

IL NE BIS IN IDEM NEL DIRITTO TRIBUTARIO

Sommario: 1) Premessa; 2) La *matière pénale*; 3) L'*idem factum* e la *eadem persona*; 4) La *res iudicata*; 5) Il *bis* ossia la duplicazione dei procedimenti fra Corti europee e nazionali; 6) La proporzionalità sanzionatoria dopo le tre pronunce CGUE del 20.3.18; 7) La natura "penale" delle sanzioni tributarie italiane; 8) Assenza nell'ordinamento italiano di una connessione sostanziale e temporale fra processo penale e processo tributario; 9) Il principio italiano di specialità e il sistema italiano del doppio binario non sono idonei a evitare la violazione del *ne bis in idem*; 10) Conclusioni.

1. PREMESSA

Come per altri settori del diritto, anche per il diritto tributario, lo scenario è sempre più caratterizzato dalla molteplicità degli ordinamenti giuridici (nazionali, sovranazionali e internazionali) a cui fanno capo una molteplicità di Corti, con il corollario che, anche nell'ordinamento tributario, si registra l'avanzare incessante del formante giurisprudenziale a discapito del formante legislativo.

Il principio del *ne bis in idem*, quale presidio di garanzia, nasce in ambito penale, per poi essere esteso, sotto l'influenza delle Corti europee, all'ambito tributario. Esso tende a tutelare, come divieto di doppio giudizio (concezione c.d. procedurale) o divieto di doppia sanzione (concezione c.d. sostanziale), la libertà individuale, la *vis rei iudicatae*, quale elemento di pace sociale, nonché l'integrità patrimoniale dell'individuo (nel caso siano irrogabili, come vedremo, due sanzioni se non formalmente almeno sostanzialmente "penali" ma entrambe di natura pecuniaria).

Nell'ordinamento italiano, il nostro principio si trova consacrato nell'art. 649 c.p.p., mentre in ambito europeo esso fa perno sull'art. 4 Prot. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (d'ora in poi CEDU) e sull'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali UE (d'ora in poi CDFUE), con la conseguenza che, con riferimento al diritto penale e al diritto tributario, si è formata una cospicua giurisprudenza della Corte EDU e, in minor misura, della Corte di Giustizia UE.

Quattro, secondo le Corti europee, in estrema sintesi, i presupposti per l'applicazione del *ne bis in idem*:

- 1) la "natura penale" (se non formale, almeno sostanziale) delle sanzioni irrogabili all'esito dei due procedimenti (c.d. *matière pénale*);

- 2) che un “*idem factum*”, nella sua connotazione storico-naturalistica (condotta-evento-nesso causale) e non nella sua qualificazione giuridica, sia oggetto dei due procedimenti o delle due sanzioni;
- 3) che le due sanzioni o i due procedimenti procedano in parallelo, senza alcuna connessione sostanziale e/o temporale (c.d. sistema integrato - *as a coherent whole*);
- 4) che uno dei due procedimenti e/o sanzioni abbia natura definitiva (c.d. *res iudicata*).

2. LA MATIERE PENALE

Il primo presupposto per l'applicazione del nostro principio, che integra un diritto fondamentale (secondo il linguaggio di *civil law* fatto proprio dalla CDFUE) o un diritto umano (secondo il linguaggio di *common law* fatto proprio dalla CEDU), è, come visto, che ambo le sanzioni, astrattamente applicabili allo stesso soggetto, mediante i due diversi procedimenti avviati nei suoi confronti, rivestano “natura penale”.

Ma come definire la nozione di penalità di una sanzione? Le Corti europee non potevano che rispondere adottando criteri di natura sostanzialistica, stante la necessità di reperire una caratteristica comune a ordinamenti nazionali, a volte, estremamente difformi (28 quelli della CGUE e addirittura 47 quelli della Corte EDU). Criteri sostanzialistici, che, è bene subito evidenziarlo, risultano assai distanti dal principio formale di legalità penale (*nullum crimen, nulla poena sine lege*), proprio dell'ordinamento italiano (art. 25 della Costituzione e art. 1 del Codice penale).

Per comprendere il significato e la portata dei criteri enunciati, occorre analizzare alcuni *leading-cases* delle due Corti europee.

Anzitutto, il caso svedese del 2013 *Åkerberg Fransson*, esaminato dalla CGUE. In esso l'Amministrazione finanziaria aveva contestato a un lavoratore autonomo di non avere adempiuto ai propri obblighi di dichiarazione, con conseguente recupero a tassazione delle imposte sul reddito e dell'iva e contestuale applicazione di una sanzione amministrativa (c.d. sovrattassa). Al contempo, nei confronti del lavoratore era stato intentato anche un procedimento penale per frode fiscale, avente ad oggetto gli stessi fatti. La Corte di Giustizia, sul

punto, sanciva il principio della cumulabilità di sanzioni penali e tributarie a condizione che queste ultime non avessero “natura penale” e, al fine di stabilire quando una sanzione amministrativa avesse carattere “penale”, richiamava la risalente sentenza (1976) della Corte EDU nel caso *Engel* c. Paesi Bassi, confermando la rilevanza di tre distinti criteri, alternativi tra loro:

- a) la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale;
- b) la natura dell'illecito intesa come primaria finalità della sanzione;
- c) il grado di severità della sanzione.

Questi cosiddetti “*criteri Engel*”, hanno costituito il parametro per valutare la penalità sostanziale delle sanzioni amministrative tributarie in tutta la recente giurisprudenza delle due Corti europee.

Per quanto riguarda il criterio di cui alla lett. a), esso non pone problemi di sorta: è penale la sanzione qualificata come tale dall'ordinamento nazionale (criterio di penalità formale).

Il problema si pone, invece, di fronte al secondo e terzo criterio, ossia a sanzioni con diverso *nomen juris* (una penale e una amministrativa), ma con struttura affine, se si ha riguardo alla natura dell'illecito e alla finalità e severità della sanzione.

