della giurisprudenza pregressa:

- A) l'art. 4 CEDU prot. 7 prevede che «*for the same offence no one should be 1) liable to be tried, 2) tried, or 3) punished*» (par. 110)
- B) come sancito dalla CEDU nel caso *Zolotukhine*²⁸ è necessario che «*the proceedings have not in reality been duplicated but rather been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole*»
- C) non può essere sindacata la scelta del sistema di diritto interno di trattare separatamente nel processo penale la condotta più grave (il c.d. «*more serious case*» (par. 123) anziché nel procedimento amministrativo tributario, a condizione che si formi «*a coherent whole*» e che non si verifichi un «*excessive burden for the individual concerned*» (par. 121).

Quindi, l'avvio di separati procedimenti, con la possibilità di vedere applicate sanzioni diverse, costituisce in realtà una circostanza prevedibile per il contribuente, il quale sa perfettamente sin dall'inizio – nei sistemi, come il nostro, in cui è possibile il “doppio binario” - che nei suoi confronti potrebbe essere esercitata (o che, quantomeno, che ve ne è la possibilità), sia l'azione penale che inflitta una sanzione tributaria amministrativa.

Va sottolineato come tal affermazione per esser consonante con il principio di cui sopra alla lett. a) («*for the same offence no one should be 1) liable to be tried*») deve esser contenuta in un sistema ove le due opzioni sanzionatorie in astratto previste, siano governate in concreto in modo tale da non sovrapporsi sul medesimo individuo gravandolo eccessivamente.

E per ottenere tal risultato, affinché il sistema sia legittimo (e, dunque, perché non possa ritenersi violato il “bis in idem”) è necessario che i procedimenti di irrogazione delle sanzioni, amministrativo e penale, si svolgano parallelamente e siano tra loro connessi; che i fatti accertati in un procedimento siano considerati nell'altro procedimento; infine, e soprattutto, è necessario che sia rispettato il criterio di proporzionalità relativamente alla sanzione complessivamente inflitta, ossia che la pena inflitta nel processo penale tenga conto della sanzione tributaria amministrativa (principio

²⁸ Corte EDU, Grande Camera, *Zolotoukhine c. Russia*, 10 febbraio 2009, ricorso n. 14939/03.

questo che, sembrerebbe lecito aggiungere, vale anche nel caso opposto, ossia che la sanzione irrogata nel procedimento amministrativo tenga conto della sanzione penale precedentemente inflitta).

Dove la sentenza in esame innova è nel ritenere che ove i due procedimenti si siano svolti secondo un criterio di connessione sostanziale e temporale (“*a sufficiently close connection ... in substance and in time*”) secondo un principio già elaborato nella sentenza *Nilsson*²⁹ non vi sarebbe violazione del divieto di *bis in idem*.

Pertanto, sino alla pronuncia *Nilsson* la connessione sostanziale e temporale tra i due procedimenti, unita alla qualificazione della sanzione amministrativa quale diretta e prevedibile conseguenza, nella previa percezione del reo, dell’infrazione penale costituiscono elementi la cui presenza consenta di escludere ogni violazione del principio in esame.

Proprio in ordine a questo aspetto la sentenza *A e B vs Norvegia* costituisce importante – e discussa - innovazione nella giurisprudenza della Corte EDU.

In altre precedenti sentenze, la stessa Corte, pur prendendo in considerazione il criterio di connessione sostanziale e temporale, aveva rilevato l’autonomia sostanziale dei procedimenti, tributario e penale, incardinati a carico del medesimo soggetto, con conseguente accoglimento della doglianza da quest’ultimo sollevata in relazione al divieto del *bis in idem*; e ciò, si noti, nonostante la Corte avesse

²⁹ Corte CEDU, Seconda Sezione, *Nilsson c. Svezia*, ricorso n. 73661/01, 13 dicembre 2005. In tale ultima pronuncia, la Corte aveva ritenuto manifestamente infondata, e quindi inammissibile, la doglianza di violazione del principio del *bis in idem* sollevata da un cittadino svedese punito per il reato di guida in stato di ebbrezza con il ritiro della patente di guida (sanzione amministrativa) e con la condanna a 50 ore di lavori socialmente utili (sanzione penale). Dalle motivazioni della sentenza *Nilsson c. Svezia* emerge come, ad avviso dei Giudici di Strasburgo, la sanzione amministrativa, sia pure irrogata in concreto da un’autorità diversa da quella penale e con procedimento separato, era comunque da ricomprendere nel complessivo sistema sanzionatorio previsto dalla legislazione svedese per punire il reato de quo, con la conseguenza che nella fattispecie non era ravvisabile un’illecita duplicazione di procedimenti o di condanne. E ciò in ragione sia della connessione sostanziale e temporale tra i due procedimenti che tali sanzioni giungevano a poter applicare, sia della qualificazione della sanzione amministrativa quale diretta e prevedibile conseguenza dell’infrazione penale.

espressamente rilevato che le due sanzioni (tributaria e penale) fossero da considerarsi tra loro connesse e finalizzate alla repressione dell'illecito di evasione fiscale³⁰

Sin a ora, per escludere che la connessione tra i due procedimenti fosse tale da ricondurli ad un sistema sanzionatorio unitario, i Giudici di Strasburgo avevano valorizzato, *inter alia*, le seguenti circostanze:

(i) il procedimento tributario e quello penale erano stati condotti da autorità differenti,

(ii) tali procedimenti erano pervenuti in via del tutto indipendente a determinare la misura delle rispettive sanzioni e, soprattutto,

(iii) la valutazione del comportamento del contribuente e della sua conseguente assoggettabilità alla sanzione tributaria era stata effettuata sulla base della specifica normativa dettata ai fini fiscali, indipendentemente dagli accertamenti compiuti nell'ambito del procedimento penale.

Tale ultimo elemento aveva dunque assunto valore dirimente al fine di escludere la rilevanza (esimente) del criterio di connessione sostanziale e temporale elaborato nel caso *Nilsson*, dove invece la sanzione amministrativa (ritiro della patente) rappresentava una diretta conseguenza della contestazione ai fini penali del reato di guida in stato di ebbrezza, senza che all'autorità amministrativa fosse demandata un'autonoma potestà accertatrice³¹.

I Giudici di Strasburgo valorizzano quindi per la prima volta, attribuendogli un peso sostanzialmente prevalente, proprio il succitato criterio di connessione sostanziale e temporale tra il procedimento amministrativo e il procedimento tributario. Esso diventa quale strumento fondamentale per verificare l'eventuale violazione del

³⁰ Corte EDU, Quinta Sezione, *Rinas c. Finlandia*, 27 aprile 2015, ricorso n. 17039/13; Corte EDU, Quarta Sezione, *Osterlund c. Finlandia*, 10 febbraio 2015, ricorso n. 53197/13; Corte EDU, Quinta Sezione, *Lucky Dev. c. Svezia*, 27 novembre 2014, ricorso n. 7356/2010; Corte EDU, Quarta Sezione, *Nykanen c. Finlandia*, 20 maggio 2014, ricorso n. 11828/11; Corte EDU, Quarta Sezione *Glantz c. Finlandia*, 20 maggio 2014, ricorso n. 37394/11.

