

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE
PER I MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLE
REGIONI UMBRIA TOSCANA LAZIO**

“Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale”

Venerdì 13 e Sabato 14 APRILE 2018

Sala della Conciliazione – Palazzo dei Priori Assisi

Rapporti fra processo penale e tributario: gli sviluppi del principio del *ne bis in idem*

I. Il sistema del doppio binario

L'art. 20 del d.lgs. 74 del 2000 statuisce che " 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". Dal fatto che il processo tributario non deve essere sospeso in attesa della definizione del processo penale si desume che l'esito di quest'ultimo non vincola il primo.

Si perviene così al regime attuale della separazione dei due sistemi processuali: il c.d. sistema del doppio binario.

Peraltra detta separazione non è assoluta e conosce vari temperamenti, il più importante dei quali è costituito dalla c.d. circolazione della prova, ossia dal fatto che le informazioni raccolte in uno dei due sistemi processuali possono essere utilizzate nell'altro ed essere poste a fondamento delle decisioni che ivi si formano.

Oltre a detta circolazione delle prove, una forma di raccordo è stata prevista dal Legislatore del 2000 per evitare che, al proscioglimento in sede penale per assenza del peculiare elemento soggettivo (il dolo di evasione) che caratterizza i delitti di cui al d. lgs. 74 del 2000, non facesse seguito neppure l'applicazione della sanzione amministrativa, la quale può fondarsi, come noto, anche sulla mera negligenza. Così l'art. 21 d. lgs. 74 del 2000 ai commi 1 e 2 statuisce che: " L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi".

II. L'utilizzabilità in sede penale delle informazioni raccolte nel procedimento e nel processo tributario.

Il principio della separazione tra i due sistemi processuali non impedisce che i dati raccolti in uno di essi non siano utilizzabili nell'altro, ma ciò non significa che nel processo *ad quem* siano trasponibili i criteri e gli standard probatori del sistema processuale *a quo*. Se così fosse, infatti, si configurerebbe una sorta di pregiudiziale tributaria o penale e si determinerebbe un'attenuazione del canone probatorio dell' "*oltre ogni ragionevole dubbio*", proprio del sistema penale, in favore dei canoni sicuramente meno garantisti del diritto tributario.

Le presunzioni tributarie non possono essere utilizzate, dunque, in modo automatico, in sede penale. In altri termini, l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che detti elementi siano assunti non con l'efficacia di certezza legale, ma come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori e, siccome dette presunzioni hanno il valore di un indizio, esse, per assurgere a dignità di prova, devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti.

In tal senso è la posizione assolutamente prevalente della giurisprudenza di legittimità.

Va precisato che l'orientamento della Suprema Corte differenzia i casi in cui si tratti di una pronuncia di merito da quelli in materia cautelare.

a) L'utilizzabilità ai fini della pronuncia di merito

Quando il giudice penale deve pronunciarsi nel merito l'orientamento giurisprudenziale di legittimità prevalente ritiene che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato fiscale, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad altri elementi di riscontro che diano certezza dell'esistenza della condotta criminosa.¹

¹ cfr. Cass. n. 7078/2013, fattispecie nella quale è stato ritenuto inutilizzabile la presunzione contenuta nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, che configura come ricavi sia i prelevamenti che

Ad esempio, ai fini della prova del reato tributario, il giudice può fare legittimamente ricorso agli accertamenti condotti dalla Guardia di Finanza o dall'ufficio finanziario, anche ai fini della determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, pur dovendo il proprio esame estendersi a valutare ogni altro eventuale indizio acquisito e in tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione con la sentenza n. 6823 del 17 febbraio 2015. Il caso sottoposto all'esame della Corte di Cassazione riguardava una contestazione penale per *omessa dichiarazione* ex art. 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000, in cui il superamento della soglia relativa all'imposta evasa derivava dalla quantificazione presuntiva operata nel processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza. La Suprema Corte ha ritenuto i giudici di merito non avessero correttamente verificato l'ammontare dell'imposta evasa e il relativo superamento della soglia di punibilità.

Il Giudice di legittimità rilevava che la Corte territoriale aveva quantificato "l'evasione in maniera presuntiva, facendo proprie le risultanze (dell'accertamento tributario che, com'è noto, è strutturato su parametri del tutto lontani e diversi rispetto al sistema probatorio penale", ponendo a carico dell'indagato "l'onere di dimostrare il fatto negativo del non superamento della soglia di evasioni". La Corte di Cassazione precisava che l'accertamento presuntivo, ammesso in sede tributaria, non può trovare ingresso in sede penale in quanto il giudice è tenuto a verificare la sussistenza della violazione a mezzo di specifiche indagini che possano far luce sulla fondatezza o meno della tesi accusatoria.