Secondo i criteri di cui alle lett. b) e c), la penalità di una sanzione può identificarsi anche nella sua primaria finalità deterrente o punitiva (piuttosto che risarcitoria o restitutoria nei confronti del Fisco), oppure nel suo grado di severità. Per chiarire i due criteri indicati alle lett. b) e c), è utile richiamare, fra le tante, l'arcinota sentenza *Grande Stevens* c. Italia del 2014. In essa, per un caso di manipolazione del mercato, la Corte EDU qualificava come “penale” la sanzione che l'ordinamento italiano denominava come amministrativa, alla luce del suo grado di severità potenziale. Ne è seguita una condanna dell'Italia per aver violato il principio del *ne bis in idem* in relazione a comportamenti di manipolazione del mercato, sanzionati ai sensi sia dell'art. 187 ter TUF (sanzione amministrativa) sia dell'art. 185 TUF (sanzione penale), ritenendo che le sanzioni inflitte dalla CONSOB fossero sanzioni sostanzialmente penali.

Nel caso *Grande Stevens*, i ricorrenti (tre persone fisiche e due persone giuridiche) erano stati sanzionati dalla Consob per una condotta di manipolazione del mercato ai sensi dell'art. art. 187 ter

TUF che punisce con la sanzione amministrativa pecuniaria (attualmente fino ad euro 5.000.000, all'epoca dei fatti fino ad euro 25.000.0000), chiunque violi il divieto di manipolazione del mercato.

Gli stessi soggetti erano anche stati tratti a giudizio per il reato di manipolazione del mercato, di cui all'art.185 TUF, a norma del quale "Chiunque diffonde notizie false o pone in essere operazioni simulate o altri artifici concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari, è punito con la reclusione da 2 a 12 anni e con la multa da € 20.000 a €5.000.000".

La Corte EDU, cui i ricorrenti si erano rivolti, una volta esaurite le vie di ricorso interne, riteneva che i fatti posti alla base dei due procedimenti, amministrativo e penale, fossero sostanzialmente gli stessi e vi fosse quindi il requisito dell'*idem factum* (inteso come *fatto concreto* e non come astratta previsione legislativa, secondo i principi espressi nel 2009 nel caso *Zolotoukhine c. Russia*).

Anche la sanzione irrogata dalla Consob (qualificata come amministrativa dall'ordinamento italiano), venne considerata sostanzialmente penale, alla luce del suo grado di severità (secondo i criteri Engel).

In sintesi, le Corti europee considerano una sanzione come "penale" non solo ove questa ne abbia formalmente il *nomen iuris*, ma anche quando ne appaia evidente la primaria finalità deterrente e punitiva (piuttosto che risarcitoria o restitutoria nei confronti del Fisco, essendo quest'ultima considerata come primaria finalità della sanzione amministrativa); oppure sulla base dell'effettivo importo e grado di gravità della sanzione.

Questi criteri "sostanzialistici", ormai consolidati nella giurisprudenza sovranazionale (Lussemburgo) e internazionale (Strasburgo), nella definizione della natura giuridica della sanzione, hanno creato notevoli problemi interpretativi e di coordinamento nell'ordinamento italiano, perché si pongono in netto contrasto con il principio formalistico di legalità penale.

3. IDEM FACTUM ED EADEM PERSONA

Il secondo presupposto, individuato dalle Corti europee per l'applicazione del nostro diritto fondamentale, è che i due procedimenti abbiano per oggetto, lo stesso fatto, nella sua

connotazione storico-naturalistica (condotta-evento-nesso causale) e non nella sua qualificazione giuridica (Cfr. Grande Camera Corte EDU *Zolotukhin c. Russia*).

In *Pirttimäki c. Finlandia*, la Corte Edu ha anche chiarito che il ne bis in idem ha per presupposto, oltre all'*idem factum*, che le due sanzioni siano irrogate nei confronti della stessa persona (requisito dell'*eadem persona*). Il caso riguardava sanzioni tributarie irrogate dall'Amministrazione finlandese ad alcune società a responsabilità limitata britanniche, controllate dal Signor Pirttimäki e da altri cittadini finlandesi. In un secondo tempo, erano stati avviati procedimenti penali a carico del Pirttimäki e di quest'altri cittadini finlandesi per frode fiscale come persone fisiche, non avendo il Pirttimäki dichiarato i dividendi distribuiti dalle dette società.

In questo caso, per assenza del requisito dell'*eadem persona*, la Corte considerava non applicabile il ne bis in idem poiché, mentre nel procedimento amministrativo le sanzioni erano state irrogate alle società, nel procedimento penale erano state inflitte alle persone fisiche, le quali avevano personalità giuridica distinta dalle prime, in osservanza del tradizionale principio *societas delinquere non potest*.

Anche la CGUE ha ripreso la tesi della Corte EDU nella sentenza del 5 aprile 2017, nelle cause riunite C-217/15 e C-350/15.

Secondo la Corte di Lussemburgo, il principio non può applicarsi in caso di dualità di procedimenti per gli stessi fatti, quando le sanzioni tributarie siano irrogate a un ente e il procedimento penale venga, invece, promosso nei confronti di una persona fisica, anche se questa è la legale rappresentante del primo. In casi simili, in assenza dell'*eadem persona*, non è applicabile il ne bis in idem.

In Italia, ciò è espressamente previsto dall'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, che dispone che "le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica", mentre quelle penali sono sempre a carico della persona fisica.

In sintesi, ai fini dell'applicazione del ne bis in idem, è necessaria l'identità della condotta e del soggetto nei diversi procedimenti penale e amministrativo. Non può invece applicarsi il principio quando le sanzioni tributarie siano imposte a un ente, mentre il procedimento

penale sia promosso contro una persona fisica, anche se quest'ultima è legale rappresentante della prima.

4. RES IUDICATA

Il terzo requisito per invocare il ne bis in idem è che uno dei due procedimenti giurisdizionali (tributario o penale) sia stato definito con sentenza passata in giudicato o, comunque, che il provvedimento incidente negativamente sul contribuente (in via penale o amministrativa) abbia natura di atto definitivo, cioè non più suscettibile di contestazione mediante mezzi di impugnazione ordinari, per esaurimento degli stessi o per decorso dei relativi termini.