³¹ Corte EDU, *Glantz c. Finlandia* cit., p. 62; Corte EDU, *Nykanen c. Finlandia* cit., p. 51; Corte EDU, *Rinas c. Finlandia* cit., p. 54). Per un ulteriore approfondimento sul tema, si veda J. IKONEN, *Application of ne bis in idem principle in Finnish courts*, in *Internationallawoffice.com*, 6 settembre 2011; O. ZETTERQUIST, *Ne bis in idem and the European legal tsunami of 2013: a vision from the bench*, in *Human Rights in contemporary European law, Swedish studies in European law*, vol. 6, 2015.

principio del *ne bis in idem* che da qui in poi sarà esaminato per mezzo di quello che proprio la sentenza in commento identifica come “*Nilsson test*”. Esso si compone dei seguenti elementi:

- (i) diversa e complementare finalità perseguita dalla sanzione amministrativa rispetto a quella penale (la prima ha natura dissuasiva e deterrente; la seconda assolve ad una funzione propriamente punitiva);
- (ii) svolgimento coordinato dei due procedimenti, amministrativo e penale così da evitare, in particolare, la duplicazione dell’attività istruttoria diretta alla raccolta delle prove, solitamente disciplinata da regole diverse tra i due sistemi;
- (iii) prevedibilità, in fatto e in diritto, dell’applicazione di una condanna cumulativa a fronte della medesima condotta illecita;
- (iv) applicazione delle sanzioni in modo che, nella determinazione di quella successiva, venga tenuta in considerazione l’entità di quella irrogata per prima.

Qualora sussistano le condizioni suindicate, e sia quindi ravvisabile una connessione sufficientemente stretta da un punto di vista sostanziale e cronologico tra i due procedimenti, quello tributario e quello penale, essi devono in realtà essere ricondotti e qualificati come un unico procedimento sostanziale, di talché non risulta ravvisabile alcuna illecita duplicazione di perseguimenti o di condanne ai sensi dell’art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU.

Sulla base del criterio di connessione sostanziale e temporale, la Corte ha dunque ritenuto che, nella causa *A e B c. Norvegia*, i procedimenti sanzionatori azionati a carico dei Ricorrenti, sebbene formalmente frazionati in due fasi distinte, fossero in realtà integrati e complementari, così da costituire un unitario sistema sanzionatorio.

5. *La dissenting opinion del giudice Pinto de Albuquerque quale prima conclusione critica*

È davvero significativo che la sentenza *A & B vs Norvegia*, nella sua corposa motivazione, sia in parte contraddetta da altrettanto voluminosa e non meno interessante (anzi per alcuni profili più convincente) *dissenting opinion* firmata dal giudice Paulo Pinto de Albuquerque, che esamina compiutamente partendo dal diritto romano il principio oggetto di queste righe, giungendo a conclusioni difformi rispetto ai suoi colleghi che hanno comporto la *majority opinion*.

Secondo il giudice Pinto questa pronuncia finisce per stravolgere l'eredità garantistica importante addotta dalla sentenza Zolotukhine, attraverso la valorizzazione del criterio della “connessione sostanziale e cronologica sufficientemente stretta” tra i due procedimenti.

Si tratta di un criterio non presente nella precedente giurisprudenza della Corte, nota il dissenziente, la cui introduzione viene operata in questa decisione al fine di trovare un nuovo equilibrio nel sistema, assumendosi però la corte un rischio non piccolo: quello di ottenere non una mitigazione del principio di *ne bis in idem*, ma una sua applicazione rapsodica e quindi del tutto imprevedibile³².

Il giudice dissenziente bocchia quindi tal nuovo parametro di giudizio come criterio vaghissimo e arbitrario («the sufficient connection in time criterion is arbitrary») costruito attorno a indicatori (e non a veri e propri requisiti) manipolabili *ad libitum* dall'interprete, come dimostrano secondo il giudice gli stessi precedenti nei quali la Corte aveva fatto riferimento al criterio medesimo (par. 42-46).

Il fatto che siano passati solo 6 mesi (per un imputato che non confessa) e 2 mesi e mezzo circa (per altro imputato che ha ammesso l'addebito) circa dalla definitività della sentenza tributaria all'inizio del procedimento penale non rende i procedimenti «sufficientemente connessi», e quindi non rende l'intera vicenda (amministrativa e penale) un «*integrated approach response*» (par. 39).

Non solo. Anche gli elementi testuali dell'art. 4 prot. 7 sono ritenuti oggetto di interpretazione eccessivamente libera e disgiunta dal testo; esso invero non distingue tra procedimenti «paralleli o consecutivi» e procedimenti «nuovi»; qualsiasi duplicazione è qualificata dal testo come violazione della disposizione CEDU.

Ancora: la «*majority opinion*» non motiva sul fatto che altri imputati, nel caso portato all'esame dei giudici norvegesi, sono stati colpiti solo da una delle due tipologie di sanzioni, con evidente violazione di qualsiasi criterio di giustizia sostanziale, trattandosi di casi eguali che andavano trattati in modo eguale.

³² Nella *dissenting opinion*, il giudice Pinto ricostruisce con grande completezza e profondità di analisi anche la storia del principio, davvero antico; per alcune indicazioni anche comparatistiche che qui non possono trovare approfondimento, rimando a A. DI MARTINO, *Intersezioni di legalità e “sanzioni” accessoria tra giurisprudenza nazionale, diritti umani, sistemi penali stranieri*, in *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011, pp. 193 ss..

Tale decisione delle autorità pubbliche non poteva inoltre - ab inizio – certo prevedersi da parte degli imputati (par. 59); è il risultato di una scelta discrezionale che non può ammettersi.

Conclusivamente, per il giudice dissenziente, «*ne bis in idem loses its pro persona character, subverted by the Court's strict pro auctoritate stance*» perché diviene non più una garanzia per l'individuo, ma uno strumento per evitare che il contribuente – imputato possa sfruttare il sistema per restare impunito.

“La Grande Camera in Zolotukhine” – così chiosa infinte questa ben argomentata *dissenting opinion* – “non sarebbe stata d'accordo a degradare il diritto individuale e inalienabile al *ne bis in idem* a un simile diritto fluido, angusto, in una parola illusorio».

6. *Il concetto di sufficiently close connection ... in substance and in time nelle argomentazioni barricate della Corte di Cassazione e nelle perplessità del giudice delle leggi*

La sentenza appena citata segna dunque un *revirement* della Corte EDU in materia di *ne bis in idem*, e come si è efficacemente scritto “la Corte di cassazione ha da subito approfittato dell'*overruling* portato dal caso *A. e B.* per operare una virata nel principio del *ne bis in idem* nella direzione sostanziale”³³. In particolare, la valorizzazione della diversa funzione perseguita dalla sanzione tributaria rispetto a quella fiscale, pare rimettere in discussione, nella sostanza, uno dei profili più rilevanti nell'interpretazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU, rappresentato dall'individuazione dell'unica fattispecie (*i.e.* dell'*idem*) in relazione alla quale deve essere verificata l'eventuale duplicazione dei procedimenti afflittivi.

Nondimeno, la possibilità di rilevare una sufficientemente stretta, sul piano temporale, connessione tra i due procedimenti, proprio in applicazione del caso *A. e B.*, al fine di escludere la sussistenza del *ne bis in idem*, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema viene immediatamente colta dalla Corte di cassazione come vero grimaldello atto a consentire comunque l'introduzione e in mantenimento delle due sanzioni nel sistema.

³³ A. PROCACCINO, *Ne bis in idem: un principio in evoluzione – assestamenti e osmosi nazionali*, in *Giur. It.*, 2019, 6, p. 1457 (commento alla normativa).