In altri termini il giudice penale può ben ricorrere agli accertamenti della Guardia di Finanza o dell'Amministrazione Finanziaria ma non può appiattirsi unicamente su questi elementi che, per assurgere a prova, devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova o in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti.

b) L'utilizzabilità ai fini della pronuncia in materia cautelare

Parzialmente diverse le conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza di legittimità in punto di misure cautelari reali. In sede processuale per l'adozione di misure cautelari reali è sufficiente fornire la dimostrazione della sussistenza del *fumus* del reato.

Se le presunzioni tributarie non sono da sé sole valide per fondare una condanna, avendo il valore di meri indizi, il discorso si pone in termini parzialmente diversi per le misure cautelari reali.

Le presunzioni legali vigenti in campo fiscale, pur non potendo costituire di per sé fonte di prova della commissione dei reati tributari, hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il *fumus* del reato, cioè la mera probabilità di effettiva consumazione dell'illecito.

versamenti operati su conti correnti bancari;nello stesso senso Cass. n. 30890/2015.

In tal senso è la posizione consolidata nella giurisprudenza di legittimità secondo cui le presunzioni legali vigenti in campo fiscale hanno un valore indiziario sufficiente ad integrare il *fumus* del reato, cioè la mera probabilità di effettiva consumazione dell'illecito secondo la prospettazione della pubblica accusa, sulla base dell'indicazione di dati fattuali che si configurino coerenti con l'ipotesi criminosa.² Ad esempio si è affermata l'utilizzabilità delle presunzioni tributarie per l'adozione di una misura cautelare reale (sequestro preventivo), qualificando la presunzione tributaria (nella specie, quella di cui all'art. 32, comma 1, n. 2, D.P.R. n. 600/1973) in termini di elemento di natura indiziaria³. E' stato ritenuto legittimo il sequestro di beni in un caso in cui il reato contestato derivava esclusivamente da una presunzione tributaria⁴ Secondo i giudici di legittimità l'accertamento cautelare ha carattere sommario e pertanto anche mere presunzioni possono essere un valido indizio per giustificare la misura.

III. L'utilizzabilità nel giudizio tributario delle informazioni raccolte nel procedimento e nel processo penale.

Sulla base del combinato disposto dell'art.654 c.p.p. e dell'art.20 d. lgs.74 del 2000 si desume che il giudicato penale non ha efficacia vincolante per l'AG tributaria neppure in punto di ricostruzione dei fatti accertati in sede penale.

L'art.20 del d.lgs citato ha eliminato ogni dubbio residuo sulla (inesistente) vincolatività del giudicato penale in sede processual-tributaria.⁵ Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri

² Cass. n. 26746/2015.

³ Cass. n. 7078/2013.

⁴Cass. n. 5733/2016.

⁵ Cass.n. 28174/2017 ; Cass.n. 16262/2017 Cass.n.8129 /2012 ; Cass.n.9109 / 2002 secondo cui " nel processo tributario da un lato vigono limiti legali in materia di prova (non essendo ammessa quella per testimoni ed il giuramento ex art. 7 comma quarto D.Lgs.vo 546/92 e, in precedenza, ex art. 35 comma quinto DPR 636/1972) e dall'altro trovano ingresso, con rilievo probatorio, in materia di determinazione del reddito d'impresa e nel ricorso di specifiche circostanze - fra le quali la complessiva inattendibilità delle scritture contabili - anche presunzioni semplici (art. 39 comma secondo DPR 600/73). Rilevano, cioè, delle presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, il cui simultaneo ricorrere è invece indispensabile ai fini di una rituale formazione di siffatta prova così nel processo civile (art. 2729 comma primo cod.civ., con riguardo alle presunzioni non legali) come nel processo penale (l'art. 192 comma secondo cpp prevede infatti che l'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi non siano gravi, precisi e concordanti). Sicché l'orientamento di legittimità ormai costante e che il Collegio pienamente condivide è nel senso che il Giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza irrevocabile di condanna o di assoluzione dell'imputato in materia di reati tributari e ad estendere automaticamente gli effetti della stessa con riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cpc), deve in ogni caso verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui il compendio probatorio è appunto destinato ad operare".

autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

Questo però non impedisce una circolazione dell'informazione tra i due sistemi processuali e ciò che è stato raccolto nel procedimento e nel processo penale può ben essere utilizzato in quello tributario.

Il giudice tributario può (e, se ritualmente prodotte nel processo tributario, deve) esaminare il contenuto delle prove acquisite nel procedimento e nel processo penale, ricostruendo il fatto storico in virtù delle medesime circostanze già oggetto di esame da parte del giudice penale, purché venga posto in essere un distinto procedimento valutativo degli elementi probatori stessi secondo le regole vigenti in campo tributario⁶.

Dunque gli atti formati nel procedimento e nel processo penale assumono la natura di documenti utilizzabili in sede processual-tributaria ai sensi degli artt.24, 32 e 58 d. lgs.546 del 1992.