Infatti, secondo la nozione più garantista (espressa in *Grande Stevens* c. Italia), il principio del ne bis in idem comprende tanto il ne bis in idem sostanziale che il ne bis in idem processuale – ovvero sia il diritto, a valle, di non essere punito, sia quello, a monte, di non essere processato due volte per lo stesso fatto (anche se uno dei due procedimenti non si sia concluso con una condanna) – e impedisce la prosecuzione o la ripetizione di un processo che si sia concluso con una *final decision*, cioè con una sentenza passata in giudicato, o comunque non più suscettibile di contestazione.

Il principio non preclude la contemporanea apertura e celebrazione di procedimenti giurisdizionali paralleli per lo stesso fatto, ma obbliga a interrompere uno dei due nel momento in cui l'altro sia divenuto definitivo per mancanza di impugnazione o comunque per sentenza passata in giudicato. E se un provvedimento è definitivo quando ha acquistato forza di res iudicata, il principio del ne bis in idem non può applicarsi finché i termini per impugnare uno dei due provvedimenti giurisdizionali siano ancora pendenti.

5. IL BIS OSSIA LA DUPLICAZIONE DEI PROCEDIMENTI FRA CORTI EUROPEE (CORTE EDU-CGUE) E NAZIONALI (CORTE COSTITUZIONALE -CORTE DI CASSAZIONE- GIUDICI DI MERITO)

Quarto e ultimo requisito necessario per invocare il ne bis in idem è la duplicazione dei procedimenti giurisdizionali (penale e amministrativo) (c.d. bis).

Abbiamo visto che, in *Grande Stevens c. Italia* del 2014, che ha sposato una nozione ampia della nostra garanzia, il *ne bis in idem* è automaticamente violato al semplice ricorrere dei due presupposti dell'*idem factum* e delle due sanzioni, almeno sostanzialmente, “penali”.

Tuttavia, la Corte EDU, con la pronuncia *A e B c. Norvegia* del 2016, ha operato un *revirement*, che ha condotto a un’accezione ben più ristretta della nostra garanzia, non ritenendo violato il *ne bis in idem* per duplicazione delle sanzioni inflitte da autorità diverse quando i due procedimenti siano stati strettamente collegati tra loro sia dal punto di vista sostanziale che temporale, tanto da poter essere considerati come un “unico sistema integrato”. Un *revirement* dettato da un atteggiamento realistico della Corte di Strasburgo, che non ha potuto che prendere atto della pluralità degli ordinamenti europei segnati dal sistema del doppio binario amministrativo-penale.

Il risultato ermeneutico di quest’ultimo intervento giudiziale è stato un *ridimensionamento* del significato massimo della garanzia del *ne bis* registrato nel caso *Grande Stevens c. Italia*. Secondo la Corte, che con questo *revirement*, ha assegnato un significato minimo alla nostra garanzia, affinché sia superato il test della “stretta connessione materiale e temporale” e i due procedimenti costituiscano un “sistema unico e integrato” occorre:

- a) che i due procedimenti perseguano fini complementari e affrontino in concreto differenti aspetti della stessa condotta;
- b) che i procedimenti paralleli siano una conseguenza prevedibile della condotta del trasgressore;
- c) che i procedimenti siano condotti in maniera tale da evitare, per quanto possibile, ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove, *in primis* mediante la necessaria interazione tra le varie autorità;
- d) che la sanzione irrogata nel procedimento che diventa definitivo per primo venga presa in considerazione nell’altro, così da evitare che il soggetto sia costretto a subire una pena eccessiva. Ciò è sicuramente meno probabile che accada quando sussista un meccanismo di compensazione tale da ottenere un ammontare complessivo di sanzioni proporzionato (c.d. test della proporzionalità della sanzione complessivamente irrogata con i due procedimenti).

Nel chiarire i criteri soprastanti, alla Corte di Strasburgo, un fattore importante, appare la misura del distacco fra procedimento giurisdizionale tributario e tratti salienti di un procedimento penale ordinario: è più probabile che i due procedimenti combinati costituiscano un “coherent whole” se le sanzioni irrogate nel procedimento tributario siano specifiche per la condotta in questione e differiscano dallo “zoccolo duro del diritto penale” (“the hard core of criminal law”). Se invece le sanzioni tributarie hanno caratteristiche simili a quelle penali, aumenta il rischio che i fini sociali perseguiti nel sanzionare la condotta con due procedimenti diversi siano duplicati e non complementari.

Infine, secondo la Corte, quando la connessione sostanziale è presente, occorre nondimeno anche la connessione temporale, la cui *ratio* è tutelare l’individuo contro ritardi e incertezze ingiustificatamente protratte nel tempo.

Il *revirement* di Strasburgo in A e B c. Norvegia, è stato criticato dall’Avvocato generale presso la CGUE nella causa C-524/15, in nome di un ripudio netto del criterio del sistema integrato e di una altrettanto piena e intangibile salvaguardia del principio del *ne bis in idem*, così come enucleato, nella sua portata massima, in Grande Stevens c. Italia.

La CGUE, investita da alcuni giudici italiani di una domanda di pronuncia pregiudiziale in merito all’interpretazione dell’articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, letto alla luce dell’articolo 4 del protocollo 7 aggiuntivo alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo delle libertà fondamentali, ha pronunciato, in data 20.3.18, tre decisioni della Grande sezione (Causa C524/15 Menci, Causa C537/16 Garlsonn Real estate-Ricucci, Cause riunite 596/16 e 597/16 Di Puma e Zecca).

In tali sentenze, i Giudici di Lussemburgo hanno osservato che il principio del *ne bis in idem* garantito dall’art. 50 CDFUE può trovare delle limitazioni, ai sensi dell’art. 52 par. 1 CDFUE, purché le due procedure/sanzioni:

- siano finalizzate, nel rispetto del principio di proporzionalità, ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare il cumulo;
- abbiano scopi complementari;

- siano previste da regole chiare e precise tali da rendere prevedibile il ricorso ad un sistema di doppio binario sanzionatorio;
- siano tali da garantire il coordinamento tra i due procedimenti;
- siano rispettose del principio di proporzionalità del complesso delle sanzioni irrogate.