Con una pronuncia articolatamente motivata³⁴ che si è occupata di un caso in cui gli avvisi di accertamento di violazioni tributarie e di irrogazione delle relative sanzioni erano stati notificati all'imputato pochi mesi prima dell'inizio del procedimento penale per reati tributari relativi ai medesimi fatti, la Corte si concentra esclusivamente sullo sviluppo temporale dei due procedimenti, rilevando una stretta connessione dovuta alla complessiva contemporaneità del loro svolgersi, per poi concludere che "deve ritenersi una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" tra i due procedimenti sanzionatori". Spingendosi sino alla traduzione letterale del lemma della Corte EDU, il giudice di legittimità pone al centro del sistema la vicinanza sul piano sostanziale oltre che cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, e rilevatane la contiguità, ha dunque escluso la violazione del *ne bis in idem*.

Ne è seguito un florilegio di prese di posizione delle Corti apicali italiane, che da un lato indicano dal punto di vista formale un vero e proprio immediato feedback nazionale agli adeguamenti europei del *ne bis in idem*, d'altro canto mostrano nella sostanza un approccio non scevro da intenti di resistere anche con le barricate concettuali all'ingresso del principio del *ne bis in idem*.

La stessa posizione del giudice della Costituzione è improntata a una decisa cautela; nella sentenza n. 43/2018³⁵ ha rilevato, con espresso riferimento alla citata pronuncia sul caso *A. e B.*, "il mutamento del significato della normativa interposta, sopravvenuto all'ordinanza di rimessione per effetto di una pronuncia della grande camera della Corte di Strasburgo, che esprime il diritto vivente europeo"³⁶.

Posizione più nettamente diretta a valorizzare la sostanza degli strumenti atti a conferire garanzie ha preso la più recente sentenza

³⁴ Cass. Sez. III, 22 settembre 2017, n. 6993, Servello, in *CED*, n. 272588.

³⁵ Corte cost., 24 gennaio 2018, n. 43, (in *Giur Cost.*, 2018, p. 510, con nota di S. TRIPODI e A. PEPE); la Corte, nell'ambito del doppio binario tributario, aveva disposto la restituzione degli atti al giudice *a quo* - per consentire a quest'ultimo una nuova valutazione circa la rilevanza e la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale - posta la sopravvenienza della sentenza della Corte Edu, Grande camera nel caso *A e B c. Norvegia*.

³⁶ A. GAITO, *La progressiva trasfigurazione del ne bis in idem*, in *Arch. Pen.*, 2019, 1; C. SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Arch. Pen.*, 2019, 1.

112/2019³⁷, la quale ha dichiarato costituzionalmente illegittima la confisca amministrativa dell'intero "prodotto" di operazioni finanziarie illecite e dei "beni utilizzati" per commetterle, anziché del solo "profitto" ricavato da queste operazioni, avendo valutato come queste particolari forme di confisca, combinate con le elevatissime sanzioni pecuniarie previste dal Testo unico della finanza, producono dei risultati punitivi tanto elevati da porsi in contrasto con il principio della necessaria proporzionalità della sanzione, che la Corte stessa ha ritenuto applicabile anche agli illeciti amministrativi di carattere "punitivo".

In estrema sintesi, dopo la sentenza A. e B., i procedimenti sanzionatori, penale ed amministrativo, possono coesistere qualora si ritenga tra loro una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" che li renda, sostanzialmente, quasi parte di unico sistema sanzionatorio "integrato".

Tale requisito pare accolto anche dalla giurisprudenza più recente Corte di Giustizia dell'Unione Europea: significative, a questo riguardo, le sentenze della Grande Sezione della CGUE del 20 marzo 2018 nelle cause Menci (C-524/15), Garlsson Real Estate SA e altri contro Consob (C-537/16) e Di Puma contro Consob e Consob contro Zecca (nelle cause riunite C-596/16 e C-597/16).

Il nuovo criterio, ora, fa sì che il *ne bis in idem* convenzionale cessi di agire quale regola inderogabile conseguente alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento; è necessaria una valutazione del giudice in ordine al legame sussistente tra i procedimenti che accerti la presenza o meno della "close connection" tra gli stessi.

La Corte Costituzionale poi precisa, ancora nella pronuncia del 2018 già citata, come "neppure si può continuare a sostenere che il divieto di *bis in idem* convenzionale abbia carattere esclusivamente processuale, giacché criterio eminente per affermare o negare il legame materiale è proprio quello relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata: se, pertanto, la prima sanzione fosse modesta, sarebbe in linea di massima consentito, in presenza del legame temporale, procedere nuovamente, al fine di giungere all'applicazione di una sanzione che, nella sua totalità, non risultasse sproporzionata, mentre nel caso

³⁷ Dinanzi alla Corte in questa occasione non era invero stato invocato alcun parametro normativo relativo alle preclusioni da *bis in idem*.

opposto il legame materiale dovrebbe ritenersi spezzato e il divieto di bis in idem pienamente operante”.

Si colloca in questo solco la pronuncia ultima della Corte di cassazione³⁸ secondo la quale risulta in concreto essenziale il ruolo preminente e decisivo che il giudice interno viene ad avere per valutare la lesione o meno del principio del divieto di *bis in idem*, in particolare per quanto riguarda la proporzione del complessivo trattamento sanzionatorio rispetto alla violazione commessa.

La pronuncia in oggetto riprende quindi il concetto di proporzionalità della Corte di Giustizia nelle sentenze *Garlsson e Menci*, e si sofferma sulla sentenza *Di Puma e Zecca*: in essa si è stabilito, infatti, che l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/6, letto alla luce dell'articolo 50 della Carta, va interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale in forza della quale un procedimento inteso all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale non può essere proseguito a seguito di una sentenza penale definitiva di assoluzione che ha statuito che i fatti che possono costituire una violazione della normativa sugli abusi di informazioni privilegiate, sulla base dei quali era stato parimenti avviato tale procedimento, non erano provati.

Infine, la sentenza ricorda come la nuova declinazione del *ne bis in idem* ha abbia avuto assai rapidamente applicazioni pratiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione³⁹.

Secondo questo gruppo di pronunce, l'accertamento dell'incompatibilità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato rispetto alla garanzia del *ne bis in idem* comporta, nel caso di sanzione amministrativa già divenuta irrevocabile, esclusivamente la rideterminazione delle sanzioni penali attraverso la disapplicazione *in mitius* della norma che commina dette sanzioni non già in toto, ma solo nel minimo edittale e con il limite insuperabile, quanto alla reclusione, dettato dall'art. 23 c.p.

³⁸ Cass. Pen., sez. V, n. 39999 del 2019.

³⁹ Si tratta di Sez. 5, n. 49869 del 21/9/2018, Chiarion, Rv. 274604; Sez. 5, n. 45829 del 16/7/2018, Franconi, Rv. 274179; Sez. 5, n. 5679 del 19/11/2019, Erbetta, Rv. 275314, che giungono a condividere ed adottare gli approdi delle sentenze Corte EDU, Grande Chambre, A e B contro Norvegia del 15/11/2016 e della Corte di Giustizia di Lussemburgo del marzo 2018 (in particolare, quelli delle pronunce *Menci* e *Garlsson Real Estate*).

È evidente come il terreno su cui il giudice è chiamato a muoversi sia quantomeno accidentato e franoso; un utile punto fermo, atto a evitare decisioni *secundum eventum*, è rappresentato dalla recentissima statuizione della Corte EDU 16 Aprile 2019, ric. n. 72098/14 Bjarni Armannsson contro Islanda.

Tal pronuncia si premura di stabilire, come linea guida da seguire per accertare se si sia verificata una violazione del divieto del *bis in idem*, l'esame delle circostanze di fatto del caso concreto.