La sentenza penale, ma più in generale gli atti del procedimento penale, costituiscono infatti — nella prospettiva del giudice tributario - documenti acquisibili ex artt.24, 32 e 58 d. lgs.546 del 1992.

Se tali dati e le informazioni in essi veicolati sono acquisibili ed utilizzabili nel processo tributario, ma senza che ne discendano automatismi probatori, ne consegue che la loro qualificazione — sotto il profilo delle teoria generale del processo — è quella degli *indizi* o degli *elementi di prova*.

Il Giudice tributario può, comunque, pervenire a conclusioni opposte a quelle del giudice penale. L'imputato può esser al contempo assolto in sede penale, pure con formula piena, e vedersi rigettato in sede tributaria — qualora vi siano indizi sufficienti per i parametri probatori vigenti in tale tipologia di giudizio - il suo ricorso avverso gli atti di accertamento o impositivi relativi alla medesima situazione considerata nel processo penale.

E, del resto, a parità di materiale probatorio, se gli schemi presuntivi e i criteri probatori propri del sistema tributario, non raggiungendo il garantisticamente elevato *standard* dell' *oltre ogni ragionevole dubbio* vigente in sede di processo penale non sono sufficienti per fondare una pronuncia di penale responsabilità, essi invece possono ben risultare del tutto adeguati a sorreggere una sentenza erariale che riconosca esservi evasione fiscale.⁷

a)Alcuni casi pratici :

⁶ Cfr., *ex plurimis*, Cass.n.6918 /2013.

⁷Cfr Cass. n. 19786 /2011 con cui è stata affermata la correttezza dell'operato del giudice tributario che, nonostante il giudicato penale di assoluzione, ha dato conto che nell'accertamento della indeducibilità dei costi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti, opposti elementi indiziari permettevano altresì di negare la stessa esistenza oggettiva di tali operazioni, come le risultanze del processo verbale di constatazione, le informative attestanti la non operatività della società straniera destinataria degli esborsi, l'irregolare tenuta della contabilità della contribuente, l'assenza di contratti scritti per prestazioni professionali di terzi.

1. Il decreto di archiviazione.

Il provvedimento di archiviazione di un processo penale non solo non impedisce che lo stesso fatto sia diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice tributario, ma proprio perché presuppone la mancanza di un processo, comporta che i fatti presi in considerazione in sede penale debbano necessariamente essere autonomamente verificati dal giudice tributario, al fine di stabilirne la rilevanza nell'ambito specifico in cui l'accertamento di quei fatti è destinato ad operare.⁸

2. La sentenza di applicazione pena ex art.444 c.p.p..

La giurisprudenza di legittimità riconosce una qualificata forza persuasiva alle sentenze di pena concordata tra le parti ex art.444 c.p.p.

E' stato affermato che sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. costituisce un indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di motivare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità.⁹ La sentenza penale di patteggiamento - pur non implicando un accertamento capace di fare stato nel giudizio tributario - contiene pur sempre una ipotesi di responsabilità di cui la Commissione tributaria non può escludere il rilievo senza adeguatamente motivare¹⁰.

Quindi il giudice tributario, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato-contribuente avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione.

Come si vede, nell'eventualità di un patteggiamento penale, si è in presenza di quello che potrebbe essere definito un *onere di motivazione rafforzata* in capo al giudice tributario che intenda discostarsi da tale pronuncia.

3. Gli atti inutilizzabili in sede penale

Come sopra accennato, non solo le sentenze, ma tutti gli atti di un procedimento penale (categoria della quale il processo penale è una *species*) possono essere letti, ex artt.24, 32 e 58 d. lgs.546 del 1992, come documenti potenzialmente rilevanti in un processo tributario. E così si riconosce che nel processo tributario il giudice può legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel giudizio penale e pure nel caso in cui questo sia stato definito con una pronuncia non avente efficacia di giudicato, purché proceda ad una propria ed autonoma valutazione - secondo la

⁸ Cass. n.11599/2007; Cass. n.10945/2005 in cui si afferma che il provvedimento di archiviazione non impedisce che la situazione di fatto in esso presa in considerazione possa essere diversamente definita, valutata e qualificata dal giudice tributario.

⁹ Così Cass. n.24857 /2010.

¹⁰ Cfr. Cass. 9456/2013; Cass n.26263 /2011.

regole della distribuzione dell'onere della prova proprie del giudizio tributario - degli elementi probatori acquisiti nel processo penale, i quali possono, quantomeno, costituire fonte legittima di prova presuntiva. E ciò pure se trattasi di atti inutilizzabili in sede penale per un qualche tipo di illegittimità che ha caratterizzato la loro formazione od acquisizione¹¹. In questa prospettiva si è ritenuto che la mancanza dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria prevista per la trasmissione di atti documenti e notizie acquisite nell'ambito di un'indagine o un processo penale non determina la inutilizzabilità degli elementi probatori sui quali sia stato fondato l'accertamento tributario, rendendo invalidi gli atti del suo esercizio o la decisione del giudice tributario,

Ciò in quanto il principio di inutilizzabilità della prova irrivalentemente acquisita è norma peculiare del procedimento penale non costituisce, invece, principio generale dell'ordinamento giuridico¹².