Anche la *Corte costituzionale*, chiamata di recente a pronunciarsi in merito alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., laddove questo non vieta un giudizio penale nei confronti di un soggetto che sia già stato condannato in via definitiva a una sanzione amministrativa di carattere penale, con la recente *sentenza n. 43 del 2018* ha recepito proprio l'impostazione di A e B c. Norvegia; e ha restituito la questione al giudice *a quo*, invitando il giudice interno a una nuova valutazione del caso di specie, sulla base dei principi fissati in A e B.

Adeguandosi ai principi, non dissimili, espressi dalle due Corti europee in materia di *ne bis in idem*, la *Corte di Cassazione*, nell'ottobre 2018, ha affrontato la problematica del doppio binario sanzionatorio, con tre distinte pronunce.

La quinta sezione penale della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 45829/18 (*Franconi*) in materia di manipolazione del mercato ha rilevato che, a seguito della sentenza A e B Norvegia, “i due procedimenti non solo possono iniziare ma anche concludersi, mutando in tal modo profondamente la natura del *ne bis in idem* convenzionale, che varia da principio eminentemente processuale del divieto del doppio processo, ancor prima che della doppia sanzione sostanzialmente penale, a garanzia di tipo sostanziale. Infatti, purché la risposta sanzionatoria, derivante dal cumulo delle due pene inflitte nei diversi procedimenti, sia complessivamente proporzionata alla gravità del fatto e prevedibile, nulla vieta ai legislatori nazionali di predisporre un doppio binario sanzionatorio e alla autorità preposte di percorrerlo fino alla decisione”.

La Corte ha altresì ritenuto di poter direttamente valutare la proporzionalità del cumulo sanzionatorio, in applicazione dell'art. 620 co. 1 lett. l) c.p.p. che consente l'annullamento senza rinvio “se la corte ritiene di poter decidere, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, o di rideterminare la pena sulla base delle

statuizioni del giudice di merito o di adottare i provvedimenti necessari, e in ogni altro caso in cui ritiene superfluo il rinvio”.

Con la sentenza n. 49869/18 (*Chiaron Chiusoni*) la Corte di Cassazione penale, occupandosi del reato di insider trading ha dato indicazioni nel senso della prevalenza del processo penale e della pena irrogata al termine di tale processo, per adeguare il trattamento sanzionatorio complessivo al caso concreto, anche disapplicando le norme interne sanzionatrici formalmente amministrative, e ha indicato come ipotesi del tutto eccezionale quella della disapplicazione della norma penale.

Con la sentenza n. 27564 del 30.10.18 la Corte di Cassazione civile (c.d sentenza Chindemi), nel caso *Ricucci*, ha dato atto del mutamento normativo introdotto dalla direttiva 2014/57/UE che ha privilegiato la risposta sanzionatoria penale per gli abusi di mercato e ha osservato che, per valutare proporzionalità e adeguatezza delle sanzioni, deve considerarsi la pena concretamente irrogata e non quella edittale e ha ravvisto l'esistenza di una sufficiente connessione tra il procedimento penale e quello amministrativo, parallelamente avviati. La Corte ha quindi demandato alla Corte d'Appello di Roma la valutazione della doppia sanzione inflitta riconoscendo al giudice del rinvio «la possibilità che la sanzione amministrativa, oltre a poter essere annullata o confermata, possa essere ridotta al fine di ricondurre la condanna complessivamente valutata nei limiti della efficacia, proporzionalità e dissuasività».

Va poi menzionata una recentissima sentenza pronunciata in data 15.11.18 dalla terza sezione del *Tribunale di Milano* (depositata in data 1.2.19) nella quale, nel condannare un soggetto imputato del reato di manipolazione del mercato, il Tribunale ha comminata la pena detentiva di anni uno e mesi quattro di reclusione ed euro 40.000 di multa, osservando che, seppur la pena detentiva edittale minima sia fissata dal legislatore in due anni di reclusione, doveva operarsi una sorta di conversione della pena pecuniaria inflitta dalla Consob e ritenuta essere in eccesso rispetto a quella comminata in sede penale.

In particolare, poiché la sanzione pecuniaria amministrativa irrogata dalla Consob, e divenuta definitiva, era di euro 100.000, mentre in sede penale era stata ritenuta congrua la pena pecuniaria di euro 40.000 di multa, tale minor somma non avrebbe dovuto essere

ulteriormente versata dal condannato posto che l'art. 187 terdecies TUF prevede che l'esazione della seconda sanzione pecuniaria sia limitata alla parte eccedente quella riscossa dall'autorità, amministrativa o giudiziaria, che ha irrogato la prima sanzione.

Per la residua somma di euro 60.000 che non avrebbe potuto trovare "assorbimento" nella pena pecuniaria inflitta in sede penale, i Giudici del Tribunale di Milano hanno ritenuto di dover effettuare la conversione utilizzando i criteri di computo di cui all'art. 135 c.p., giungendo così a "convertire" i 60.000 euro comminati dalla Consob in eccedenza rispetto alla sanzione pecuniaria penale di euro 40.000 ritenuta congrua dall'autorità giudiziaria, in 240 giorni (8 mesi) di pena detentiva e così detraendo dalla pena edittale minima di 2 anni di reclusione i 240 giorni già "pagati".

Trattasi di una pronuncia che appare in linea con le indicazioni più recenti fornite dalla Corte EDU, dalla CGUE, dalla Corte costituzionale e dalla Corte di Cassazione.

Infine va segnalata la recentissima sentenza del 6 giugno 2019 con cui la Corte EDU, nella *causa Nodet c. Francia* ha accolto il ricorso di un analista finanziario, appunto il Nodet, il quale lamentava la violazione del principio del ne bis in idem essendo stato sanzionato, per lo stesso fatto, con due sanzioni sostanzialmente penali.

