

I principi di proporzionalità, offensività e ne bis idem in materia sanzionatoria
Prime riflessioni sull'attuazione dei principi della legge 111/2023 nel decreto delegato 87/2024.

Stefano Civardi

Grazie, grazie innanzitutto per l'invito, questa preziosa occasione di formazione per noi giudici tributari e grazie al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che ha organizzato questo primo incontro di formazione, patrocinato anche dal professor Lanzi, con il quale in sede non tributaria, ma in sede penale, ci siamo tante volte confrontati a Milano.

Si sa che, dopo gli interventi dell'accademia e della dottrina, normalmente gli interventi dei magistrati hanno l'effetto di abbassare il livello, quantomeno scendendo dalla chiarezza della dogmatica alle più oscure esigenze pratiche del loro quotidiano lavoro. Il tema che era stato affidato al prof. Aldrovandi e a me, e sul quale in realtà ci siamo anche un po' confrontati prima di venire qui a Roma a discuterne, proporzionalità, offensività e ne bis in idem nella materia sanzionatoria, e preciso, nella materia sanzionatoria amministrativa, è un tema apparentemente epocale. Del divieto di "bis in idem" non voglio aggiungere nulla, ma sembra sempre di più un tema forse più da convegni che da realtà.

Ogni volta che devo parlare in occasioni di convegni del "**ne bis in idem**" fra sanzioni penali e amministrative, in conformità all'articolo 4 del Protocollo 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, una volta intese anche le sanzioni amministrative quali "sanzioni sostanzialmente penali" secondo gli Engel Criteria (giusta la nota sentenza CEDU Engel e altri contro Paesi Bassi 8.06.1976), faccio una battuta e dico "forse l'unica persona a cui è stato pienamente riconosciuta la violazione del principio del ne bis in idem è il celebre avvocato Franco Grande Stevens".

E' infatti di pubblico dominio che, dopo la nota sentenza della Corte EDU, Sez. II, 4 marzo 2014, Grande Stevens contro Italia, la Grande Camera della stessa Corte il 15 novembre 2016, con la sentenza A & B contro Norvegia, ha salvato il sistema del doppio binario della punizione nel processo penale e amministrativo in caso di "*close connection in substance and time*".

Nella giurisprudenza delle Corti sovranazionali anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Camera, 20 marzo 2018 sulle doppie sanzioni amministrative e penali in

materia di “market abuse” ha interpretato l’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea nel senso che esso davvero osta a una normativa nazionale, che consente di celebrare un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale nei confronti di una persona per condotte illecite che integrano una manipolazione del mercato, per le quali è già stata pronunciata una condanna penale definitiva a suo carico, ma nei limiti in cui tale condanna, tenuto conto del danno causato alla società dal reato commesso, sia effettivamente idonea a reprimere tale reato in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva, lasciando pertanto ancora una volta spazio al doppio binario, seppur, al contempo, guidando il legislatore italiano a modificare il TUIF (d. lgs. 58/1998) con l’art. 187 terdecies (*“Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria.”*) e tracciando così un possibile percorso di conciliazione fra i due processi sanzionatori – amministrativo e penale - spendibile anche in ambito tributario, come del resto si legge ora nell’art. 21 ter D.Lgs. 74/2000, introdotto dall’ articolo 1, D.Lgs. 2024 n. 87: *“Quando, per lo stesso fatto e' stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorita' amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle gia' irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.”*

Condividendo tutte le perplessità già esposte dal professor Aldrovandi nella sua relazione su come sia attualmente intrecciato il processo penale e quello amministrativo, vorrei dedicare soltanto qualche spigolatura rispetto all'inquadramento, che è già stato luminosamente , seppur sinteticamente esposto, sul principio di offensività e, brevemente, sulle ricadute del principio in proporzionalità.

Per cimentarci in una prima glossa al decreto delegato 87 al 2024 di questo giugno, è indispensabile innanzitutto ripercorrere la legge 111 del 2023. Vi sfido, tuttavia a ricercare la parola **offensività** nella legge delega. Non c'è. E questo è un non piccolo primo problema: la legge delega sicuramente insiste sul principio di proporzionalità, sicuramente parla ampiamente di "bis in idem", ma sull' "offensività" tace. Perché non parla di offensività? Perché, come voleva suggerire il professore Aldrovandi, in realtà è una parte della proporzionalità ?

L'ampiezza semantica del termine "proporzionalità" è davvero lata, ma sappiamo che tecnicamente, in diritto, "proporzionalità" indica un concetto e "offensività" un altro. Altro è predicare che la sanzione debba avere un'afflittività coerente con la gravità della violazione, altro è escludere la sanzionabilità per una condotta che effettivamente integra una violazione del precetto ma concretamente non lede il bene giuridico tutelato dalla norma sanzionatoria. Non solo, sappiamo anche che l' "offensività" è categoria essenzialmente penalistica. E quindi sorge un primo dubbio. Ha cittadinanza l' "offensività" nel diritto amministrativo, seppur tributario?

E' noto come la dottrina abbia elaborato il concetto di "offensività", ragionando sull'articolo 49 comma 2 del codice penale. In pratica, le assoluzioni per essere il reato impossibile ai sensi dell'art. 49 secondo comma c.p. sono davvero merce rarissima e sono di regola circoscritte a furti di beni sostanzialmente privi di valore. L'unica emersione vera del principio di offensività, che *per incidens*, è in naturale frizione con il principio di "tassatività", è recentemente comparsa nel codice penale con l'articolo 131 bis ("esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto", introdotto dal D.Lgs. 28/2015 a sua volta in attuazione della legge 67/2014 che delegava il Governo a decretare in materia di pene detentive non carcerarie e di riforma del sistema sanzionatorio).

Tanto premesso sulla limitata applicazione del principio di offensività nel diritto penale, è concepibile all'interno dell'azione dell'amministrazione, interamente regolata dal principio di autoritarità, l'esclusione di una sanzione per difetto di offensività? Dovremmo forse noi giudici tributari discutere se un dato provvedimento dell'Amministrazione sia corretto o meno, non sindacandone la legittimità, ma censurandolo secondo l'insondabile categoria della offensività ?

Se, come abbiamo ricordato il termine “offensività” ha una sua propria, specifica e tecnica valenza semantica e se nessuna disposizione della legge delega ha delegato il Governo ad introdurlo, è costituzionalmente legittimo il decreto delegato nella parte in cui lo introduce o è viziato per eccesso di delega in violazione degli artt. 76 e 77 cost.?

Paradossalmente, solo laddove il termine “offensività” fosse inteso come un orpello privo di autonomo contenuto, il decreto delegato potrebbe sfuggire alla censura di legittimità costituzionale. L'articolo 3 del decreto legislativo 472 del 1997, vede aggiunto dall'art. 3 c.1, lett.b) n. 1), del d. lgs. 87/2024, il comma 3-bis, che recita: *“la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie è improntata ai principi di proporzionalità e di offensività”*. La rubrica dell'art. 3 del D.Lgs. 472/1997 in precedenza era titolata *“Principio di legalità”*. Ora il medesimo art. 3 c.1, lett.b) n. 2), del d. lgs. 87/2024 ha cambiato la rubrica in *“Principi di legalità e proporzionalità”*. Verrebbe quindi quasi da affermare che il legislatore delegato abbia inserito con non troppa consapevolezza il termine “offensività” all'interno del corpo della norma, ritenendo in ogni caso che l' “offensività” non fosse principio cardine in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, tanto da non meritare l'intestazione in rubrica, che tiene ora conto della “proporzionalità”, ma non dell’ “offensività”.

Ma questa tranquillizzante lettura si scontra con un'ulteriore disposizione, possibile precipitato tecnico del principio di offensività, che troviamo modificata all'art. 6 comma 5 bis del D.Lgs 472/1997, dall'art. 3 c.1, lett.c) n. 1), del d. lgs. 87/2024: *“non sono punibili le violazioni che non arrecano **concreto** [enfasi dell'Autore] pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo”*. Il decreto delegato condiziona la sanzionabilità alla concretezza del pregiudizio per l'esercizio delle azioni di controllo.

Interrogiamoci, tuttavia, sulle concrete conseguenze di questa petizione di principio.