Similmente ci si è pronunciati per l'utilizzabilità in sede tributaria delle prove inutilizzabili in sede penale poiché raccolte difetto di contraddittorio¹³.

4. Le intercettazioni

Del pari si ritiene che anche le intercettazioni siano utilizzabili nel processo tributario .

L'art. 270 c.p.p. prevede che i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti , salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza. Si è osservato però che tali limiti di utilizzo si riferiscono esclusivamente ad altri procedimenti penali e non possono essere estesi al processo tributario, che è un sistema munito di regole proprie¹⁴.

IV . Il principio del *ne bis in idem*

¹¹ Sul tema, in generale, v. SEPE, *L'inutilizzabilità delle prove irrivalentemente acquisite e la valenza degli elementi emersi in sede penale*, in *Il Fisco*, 2009, 63.

¹²In tal senso v. Cass. 28060/2017 secondo cui “ In materia tributaria gli raccolti a carico del contribuente dai militari della Guardia di Finanza senza il rispetto delle formalità di garanzia difensiva prescritte per il procedimento penale, non sono inutilizzabili nel procedimento di accertamento fiscale, stante l'autonomia del procedimento penale rispetto a quello di accertamento tributario, secondo un principio che, oltre ad essere sancito dalle norme sui reati tributari (art. 12 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429 successivamente confermato dall'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74), è desumibile anche dalle disposizioni generali dettate dagli artt. 2 e 654 cod. proc. pen. ed è espressamente previsto dall'art. 220 disp. att. cod. proc. pen., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della «applicazione della legge penale» (v. Cass. 12/11/2010, n. 22984). In materia tributaria, invero, non qualsiasi dell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi i casi — tra i quali non rientra quello in esame — in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio” .

¹³ V. Cass. 22984/2010.

¹⁴ Così Cass. n.4306/2010.

Una questione strettamente connessa a quella del doppio binario, la quale rappresenta una conseguenza importante di tale principio è quella del principio del *ne bis in idem*. Dal punto di vista processuale il divieto di bis in idem impedisce di “procedere” una seconda volta (*id est*, di aprire un nuovo procedimento o di proseguire un procedimento già aperto) rispetto al medesimo fatto già giudicato in maniera definitiva

Tale principio è sancito nel nostro ordinamento dall’art. 649 c.p.p. e a livello sovranazionale, da ultimo, dall’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’UE proclamata a Nizza il 7.12.2000 e ancor prima dall’art. 4 del settimo protocollo della CEDU (1984) e dall’art. 14, comma 7, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici (1966). Esso risponde all’esigenza di razionalizzare i tempi e le risorse processuali e di garantire certezza in senso oggettivo delle situazioni giuridiche (con l’effetto di evitare possibili conflitti tra giudicati).

Costituisce anche una fondamentale garanzia individuale, in quanto impedisce che il soggetto già condannato o prosciolto sia sottoposto ad un’incondizionata serie di processi.

Negli ultimi anni si è determinata una sostanziale divergenza sull’applicazione del *ne bis in idem* tra giudici comunitari e nazionali.

Rilevante - ai nostri fini - è in primo luogo CEDU, Grande Stevens c. Italia, 4 marzo 2014, sui rischi della doppia sanzione derivanti dal sistema del doppio binario. In tale decisione la Corte di Strasburgo ha censurato il sistema normativo italiano per aver previsto un sistema di duplicazione sanzionatoria nel settore dell’abuso di mercato in violazione del principio del *ne bis in idem* sancito all’art. 4, Prot. 7, CEDU.

Le questioni conseguenti a tale pronuncia hanno interessato soprattutto il sistema sanzionatorio tributario, ritenuto in taluni casi e per le stesse ragioni, convenzionalmente illegittimo, nonostante l’orientamento opposto a tale conclusione dalla Corte di Cassazione¹⁵

La decisione della Corte di Strasburgo ha evidenziato un vizio strutturale della normativa interna, generato dalla applicazione di due tipi di sanzioni (penale e amministrativa) rispetto al medesimo fatto, che, sul piano processuale, si traduce inevitabilmente nell’apertura di due separati procedimenti aventi ad oggetto lo stesso accadimento storico.

A tale pronuncia sono seguite altre, di analogo contenuto, concernenti ulteriori settori sanzionatori di diversi ordinamenti interni (tra le altre, v. Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20.5.2014; Corte EDU, *Lucki Dev c. Svezia*, 27.11.2014; Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10.2.2015.).