In particolare l'AMF (Autorité des Marchés Financiers, omologa della CONSOB italiana), all'esito di un procedimento formalmente amministrativo relativo a condotte di manipolazione del mercato poste in essere nel 2006, aveva condannato l'operatore finanziario al pagamento di una sanzione amministrativa pecuniaria di euro 250.000; la sanzione era divenuta definitiva nel 2009 e, a seguito di segnalazione all'autorità giudiziaria effettuata dalla stessa AMF, era stato avviato anche un procedimento penale che aveva determinato la condanna del Nodet ad una pena detentiva.

A seguito dell'esaurimento delle vie di ricorso interne, davanti alla Corte EDU, il Governo francese teneva a precisare che per il futuro non avrebbero potuto verificarsi casi simili, poiché, a seguito della pronuncia del 18 marzo 2015 del Consiglio Costituzionale francese (organo a cui è demandata la funzione di controllo della legittimità costituzionale delle leggi) la legislazione nazionale era stata modificata e in particolare, con la legge n. 819 del 21 giugno 2016 erano state

apportate delle modifiche all'art. 465 del codice monetario e finanziario (CMF) in modo da garantire il pieno rispetto del divieto di secondo giudizio, essendo previsto il divieto per la seconda autorità (a seconda dei casi l'Autorità dei Mercati Finanziari o il Procuratore della Repubblica), di procedere contro uno stesso soggetto e per lo stesso fatto per il quale risulti essere già stata contestata, dal P.M. o dall'A.M.F, la violazione della normativa di manipolazione di mercato.

I giudici di Strasburgo rilevando che la vicenda di Nodet si è svolta sotto il vigore della previgente normativa che consentiva il doppio binario sanzionatorio, richiamando le considerazioni e i principi già espressi nella sentenza A e B c. Norvegia, hanno osservato che le due sanzioni irrogate sono sostanzialmente penali e riguardano l'*idem factum*. Inoltre hanno ritenuto che, seppur fosse consentita dalla normativa la possibilità di essere sottoposti a procedimento sia da parte dell'autorità giudiziaria sia da parte di quella amministrativa e tale possibilità di doppio procedimento fosse prevedibile dal Nodet, nel caso di specie, non era stato rispettato il requisito della stretta connessione sostanziale e temporale. In particolare la Corte non ha ravvisato sussistente *la complementarietà* degli scopi propri delle due diverse procedure posto che, effettuando una verifica non solo in astratto ma anche in concreto, emergeva che le due procedure avevano ad oggetto la protezione degli stessi interessi sociali e l'oggetto delle sanzioni era della medesima natura. Inoltre vi era stata una ripetizione nella *raccolta degli elementi di prova*, in quanto era emerso che sia il personale dell'Autorità dei mercati finanziari, sia gli investigatori della squadra finanziaria, avevano eseguito separate indagini sui medesimi fatti.

Infine non poteva in alcun modo ravvisarsi la stretta connessione temporale posto che, ad un iniziale periodo, di due anni e dieci mesi, durante il quale le due procedure erano state condotte in parallelo, era seguito un lungo periodo (dal 10 novembre 2009 al 22 gennaio 2014) nel quale, pur essendo divenuta definitiva la sanzione amministrativa, l'autorità giudiziaria aveva proceduto penalmente nei confronti del Nodet che, secondo la Corte, "ha subito un pregiudizio sproporzionato a causa della doppia sottoposizione a procedimento e della doppia condanna inflittagli dalla AMF e dalla giurisdizione penale, per gli stessi fatti".

Lo Stato francese è stato quindi condannato al risarcimento del danno nei confronti di Nodet e può ipotizzarsi che, per il futuro, non incorrerà in ulteriori condanne per fatti analoghi, avendo modificato la propria normativa in materia di reati finanziari, escludendo la possibilità del doppio procedimento.

Resta aperta la questione se anche le modifiche apportate al T.U.F. dal legislatore italiano con il d.lgs. 107/18, siano in grado di garantire il pieno rispetto del principio del *ne bis in idem*.

6. LA PROPORZIONALITA' SANZIONATORIA DOPO LE TRE PRONUNCE CGUE DEL 20.3.19

Al pari della Corte EDU, anche la CGUE ha attribuito una primaria rilevanza al requisito della proporzionalità del trattamento sanzionatorio, considerato nel suo complesso. La Corte di Lussemburgo, pur con un percorso metodologico autonomo rispetto alla Corte EDU, ha coniato una nozione di *ne bis in idem* che non si discosta significativamente da quel significato minimo e ristretto della definizione, elaborato a Strasburgo con A e B.

Sotto questo profilo, si richiamano le decisioni *Menci* e *Garlsson Real Estat-Ricucci*, nelle quali il giudice di Lussemburgo, con lo stesso realismo già manifestato dalla Corte di Strasburgo (che ha tenuto conto della numerosità degli ordinamenti europei segnati dal sistema del doppio binario amministrativo-penale), ha affermato che una normativa nazionale non va oltre quanto strettamente necessario al perseguimento di interessi di rilevanza euro-unitaria quando il doppio binario – caratterizzato da procedimenti e sanzioni che perseguono scopi complementari – sia prevedibile e quando siano garantite la coordinazione procedimentale e la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo (limitazioni al *ne bis in idem*, quale diritto fondamentale, consentite dall'art. 52 par. 1 CDFUE):

Si tratta di indici – complementarietà, prevedibilità, coordinazione procedimentale e proporzionalità del trattamento sanzionatorio – non disomogenei rispetto a quelli evocati nella causa A e B c. Norvegia; utilizzati dalla Corte EDU per sostanziare quella connessione materiale tra procedimenti, sufficiente a disinnescare l'applicazione della garanzia del *ne bis in idem*. In aggiunta, nelle sentenze della Corte di Giustizia, che sul punto si differenziano dalla Corte EDU, non è rinvenibile alcun cenno alla connessione temporale, cosicché

viene a mancare un requisito che avrebbe potuto quantomeno arginare il depotenziamento della garanzia del *ne bis in idem*, inaugurato dal *revirement* del 2016 (A e B c. Norvegia).

L'attribuzione di primario rilievo, da parte di entrambe le Corti, al criterio della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato con ambo i procedimenti, porta con sé il venir meno di un confine netto tra dimensione processuale (divieto di doppio giudizio) e dimensione sostanziale (divieto di doppia sanzione) del *ne bis in idem*: pertanto, non sembra peregrino concludere che il *ne bis in idem* (dopo la pronuncia A e B contro Norvegia del 2016 e le tre decisioni CGUE del 20.3.18) ha radicalmente mutato volto, trasformandosi in un originale *ne bis in idem* processuale, colorato da valutazioni sostanziali, attinenti alla proporzionalità della sanzione.

Il test di proporzionalità poi, per come chiarito dai giudici di Lussemburgo, va svolto su due piani. In prima battuta, la proporzione è il criterio in base al quale operare il test di bilanciamento tra esigenze contrapposte, volto a verificare se la limitazione apportata ad un determinato diritto ne comporti un eccessivo sacrificio: proprio in questo senso l'Art. 52, par. 1 della Carta, come più volte sottolineato, richiede che le limitazioni ai diritti ivi sanciti non vadano oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento di un obiettivo di interesse generale, al quale è pure accordata tutela. In seconda battuta, il principio di proporzione assume il significato di proporzionalità nel trattamento sanzionatorio in senso stretto.

Entrambi questi piani entrano in gioco nelle pronunce in esame della Corte di Giustizia. Da una parte, infatti, per rispondere alle questioni pregiudiziali, la Corte si è avvalsa dell'Art. 52, par. 1 della Carta, il quale – richiedendo di verificare che la limitazione al diritto non sia sproporzionata – impone di effettuare un bilanciamento tra diversi interessi: vuoi tra *ne bis in idem* e riscossione integrale dell'IIVA dovuta, vuoi tra *ne bis in idem* e tutela dei mercati finanziari. Dall'altra, questo test di bilanciamento viene condotto proprio utilizzando il parametro (non esclusivo, beninteso) della proporzionalità del trattamento sanzionatorio in senso stretto. In altri termini, nel condurre il bilanciamento richiesto dall'Art. 52, par. 1, la Corte lega la proporzionalità della limitazione del diritto ad un giudizio di proporzionalità del trattamento sanzionatorio, che compete, seppure entro certi limiti, al giudice nazionale.

In conclusione, la rassegna degli snodi principali della storia recente del *ne bis in idem* (*lato sensu*) europeo pone in luce il ruolo di protagonista indiscusso rivestito dalla proporzionalità del trattamento sanzionatorio: vuoi in base al criterio della sufficiente connessione sostanziale e temporale (Corte EDU), vuoi in base ai criteri di cui all'Art. 52, par. 1 della Carta dei Diritti fondamentali (CGUE), ciò che conta, oggi più che mai, è che la sanzione sia nel complesso proporzionata.

Di conseguenza, la continuazione di un procedimento una volta che l'altro più celere sia divenuto definitivo non costituisce, di per sé, una violazione dell'Art. 4, Prot.7 CEDU o dell'Art. 50 della Carta: il nuovo *ne bis in idem*, diffuso dalla Corte EDU a partire dalla sentenza A e B c. Norvegia, e accolto – seppure con le dovute precisazioni – dalla Corte di Giustizia, è tutto sommato tollerante nei confronti di una duplicazione procedimentale, purché la normativa nazionale assicuri un coordinamento tra i procedimenti e sia in grado di contenere la risposta sanzionatoria entro confini proporzionati.

Inoltre, ambo le Corti sembrano sottovalutare le esigenze di economia processuale. E ciò sia nello scenario inaugurato dalla decisione *Grande Stevens*, ove il mantenimento di un doppio binario era senza dubbio privo di senso perché, prima o poi, uno dei due procedimenti sarebbe giunto a definizione, con buona pace di tutte le energie processuali sino a quel momento spese nell'altro iter che avrebbe di fatto dovuto interrompersi, sia nel quadro scaturito dalle tre pronunce CGUE 20.3.18: invero, se il nuovo scopo del *ne bis in idem* è quello di garantire una sanzione complessivamente proporzionata, il raggiungimento di un tale risultato attraverso la duplicazione processuale è non solo più tortuoso, ma anche economicamente più sconveniente. Infine, va aggiunto che un quadro incerto sembra scaturire in sede di applicazione della nostra garanzia, per la circostanza che sono rimesse ai giudici nazionali le valutazioni nevralgiche in materia di proporzionalità della sanzione, in assenza di strumenti idonei a controllare l'esercizio della relativa discrezionalità.

7. LA NATURA “PENALE” DELLE SANZIONI TRIBUTARIE ITALIANE

Le sanzioni tributarie italiane paiono integrare quella “natura penale” di cui ai sopra citati criteri Engel, non solo sotto l’aspetto della natura dell’illecito, ma anche sotto quello della severità e gravità delle stesse.

In primo luogo, infatti, la natura “sostanzialmente penale” delle sanzioni tributarie è desumibile dalla *matrice penalistica* del sistema sanzionatorio tributario, che si radica sui principi, squisitamente penalistici, della responsabilità personale, dell’imputabilità e della colpevolezza dell’autore dell’illecito.

I d.lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997 hanno, infatti, ridisegnato l’impianto normativo mediante un’ impostazione “penalistica”, allineando così il sistema sanzionatorio tributario al dettato della l. n. 689 del 1981, in materia di depenalizzazioni.

Inoltre, le sanzioni previste dal d.lgs. n. 471 del 1997 paiono mostrare sicuri connotati afflittivi, per come richiesto dalla giurisprudenza europea.

Si pensi, ad esempio, alle sanzioni tributarie previste per le violazioni di evasione, sottrazione od occultamento di imponibile in dichiarazione, o a quelle per condotta omissiva di presentazione della dichiarazione, le quali hanno sicuramente finalità afflittiva e “sostanzialmente” penale, non solo per il loro *scopo punitivo*, ma anche per la *gravità* delle stesse: esse sono determinate in percentuali rilevanti (90-180% o 120-240%) dell’imposta o della maggiore imposta dovuta (es. si veda gli artt. 5 e 6 del d.lgs. n. 471 del 1997), mentre la giurisprudenza sovranazionale ha considerato penali, sanzioni caratterizzate da percentuali di ricarico ben più basse (cfr. pronunce Corte EDU *Jussila, A e B, Yukos e Lucky Dev*).

Pertanto, sia per la loro matrice penalistica, sia per la gravità delle stesse, pare potersi affermare che molte (se non tutte) delle sanzioni tributarie di cui ai d.lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997 hanno sicuramente “natura penale”, ai sensi della giurisprudenza europea.

8. ASSENZA NELL’ORDINAMENTO ITALIANO DI UNA CONNESSIONE SOSTANZIALE E TEMPORALE FRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO

Nella sentenza A e B, come visto, la Corte EDU ha stabilito il requisito dell’interconnessione fra procedimenti, elevandolo a limite all’applicazione del principio del *ne bis in idem*. Se ora volgiamo lo

sguardo all'ordinamento italiano, non pare che in esso, fra processo penale e processo tributario, sussista quel rapporto di connessione, così come voluto dalla giurisprudenza europea.

Militano in tal senso (nonostante vi siano pronunce di legittimità di segno opposto, come ad es. Cass., sez. III pen., 15 aprile 2015, n. 20887), plurimi indici.

In primo luogo, ciò è stabilito a livello normativo.

Infatti, l'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, stabilisce il principio del cosiddetto "doppio binario", per cui "il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".

Inoltre, mancano alcuni dei requisiti dedotti in A e B, per verificare la connessione tra procedimenti, come l'esclusione di ogni duplicazione nella raccolta e valutazione delle prove e l'interazione tra le varie autorità.

Raccolta e valutazione delle prove sono differenziati nel processo tributario e penale e corrono in parallelo, senza alcuna interazione fra giudice penale e giudice tributario. Si pensi, innanzitutto, alle limitazioni della prova che caratterizzano il processo tributario (come il divieto di testimonianza); si pensi al fatto che l'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., non opera nel processo tributario, nel quale, d'altra parte, possono valere anche presunzioni semplici che non sono certo idonee a supportare una pronuncia penale (Cass. civ., sez. V, 17 febbraio 2010, n. 3724); che, dunque, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti al processo tributario, ma deve valutarne autonomamente la portata; e, viceversa, che nel processo penale debba riconoscersi al giudice piena autonomia nella valutazione del giudicato "extraprocedurale", tra cui la sentenza tributaria (Cass., sez. III pen., 18 aprile 2012, n. 14855).

In conclusione, si può seriamente dubitare circa la ricorrenza dei requisiti richiesti dalla giurisprudenza sovranazionale per integrare il cosiddetto sistema integrato, capace di prevenire, secondo i giudici europei, la violazione del ne bis in idem.

9. IL PRINCIPIO ITALIANO DI SPECIALITA' E IL SISTEMA ITALIANO DEL DOPPIO BINARIO NON SONO IDONEI A EVITARE LA VIOLAZIONE DEL NE BIS IN IDEM

Nell'ordinamento tributario italiano, nel tempo, si è passati dall'alternatività delle sanzioni tributarie e penali (l. n. 4 del 1929), al successivo criterio del cumulo, introdotto con l'art. 10 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, e, infine, al principio di specialità, previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000, che dispone: "quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II [sui delitti] e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale".

La specialità, come noto, presuppone il concorso apparente di norme, che si verifica quando lo stesso fatto è disciplinato, all'apparenza, da due o più disposizioni normative. Il criterio consente di individuare tra le due, la norma "speciale", ossia quella che contiene tutti gli elementi dell'altra, oltre a ulteriori elementi aggiuntivi/specializzanti che la rendono appunto "speciale" rispetto alla generale. La disposizione speciale, grazie ai suoi elementi specializzanti, disciplina con maggiore esattezza e completezza il disvalore della singola condotta, punita da entrambe le disposizioni e pertanto, in sede applicativa, prevale sulla disposizione generale (secondo il noto brocardo: *in toto iure, generi per speciem derogatur*).

Il criterio di specialità, *prima facie*, pare prestare ossequio al ne bis in idem, in quanto parrebbe evitare la duplicazione delle sanzioni tributarie e penali e garantire l'applicazione della sola sanzione speciale.

Tuttavia, l'art. 19, subisce, nella pratica, deroghe così rilevanti e numerose, che sembra di fatto disapplicato nel nostro ordinamento o comunque applicato in una maniera che sembra violare il ne bis in idem.

Una prima deroga è rappresentata dal disposto dell'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000, che, come abbiamo visto, introduce il "doppio binario": il giudicato penale non si ripercuote sul processo tributario, né viceversa, e i due procedimenti corrono paralleli.

Una seconda deroga si inverte nel disposto degli artt. 3 e 479 c.p.p., secondo cui il processo penale non può sospendersi in attesa della

definizione di quello tributario, anche in considerazione delle limitazioni probatorie che vigono nel processo tributario.

Dunque, gli artt. 19 e 20 paiono entrare in collisione perché, mentre l'art. 19 prevede l'applicazione della sola sanzione speciale, l'art. 20 dispone che i due procedimenti procedano paralleli tra loro, senza alcun rapporto vicendevole, causando teoricamente l'irrogazione di entrambe le sanzioni, penale e amministrativa. Non è predisposto, infatti, un criterio o un'autorità cui spetti il compito di individuare *a priori* quale delle due sanzioni debba considerarsi speciale rispetto all'altra.

A queste contraddizioni cerca di rispondere – senza successo – il successivo art. 21, che prevede la sospensione dell'esecuzione della sanzione amministrativa nei confronti del soggetto sottoposto a procedimento penale per lo stesso fatto, fino al momento in cui tale procedimento sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto. Infatti, solo in tali casi la sanzione irrogata dall'Amministrazione finanziaria tornerà a essere eseguibile, essendo esclusa dall'esito del giudizio penale l'applicazione della pena. La conseguenza del combinato disposto dei tre articoli è che, se l'imputato viene condannato, le sanzioni amministrative diverranno ineseguibili, viceversa, se l'imputato è assolto, esse torneranno eseguibili.