Dobbiamo presupporre un legislatore irragionevole che punisce delle condotte che non arrecano concreto pregiudizio nemmeno all'esercizio delle azioni di controllo? Potendo essere anticipata la soglia di punibilità alla fase del controllo, la sanzione punisce la violazione a prescindere dall'aggressione alle ragioni dell'erario. A quale sindacato dovremmo essere

chiamati noi giudici tributari in applicazione del novellato art. 6 comma 5 bis ? L'art. 6 comma 5 bis in realtà non può che entrare in conflitto con un'altra norma, che prevede una sanzione amministrativa, di analoga fonte primaria, giusta l'espresso principio di legalità contemplato dall'art. 3 comma 1 dello stesso D.Lgs. 472/1997 e che quindi non potrebbe essere disapplicata *sic et simpliciter* dal Giudice. Sicché o dobbiamo ipotizzare un legislatore insensato che prevede sanzioni per una condotta totalmente indifferente, oppure un ostacolo al controllo c'è; richiedere che l'ostacolo sia "concreto" non semplifica il lavoro dell'interprete, ma pare piuttosto una mera declamazione di principio.

Venendo infine a toccare alcune conseguenze del principio di **proporzionalità** vorrei richiamare la vostra attenzione sulle modifiche apportate dal decreto 87/2024 a due istituti del diritto sanzionatorio amministrativo in realtà di stretta derivazione penalistica: la continuazione e la recidiva.

Noi sappiamo che nel diritto penale questi due istituti, su presupposti in qualche modo comuni, la pluralità di violazioni, hanno spesso conseguenze nella quantificazione della sanzione assai divergenti. L'Istituto della continuazione ex art. 81 comma 2 c.p. è uno dei più praticati di tutto il codice penale e prevede sostanzialmente al posto del cumulo materiale delle sanzioni (la mera sommatoria delle stesse) il c.d. cumulo giuridico (un aumento della pena base calcolata sulla più grave delle violazioni per quantità spesso minime). L'istituto della recidiva ex art. 99 c.p., variamente articolato, prevede per contro, come noto, un'inasprimento della pena per le violazioni commesse dopo una prima condanna. Questi istituti con la legge di depenalizzazione, la 689 del 1981, sono in parte entrati anche nelle procedure sanzionatorie amministrative. Sappiamo che l'articolo 8 c.1 L. 689/1981 prevede il concorso formale in analogia all'art. 81 c.1 c.p. mentre l'articolo 8 c.2 prevede una sorta di continuazione funzionale all'applicazione del cumulo giuridico che sfugge alla regola del cumulo materiale. Tutti sanno però che la continuazione nei procedimenti sanzionatori amministrativi si applica soltanto in materia di previdenza e assistenza obbligatoria. A prescindere dalla "medesimezza del disegno" dell'autore delle violazioni amministrative (mutuato dal requisito della "medesimezza del disegno criminoso", ma ancor più impalpabile e indeterminato) in materia diversa da quella previdenziale, ad una pluralità di violazioni farà sempre seguito semplicemente una pluralità di sanzioni. Nessuno "sconto", nessun "cumulo giuridico", solo un cumulo materiale. Nonostante la norma sia stata oggetto di infiniti tentativi

di ampliamento interpretativo da parte dei difensori dei sanzionati, non è mai intervenuta una particolare giurisprudenza creativa sul punto. Se passo 10 semafori con il rosso, riceverò 10 contestazioni di violazioni amministrative del codice della strada con 10 sanzioni che si sommeranno fra loro. Nessun “bonus”.

Che cosa succede in materia di sanzioni amministrative tributarie? Sappiamo che l'articolo 12 del D.lgs 472/1997 tratta del cumulo giuridico, mentre l'articolo 7 del medesimo decreto tratta della recidività. Ora, il decreto 87/2024 è intervenuto su entrambe le disposizioni, lasciando tuttavia all'interprete alcune perplessità.

Leggiamo l'art. 7 comma 3, così come interpolato dal decreto in commento:

*“Salvo quanto previsto al comma 4, la sanzione è aumentata **fino al doppio** [enfasi dell'Autore] nei confronti di chi, **nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto**, è [enfasi dell'Autore] incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell'articolo 13 del presente decreto o dell' articolo 5-quater del D.Lgs. 218/1997. Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.”*

Prima facie sembrerebbe che il legislatore non abbia fatto altro che recepire una sentenza del Giudice di legittimità (Cass. 11831/2020). La Corte di Cassazione, per alcuni commentatori illuminatamente, aveva stabilito quattro anni or sono che, per dichiarare la recidiva tributaria fosse necessaria la definitività della sanzione amministrativa, o per mancata impugnazione o per irrevocabilità della sentenza di rigetto dell'impugnazione.

L'assunto meriterebbe tuttavia una discussione che tuttavia ora, di fronte al chiaro dettato normativa, diventa del tutto accademica. Pacificamente in ambito penale la recidività non può che sussistere a seguito di una sentenza di condanna irrevocabile, giacché prima della definitività dell'accertamento della penale responsabilità vige il principio costituzionale della presunzione di innocenza (art. 27 c.2 Cost.). L'azione amministrativa, tuttavia, come gli accertamenti giurisdizionali civili, seguono differenti principi. Mentre l'accertamento di responsabilità penale non definitivo non può fondare alcunché, una sentenza civile di primo grado è per legge immediatamente esecutiva e tutta l'azione amministrativa passa attraverso dei provvedimenti autoritativi che sono efficaci fino a che non sono sospesi o annullati giurisdizionalmente. Sicché la scelta operata dal legislatore non era in alcun modo obbligata.

L'opzione intrapresa rischia poi concretamente di essere direttamente abrogante della recidiva che, per contro, paradossalmente, si vorrebbe far mostra di rafforzare, aumentando l'aggravamento della sanzione "dalla metà" "al doppio".

Quali accertamenti sanzionatori impugnati innanzi al giudice tributario si definiscono infatti nel tempo di tre anni ? È noto infatti che, a prescindere dai tempi di definizione di primo e secondo grado, in Cassazione i ricorsi pendono normalmente per cinque anni e il disposition time non è in vertiginosa riduzione.

L'applicazione della recidiva a chi abbia commesso una seconda violazione nei tre anni dall'accertamento della prima sarà quindi concretamente possibile solo per quei contribuenti che, pur non aderendo alle contestazioni, sostanzialmente non si difendono.

Passiamo all'ultimo argomento, brevemente, al cumulo giuridico contemplato per il concorso di violazioni e per la continuazione ex art. 12 D.Lgs. 472/1997 modificato dall'art. 3 c.1, lett.f) nn. da 1) a 8), del d. lgs. 87/2024. Il cumulo giuridico, come abbiamo già visto, nel procedimento amministrativo ha delle sue peculiarità e dei presupposti applicativi ancora più oscuri – al di fuori del concorso di violazioni commesse con una sola azione od omissione – rispetto al procedimento penale.

Il legislatore del 2024, da un lato, ha recepito l'esclusione delle "violazioni concernenti gli obblighi di pagamento e le indebite compensazioni" - da sempre affermata in giurisprudenza (*ex plurimis*, Cass. 10631/2024: *"Le violazioni tributarie che si esauriscono nel tardivo od omesso versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione fiscale non sono soggette all'istituto della continuazione disciplinato dall' art. 12, comma 2 , del D.Lgs. n. 472 del 1997 , perché questo concerne le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo, mentre il ritardo o l'omissione del pagamento è una violazione che attiene all'imposta già liquidata, per la quale l' art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 dispone un trattamento sanzionatorio proporzionale ed autonomo per ciascun mancato pagamento"* (così, da ultimo, Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 8148 del 22/03/2019, Rv. 653340 ; tra le stesse parti Cass., V, n. 4155/2020 e Cass., V, 32606/2021)) –.

Dall'altro ha sostituito la precedente formulazione *"commette piu' violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo"* con l'espressione *"commette in progressione o con*

la medesima risoluzione più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo”.

L'intervento di maggior *favor* per il contribuente riguarda, a parere dello scrivente, l'inserimento del comma 5 bis che recita: *“Nei casi previsti dai commi precedenti, se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate”.*

La novella disposizione risulterebbe di non semplice raccordo con quanto si continua a leggere all'invariato successivo comma 6 del medesimo articolo 12, che prevede come il concorso e la continuazione siano interrotti dalla constatazione della violazione.

Ai colleghi Giudici tributari lascio il compito di trovare un ragionevole spazio interpretativo fra queste due disposizioni.

Ringrazio ancora per l'occasione di confronto su questo testo su cui dovremo tutti lavorare.