In tali pronunce, sostanzialmente con le stesse argomentazioni, sono stati censurati i sistemi tributari

¹⁵ V. Cass. n. 20266/2014.

dei Paesi scandinavi in quanto è stata riscontrata la sovrapposizione tra i procedimenti applicativi delle sanzioni amministrative e penali rispetto a medesimi fatti. Anche in quelle situazioni, le sanzioni amministrative, misure ulteriori rispetto all'obbligo di restituzione dell'imposta evasa e dei relativi interessi, sono state qualificate come autenticamente penali perché prive di qualsiasi profilo di carattere restitutorio/reintegratorio a beneficio dell'erario.

V. I recenti sviluppi della giurisprudenza della Corte EDU

Recentemente vi è stato un *revirement* della Corte EDU con la pronuncia *A. e B. c. Norvegia* del 15 novembre 2016¹⁶, nella quale è stata esclusa la violazione dell'art. 4 Prot. 7 CEDU in un caso in cui i due ricorrenti erano stati sottoposti, secondo la legislazione norvegese, a due distinti procedimenti – l'uno amministrativo e l'altro penale – per violazioni in materia fiscale.

In particolare, la Grande Camera, nel definire un procedimento in cui erano intervenuti a sostegno del governo resistente altri sei Stati (Bulgaria, Repubblica Ceca, Grecia, Francia, Moldavia e Svizzera) vincolati dal Prot. 7 CEDU, ha concluso che non costituiva violazione del principio del *ne bis in idem* la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti dello stesso soggetto già sanzionato in via definitiva per il medesimo fatto dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa riconducibile alla *matière pénale*, quando tra i due procedimenti fosse configurabile una *sufficiently close connection in substance and time* (una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta).

Quindi la Corte ha inteso attribuire rilevanza, ai fini della conformità al principio del *ne bis in idem* dei sistemi sanzionatori a doppio binario, al requisito, già utilizzato precedenti pronunce, della connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti (Corte EDU, *R.T. c. Svizzera*, 30.5.2000; Corte EDU, *Nilsson c. Svezia*, 13.12.2005; Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20.5.2014; Corte EDU, *Boman c. Finlandia*, 17.2.2015). In sostanza la questione si è incentrata sull'interpretazione del *bis*, lasciando ferme le consolidate certezze sull'*idem*.

I giudici di Strasburgo hanno ritenuto che, al ricorrere di determinate condizioni, due distinti e autonomi procedimenti debbano essere considerati, ai fini della valutazione del rispetto del principio, come aspetti di un unico procedimento.

Secondo la Corte, per valutare se i due procedimenti risultano connessi occorrerà constatare non solo la relativa complementarità nei mezzi e negli obiettivi perseguiti unitamente alla presenza di una interconnessione di natura cronologica, ma anche la prevedibilità e la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria.

¹⁶ V. F.Viganò "La Grande camera della Corte di Strasburgo su *ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio" in *Diritto Penale Contemporaneo*, 18 novembre 2016

A tal fine la Corte ha elaborato degli indici di cui tener conto nel *test* della *sufficiently close connection in substance and time*, ravvisandone peraltro la presenza nella vicenda oggetto di giudizio.

In particolare è necessario verificare:

a) se i procedimenti abbiano scopi diversi e assumano a oggetto (non solo in astratto ma pure in concreto) aspetti differenti della stessa condotta antisociale;

b) se la duplicità dei procedimenti sia un effetto prevedibile della condotta;

c) se i due procedimenti siano condotti in modo da evitare per quanto possibile ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, segnatamente attraverso un'interazione tra le varie autorità competenti, in modo che l'accertamento dei fatti effettuato in un procedimento sia utilizzato anche nell'altro;

d) *and, above all* (e soprattutto) se la sanzione imposta all'esito del procedimento che si conclude per primo sia presa in considerazione nell'altro procedimento, in modo da assicurare l'esigenza di proporzionalità della pena.

Infine, circa il collegamento di natura cronologica tra i due procedimenti, la Corte ha precisato come tale requisito non implichi che essi debbano svolgersi necessariamente in maniera strettamente parallela, dovendosi tuttavia considerare più elevata la probabilità di ricorrenza della violazione convenzionale, quando il soggetto, a causa di procedimenti consecutivi, sia esposto a una condizione di perdurante incertezza circa la propria sorte.

VI. La posizione della Corte di Giustizia Europea

Anche la Corte di Giustizia UE aveva recepito i criteri di Engel elaborati dalla giurisprudenza della Corte EDU per definire la natura penale della sanzione.

Poco prima dell'arresto della Corte EDU *Grande Stevens c. Italia*, ha affrontato la questione della compatibilità del doppio binario sanzionatorio col principio del *ne bis in idem* nella pronuncia del 26 febbraio 2013, relativa al caso *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*. Tale pronuncia conseguiva a un rinvio pregiudiziale operato dall'autorità giudiziaria svedese con riferimento all'interpretazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE nel contesto di un procedimento penale per frode fiscale aggravata instaurato nei confronti di un soggetto già condannato definitivamente al pagamento di una sovrattassa di natura fiscale per lo stesso fatto di inadempimento degli obblighi dichiarativi e contributivi in materia d'IVA.