Nel caso di specie, la Corte individua alcuni elementi chiave per giungere alla conclusione nel senso che vi è stata violazione dell'art. 4 del protocollo 7. Questi possono individuarsi come segue:

1) lo svolgimento del procedimento "amministrativo" (sostanzialmente penale) e di quello formalmente penale in due momenti temporali diversi, senza coincidenza degli stessi;

2) il fatto che le prove sia state autonomamente raccolte e valutate in ciascuno dei due procedimenti, cioè l'assenza di unitarietà di raccolta e valutazione della prova;

3) il fatto che nel procedimento penale non sia emerso in maniera chiara, per mancanza di motivazione specifica, se e in che misura l'applicazione della sanzione amministrativa abbia inciso sulla determinazione dell'ammontare della sanzione pecuniaria penale; in altri termini, le due sanzioni pecuniarie sono apparse slegate tra loro, rafforzando l'idea di una applicazione indipendente ed autonoma in ciascun procedimento, lasciando intendere che ciò crea problemi anche sotto il profilo della proporzionalità della risposta sanzionatoria.

Nel caso portato all'esame della Corte, l'arco temporale dell'intera vicenda processuale nel suo procedere in sede amministrativa e penale è stato di quattro anni e dieci mesi: i due procedimenti si sono svolti in parallelo solo per cinque mesi, da marzo ad agosto 2012. Dopo la chiusura definitiva del procedimento amministrativo, quello penale è proseguito ancora per un anno e cinque mesi.

Quanto alle modalità di sviluppo degli accertamenti del fatto, l'indagine penale si è svolta in maniera autonoma ed indipendente da quella amministrativa e non vi è stato trasferimento delle prove da un livello all'altro tanto che anche la sanzione pecuniaria penale non ha dato conto dell'incidenza di quella amministrativa già applicata.

Sulla base di tutto ciò, la Corte ha ritenuto che nel caso di specie la persona fosse stata sottoposta a due procedimenti e sanzioni

sostanzialmente penali per lo stesso fatto, ravvisando così la violazione dell'art. 4 del protocollo n. 7.

La Corte quindi, nella sostanza, sottolinea come solo un procedimento “integrato”, anche se materialmente articolato in procedimenti distinti, che si dipani in termini e modi sostanzialmente contestuali sia il solo strumento sanzionatorio non in contrasto con il divieto del *ne bis in idem*.

7. *Lo sviluppo logico-giuridico delle considerazioni svolte dalla CEDU nel caso A & B vs Norvegia*

L'integrazione tra i due procedimenti di irrogazione delle sanzioni (amministrativo ma sostanzialmente penale e penale) rappresenta ora quindi il *quid pluris* la cui sussistenza assume rilievo centrale, anche al di là dell'unica fattispecie e sin contro tal unica fattispecie.

Al punto che tale integrazione, se presente, risulta determinante ponendo in secondo piano la valutazione della coincidenza in uno delle fattispecie. Si ricordi che in precedenza, sino alla sentenza resa nella causa *Zolotoukhine c. Russia*⁴⁰ la Grande Camera, discostandosi dalla giurisprudenza precedente, aveva statuito come, ai fini dell'individuazione della stessa offesa (*same offence*), occorresse fare riferimento unicamente al fatto storico colpito con l'irrogazione delle sanzioni, a prescindere dagli altri elementi costitutivi dell'illecito amministrativo e di quello penale.

Quanto rilevava quindi era la mera identificazione della *same offence*, per il fine sopra descritto, la quale consiste in “*un insieme di circostanze fattuali che coinvolgono lo stesso imputato e che sono inestricabilmente avvinte nel tempo e nello spazio*”.

La violazione quindi la violazione del divieto di *bis in idem* è integrata dalla prosecuzione di uno dei due processi allorquando nell'altro si sia raggiunta una decisione definitiva.

⁴⁰ Corte EDU, Grande Camera, *Zolotoukhine c. Russia*, 10 febbraio 2009, ricorso n. 14939/03.

Tale interpretazione del tutto sostanzialistica, che attribuiva valore dirimente alla identità della condotta oggettiva, è stata recepita nelle successive pronunce della Corte EDU⁴¹.

La sentenza *Zolotoukhine* è peraltro richiamata anche nella pronuncia in commento, a riprova di come la si abbia ben presente in sede di motivazione; la Corte però, sia pur rifacendosi apparentemente a quei principi, di fatto li supera – o meglio a mio giudizio tentando di precisarne i contorni in astratto, finisce per contraddirli in concreto – giungendo ad ammettere la garanzia convenzionale anche ai casi di procedimenti paralleli per il medesimo fatto, una volta che uno di essi si concluda con un provvedimento definitivo.

Per quanto l'art. 4 prot. 7 CEDU non escluda ex se che lo Stato possa legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte ritenute particolarmente offensive socialmente che si articoli – nel quadro di un approccio unitario e coerente – attraverso procedimenti distinti, resta fermo che le risposte sanzionatorie non devono comportare un sacrificio eccessivo per l'interessato (§ 121). Compito della Corte è, allora, quello di verificare in concreto se la strategia adottata da ogni singolo Stato comporti nella sostanza, o quanto agli effetti pratici, una violazione del divieto di *ne bis in idem* ovvero appaia, al contrario 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” (par. 122).

Nell'ottica, allora, di un conveniente bilanciamento tra gli interessi dell'individuo e quelli della comunità a prevedere un approccio calibrato ad una sanzione ‘integrata’, frutto degli interventi di distinte autorità (amministrative e giurisdizionali), la Corte ritiene di dover valorizzare proprio il test della “sufficiently close connection in substance and time” ricavato da parte della propria precedente giurisprudenza e riproposto alla sua attenzione dagli stessi giudici supremi norvegesi (par. 125).

⁴¹ *Ex multis*, in aggiunta a quelle sopra richiamate, Corte EDU, Quarta Sezione, *Kiiveri c. Finlandia*, 10 maggio 2015, ricorso n. 53753/12; Corte EDU, Quarta Sezione, *Häkki c. Finlandia*, 20 maggio 2014, ricorso n. 758/11; *Pirttimäki c. Finlandia*, 20 maggio 2014, ricorso n. 35232/11).

È chiaro che solo quando ci si trova in presenza di tal “sufficiente connessione” il sistema riesce a rispettare i parametri in questione sottraendosi al divieto di bis in idem.

La Corte – quasi risultando ovvia nel suo argomentare, sul punto – osserva come il modo più sicuro per assicurare il rispetto dell’art. 4 prot. 7 sarebbe la previsione di un meccanismo procedimentale o processuale in grado di unificare, in qualche stadio 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 processo⁴².

La sentenza ribadisce subito come la disposizione convenzionale non escluda in via automatica e inderogabile lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili (par. 130)

Pertanto, da qui in poi dovrà valutarsi:

- 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

⁴² La Finlandia, a seguito di talune condanne da parte della Corte di Strasburgo per violazione dell’art. 4 del Prot. 7 della CEDU, ha modificato il sistema sanzionatorio in materia fiscale con una legge entrata in vigore il 1° dicembre 2013, la quale prevede che le autorità fiscali, quando sono chiamate ad adottare una decisione di natura tributaria, possono valutare se imporre una soprattassa oppure riferire la questione alla polizia. Ovviamente, di fronte alla previsione dell’obbligatorietà costituzionale dell’esercizio dell’azione penale, nel nostro sistema questa opzione pare di dubbia praticabilità.

procedimento, in modo che venga in ogni caso rispettata l'esigenza di una proporzionalità complessiva della pena (par. 133).

La dottrina, sul punto, ha subito notato come “non deve fuorviare la conclusione della sentenza A e B nella parte in cui esclude il bis vietato dall'ordinamento convenzionale, in presenza di una costruzione del sistema di “doppio binario” sanzionatorio amministrativo e penale da parte del diritto interno, che fosse in linea con il criterio della “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”⁴³.

Resta pur sempre intatta la rilevanza della giurisprudenza sovranazionale alla considerazione dell'identità storica dei fatti oggetto dei due procedimenti; si tratta peraltro di un approccio noto alla dottrina italiana processual-penalista, come dimostra il risalente uso del criterio empirico basato sulla compatibilità dei fatti storici e sulla cumulabilità delle imputazioni nei procedimenti paralleli⁴⁴.

8. *Le recenti conclusioni dell'Avvocato generale della Corte UE sul tema in oggetto*

Ulteriore interessante contributo al dibattito deriva da due conclusioni dell'avvocato generale di recente depositate in causa⁴⁵.

Si tratta di prese di posizione molto articolate e ben scritte, svolte sia in una controversia avete per oggetto la sovrapposizione in esame sia in un contesto di violazioni penali e penali – tributarie, sia in un contesto di *market – abuse*, e sostanzialmente sovrapponibili come dichiara chi le ha redatte, rimandando nell'una vertenza a quanto scritto nell'altra. Entrambe le vertenze hanno per oggetto casi nei quali il sistema normativo preso ad esame dalla Corte è quello italiano.

Premessa idonea a chiarire quali e quanti passi in avanti siano stati fatti in argomento è quella contenuta nel punto 69 delle conclusioni svolte nel caso Benci: “da parte mia, non vedo motivi (ma piuttosto inconvenienti) per i quali la Corte dovrebbe aderire alla decisione della Corte EDU di ridurre il contenuto del diritto che il principio del ne bis

⁴³ M. BONTEMPELLI, *Verso un adattamento della disciplina italiana delle sanzioni tributarie al diritto europeo?*, in *Rass. Trib.* 2017, n. 2, p. 575.

⁴⁴ F. CORDERO, *Procedura penale*, IX ediz., Milano, 2012, p. 455; O. DOMINIONI, “*Sub art. 50*”, in *Commentario del nuovo codice di procedura penale*, cit., vol. I, 1989, p. 290.

⁴⁵ Si tratta delle cause Causa C-524/15 (Caso Benci) e Causa C-537/16, (caso Ricucci e altri) presentate in data 12 settembre 2017 e a firma dell'avv. Gen. M. Campos Sanchez – Bordona.

in idem garantisce ai singoli, quando si tratti di sanzioni della stessa natura (materialmente penali) imposte due volte per i medesimi fatti. Ritengo che sia difficile rinunciare al livello di tutela già raggiunto con la sentenza *Åkerberg Fransson* solo perché la Corte EDU ha cambiato orientamento interpretando, nell'ambito di sua competenza, l'articolo 4 del protocollo n. 7. In primo luogo, la stessa Corte EDU riconosce che il modo migliore per rispettare il principio del ne bis in idem, previsto dall'articolo 4 del protocollo n. 7, è il binario unico di sanzione e considera quindi il doppio binario in caso di procedimenti misti come un'eccezione a tale regola generale. Se esiste un doppio procedimento, ancorché misto, la conseguenza, di norma, è la violazione del principio del ne bis in idem”.

Da un lato quindi, si reputa ormai irreversibile il cammino verso una rimozione del c.d. doppio binario, dall'altro si sollecita il legislatore a provvedere con una riforma chiarificatrice che peraltro, stante la complessità del sistema e le possibili incognite che rimangono, non è certamente all'ordine del giorno.

Sino ad allora, scrive l'avvocato generale, “qualora, invece, si mantenga il carattere *materialmente* penale di tali sanzioni, come ritengo opportuno, occorre che la garanzia dell'articolo 50 della Carta sia pienamente salvaguardata quando lo stesso fatto integri una violazione, nel contempo, di norme tributarie che prevedono una risposta materialmente penale e di norme propriamente penali (vale a dire, quelle che identificano i reati). Ciò che accade in circostanze del genere è ben noto nel diritto repressivo: un concorso di leggi, o di norme (non di reati) che deve essere risolto in modo unitario. Infatti, quando lo stesso fatto è riconducibile a due (o più) norme che lo sanzionano, la risposta repressiva deve essere individuata in una di tali norme, ossia quella che ha efficacia preminente”.

È necessario quindi, secondo le conclusioni, identificare la disposizione di legge munita di l'efficacia preminente, quindi garantire la risposta repressiva applicando esclusivamente detta disposizione, e accantonando la residua. Si impone in concreto l'operare una vera e propria scelta, non discrezionale, ma fondata sul criterio di preminenza; parametro questo senza dubbio non di piano governo, dal momento che la preminenza della sanzione formalmente penale o di quelle sostanzialmente penale – che si pongono quindi come soluzioni tra di loro alternative al punto che l'applicazione dell'una esclude

l'applicazione dell'altra – dovrà essere in concreto un vero e proprio bivio che l'operatore e l'interprete affrontano senza punti di riferimento normativi.

Sotto questo profilo, le conclusioni qui riportate non si spingono sino a suggerire una direzione o l'altra: in esse però con rinnovata decisione si chiarisce come vada adottata “un'interpretazione dell'articolo 50 della Carta che prosegua in linea con la sua giurisprudenza precedente, ma non riduca il contenuto di tale diritto nel senso indicato dalla sentenza A e B c. Norvegia né in applicazione dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta”.

In questa situazione, era quindi quantomai importante, sul punto, attendere la pronuncia della Corte, alla quale l'avvocato Generale ha chiaramente ricordato negli atti sopra sintetizzati – in concreto - di non retrocedere dalle posizioni raggiunte nella sua prevalente giurisprudenza; anzi ha formulato un chiaro invito a confermarle ma nel contempo a rimuovere le ambiguità che tali posizioni ponevano, intraprendendo un innovativo percorso logico – interpretativo.

Se, come pare, l'Avvocato generale suggerisce come via possibile per la risoluzione dell'impasse in argomento, quella della diretta applicazione dell'art. 50 CDFUE, è chiaro che opzione avrebbe l'effetto di far arrestare la seconda contestazione sul fatto già interessato da un primo procedimento sanzionatorio definitivamente concluso.

Si tratta di una prospettazione non così condivisa, è vero, ma comunque già presa in esame da alcuni giudici di merito⁴⁶, che peraltro

⁴⁶ Trib. Torino, sez. V pen., ord. 27/10/2014 in *Diritto Penale Contemporaneo*, con nota di M. SCOLETTA; Trib. Bergamo, sez. pen., ord. 16/09/2015, in *Diritto Penale Contemporaneo*, con nota di F. Viganò; Trib. Santa Maria Capua Vetere, sez. pen., ord. 11/05/2015; Trib. Santa Maria Capua Vetere, sez. pen., ord. 10/07/2015; Trib. Terni, sez. pen., sent. 12/06-1/09/2015, in *Diritto Penale Contemporaneo*, con nota di S. CONFALONIERI. Le prime pronunce citate si limitano a sollevare un rinvio pregiudiziale alla CGUE in merito all'esatta interpretazione dell'art. 50 CDFUE e ai suoi effetti nell'ordinamento interno; diversamente, il Tribunale di Terni ritiene di poter decidere direttamente la controversia senza neppure rivolgersi pregiudizialmente al Giudice comunitario. Si segnala come il giudice di Terni non sembra porre a fondamento della sua decisione l'art. 50 CDFUE ma, a ben vedere, l'art. 4 prot. 7 CEDU che, come si è detto, non dovrebbe invece avere efficacia diretta sul piano interno. Ancora per la diretta applicazione del *ne bis in idem*, nell'ambito

sconta il fatto che l'art. 50 della Carta potrebbe trovare diretta applicazione nel solo ambito delle imposte armonizzate e quindi, essenzialmente dell'IVA⁴⁷.

È chiaro quindi che le indicazioni dell'avvocato Generale, sotto questo profilo, rese come già detto in vertenze riguardanti proprio il nostro ordinamento, costituiscono un ancor più diretto invito rivolto – sia pur senza espresso riferimento – proprio al legislatore italiano.

Essa suonano, senza alcuna ambiguità, come un perentorio *input* per il legislatore a metter mano con maggior sistematicità e diversa sensibilità (senza naturalmente con questo sottacersi le molteplici problematiche che si pongono) al sistema sanzionatorio tributario.

9. *Riflessioni conclusive*

Alla luce di quanto sopra, ritengo possano trarsi alcune conclusioni, certamente non definitiva, su un tema i cui sviluppi nel sistema del diritto interno non possono ad ora con chiarezza prevedersi.

La Grande Camera della Corte EDU ha di fatto fornito, ora, una differente lettura dei principi sin qui sanciti; l'effetto è quello di restringere l'ambito di applicazione del divieto di *bis in idem*.

Dapprima la CEDU ha incentrato le proprie valutazioni sugli aspetti sostanziali, evidenziando l'ingiustizia di un'azione punitiva duplicata – e sostanzialmente penale – in capo a uno stesso soggetto per il medesimo fatto.

Successivamente, dopo aver posto tal principio al centro del sistema, quale cardine di un sistema giuridico che si voglia dire civile, la Corte

speculare ma evidentemente connesso del contenzioso tributario, si segnala C.T.P. Reggio Emilia, sez. III, 22/09-13/10/2015, n. 406, in banca dati *Fisconline*.

⁴⁷ Si veda CGUE, sez. IX, 15/04/2015, C-497/14, in *Diritto Penale Contemporaneo*, con nota di M. SCOLETTA, *Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del ne bis in idem: la corte di giustizia dichiara la propria incompetenza*, in www.penalecontemporaneo.it, 8 maggio 2015; La Corte di Giustizia ha rilevato la propria incompetenza a pronunciarsi sul rinvio pregiudiziale operato dalla Corte di Torino perché questa verte su di una disciplina, l'omesso versamento di ritenute (art. 10 bis), estranea al diritto dell'Unione Europea. Diverse possibilità per ottenere una pronuncia che affronti la corretta interpretazione e la esatta portata applicativa dell'art. 50 CDFUE vi sono in relazione al rinvio pregiudiziale operato dal Tribunale di Bergamo che riguarda il comparto dell'IVA, imposta armonizzata; vedi O. MAZZA, *L'insostenibile convivenza fra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 4/2015, p. 1033.

ha temuto che da questa tutela dell'individuo derivasse uno squilibrio per le esigenze di punizione legittimamente portate dall'ordinamento.

E allora, invece di ripensare la portata del principio, delimitandone l'applicazione, ha trovato più semplice introdurre considerazioni procedurali e processuali che apparentemente eseguono i dettami del principio, ma che in realtà lo contengono entro stretti confini che il principio assai poco tollera, nella sua enunciazione, diretta a fornire garanzie senza troppo preoccuparsi del concreto operare delle procedure interne.

E nulla è più dannoso, per un sistema giuridico, che annunciare in astratto – e solennemente – ottimi principi per poi farne applicazione in concreto assai limitata.

Diversamente, va mitigata l'applicazione del principio nei casi in cui gli Stati costruiscano meccanismi procedurali e processuali atti a garantire la connessione temporale (funzionale all'acquisizione unica del materiale probatorio, con i noti problemi di compatibilità delle garanzie penalistiche con l'istruttoria tributaria, non testimoniale e sostanzialmente solo documentale) e il computo, in sede di determinazione della sanzione, di quanto già subito dal reo nel procedimento o processo per primo conclusosi.

Una possibile soluzione, sul fronte del diritto processuale, potrebbe consistere nella disapplicazione delle disposizioni sanzionatorie qualora la materia sia di diritto dell'Unione (vale a dire per i tributi armonizzati, con tutti i problemi che si pongono con riferimento alla sorte degli altri tributi non armonizzati, accertati, sanzionati e riscossi contestualmente)⁴⁸ ovvero nel sollevare – da parte del giudice tributario o penale adito - questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 4 prot. 7 CEDU, quale norma interposta dell'art. 117, primo comma, della Costituzione salvo che non ritenga possibile interpretare la normativa interna conformemente alla CEDU.

⁴⁸ L'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali della UE prevede il *ne bis in idem* in termini analoghi a quanto dispone la CEDU, l'art. 51 stabilisce poi che le disposizioni della Carta possono trovare applicazione “*esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione*”. Pertanto la Carta di Nizza risulta di immediata applicazione in riferimento alle materie di competenza UE, ma non a quelle che siano rimaste nella competenza degli Stati membri, come la disciplina delle imposte dirette che resta riservata all'autonomia degli Stati membri.

Tal soluzione ha però la conseguenza – in parte già avutasi - di sollecitare un intervento della Consulta, il quale giudice si è sempre mostrato assai cauto sul tema, per non dire poco sensibile alle sollecitazioni che provengono dalle “altre” Corti.

La via “costituzionale”, peraltro, non appare agevolmente percorribile dal momento che sin qui la Consulta si è mostrata decisamente restia – o nettamente prudente, a seconda dei punti di vista – a percorrerla sino alle conseguenze più nette⁴⁹.

Inoltre, il rischio di introdurre un vero e proprio “vuoto” nel sistema sanzionatorio (con conseguente venir meno della *vis* repressiva del meccanismo) potrebbe dar origine a una reazione repulsiva del giudice adito, e risolversi in una sentenza di inammissibilità o infondatezza dovendo in fondo il legislatore premurarsi di intervenire⁵⁰.

Sommessamente, ritengo invece che proprio il ritorno al diritto sostanziale – opportunamente integrato dai principi enunciati dalle Corti non domestiche – potrebbe fornire una via d’uscita semplice, una sorta di taglio del nodo gordiano.

L’unica prospettiva immediatamente e concretamente praticabile (in attesa del legislatore, il cui intervento non è sempre tempestivo e men che meno salvifico) appare quella di riportare la tematica nell’alveo dei principi del diritto penale sostanziale, cercando di risolvere il concorso apparente di norme mediante la corretta interpretazione del principio

⁴⁹ Il richiamo è qui a Corte Cost. n. 222 del 2019, che ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale, sollevate dal Tribunale di Bergamo, in termini analoghi a quelli posti dal Tribunale di Monza nell’ordinanza in precedenza citata proprio in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, Cost., quest’ultimo in relazione all’art. 4 del Protocollo n. 7 alla Conv. EDU e all’art. 50 della Carta DFUE, dell’art. 649 cod. proc. pen., nella parte in cui non prevede l’applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di un 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 ai sensi della Conv. EDU e dei relativi Protocolli.