I tre articoli, per come formulati, oltre a presentare notevoli problemi di coordinamento tra loro, si pongono in netta antitesi con il principio del *ne bis in idem*.

Da un lato, infatti, il principio di specialità, imporrebbe all'interprete di scegliere la sanzione speciale tra le due astrattamente applicabili al caso di specie, onde evitare che lo stesso soggetto sia punito due volte per lo stesso fatto; dall'altro, il combinato disposto degli artt. 19, 20 e 21, comporta, di fatto, la violazione del *ne bis in idem*, perché l'art. 19 opera solo *a posteriori*, una volta che il procedimento penale si sia concluso. Infatti, l'art. 21 prevede che l'Ufficio irroghi comunque la sanzione amministrativa anche di fronte a un illecito penalmente rilevante, in tal caso sospendendone l'eseguità fino all'esito del procedimento penale, rinunciandovi in caso di sentenza di condanna e riassumendola in caso di assoluzione.

Questa impostazione, la cui *ratio* è quella di evitare vuoti di reazione da parte dell'ordinamento, causa però una sicura violazione del *ne bis in idem*, come interpretato dalle Corti europee.

Infatti, secondo il principio di specialità, la sopravvenuta definitività del procedimento amministrativo-tributario o l'intervento di una sentenza tributaria passata in giudicato non evitano la celebrazione del processo penale, così come l'assoluzione definitiva nel processo penale non evita l'esecuzione della sanzione amministrativa, ma ne posticipa solo l'esecuzione.

Inoltre, il principio di specialità come declinato dal combinato disposto delle norme citate, al contrario del *ne bis in idem*, non considera *l'afflittività dell'illecito* come elemento sul quale radicare la verifica della pena, ma, valutando solo la connotazione specialistica delle disposizioni, accorda sempre preferenza a quelle penali in base all'art. 21, disapplicando di fatto la sanzione amministrativa, a meno che non intervenga sentenza assolutoria penale. Cosicché, di fronte a un *idem factum*, la sentenza di assoluzione non impedisce la prosecuzione del procedimento tributario per l'esecuzione del provvedimento d'irrogazione della sanzione oggetto dell'atto d'accertamento.

Per il principio di specialità, quindi, rileva la mera specialità formale della norma applicabile; il *ne bis in idem*, al contrario, guarda solo al procedimento che porta a una sanzione con finalità afflittive che si chiude per primo, che sia tributario o penale, impedendo la continuazione dell'altro e, in caso di riconoscimento di responsabilità, guarda alla pena che viene irrogata per prima; oppure, in caso di assoluzione, all'esito favorevole del primo procedimento chiuso in via definitiva.

Non pare ci siano dubbi, quindi, sul netto contrasto tra il principio di specialità e doppio binario da una parte e *ne bis in idem* dall'altra.

Secondo una parte della dottrina (Flick, Maiello), il sistema italiano del "doppio binario" garantisce il rispetto del *ne bis in idem*, solo sul versante sostanziale, non su quello processuale. Infatti, mediante il meccanismo dell'art. 21 – specialmente dopo la riforma del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 – le sanzioni penali e quelle amministrative comunque non si possono cumulare in capo al responsabile.

Tuttavia, l'individuo, in caso di assoluzione penale, tornerà a subire le conseguenze delle sanzioni tributarie, che ritorneranno eseguibili, in tal modo violandosi nuovamente il *ne bis in idem*, anche se solo a livello processuale, che è tutelato alla pari del *ne bis in idem* sostanziale, dalla giurisprudenza sovranazionale europea.

Altri ancora (Carinci, Manoni), ritengono che il principio di specialità sia in effetti disapplicato nell'ordinamento italiano, perché vi sono previsioni che vi derogano espressamente.

Si prenda, ad esempio, l'art. 13 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che, prima della riforma del d.lgs. n. 158 del 2015, prevedeva un'eccezione espressa al principio di specialità, subordinando il riconoscimento di un'attenuante, pari a un terzo della sanzione penale irrogabile, al fatto che l'imputato avesse assolto le imposte, sanzioni amministrative e interessi prima dell'apertura del dibattimento. La disposizione comporta di fatto una sostanziale duplicazione della reazione sanzionatoria all'illecito.

La riforma del 2015 ha novellato l'art. 13, sostituendo l'attenuante con un'esimente, e risolvendo di fatto il problema della duplicazione delle sanzioni, ma poiché ha trascurato, ancora una volta, la previa valutazione della specialità della sanzione amministrativa rispetto a quella penale, non ha sciolto la questione.

10. CONCLUSIONI

De iure condendo, pare che solo un nuovo intervento del legislatore possa impedire il permanere della violazione del principio del *ne bis in idem* garantendo così il valore della certezza giuridica e riducendo l'ampio e incontrollabile margine di discrezionalità del giudice nazionale.

La soluzione più adeguata pare quella di impedire il concorso tra le sanzioni penali e quelle tributarie, in modo da prevedere le sole sanzioni amministrative per gli illeciti ritenuti meno gravi e quelle penali per quelli più gravi, superando così il sistema attuale degli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000 che – come abbiamo visto – è contraddittorio e si pone in netta antitesi con il *ne bis in idem*.

Convienne, insomma, tornare all'esclusività della sanzione penale in certi settori e limitare le sanzioni amministrative tributarie ad altri, senza possibilità alcuna di sovrapposizione o di concorrenza.

Le sanzioni penali, alla luce del principio di necessità e residualità dell'intervento punitivo, dovrebbero costituire *l'extrema ratio* di fronte ai comportamenti più riprovevoli e connotati dal più alto disvalore sociale, come le fattispecie frodatorie, ove si utilizzano documenti, fatture o altri strumenti falsi, al solo fine di evadere le imposte.