La Corte ha statuito che il principio del *ne bis in idem*, sancito dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, non osta a che uno Stato membro preveda per le medesime violazioni tributarie, al fine di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione, una sanzione amministrativa (nella specie, una sovrattassa) e una sanzione penale, sempre che però la prima non debba valutarsi come

sostanzialmente penale alla luce dei parametri elaborati dalla Corte EDU.

La Corte di Giustizia UE ai fini del riscontro di compatibilità della normativa interna col principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE ha aggiunto un ulteriore parametro valutativo rispetto a quelli individuati dalla Corte di Strasburgo.

Ha sancito, in particolare, l'esclusione del cumulo tra sanzioni solo formalmente amministrative e sanzioni penali a condizione che quelle restanti siano "effettive, proporzionate e dissuasive", così rimettendo al giudice nazionale (oltre che la valutazione della natura penale della sanzione) un complesso giudizio di bilanciamento tra il divieto di secondo giudizio e l'esigenza di adeguate sanzioni residuali ovvero tra un diritto fondamentale e un obiettivo del diritto eurounitario; con l'effetto che il primo può essere asservito al secondo. Da ciò consegue che il giudice non potrà proseguire nel secondo procedimento solo se già la prima sanzione irrogata sia effettiva, proporzionata e dissuasiva.¹⁷

In conclusione, si può dire che il percorso argomentativo delle due corti europee, prima della pronuncia della Corte EDU *A. e B c. Norvegia*, era sostanzialmente analogo, ma il giudice di Lussemburgo, faceva riferimento ad un ulteriore parametro, non considerato dal giudice di Strasburgo, quanto mai elastico al fine di preservare l'assetto sanzionatorio originario in coerenza con gli obiettivi della politica eurounitaria.

Allo stato attuale sussiste la divergenza dei percorsi argomentativi a cui si aggiunge il *test* della connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta voluto dalla Corte EDU.

Tuttavia la distanza dei due approcci è meno effettiva di quanto non appaia perché in entrambi i casi è il trattamento sanzionatorio (complessivamente) proporzionato a rappresentare la possibile ancora di salvezza del doppio binario rispetto alle censure di *bis in idem*.

VII. Le recenti pronunce della Corte EDU

Nella prima pronuncia successiva a quella *A. e B c. Norvegia*, la Corte EDU, pronunciandosi sul caso *Jóhannesson e a. c. Islanda*, 18.5.2017, ha applicato il test della *sufficiently close connection in substance and time*, giungendo a esito positivo circa la violazione del principio.

I giudici di Strasburgo erano chiamati ad esaminare, in questo caso, il doppio binario sanzionatorio islandese in materia di violazioni tributarie. I ricorrenti lamentavano la violazione dell'art. 4, Prot. 7, CEDU, per aver subito delle condanne penali dopo essere stati prima sanzionati per lo stesso fatto (omessa denuncia di determinate voci di reddito) dall'amministrazione fiscale in via definitiva (con sovrattasse pari al 25% dei tributi evasi).

Dopo aver affermato la natura sostanzialmente penale alla sanzione amministrativa e la medesimezza

¹⁷ Alla Corte di Lussemburgo interessa assicurare l'effettività, la proporzionalità e la dissuasività della sanzione prevista dal diritto UE. V. ,al riguardo, A.Pisaneschi "Le sanzioni amministrative comunitarie", Padova ,1998,77 ss .

fattuale nei due procedimenti secondo il criterio dell'*idem factum*, la Corte ha applicato il *test* della connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta per verificare se i due procedimenti potessero essere considerati parti di un unico procedimento sanzionatorio integrato.

Sul piano della connessione sostanziale, al riscontro della complementarità degli scopi e della prevedibilità delle sanzioni, si è aggiunto il rilievo secondo cui la Corte Suprema islandese, nella determinazione della pena da infliggere ai due imputati, aveva tenuto conto della già avvenuta irrogazione delle sovrattasse; si è aggiunta anche l'osservazione della duplicazione della raccolta e valutazione delle prove, in quanto l'indagine della polizia aveva proceduto in maniera indipendente rispetto alla verifica fiscale.

Sul piano della connessione temporale, la Corte ha sottolineato come i due procedimenti avessero ricoperto (dall'inizio dell'indagine tributaria alla pronuncia penale definitiva) uno spazio di oltre nove anni, procedendo in parallelo solo per un breve periodo, di poco più di un anno.

In particolare, il procedimento amministrativo si era chiuso nel 2007 e le relative sanzioni erano divenute definitive all'inizio del 2008, ma solo nel dicembre 2008, i due ricorrenti erano stati rinviati a giudizio, per poi essere condannati in via definitiva nel febbraio 2013. Il quadro temporale, pertanto, come gli stessi giudici hanno osservato, era assai diverso da quello caratterizzante la vicenda sfociata nella pronuncia *A e B c. Norvegia*, dove l'arco temporale dei due procedimenti era stato di circa cinque anni e i procedimenti penali erano continuati solo per due anni dopo la conclusione in via definitiva del procedimento tributario.