⁵⁰ «Se vogliamo che la Corte costituzionale rappresenti veramente un serio istituto di garanzia, dobbiamo fare in modo che essa sia un organo giuridico, non un organo politico; dobbiamo fare in modo che le sue sentenze abbiano davvero virtù di persuasione, e non siano invece – come teme Luigi Einaudi – “lievito di discordie civili”». Gaetano Martino, intervento nella seduta dell’11 novembre 1947, in *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea Costituente*, vol. V, a cura del Segretariato generale della Camera dei deputati, Roma, 1970, pp. 3785 ss.

di specialità in concreto o, meglio ancora, del principio di assorbimento che ne è corollario.

Invero, il “recto” del problema – per usare un termine nummario - qui posto e affrontato riguarda i casi di concreta sovrapposizione delle sanzioni (ed ovviamente è questo il profilo di immediata dirompenza nel sistema) ma non minore importanza sul piano teorico (e paragonabile rilievo pratico) assume il suo “verso” vale a dire la concreta disapplicazione delle sanzioni.

Come ha notato attenta dottrina “l’anteriorità in sé dell’un procedimento o dell’altro appare insoddisfacente ogniqualvolta quantomeno il primo (ma forse ancor più problematicamente il secondo) si conclude in concreto senza applicazione (o, peggio ancora, senza esecuzione) della sanzione, anzitutto per ragioni diverse dalla negazione della sussistenza del fatto o della sua commissione (tipicamente la prescrizione in sede penale ovvero il condono in sede tributaria), epperò anche per tali ragioni”⁵¹.

A fianco del divieto di raddoppio della sanzione, infatti, l’ordinamento deve anche garantire il divieto di esclusione dalle sanzioni; circostanza questa che va altrettanto sistematicamente e giuridicamente disciplinata e garantita, per evitare che il suo verificarsi, con insopportabile violazione del principio di eguaglianza, sia provocata *secundum eventum*.

Deve concludersi secondo una prima prospettazione che qui mi espongo a offrire, che l’illecito amministrativo sia completamente assorbito nella previsione del reato.

A questo punto, l’assorbimento dell’illecito penal-amministrativo nell’illecito penale, quando le previsioni normative riguardino la medesima condotta concreta, determina l’improcedibilità dell’azione amministrativa o la rinuncia alla stessa in favore di quella penale.

Questo comporterebbe, tra l’altro, la salvaguardia del principio costituzionale di obbligatorietà dell’esercizio dell’azione penale di cui all’art.112 Cost.

Non ignora chi scrive come tale prospettazione imponga il superamento dell’attuale posizione – ferma sul punto in senso

⁵¹ A. A. SALEMME –F. CANTINOTTI, *Doppio binario sanzionatorio penale-amministrativo nell’evoluzione della giurisprudenza*, in *iltributario.it*, pubblicato il 15 dicembre 2016.

decisamente opposto e in direzione contrastiva con le considerazioni sin qui esaminate – del giudice di Legittimità⁵².

Certamente, invero, il continuo accavallarsi di pronunce delle Corti, nel sistema ormai multilivello con il quale ci troviamo a operare, rende ormai non più rinviabile un intervento legislativo, diretto a evitare applicazione del principio sopra detto “a macchia di leopardo”. La soluzione più *tranchant* sarebbe certo quella di tornare alla regola dell’alternatività dei due tipi di sanzioni e accolta, a suo tempo, dalla Legge n. 4/1929 e di dare reale attuazione al principio di delega fissato dalla Legge n. 23/2014, e non esercitata sul punto dall’Esecutivo, che demandava al Governo di applicare “per le fattispecie meno gravi solo sanzioni amministrative”.

Concretamente, potrebbero prevedersi per la medesima fattispecie, sole sanzioni amministrative per gli illeciti meno gravi, riservando la comminatoria delle sanzioni penali per quelli più gravi. Parte della dottrina⁵³ si è già espressa in questo senso, sottolineando come i vantaggi di tale soluzione sarebbero sia quello di non gravare eccessivamente il giudice penale, contemporaneamente garantendo

⁵² Per riassumere senza pretesa di assoluta completezza i contributi della giurisprudenza sul punto, si ricordino Corte Cass., sentenze 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato, e 28 marzo 2013, n. 37424, Romano, che ammettono espressamente il cumulo tra le due tipologie di sanzioni, ma anche Cass., sez. III pen, 8/4-15/5/2014, n. 20266, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, VI, p. 55, in relazione ad un omesso versamento di ritenute e quindi al rapporto tra le fattispecie di cui agli art. 10 *bis* D.lgs. 74/00 e art. 13 D.lgs. 471/97; nello stesso senso anche Cass., sez. III pen, 8/5-10/7/2014, n. 30267, in *IL FISCO*, 2014, pp. 3269 ss., relativa al caso dell’indebita compensazione di crediti e dunque al rapporto tra la fattispecie di cui all’art. 10 *quater* D.lgs. 74/00 e l’allora vigente art. 27 co. 18 D.lgs. 185/08 - ora art. 13 co. 4 e 5 D.lgs. 471/97; Cass., sez. III pen, 14/1/14-20/7/2015, n. 31378, in *Riv. pen.*, 2015, pp. 1084 ss., relativa all’omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali; ma anche: Cass., sez. III pen, 8/4-1/10/2014, n. 40526, in *Il Fisco*, 2014, pp. 4077 ss. e Cass., sez. III pen, 9/10/14-12/3/2015, n. 10475, in banca dati *Fisconline*). Una prima apertura al principio in commento può essere rinvenuta in un *obiter dictum* della sentenza n. 10475 (ud. 9 ottobre 2014) con cui in merito ad un’ipotesi di omesso versamento di ritenute si ritiene per la prima volta che emergano “*non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa comunitaria (...), che l’illecito amministrativo e quello penale possano avere ad oggetto essenzialmente il medesimo fatto, rendendo ingiustificata la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia (...)*” (Cass., sez. III pen, 9/10/14-12/3/2015, n. 10475 cit.).

⁵³ P. RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, p. 35.

l'effettività della sanzione penale sottraendola al rischio della prescrizione, sia quello di mantenere la funzione dissuasiva che anche la sanzione amministrativa sicuramente in sé ha.

Il tema, in ogni caso, è ben lungi dall'essere esaurito e richiede un'attenzione del Legislatore assai più presente e urgente di quanto pare esser percepito.

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- ALDOVRANDI P., *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, Cedam ed., 2005;
- BULTRINI A., *Le sentenze 348 e 349/2007 della Corte costituzionale: l'inizio di una svolta?*, in *Dir. Pubbl. Comp. Eur.*, 2008, 171 - 186;
- CARACCIOLI I., *Salvato a metà dai giudici europei il doppio binario tributario-penale*, in *Corr. Trib.*, 2013, n. 13, pp. 1029-1032;
- CARTABIA M., *I diritti fondamentali e la cittadinanza dell'Unione*, in Bassanini F. - Tiberi G., *Le nuove istituzioni europee. Commento al Trattato di Lisbona*, Bologna, 2010, 112;
- CICCONETTI S. M., *Creazione indiretta del diritto e norme interposte*, in *Giur. Cost.*, 2008, 565 -575;
- CONTI R., *Principio del ne bis in idem*, in *Il Corr. Giur.*, 2013, 4, 565 ss.;
- CORSO P., *Comminare sanzioni diverse per il medesimo illecito tributario non è in contrasto con la Carta dell'Unione europea*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2013, n. 6, 471-474;
- DI MARTINO A., *Intersezioni di legalità e "sanzioni" accessoria tra giurisprudenza nazionale, diritti umani, sistemi penali stranieri*, in AA. VV., *Studi in onore di Mario Romano*, Napoli, 2011, pp. 193-264;
- DONATI F., *La Cedu nel sistema italiano delle fonti del diritto alla luce delle sentenze della Corte costituzionale del 24 ottobre 2007*, in www.osservatoriosullefonti.it;
- FLICK G.M., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? («Materia Penale», giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse)*, in *Riv. soc.*, 2014, 988;
- FLICK G.M., *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, 939 ss.;
- FLICK G.M. - NAPOLEONI V., *A un anno di di-stanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in www.rivistaaic.it, 10 luglio 2015, 23;
- FLORA G., *Ne bis in idem "europeo" e sistema sanzionatorio tributario: devastante tsunami o vento che spazza le nuvole?*, in *Rass. Trib.*, 2016, n. 4, p. 1001;
- GIOVANNINI A., *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio domestico*, in *Rass. Trib.*, 2014, n. 5, pp. 1164-1183;
- GIOVANNINI A., *Le sanzioni per omesso versamento dell'iva davanti alla Corte di giustizia*, in *Corr. trib.*, 2016, 439 ss.;
- GIOVANNINI A. - MURCIANO L. P., *Il principio del ne bis in idem sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, 20, 1548;
- MAIELLO V., *Doppio binario sanzionatorio, ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur. comm.*, 2017, II, 348 ss.;
- MARELLO E., *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni di una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013,

XXIII, 12, 281-282; MARTINI A., *Reati in materia di finanze e tributi*, in GROSSO C. F. - PADOVANI T. - PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, vol. XVII, Milano, Giuffrè ed., 2010, 222 ss.; MATTEINI CHIARI S., *Reati e illeciti amministrativi in materia tributaria - il principio di specialità*, in *Giur. di Merito*, 2004, pp. 809-821; MAZZA O., *L'insostenibile convivenza fra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. Trib.*, 2015, n. 4, pp. 1033 ss.; MICELI R., *Sanzioni amministrative tributarie*, in *www.treccani.it*; MONTANARI L., *La difficile definizione dei rapporti con la Cedu alla luce del nuovo art. 117 della Costituzione: un confronto con Francia e Regno Unito*, in *Dir. Pubb. Comp. Eur.*, 2008, 204-215; MOSCARINI A., *Indennità di espropriazione e valore di mercato del bene: un passo avanti (ed uno indietro) della Consulta nella costruzione del patrimonio costituzionale europeo*, in *Giur. Cost.*, 2007, 3525-3534; NAPOLI C., *La nuova collocazione della Cedu nel sistema delle fonti e le conseguenti prospettive di dialogo tra le Corti*, in *Quaderni costituzionali*, 2008, 137 e segg.; PALIERO C. E., *"Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo: una questione "classica" e una svolta radicale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, n. 3, pp. 894 ss.; PARONI PINI G., *Corte Europea dei diritti dell'uomo: la grande camera detta i limiti di applicabilità del principio del ne bis in idem*, in *Riv. Dir. Trib.*, 6, 2016; PENASA S., *Tanto rumore per nulla o meglio tardi che mai? Ancora sulle sentenze 348-349/2007 della Corte costituzionale, tra dubbi ermeneutici e possibili applicazioni future*, in *www.forumcostituzionale.it*; PROCACCINO A., *Ne bis in idem: un principio in evoluzione – assestamenti e osmosi nazionali*, in *Giur. It.*, 2019, 6, 1457 (commento alla normativa); OLIVER P. – BOMBOIS T., *Ne bis in idem en droit Européen: un principe à plusieurs variantes*, in *Journal de droit Européen*, 2012, pp. 266-272; RUGGERI A., *Una opportuna precisazione, da parte di Corte cost. n. 223 del 2014, in merito ai conflitti (apparenti...) tra norme di diritto interno e norme della CEDU*, in *www.giurcost.org*, 6.; RUSSO P., *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Rass. Dir. trib.*, 2016, 25; SALAZAR C., *Corte costituzionale, Corte europea dei diritti dell'uomo, giudici: «affinità elettive» o «relazioni pericolose?»*, in C. SALAZAR - A. SPADARO, *Riflessioni sulle sentenze 348-349/2007 della Corte costituzionale*, Milano, 2009, 66 e ss.; SALEMME A. A. – CANTINOTTI F., *Doppio binario sanzionatorio penale-amministrativo nell'evoluzione della giurisprudenza*, in *iltributario.it*, pubblicato il 15 dicembre 2016; SCOLETTA M., *Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del ne bis in idem: la corte di giustizia dichiara la propria incompetenza*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 8 maggio 2015; TEGA D., *La CEDU e l'ordinamento italiano*, in M. Cartabia (a cura di), *I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee*, Il Mulino, Bologna, 2007, 67; TOMKIN J., *Article 50, Right not to be tried or punished twice in criminal proceedings for the same criminal offence*, in PEERS S. - HERVEY T. - KENNER J. - WARD A., *The EU Charter of Fundamental Rights: a commentary*, Hart Publishing, Oxford, 2014, pp. 1373-

1412; URICCHIO A.F., *Il principio di specialità nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Boll. trib.*, 2001, 565; Ufficio del ruolo e del massimario presso la Cass., Relazione del 8.5.2014, n. 35, 8.5.2014, in *cortedicassazione.it.*; VAN BOCKEL B., *The ne bis in idem principle in EU Law*, Kluwer, 2010; ZETTERQUIST O., *Ne bis in idem and the European legal tsunami of 2013: a vision from the bench*, in *Human Rights in contemporary European law*, in *Swedish studies in European law*, vol. 6, 2015.

ABSTRACT

[Il diritto dell'Unione e la CEDU non disciplinano una struttura concettuale atta a definire la linea di confine tra illecito amministrativo e illecito penale. La progressiva e reciproca collaborazione tra la Corti Europee sarà ancora turbata, poiché il Giudice di Strasburgo segue una via, il Giudice del Lussemburgo un'altra via. Inoltre, la protezione di un diritto inderogabile dell'individuo, protetto dal principio del ne bis in idem, non può essere lasciata alla discrezione degli Stati. In una prospettiva de iure condendo il modo più sicuro per garantire il rispetto dell'art. 4 del prot. 7 è la previsione legislativa, a livello adeguato, di un solo procedimento. Nel frattempo, diverse pronunce del giudice tributario e del giudice penale sugli stessi fatti, fondati su diverse valutazione dello stesso materiale probatorio, mettono in discussione l'autorità Statuale. La Corte di cassazione italiana sta ancora affrontando il tema con prudenza, data la preoccupazione che ne derivi di una deviazione non preferita dal diritto interno. Certamente la soluzione legislativa è la migliore, ma è lungi da realizzarsi.]

The EU law and the ECHR still did not provide a clear conceptual framework for the definition of the dividing line between administrative and criminal offences. The progressive and mutual collaboration between the two European courts will evidently once again be deeply disturbed, Strasbourg going one way and Luxembourg going the other way. Furthermore, the protection of a non-derogable individual right such as ne bis in idem must not be left to the discretion of States. In a de iure condendo perspective, the surest manner of ensuring compliance with Article 4 of Protocol No. 7 is the legislative provision, at some appropriate stage, of a single-track procedure. In the meanwhile, different pronouncements by the tax and the criminal Court on the same facts, based on a different assessment of the same evidence, calls into question the authority of the State. The Italian Supreme Court is still approaching the topic with caution, worrying about the non-favorable deviation from domestic law. A comprehensive legislative solution should be the best solution; but it is still far to come.