L'esito negativo del *test*, ovvero il riscontro della formale e sostanziale autonomia dei due procedimenti, ha assunto una particolare rilevanza in relazione ai profili temporali che avevano caratterizzato lo sviluppo degli stessi e sull'indipendenza che aveva contraddistinto la raccolta e valutazione delle prove.

VIII. Le recenti pronunce della Corte di Giustizia UE

Recentemente la Corte di Giustizia UE è stata interpellata da giudici italiani con tre questioni pregiudiziali formulate sui doppi binari sanzionatori in materia di violazioni tributarie e abusi di mercato¹⁸.

Il Tribunale di Bergamo (ordinanza 16 settembre 2015) ha chiesto ai giudici di Lussemburgo di chiarire se l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, letto alla luce dell'art. 4, Prot. 7, CEDU, osta alla possibilità di un giudizio penale e di una successiva condanna per omesso versamento

¹⁸ V.E.Bindi e A.Pisaneschi "Una svolta "europea" nell'interpretazione del *ne bis in idem* rispetto alle sanzioni amministrative sostanzialmente penali. Le conclusioni dell'Avvocato generale alla Corte di Giustizia" in GIUSTAMM Rivista di Diritto Amministrativo, Anno XV, aprile 2018.

IVA, allorquando il contribuente sia già stato sanzionato con provvedimento definitivo dall'amministrazione tributaria.

In materia di abusi di mercato, la Corte di Cassazione (ordinanza 20 settembre 2016) ha sottoposto due questioni al giudice di Lussemburgo: a) se l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, interpretato alla luce dell'art. 4 Prot. 7 CEDU, osta alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente a oggetto un fatto (di manipolazione del mercato) per il quale il medesimo soggetto ha già riportato condanna penale irrevocabile; b) se il giudice nazionale può applicare direttamente l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE.

Infine, sempre con riferimento agli abusi di mercato, la Corte di Cassazione (ordinanze 27 maggio 2016) ha formulato i seguenti quesiti pregiudiziali: a) se l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE debba essere interpretato nel senso che, in presenza di un definitivo accertamento dell'insussistenza della condotta che integra l'illecito penale, al giudice nazionale sia precluso, senza necessità di procedere ad alcun ulteriore apprezzamento, l'avvio o la prosecuzione per gli stessi fatti di un ulteriore procedimento funzionale all'irrogazione di sanzioni amministrative da qualificarsi come sostanzialmente penali; b) se il giudice nazionale, nella valutazione dell'efficacia, proporzionalità e dissuasività delle sanzioni, ai fini del riscontro della violazione del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, debba tener conto dei limiti posti dalla Direttiva 2014/57/UE.

La Grande Sezione della Corte di Giustizia UE si è pronunciata su tali questioni pregiudiziali nelle cause *Menci* (C-524/15)¹⁹, *Garlsson Real Estate e a.* (C-537/16)²⁰ e *Di Puma e Zecca*²¹ (cause riunite C-96/16 e 597/16), con le sentenze del 20 marzo 2018²².

In tali sentenze, analizzando il sistema di duplicazione per illeciti fiscali (risultante dal combinato disposto dell'art. 13 d. lgs. 471/97 e 10ter d. lgs 74/00) e quello per illeciti finanziari (previsto dagli artt. 184-185 e 187bis-187ter del T.U.F), la Grande Sezione ha statuito alcuni importanti principi.

Ha rilevato che le sanzioni amministrative comminate dalle citate norme costituiscono misure aventi natura penale, perseguendo una chiara finalità repressiva e mostrando un elevato grado di severità, di qui la sussistenza di un "bis penale". Ha accertato che i fatti illeciti cui seguono sanzioni penali ed

¹⁹ V. F.Viganò "Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA :la parola alla Corte di Giustizia" in *Diritto Penale Contemporaneo*, 28 settembre 2015 .

²⁰ V. F.Viganò "A Never Ending Story. Alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato" in *Diritto Penale Contemporaneo*, 17 ottobre 2016 .

²¹ V. F.Viganò "Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della Cassazione in materia di abuso di informazioni privilegiate" in *Diritto Penale Contemporaneo*, 28 novembre 2016.

²² V. A.Galluccio "La Grande sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem " in *Diritto Penale Contemporaneo*, 21 marzo 2018

amministrative mostrano evidenti tratti di identità fra loro, di qui la sussistenza dell' ”*idem factum*”.

In sostanza siffatto cumulo di sanzioni e procedimenti costituisce una limitazione al diritto fondamentale garantito dall'art. 50 della Carta.²³

Ha, poi, affermato che, affinché le limitazioni dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE siano conformi al diritto dell'Unione, occorre che esse rispettino, congiuntamente, i seguenti requisiti:

1) siano finalizzate – nel rispetto del principio di proporzionalità – a un obiettivo di interesse generale tale da giustificare il cumulo (fermo restando che i procedimenti e le sanzioni devono avere scopi complementari). E siano inoltre: 2) previste da regole chiare e precise, tali da rendere prevedibile il ricorso ad un sistema di doppio binario sanzionatorio; 3) tali da garantire un coordinamento fra i due procedimenti relativi all'*idem factum*, in modo da limitare il più possibile gli oneri supplementari che il ricorso a tale sistema genera; 4) rispettose del principio di proporzionalità della pena, limitando a quanto strettamente necessario il complesso delle sanzioni irrogate.

La Corte ha chiarito che la verifica circa il rispetto di tali requisiti spetta al giudice nazionale.

IX. La posizione della Corte Costituzionale

Sulla tematica si è pronunciata anche la Corte Costituzionale nella recentissima sentenza n. 43 del 2 marzo 2018.

La Corte Costituzionale era chiamata a decidere la questione di legittimità costituzionale sollevata dal Tribunale di Monza (ordinanza 30 giugno 2016) in ordine all'art. 649 del codice di procedura penale “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”.

Nella sentenza *de qua* sono stati puntualizzati importanti principi chiaramente espressi nella motivazione che si riporta testualmente:

“ Con la sentenza A e B contro Norvegia, per quanto qui interessa, entrambi i presupposti intorno ai quali è stata costruita l'odierna questione di legittimità costituzionale sono venuti meno.

Il *ne bis in idem* convenzionale cessa di agire quale regola inderogabile conseguente alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento, ma viene subordinato a un apprezzamento proprio della discrezionalità giudiziaria in ordine al nesso che lega i procedimenti, perché in presenza di una

²³ In relazione all'art. 52 §1 della Carta: “Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”.

“close connection” è permesso proseguire nel nuovo giudizio ad onta della definizione dell’altro.

Inoltre neppure si può continuare a sostenere che il divieto di bis in idem convenzionale ha 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 opposto il legame materiale dovrebbe ritenersi spezzato e il divieto di bis in idem pienamente operante.

Così, ciò che il divieto di bis in idem ha perso in termini di garanzia individuale, a causa dell’attenuazione del suo carattere inderogabile, viene compensato impedendo risposte punitive nel complesso sproporzionate.

È chiaro il carattere innovativo che la regola della sentenza A e B contro Norvegia ha impresso in ambito convenzionale al divieto di bis in idem, rispetto al quadro esistente al tempo dell’ordinanza di rimessione. In sintesi può dirsi che si è passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l’uno dall’altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell’oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un’unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all’entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata.

Questa svolta giurisprudenziale è potenzialmente produttiva di effetti con riguardo al rapporto tra procedimento tributario e procedimento penale.

In precedenza, come si è visto, l’autonomia dell’uno rispetto all’altro escludeva in radice che essi potessero sottrarsi al divieto di bis in idem. Oggi, pur dovendosi prendere in considerazione il loro grado di coordinamento probatorio, al fine di ravvisare il legame materiale, vi è la possibilità che in concreto gli stessi siano ritenuti sufficientemente connessi, in modo da far escludere l’applicazione del divieto di bis in idem, come testimonia la stessa sentenza A e B contro Norvegia, che proprio a tali procedimenti si riferisce.

Naturalmente la decisione non può che passare da un giudizio casistico, affidato all’autorità che procede. Infatti, sebbene possa affermarsi in termini astratti che la configurazione normativa dei procedimenti è in grado per alcuni aspetti di integrare una “close connection”, vi sono altri aspetti che restano necessariamente consegnati alla peculiare dinamica con cui le vicende procedurali si sono atteggiate nel caso concreto”.

In conclusione , una volta assunto che le sanzioni amministrative aventi determinati caratteri (*in primis* quello della afflittività) sono da equiparare a quelle penali, resta il fatto che secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea , il “*bis in idem*” è ammesso quando vi

siano ragioni obiettive di interessi generali, vi siano regole chiare di coordinamento tra i due procedimenti e infine sia osservata la proporzionalità rispetto al fatto delittuoso stante il cumulo delle sanzioni. Mentre invece la Corte di Strasburgo ha elaborato un “*test*” diverso, volto sostanzialmente a valutare se i due procedimenti abbiano scopi diversi e assumano a oggetto (non solo in astratto ma pure in concreto) aspetti differenti della stessa condotta vietata. Anche Strasburgo richiede comunque la proporzionalità delle due sanzioni.

In altri termini mentre la Corte di Lussemburgo chiede per accettare il “*bis in idem*” che si dimostri un interesse pubblico prevalente in tal senso, la Corte di Strasburgo sottolinea l’individuazione delle differenze di oggetto e quindi nel contempo le finalità nelle due discipline sanzionatorie.

Valentina Manuali

Giudice della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia