



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

GRANDE CAMERA

CASO A. e B. contro NORVEGIA

(Ricorso n. 24130/11 e 29758/11)

SENTENZA

STRASBOURG

15 November 2016

La sentenza è definitiva ma è soggetta a revisione editoriale

Traduzione italiana a cura di ATIDU Associazione territoriale italiana per la promozione e difesa dei diritti umani - con la collaborazione degli avvocati: Iolanda De Francesco, Francesco Magro, Irene Lepre, Antonella Micele, Elisabetta Stomeo, Federica Tosel .

Essa è effettuata a mero scopo divulgativo e scientifico, sicchè la redazione non risponde di eventuali inesattezze e/o errori, dovendo sempre fare fede l'originale in lingua.

Nel caso A e B c. Norvegia,

La Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, in composizione di Grande Camera composta da:

Guido Raimondi, *Presidente*,
İşıl Karakaş,
Luis López Guerra,
Mirjana Lazarova Trajkovska,
Angelika Nußberger,
Boštjan M. Zupančič,
Khanlar Hajiyev,
Kristina Pardalos,
Julia Laffranque,
Paulo Pinto de Albuquerque,
Linos-Alexandre Sicilianos,
Paul Lemmens,
Paul Mahoney,
Yonko Grozev,
Armen Harutyunyan,
Gabriele Kucsko-Stadlmayer, *giudice*,
Dag Bugge Nordén, *giudice ad hoc*,

and Lawrence Early, *Giureconsulto*,

Avendo deliberato in privato il 13 Gennaio e il 12 September 2016,
emana la seguente sentenza , assunta in questa data:

PROCEDURA

1. Il caso ha origine da due ricorsi (n. 24130/11 e n. 29758/11) contro il Regno di Norvegia inoltrati presso la Corte ai sensi dell’Articolo 34 della Convenzione Europea per la protezione dei diritti e delle libertà fondamentali dell’ uomo (“la Convenzione”), rispettivamente il 28 Marzo 2011 e il 26 April 2011, da due cittadini norvegesi, sig. A e sig. B (“ I ricorrenti ”). Il Presidente della Grande Camera ha accettato l’istanza di anonimato avanzata dai ricorrenti (art. 47 § 4 del Regolamento della Corte).

2. I ricorrenti sono rappresentati da Mr R. Kjeldahl, avvocato praticante in Oslo. Il Governo Norvegese (“il Governo”) è rappresentato da Mr M. Emberland, da Mr C. Reusch ed ancora da Mr Emberland, della Procura Generale (Affari Civili), come loro Agenti .

3. Mr Erik Møse, il giudice eletto per la Norvegia, non può presenziare (Art. 28). Il 20 February 2015 il Presidente della Camera ha designato Mr.

Dag Bugge Nordén a presenziare quale giudice *ad hoc* al suo posto (Art. 26§ 4 della Convenzione e and Rule 29).

4. I ricorrenti allegano, in particolare, che, in violazione dell' Articolo 4 of Protocol No. 7 della Convenzione, essi sono stati processati e puniti due volte con riguardo allo stesso fatto di reato fiscale.

5. Il 26 Novembre 2013 la Camera ha deciso di riunire i due ricorsi e di comunicare gli stessi al Governo.

6. Il 7 Luglio 2015 la Camera della Prima Sezione composta da Isabelle Berro, Presidente, Khanlar Hajiyevev, Mirjana Lazarova Trajkovska, Julia Laffranque, Paulo Pinto de Albuquerque, Linos-Alexandre Sicilianos and Ksenija Turković, giudici, and Søren Nielsen, Cancelliere di Sezione, ha rinunciato alla propria giurisdizione in favour della Grande Camera, non avendo nessuna delle parti obiettato alla rinuncia (Articolo 30 della Convenzione e Rule 72).

7. La composizione della Grande Camera è stata stabilita secondo le previsioni dell'Articolo 26 §§ 4 e 5 della Convenzione e art. 24. András Sajó and Nona Tsotsoria, che fecero parte della prima sentenza, sono stati rimpiazzati da Kristina Pardalos e Armen Harutyunyan, primo e secondo giudici supplenti (Rule 24 § 3).

8. Sia i ricorrenti che il Governo hanno proposto osservazioni sulla ammissibilità e sul merito dei ricorsi .

9. In aggiunta sono stati ricevuti commenti quali terze parti interventori dai Governi della Bulgaria, la Repubblica Ceca, Grecia, Francia, la Repubblica della Moldova e la Svizzera, che sono stati autorizzati ad intervenire nella procedura scritta (Articolo 36 § 2 della Convenzione e del Rule 44 § 3).

10. Una pubblica udienza ha avuto luogo presso il Palazzo dei Diritti dell' Uomo in Strasburgo, il 13 January 2016 (Rule 59 § 3).

Sono comparsi innanzi alla Corte:

(a) *per il Governo*

Mr M. EMBERLAND, Procuratore, Ufficio del procuratore generale
(Affari Civili) *Agente*,

Ms J. SANDVIG, Procuratore, Ufficio del procuratore generale
(Affari Civili)

Mr C. REUSCH, Procuratore, Ufficio del procuratore generale
(Affari Civili) *Avvocato*,

Mr A. TVERBERG, Vice Direttore Generale, Dipartimento Legislazione
Ministero della giustizia e della sicurezza pubblica Royal Norwegian

Mr L. STOLTENBERG, Senior Procuratore, Autorità Nazionale per
indagine e perseguimento della crimini economici ambientali,

Mr D.E. EILERTSEN, Senior Auditor Fiscale, Agenzia delle Tasse della
Norvegia *Advisers*;

(b) *per I ricorrenti*

Mr R. KJELDAHL, Attorney,

Counsel.

La Corte ha ascoltato la discussione svolta da Mr Kjeldahl and Ms Sandvig e le loro repliche alle domande poste dai giudici.

I FATTI

I. LE CIRCOSTANZE DEL CASO

11. Il primo ricorrente, Mr A, è nato nel 1960 e vive in Norvegia. Il secondo ricorrente, Mr B, è nato nel 1965 e vive in Florida, Stati Uniti d'America.

12. I ricorrenti e Mr E.K. sono proprietari di una società registrata in Gibilterra, Estora Investment Ltd. ("Estora"). Mr T.F. and Mr G.A. sono proprietari della Samoa società di Strategic Investment AS ("Strategic") registrata in Lussemburgo. Nel giugno 2001 Estora acquistò il 24% delle azioni di Wnet AS. La Strategic acquistò il 46% delle azioni di Wnet AS. Nell'agosto 2001 tutte le azioni di Wnet AS furono vendute alla Software Innovation AS, ad un prezzo notevolmente superiore. Il prezzo di vendita delle azioni del primo ricorrente era di 3,259,341 corone norvegesi (NOK) (approssimativamente 360,000). Egli trasferì questa somma alla Banista Holding Ltd., società registrata in Gibilterra, nella quale egli era l'unico azionista. Il prezzo della vendita delle azioni del secondo ricorrente era di NOK 4,651,881 (approssimativamente euro 500,000). Egli trasferì questa somma alla Fardan Investment Ltd., nella quale risultava unico azionista.

Mr E.K., Mr G.A. and Mr T.F. trassero profitto da tali transazioni, mentre Mr B.L., Mr K.B. and Mr G.N. furono coinvolti in altre operazioni imponibili non dichiarate con la Software Innovation AS.

I ricavi di tali transazioni, pari a circa 114.5 milioni di Nok (approssimativamente euro 12.6 million), non erano stati dichiarati alle autorità fiscali Norvegesi, comportando tasse non pagate per un totale di circa 32.5 milioni di Nok (approssimativamente 3.6 milioni di euro).

13. Nel 2005 le autorità fiscali avviarono una verifica fiscale nei confronti della Software Innovation AS e controllarono i proprietari della Wnet AS. Il 25 October 2007 esse presentarono una denuncia penale per frode fiscal aggravata contro T.F. con Økokrim (l'Autorità Nazionale Norvegese per l'indagine e perseguimento dei reati economici e la criminalità ambientale) in relazione ai fatti che poi hanno portato alla incriminazione del primo ricorrente, insieme con gli altri soggetti di cui sopra e la seconda ricorrente.

Le persone indicate nel precedente paragrafo 12 furono successivamente processate, arrestate e condannate a pene detentive per frode fiscale nell'ambito del procedimento penale. Deve essere inoltre rilevato che:

- la pena detentiva cui il sig E.K. fu condannato in primo grado venne confermata in secondo grado, anche se il giudice di secondo grado la trovò piuttosto mite; nello stesso tempo gli fu applicata il 30% di sanzione fiscale;
- la durata del periodo di arresto di Mr B.L. fu stabilita tenendo in conto che precedentemente gli era stata applicata la sanzione fiscale del 30%;
- Mr G.A. non fu nè condannato ad una multa, nè gli fu imposta alcuna sanzione fiscale;
- Mr T.F. fu inoltre condannato ad una multa corrispondente al 30% della sanzione fiscale;
- Mr K.B. and Mr G.N. furono condannati ciascuno ad una multa secondo il metodo di cui alla sentenza della Corte Suprema in Rt. 2011 p. 1509, con riferimento a RT. 2005 p. 129, riassunta al punto 50 di seguito.

Una sintesi delle particolari circostanze relative al primo e al secondo richiedente è riportata qui di seguito.

A. Il primo ricorrente

14. Il primo ricorrente fu sentito prima come testimone il 6 dicembre 2007; il 14 dicembre 2007 egli fu arrestato e aveva fornito prove quale persona incriminata ("*siktet*"). Egli ammise le circostanze in fatto ma non accettò la responsabilità penale. Fu rilasciato dopo quattro giorni.

15. Il 14 October 2008 il primo ricorrente fu condannato per violazione delle sezioni 12-1(1)(a), cf. 12-2, della legge fiscale [Tax Assessment Act 1980] (*ligningsloven*) (vedi il paragrafo 43 di seguito per il testo di tali disposizioni).

16. Il 24 November 2008 l'Amministrazione fiscale (*skattekontoret*) rettificò la sua dichiarazione dei redditi per gli anni 2002 al 2007, dopo l'emissione di un avviso in tal senso il 26 agosto 2008, facendo riferimento tra l'altro alla verifica fiscale, all'indagine penale, alle prove acquisite, come si è detto al punto 13 di cui sopra, e ai documenti sequestrati dalla Økokrim nelle indagini. Per l'anno 2002 la modifica fu effettuata in quanto il primo ricorrente aveva omesso di dichiarare un reddito generale di NOK 3,259,341 (approssimativamente EUR 360,000), mentre aveva dichiarato una perdita di NOK 65,655. Inoltre, con riferimento alle sezioni 10-2(1) and 10-4(1) della Legge fiscale (vedi il paragrafo 42 seguente per il testo di queste disposizioni), l'Amministrazione tributaria gli ordinò di pagare una sanzione fiscale del 30%, da calcolarsi sulla base della tassa dovuta sull'importo non dichiarato. La decisione aveva considerato *inter alia* le prove fornite dal primo e dal secondo ricorrente nel corso dei loro interrogatori nell'ambito delle indagini penali. Il primo ricorrente non propose appello contro questa decisione e pagò l'imposta dovuta, con la

penalità, prima dello spirare del termine utile di tre settimane per la proposizione dell'appello.

17. Il 2 Marzo 2009 il Tribunale di Follo District Court (*tingrett*) riconobbe il primo ricorrente colpevole dell reato di frode fiscale aggravata e lo condannò ad un anno di pena detentiva per non aver dichiarato, nella sua dichiarazione dei redditi del 2002, la somma di NOK 3,259,341 per utili ottenuti all'estero. Nel determinare la condanna il Tribunale aveva tenuto in conto che il primo ricorrente era già stato significativamente sanzionato con l'imposizione di una sanzione fiscale.

18. Il primo ricorrente propose appello, lamentando che era stato processato ed incriminato due volte, in violazione dell'Articolo 4 del Protocollo N. 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo: in relazione allo stesso reato ai sensi della sezione 12-1 egli era stato accusato ed incriminato da parte del Pubblico Ministero, inoltre gli era stata inflitta una sanzione da parte delle autorità fiscali, che aveva pagato, ed è stato successivamente giudicato colpevole e condannato .

19. Con sentenza del 12 April 2010 la Corte di Appello the Borgarting High Court (*lagmannsrett*) all'unanimità rigettò il suo appello; ragionamento analogo è stato successivamente fornito dalla Corte suprema (*Høyesterett*) in una sentenza del 27 settembre 2010 (riassunti di seguito).

20. Nella sua sentenza del 27 Settembre 2010 la Corte Suprema in primo luogo ha esaminato se i due procedimenti in questione riguardavano le stesse circostanze di fatto (*Samme forhold*). A questo proposito ha osservato gli sviluppi della giurisprudenza della Convenzione delineati nella sentenza della Grande Camera di Sergey Zolotukhin c. Russia ([GC], n. 14939/03, §§ 52, 53, 80 82, 84, CEDU 2009) e il tentativo in tale sentenza di armonizzare attraverso la seguente conclusione:

“...L'articolo 4 del Protocollo n°7 deve essere inteso come divieto del perseguimento o della sperimentazione di un secondo “reato” nella misura in cui esso deriva da fatti identici o fatti che sono sostanzialmente gli stessi. ... L'indagine della Corte dovrebbe quindi concentrarsi su quei fatti che costituiscono un insieme di circostanze di fatto concrete che coinvolgono il medesimo convenuto e [sono] inscindibilmente collegate nel tempo e nello spazio ...”.

21. Nel presente caso la Suprema Corte ha osservato che non c'era nessun dubbio che le circostanze in fatto alla base della decisione di imporre le sanzioni fiscali ed il processo penale avessero delle caratteristiche comuni per soddisfare tali criteri. In entrambi i casi, la circostanza in fatto di base era la omissione di dichiarazione di ricavi nella dichiarazione dei redditi. Il requisito che i procedimenti erano relativi allo stesso problema era soddisfatto.

22. La Suprema Corte ha poi esaminato se entrambi i procedimenti riguardavano una “pena” nei sensi di cui all'art. 4 Prot. 7. A questo proposito, la Corte Suprema ha ribadito la sua decisione come riportato in Norsk Retstidende (“Rt.”) 2002 p. 509 (si veda il paragrafo 45 di seguito)

che le sanzioni fiscali a livello ordinario (30%) erano compatibili con la nozione di "accusa penale" di cui all'articolo 6 § 1. (30%). Tale precedente valutazione si era basata sui così detti tre "*Engel* criteria" (la qualificazione giuridica del reato ai sensi del diritto nazionale, la natura del reato, e il grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere) come precisato nella sentenza della Corte di Engel e altri c. Paesi Bassi (8 giugno 1976, § 82, serie A n. 22). Fondamentale per la valutazione della Corte Suprema è stata la finalità di prevenzione generale della sanzione fiscale e il fatto che, poiché il 30% era un alto tasso, potrebbero essere coinvolte somme considerevoli. La Corte Suprema aveva inoltre considerato la sua decisione come riportata al Rt. 2004 p. 645, dove aveva ritenuto alla luce della giurisprudenza di Strasburgo (secondo cui la nozione di "sanzione" non dovrebbe avere significati diversi nelle diverse disposizioni della Convenzione) che una sanzione fiscale del 30% è anche una questione penale ai fini dell'applicazione dell'articolo 4 del protocollo n° 7 - una presa di posizione adottate senza ulteriore discussione in Rt. 2006 p..

23. La Suprema Corte ha anche osservato che sia la Direzione delle Imposte (Skattedirektoratet) che la Pubblica Accusa (Riksadvokaten) erano del parere che era improbabile che una sanzione fiscale ad un ordinario livello, non fosse ritenuta sanzione penale ai sensi dell'art 4 del protocollo n. 7.

24. La Corte Suprema ha considerato inoltre la giurisprudenza più recente della Corte (v Mjælde Norvegia (dec), no 11143/04, 1 febbraio 2007;..... Storbråten v Norvegia (dec), no 12277/04, 1. febbraio 2007;. Haarvig v Norvegia (dec.), no 11187/05 11 dicembre 2007, con riferimenti a Malige v Francia, 23 settembre 1998, § 35, Raccolta delle sentenze e decisioni 1998 VII;e Nilsson v Svezia (dec.), n. 73661/01, CEDU 2005 XIII) secondo la quale una più ampia gamma di criteri, non soltanto quelli *Engel*, sono stati applicati ai fini della valutazione nell'ambito dell'art. Articolo 4 of Protocol No. 7. Ha trovato conferma in Sergey Zolotukhin (citata, §§ 52-57) - poi seguita in Ruotsalainen v Finland (senza 13079/03, §§ 41 47 16 Giugno 2009). - che i tre criteri Engel per stabilire l'esistenza di una "accusa penale" ai sensi dell'articolo 6 valgono anche per la nozione di sanzione penale di cui all'articolo 4 del protocollo n° 7.

25. In questo contesto, la Corte Suprema non ha trovato motivo per discostarsi dalle sue sentenze del 2004 e il 2006 di cui sopra, ritenendo che le sanzioni imposte a livello ordinario dovessero essere considerate come "sanzioni penali" (straff) ai fini dell'articolo 4 del protocollo n° 7.

26. Ed ha continuato a osservare che una condizione di protezione ai sensi della disposizione di cui sopra era che la decisione che aveva impedito la nuova decisione - in questo caso la decisione del 24 novembre 2008 di imporre sanzioni fiscali ordinarie - doveva essere definitiva. Tale decisione non era stata impugnata innanzi al più alto organo amministrativo entro il termine di tre settimane, scaduto il 15 dicembre 2008, ed è pertanto

definitiva. Se, d'altra parte, la scadenza del termine di sei mesi per la presentazione di un ricorso in appello ai sensi della sezione 11-1 (4) della legge è rilevante, la decisione non era ancora divenuta definitiva quando la Corte distrettuale ha espresso il suo giudizio del 2 marzo 2009.

27. I termini “definitivamente assolto o condannato” di cui all'articolo 4 del protocollo n° 7 sono stati formulati in vista di casi in cui la decisione definitiva era una sentenza resa in un procedimento penale. La Corte aveva stabilito che una decisione era definitiva quando la stessa era passata in giudicato, quando non fossero disponibili ulteriori ricorsi ordinari. A questo proposito, sarebbe decisivo il momento in cui una decisione è passata in giudicato secondo le regole del diritto nazionale. Né la formulazione della disposizione, né i relativi lavori preparatori, né la giurisprudenza hanno fornito alcun orientamento per i casi in cui la decisione definitiva era di natura amministrativa. È stato sottolineato che, in Rt. 2002 p. 557, la Corte Suprema aveva espresso un autorevole parere nel senso che un accertamento fiscale, compresa la decisione su sanzioni fiscali, dovrebbe essere considerato come finale, quando il contribuente non potesse contestarlo (p. 570), senza specificare, però, se era il termine di un ricorso amministrativo, o meglio per un ricorso giurisdizionale, ad essere decisivo.

Nel caso di specie, la Corte Suprema ha osservato che la soluzione migliore sarebbe quella di considerare che il termine di tre settimane per un ricorso amministrativo è stato decisivo in relazione all'articolo 4 del Protocollo n° 7. Diversamente, ci sarebbe certezza solo dopo sei mesi nei casi in cui il contribuente non ha inoltrato un procedimento giurisdizionale e, se ciò fosse avvenuto, solo dopo una sentenza giuridicamente vincolante - periodo che varierebbe e che potrebbe essere lungo. La decisione del 24 novembre 2008, pertanto, è da considerarsi come definitiva ai fini dell'articolo 4 del Protocollo n° 7.

28. La Corte Suprema ha rilevato che il primo ricorrente era stato incriminato il 14 dicembre 2007 e che l'avviso relativo alla modifica del suo accertamento fiscale era stato inviato il 26 agosto 2008. Da allora in poi il caso concernente le sanzioni fiscali e il procedimento penale sono stati condotti in parallelo fino a che non sono stati decisi, rispettivamente, con decisione del 24 novembre 2008 e con una sentenza del 2 marzo 2009.

Una punto centrale in questo caso era se ci fossero stati procedimenti successivi, il che sarebbe in contrasto con l'articolo 4 del Protocollo n° 7, o paralleli, ammessi in una certa misura. A questo proposito, la Corte Suprema ha tenuto conto di due decisioni di inammissibilità, *R.T. v. Svizzera* (dec.), n. 31982/96 30 maggio 2000; e *Nilsson c. Svezia*, citata, in particolare da quest'ultima il seguente passaggio:

"Tuttavia, la Corte non può concordare con il ricorrente che la decisione di ritirare la sua patente di guida equivallesse ad un nuovo procedimento penale intentato nei suoi confronti. Anche se le diverse sanzioni erano state imposte da due diverse autorità in procedimenti diversi, c'era comunque un nesso sufficientemente stretto tra

di loro, nella sostanza e nel tempo, da considerare il ritiro come parte delle sanzioni di diritto svedese per i reati aggravati di guida in stato di ebrezza e guida illecita (vedi RT c. Svizzera, già citata, e, *mutatis mutandis*, Phillips c. Regno Unito, n. 41087/98, § 34, CEDU 2001-VII). In altre parole, il ritiro non implicava che il ricorrente fosse stato perseguito o condannato ... per un reato per il quale era già stato definitivamente condannato ...', in violazione dell'articolo 4 § 1 del Protocollo n ° 7. "

29. Nel caso di specie, la Corte Suprema ha ritenuto che non ci potevano essere dubbi che ci fosse un collegamento sufficiente nella sostanza e nel tempo. I due casi hanno avuto il loro fondamento nelle stesse circostanze di fatto - la mancanza di informazioni sulla dichiarazione dei redditi, che aveva portato ad un accertamento fiscale carente. Il procedimento penale e procedimento amministrativo erano stati condotti in parallelo.

Dopo che il primo ricorrente era stato accusato il 14 dicembre 2007, un avviso era seguito il 26 agosto 2008 di un emendamento al suo accertamento fiscale, quindi un'incriminazione del 14 ottobre 2008, la decisione delle autorità fiscali del 24 novembre 2008 di modificare l'accertamento, e la sentenza della Corte distrettuale del 2 marzo 2009. Per gran parte del diritto amministrativo e penale i procedimenti erano stati interconnessi.

30. Lo scopo dell'articolo 4 del Protocollo n ° 7, di fornire protezione contro il peso di essere sottoposto a una nuova procedura, qui era stato applicato in misura minore, in quanto il primo richiedente non aveva avuto una legittima aspettativa di essere soggetto ad un solo procedimento. In una tale situazione era stato preponderante l'interesse ad assicurare un perseguimento efficace.

B. Il secondo ricorrente

31. Nell'autunno 2007, in seguito al controllo fiscale condotto nel 2005 menzionato al paragrafo 13, il fisco comunicò a Økokrim che, nella sua dichiarazione fiscale per l'anno d'imposta 2002, il secondo ricorrente aveva ommesso di menzionare 4 561 881 NOK (ossia circa 500.000 EUR), di redditi ottenuti da questi dalla vendita di certe azioni.

32. Il 16 ottobre 2008, l'ufficio delle imposte avisò il secondo ricorrente che aveva intenzione di effettuare una rettifica fiscale e di applicargli una maggiorazione d'imposta. Si basava specificamente sul controllo fiscale, sull'inchiesta penale e sulla deposizione fatta dall'interessato, evocata sopra al paragrafo 13, così come su dei documenti sequestrati a Økokrim all'epoca dell'inchiesta.

Il 5 dicembre 2008, effettuò la correzione, precisando che il secondo richiedente doveva 1 302 526 NOK (ovvero circa 143.400 EUR), di tasse a titolo di redditi non dichiarati. Di più, basandosi sugli articoli 10-21 e 10-41 della legge fiscale, decise di applicare una maggiorazione di tassa del 30%, tenendo particolarmente conto delle deposizioni fatte dai primi e secondi

ricorrenti in occasione dei loro interrogatori effettuati durante l'inchiesta penale. Il secondo ricorrente si liberò dalle tasse dovute e della maggiorazione di tassa e non contestò la suddetta decisione che diventò definitiva il 26 dicembre 2008.

33. L'11 novembre 2008, il procuratore generale aveva incolpato parallelamente il secondo ricorrente di una violazione dell'articolo 12-11 a), cf. articolo 12-2, della legge tributaria, a motivo che, per gli anni d'imposta 2001 e/o 2002, questo aveva ommesso nella sua dichiarazione fiscale 4 651 881 NOK di redditi, ciò che rappresentava 1 302 526 NOK di tasse da versare. Pregò il tribunale (tingrett) di Oslo di rendere un giudizio sommario fondato sulle confessioni (tilståelsesdom) dell'interessato. Di più, i sigg. E.K., B.L. e G.A. si ritennero colpevoli ed accettarono di passare al giudizio sommario sulla base del riconoscimento da essi della loro colpevolezza.

34. Il 10 febbraio 2009, il secondo ricorrente, al contrario di Sigg. E.K., B.L. e G.A. ritornò sulle sue confessioni in seguito a cui il procuratore rilasciò il 29 maggio 2009 un atto di imputazione, rivisitato, che riprendeva gli stessi capi.

35. Il 30 settembre 2009, all'esito di un processo in contraddittorio, il Tribunale di Oslo dichiarò il secondo ricorrente colpevole dei capi di frode fiscale aggravata e lo condannò ad un anno di arresto, pena che teneva conto di ciò che una maggiorazione di tassa gli era stata già applicata.

36. Il secondo ricorrente contestò davanti alla Corte di Appello la procedura condotta davanti al Tribunale di Oslo, sostenendo in particolare che, in virtù del principio del *ne bis in idem* contemplato dall'articolo 4 del Protocollo n. 7, l'applicazione nel suo caso di una maggiorazione di tassa faceva ostacolo alla sua condanna penale.

Egli domandò dunque alla Corte di Appello, l'annullamento (*opphevet*) del giudizio del detto Tribunale e il rigetto (*avvist*) dell'azione diretta contro di se.

37. Per un arresto reso l'8 luglio 2010 che riprendeva, per l'essenziale, il ragionamento seguito da Essa nel suo arresto concernente il primo richiedente, ragionamento che era simile a quello della Corte suprema riassunto più in alto (paragrafi 20 a 30 qui sopra), la corte di Appello respinse il gravame del secondo ricorrente. Statuì che la decisione del 5 dicembre 2008 per la quale il fisco aveva ordinato al secondo ricorrente di pagare una maggiorazione di tassa del 30%, si concretizzava in una sanzione penale (straff), che questa decisione era diventata " definitiva" alla data di scadenza del termine di ricorso, ossia il 26 dicembre 2008, e che la suddetta decisione e la condanna penale posteriore riguardavano gli stessi fatti.

38. Peraltro, come nel caso del primo ricorrente, la Corte di Appello giudicò che l'articolo 4 del Protocollo n. 7 permetteva in una certa misura, la condotta di procedure parallele una amministrativa e l'altra penale, purché la seconda fosse cominciata prima che la prima fosse stata conclusa con una decisione definitiva.

Essa considerò che una volta soddisfatta questa esigenza minima, bisognava apprezzare lo stato di avanzamento della seconda procedura e, soprattutto, ricercare se esisteva oppure no un legame materiale e temporale sufficiente tra la prima decisione ed i secondi.

39. Quanto all'esame concreto delle circostanze proprie all'affare del secondo ricorrente, la Corte di Appello constatò che la procedura penale e la procedura fiscale in realtà erano state condotte in parallelo, e questo dopo la denuncia con cui il Fisco aveva adito la Polizia nell'autunno del 2007 fino alla decisione di maggiorazione di imposta presa nel dicembre 2009. Essa considerò la situazione, simile a quella del primo ricorrente. Rilevò che il secondo ricorrente era stato incolpato e che il fascicolo era stato trasmesso al tribunale di Oslo, assortito di una domanda di giudizio sommario sulla base delle confessioni alle quali l'interessato si era dedicato l'11 novembre 2008, anteriormente alla decisione di maggiorazione di tassa. Stimò dunque che, alla data di questa decisione, la procedura penale aveva raggiunto già uno stadio relativamente avanzato.

Essa ammise che il periodo di nove mesi -decorrente dalla data in cui la decisione del fisco del 5 dicembre 2008 era divenuta definitiva, al 30 settembre 2009, data della condanna del secondo ricorrente per mezzo del tribunale di Oslo- era di poco più lungo del periodo di due mesi e mezzo trascorso nel caso del primo ricorrente. Considerò tuttavia che questo scarto poteva spiegarsi per la ritrattazione del secondo ricorrente nel febbraio 2009, in conseguenza della quale era occorso incolparlo di nuovo il 29 maggio 2009 e giudicarlo nel quadro di un processo ordinario. Concluse, al pari del Tribunale di Oslo, che esisteva manifestamente un legame materiale e temporale sufficiente tra le decisioni di maggiorazione di tassa e la condanna penale ulteriore.

40. Il 29 ottobre 2010, la Sezione filtro dei ricorsi della Corte suprema dichiarò inammissibile l'impugnativa al secondo ricorrente, sul presupposto che questa non si giustificava né per l'importanza generale dell'affare né per alcun'altra ragione.

II. IL DIRITTO E LA PRATICA INTERNA PERTINENTI

41. In virtù della sezione 10-21 del capitolo 10 sulle sanzioni fiscali (Tilleggsskatt) della legge fiscale del 1980, è passibile di una sanzione fiscale ogni contribuente che avrà fornito al fisco notizie inesatte o incomplete, aventi o rischiando di avere, per conseguenza, un errore nella base di calcolo dell'imposta. Conformemente all'articolo 10-41, le maggiorazioni di tassa si elevano in principio al 30% delle tasse che sono state o rischiavano di essere sottratte.

42. All'epoca in cui i ricorrenti hanno commesso le loro infrazioni, gli articoli 10-2, 10-3 e 10-4 di questa legge disponevano:

Articolo 10-2 (sanzioni fiscali)

« 1. Se il fisco si accorge che un contribuente ha comunicato, nella dichiarazione di redditi, in una dichiarazione di attivo, in una scrittura o qualunque altra dichiarazione verbale o scritta, delle notizie inesatte o incomplete che conducono o rischiano di condurre ad un errore nella base di calcolo dell'imposta, gli è inflitta una maggiorazione di tassa corrispondente ad una percentuale delle tasse che sono state o rischiavano di essere sottratte.

I contributi per la sicurezza sociale sono a questo riguardo assimilabili alle tasse.

2. Se il contribuente non ha prodotto la dichiarazione di redditi o la dichiarazione di attivo richiesta, la maggiorazione d'imposta è calcolata a partire dalla tassa fissata nella correzione.

3. Un supplemento di attivo o di redditi che giustificano l'imposizione di una maggiorazione di tassa è reputato rappresentare la parte superiore degli attivi o redditi del contribuente. Se il contribuente deve liberarsi da una maggiorazione di tassa fissata sulla base di tassi differenti per lo stesso anno, le tasse sulla base dei quali questa maggiorazione è calcolata saranno ripartite proporzionalmente in funzione degli attivi o dei redditi ai quali i diversi tassi si applicano.

4. Gli obblighi che il presente articolo fa pesare sul contribuente si applicano anche alla sua successione ed a suoi aventi causa.

5. Il contribuente per il quale è prevista una maggiorazione di imposta, ne è avvisato preliminarmente e gli è concesso un termine in modo da permettergli di esprimersi a questo riguardo

6. Le maggiorazioni di tassa possono essere fissate nei termini previsti all'articolo 9-6 della presente legge, nello stesso momento della determinazione delle tasse, sulla base dei quali devono essere calcolate, o ulteriormente, nel quadro di una procedura speciale».

Articolo 10-3 (esenzione di maggiorazione di imposta)

" Nessuna maggiorazione di tassa può essere applicata:

a) quando le dichiarazioni fiscali del contribuente contengono un errore manifesto di calcolo o di tipografia;

b) quando l'infrazione commessa dal contribuente può essere considerata come scusabile per le ragioni che attengono alla sua salute, alla sua età, alla sua inesperienza o per tutt'altra ragione che non può essere rimproverata, o

c) quando il suo importo è inferiore a 400 NOK nel totale. "

Articolo 10-4 (tasso della maggiorazione di imposta)

« 1. Il tasso della maggiorazione di imposta è in principio del 30%. Se gli atti previsti dall'articolo 10-21 sono commessi intenzionalmente o per negligenza grave, il tasso può arrivare fino al 60%. Il tasso è fissato al 15% se le notizie inesatte o incomplete riguardano degli elementi dichiarati per conto loro da un datore di lavoro o un terzo conformemente al capitolo 6 o se le circostanze possono essere verificate comodamente per mezzo delle notizie di cui il fisco dispone per altra via.

2. Le maggiorazioni di tassa sono fissate a dei tassi che equivalgono alla metà di quelli indicati nella prima e terza frase del paragrafo 1 del presente articolo se sono presenti le circostanze previste dall'art. 10-3 b), essendo inteso che ciò non giustifica l'eliminazione di ogni maggiorazione.

3. Le maggiorazioni di imposta possono essere calcolate con un tasso inferiore a quell'indicato al paragrafo 2 del presente articolo, addirittura escluse, se il contribuente, la sua successione o suoi aventi causa rettificano o completano volontariamente le notizie precedentemente comunicate così che l'importo esatto delle tasse possa essere fissato. Questa disposizione non si applica se la rettifica può effettuarsi per mezzo di misure di controllo che sono state o saranno adottate, o di notizie che le autorità fiscali hanno ottenuto o potevano ottenere da terzi.

43. Il capitolo 12 dedicato alle sanzioni penali (straff), contiene le seguenti disposizioni, pertinenti nella specie:

Articolo 12-1 (frode fiscale)

«1. Deve essere sanzionata per frode fiscale ogni le persona che intenzionalmente o per negligenza grave,

- a) comunica alle autorità fiscali delle notizie inesatte o incomplete pure sapendo o pure essendo supposto sapere che può trarre dai vantaggi fiscali (...) ».

Articolo 12-2 (frode fiscale aggravata)

« 1. La frode fiscale aggravata è punita con una multa o con la pena dell'arresto potendo arrivare fino a sei anni. La complicità è punibile con le stesse pene.

2. Per determinare se la frode fiscale è aggravata, si accorderà un peso particolare al punto di sapere se questa rischia di provocare la sottrazione di importi importanti di imposte, se è eseguita di un modo che ne renda la scoperta particolarmente difficile, se è il frutto di un abuso di autorità o di fiducia o se risulta da una complicità nell'esercizio di funzioni professionali.

3. In applicazione dei criteri enumerati sopra al paragrafo 2, parecchie infrazioni possono essere prese in considerazione congiuntamente.

4. Il presente articolo è applicabile anche in caso di ignoranza di circostanze aggravanti, se questa è il frutto di una negligenza grave. »

44. Secondo la giurisprudenza della Corte suprema, l'imposizione di una maggiorazione di imposta del 60%, deve essere qualificata come « accusa in materia penale » ai sensi dell'art. 6 della Convenzione (*Rt.* 2000, p. 996). Dal momento in cui delle denunce penali sono state avviate per lo stesso comportamento, la giurisdizione competente deve pronunciare il loro abbandono, diversamente vi sarebbe violazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 (v. due arresti in formazione plenaria resi il 3 maggio 2002 pubblicati in *Rt.* 2002, p. 557, e *Rt.* 2002, p. 497).

45. La Corte suprema ha ugualmente concluso che l'applicazione di una maggiorazione di tassa del 30% costitutiva una « accusa in materia penale » ai fini dell'articolo 6 della Convenzione (terzo arresto, reso il 3 maggio 2002, *Rt.* 2002, p. 509). In successivi arresti pubblicati in *Rt.* 2004, p. 645, e in *Rt.* 2006, p. 1409, Essa ha detto che una maggiorazione di imposta del

30% rivestiva anche un carattere penale sul terreno dell'articolo 4 del Protocollo n. 7.

46. Occorre ancora segnalare che, per ciò che per quanto concerne le maggiorazioni di tassa ordinaria del 30%, la Corte suprema si è fondata su dei lavori preparatori della legge (Ot).prp.nr 29 (1978 -1979, pp. 44-45). Ha giudicato che il ministero attribuiva molto peso agli aspetti di prevenzione generale. Un rischio elevato di sanzione sotto forma di maggiorazione di imposta era visto come più dissuasivo rispetto alle sanzioni (penali), meno numerose e più pesanti.

La sanzione fiscale era intesa innanzitutto come reazione alle comunicazioni effettuate al fisco da parte del contribuente di dichiarazioni o di notizie inesatte o incomplete, ed un compenso dei considerevoli costi sopportati dalla collettività per controlli ed indagini.

Sarebbe stato stimato che i costi così derivati dovevano in una certa misura essere sopportati da quelli che fornivano le notizie inesatte o incomplete (Rt. 2002, p. 520). Gli scopi perseguiti dal regime delle maggiorazioni di imposta ordinaria, si distinguerebbero innanzitutto per la necessità di garantire il rispetto effettivo da parte del contribuente del suo dovere di fornire informazioni e da considerazioni di prevenzione generale (Rt. 2006, p. 1409). Il contribuente ha il dovere di comunicare le informazioni e gli elementi necessari alla determinazione della base di calcolo fiscale. Essenziale all'insieme del sistema fiscale nazionale, questo dovere sarebbe garantito da un meccanismo di controlli e di sanzioni efficaci in caso di trasgressione. Il calcolo della tassa sarebbe un'operazione massiccia riguardante milioni di cittadini. La maggiorazione di imposta avrebbe per finalità di rinforzare le fondamenta del sistema fiscale nazionale. Si ritiene che un sistema fiscale in buono stato è indispensabile al funzionamento del Paese e dunque della società (Rt). 2002, p. 525).

47. Con una sentenza dalle Sezioni Unite della Corte suprema il 14 settembre 2006 in seguito alla decisione di irricevibilità reso il 14 settembre 2004 dalla Corte nell'affare Rosenquist c. Svezia (n. 60619/00), l'alta Corte ha statuito che l'imposizione di una maggiorazione di tassa del 30% ed una procedura penale per frode fiscale non corrispondeva alla stessa violazione ai sensi dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 (Rt. 2006, p.1409). Nel suo arresto reso nel settembre 2010 concernente il primo ricorrente, ha operato un capovolgimento di questa giurisprudenza, decretando che la procedura amministrativa e la procedura penale concernono la stessa infrazione per i fini dell'art. 4 del Protocollo n. 7 (paragrafo 20 sopra).

48. Parallelamente, in seguito all'arresto reso dalla Corte il 10 febbraio 2009 nell'affare precitato Sergueï Zolotoukhine, il procuratore generale (Riksadvokaten) pubblicò il 3 aprile 2009 delle istruzioni (RA-2009 -187), con effetto immediato. Secondo queste, l'arresto della Corte suprema del 2006 non poteva più essere seguito. Il testo statuiva specificamente come segue:

«4. La stessa infrazione-la nozione di identità

È ammesso comunemente che la nozione di identità di infrazioni (*idem*), contenuta nell'articolo 4 del Protocollo n. 7 comporta due aspetti: uno relativo alle circostanze fattuali e l'altra relativa al diritto. Secondo questa interpretazione, la seconda procedura, in pratica (il processo penale), non riguarda la stessa infrazione della procedura anteriore (in pratica, la maggiorazione di imposta) come se queste riguardassero tutte e due gli stessi fatti –lo <<stesso comportamento>> - e se il tenore delle disposizioni pertinenti è in larga misura identica (cioè se esse contengono gli stessi elementi essenziali)».

Nel proprio arresto reso in formazione plenaria (*Rt.* 2006, p. 1409), la Corte suprema – riferendosi in particolare alla decisione di irricevibilità resa dalla Corte il 14 settembre 2004 nel ricorso *Rosenquist* (déc.), n. [60619/00](#)– ha ritenuto che una decisione infliggente una maggiorazione di imposta al tasso ordinario, non portava ostacolo all'apertura ulteriore di un processo penale, l'una e l'altra delle procedure aventi per oggetto violazioni differenti ai sensi dell'articolo 4 del Protocollo n. 7. La maggioranza (14 voti) ha ritenuto che la disposizione disciplinante la maggiorazione di tassa ordinaria, enunciata all'articolo 10-2 (cf. articolo 10-41), prima frase, della legge fiscale, non rinchiudeva gli stessi elementi essenziali della disposizione penale enunciata all'articolo 12-1 di questa stessa legge. Per la Corte suprema, la differenza decisiva atteneva a questo e cioè, se la disposizione penale non era applicabile che solamente quando ci sono intenzionalità o negligenza grave, le maggiorazioni d'imposta ordinarie operano sulla base di criteri più o meno obiettivi. L'alta giurisdizione ha rievocato anche la differenza di finalità di queste sanzioni.

Nella Sentenza della Grande Camera *Sergueï Zolotoukhine*, la Corte si è dedicata ad un'analisi scrupolosa della nozione di identità di infrazioni (*idem*), tratta dall'articolo 4 del Protocollo n. 7, all'esito della quale, essa si è discostata dall'interpretazione che aveva assunto in precedenza. Dopo questo arresto, è chiaro che la questione di sapere se l'una o l'altra delle procedure concernenti la stessa violazione, debba essere analizzata sulla base dei soli fatti (v. in particolare i paragrafi 82 e 84 dell'arresto). Le due procedure avranno per oggetto la stessa infrazione se hanno per origine " dei fatti identici o dei fatti che sono in sostanza gli stessi" (§82). Bisogna dunque fare cadere l' «esame su questi fatti che costituiscono un insieme di circostanze concrete implicanti lo stesso contravventore ed indissociabilmente legate tra esse nel tempo e lo spazio» (§ 84).

Secondo il procuratore generale, il giudizio attenzionato dalla Corte suprema nel suo arresto pubblicato al *Rt.* 2006, p. 1409 che si basava principalmente su delle differenze nei criteri di colpevolezza, non tiene più dopo l'arresto *Sergueï Zolotoukhine*. Dal momento che l'applicazione della maggiorazione di tassa ed il processo penale ulteriore riposano sulla stessa azione od omissione, come è normalmente, bisogna supporre che, in applicazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7, la maggiorazione di tassa ordinaria fa anche da ostacolo a delle procedure penali ulteriori. Il procuratore generale dai suoi colloqui con la direzione dell'Agencia delle Entrate ha dedotto che tale è la posizione di questa.

La nuova concezione della nozione di identità di infrazioni sul terreno dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 solleverà insindacabilmente delle nuove questioni sull'ampiezza delle differenze che dovranno avere le circostanze fattuali affinché possa concludersi per l'assenza di identità. Tuttavia, si tratta di domande che dovranno essere decise in pratica caso per caso. Bisogna notare che il ragionamento dell'arresto *Sergueï Zolotoukhine* mostra che la Corte è meno disposta del diritto interno norvegese, a considerare una sequenza di avvenimenti come un tutto, al fine di ricercare se c'è infrazione continuata o no.

5. Nuova procedura

Come si sa, le istruzioni anteriori (v. in particolare la sezione 3 della lettera del 26 marzo 2007 RA-2007 -120, inviata dal procuratore generale agli uffici regionali dei procuratori ed ai direttori di polizia), erano basate sulla possibilità di applicare alle maggiorazioni di imposta ordinarie, il sistema a due livelli instaurato dalla legge fiscale. Dopo il capovolgimento operato nella giurisprudenza della Corte, bisogna applicare un sistema "ad un livello" anche per le maggiorazioni di tassa ordinaria.

Così come è già stato detto, il procuratore generale e la direzione delle Entrate non stimano giustificabile aprire un nuovo processo, supponendo che i tribunali non riterranno più che l'applicazione di una maggiorazione ordinaria di imposta costituisca una sanzione penale ai sensi della Convenzione. Si potrebbe forse perorare questa tesi, ma essa comporta troppe incertezze. Occorre anche tenere conto del numero relativamente elevato degli interessi in gioco.

Anche se la giurisprudenza della Corte in materia di procedure "parallele" non fosse cambiata, stimiamo -come prima- che, se un gran numero di azioni giudiziarie sono esperite, ciò che rischia di essere il nostro caso, sarebbe troppo complicato intentare un processo sulla base delle procedure parallele, cioè sia davanti all'Amministrazione e davanti al giudice. Occorre segnalare che in tali casi, se le circostanze lo permettono, delle transazioni possono essere concluse tenendo conto dell'eventualità di procedure parallele.

Al termine delle discussioni, il procuratore generale e la Direzione fiscale concordano la seguente procedura: (...) "

49. Le linee guida fissano inoltre le modalità della « nuova procedura ».

a) Trattandosi di nuovi affari, cioè quelli per il fisco non ha ancora deliberato, questi deve esaminare in modo indipendente se il fatto punibile è di una tale gravità che merita di essere segnalato alla polizia. Se il fisco decide di interessare la polizia, nessuna maggiorazione di imposta può essere applicata. Se occorre applicare una maggiorazione di tassa, la polizia non può essere adita.

Trattandosi degli affari dei quali è stata interessata la polizia, è risaputo che l'imposizione di una multa (per effetto di una notificazione di pena o di un giudizio al penale), faccia ostacolo all'applicazione ulteriore di una maggiorazione di imposta. Se il procuratore generale ritiene che non vi è motivo di aprire dei procedimenti penali, l'affare deve essere rinviato al fisco affinché questo ne riprenda l'esame, e l'interessato deve essere avvisato. Negli affari dove il fisco applica una maggiorazione di tassa ordinaria, anche segnalando l'affare alla polizia, ma dove l'apertura di procedimenti non è stata ancora decisa ("sul punto di decisione"), bisogna rinunciare a queste.

b) Nei casi in cui una notifica di pena è stata già deliberata, ma non ancora accettata, e laddove il fisco ha applicato una maggiorazione di imposta prima di segnalare il caso alla polizia, occorre chiudere la procedura. Le notifiche di pena che sono state accettate devono essere annullate su richiesta del procuratore generale. In compenso, in virtù del potere discrezionale conferito dall'articolo 392 1) del codice di procedura penale, riconosciuto per la Corte suprema in formazione plenaria nel suo arresto pubblicato al Rt. 2003, p. 359, non è necessario annullare le notificazioni di pena accettate prima del 10 febbraio 2009, data della pronuncia dell'arresto *Sergueï Zolotoukhine*.

c) Trattandosi di affari introdotti davanti ai Tribunali di prima istanza – sulla base di un atto di accusa, di una notifica di pena non accettata, o di una domanda di giudizio sulla base di un riconoscimento di colpevolezza nell'ambito di una procedura sommaria – il procuratore generale deve chiudere le procedure e abbandonare le richieste se l'udienza non ha ancora avuto luogo o, se questa ha avuto luogo, domandare il rigetto del caso. Il

procuratore deve fare appello di tutte le condanne non ancora definitive ed esecutive in favore della persona interessata e, quale che sia l'esito in primo grado, domandare l'annullamento del giudizio di prima istanza e il rigetto del ricorso tramite i Tribunali.

d) Non è il caso di riaprire il processo allorché il giudizio è divenuto definitivo ed esecutorio anteriormente alla data della pronuncia della sentenza *Sergueï Zolotoukhine*, cioè a dire prima del 10 febbraio 2009. Per quanto riguarda i giudizi posteriori a questa data, la riapertura potrebbe essere presa in considerazione nei casi eccezionali, ma l'interessato deve essere rassicurato che il procuratore non domanderà la riapertura di Ufficio.

50. Per il caso di imposizione di molte sanzioni penali per lo stesso comportamento l'articolo 29 del codice penale (*Straffeloven*) del 2005, dispone che la pena globale risultante, deve corrispondere all'infrazione commessa. Questa disposizione riflette in evidenza, il principio generale di proporzionalità, applicabile anche alla fissazione di sanzioni penali in diritto norvegese, sotto l'egida dell'antico codice penale del 1902.

In una sentenza pubblicata su *Rt.* 2009, p. 14, che concerneva una procedura penale per frode fiscale, la Corte suprema dai principi enunciati nel codice penale del 1902, ha dedotto che occorreva tenere conto di tutte le sanzioni già inflitte all'accusato –nel caso, una maggiorazione di imposta di natura amministrativa– per la frode fiscale di cui era l'autore, e ne ha concluso che questi non doveva essere trattato più severamente rispetto al caso in cui l'infrazione penale fosse stata giudicata nello stesso tempo in cui fosse stato esaminato il comportamento sanzionato in seno alla procedura amministrativa.

In un arresto pubblicato su *Rt.* 2011, p. 1509, essa ha confermato quanto aveva detto in una decisione anteriore, pubblicata su *Rt.* 2005, p. 129, a sapere, che il principio, enunciato in un arresto pubblicato su *Rt.* 2004, p. 645, secondo il quale un importo corrispondente alla maggiorazione di tassa amministrativa ordinaria del 30% poteva essere inglobato nella ammenda, non era applicabile agli affari di frode fiscale a carattere penale, ove veniva applicata la pena dell'arresto in aggiunta alla multa. Essa ha altresì confermato che, per come ribadito nella propria decisione del 2005, se una maggiorazione di imposta amministrativa non poteva più essere applicata, la multa di natura penale doveva essere più pesante.

III. L'AFFARE *HANS ÅKEBERG FRANSSON* (C-617/10) DAVANTI LA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA.

51. Nelle proprie conclusioni presentate il 12 giugno 2012 nel summenzionato ricorso introdotto davanti alla Corte di giustizia dell'Unione europea (« la CJUE »), l'avvocato generale Cruz Villalón ha detto quato segue:

« 2. Analisi della seconda, terza e quarta questioni pregiudiziali.

70. La domanda posta dal tribunale di Haparanda (...) è particolarmente complessa e si presenta altrettanto delicata quanto alla richiesta che si sta analizzando. Da un lato, la doppia sanzione amministrativa e penale è una pratica molto diffusa negli Stati membri, soprattutto nei campi come quelli della fiscalità, delle politiche ambientali o della sicurezza pubblica. Tuttavia le modalità relative al cumulo delle sanzioni variano enormemente tra gli ordinamenti giuridici e rivestono delle caratteristiche specifiche e proprie ad ogni Stato membro.

Nella maggior parte dei casi, queste specificità mirano a attenuare gli effetti di una doppia reazione punitiva da parte dei poteri pubblici. Dall'altro lato, come vedremo in seguito, la Corte di Strasburgo si è pronunciata recentemente a questo riguardo e ha

confermato contrariamente a quanto sembrava in principio, queste pratiche essere contrarie al principio del *ne bis in idem* contenuto nell'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU. Tuttavia, emerge che tutti gli Stati membri non hanno ratificato questa disposizione, poiché hanno introdotto, in certi casi, delle riserve o delle dichiarazioni interpretative in proposito. Ne deriva che l'obbligo di interpretare la Carta alla luce del CEDU e della giurisprudenza della Corte di Strasburgo (articolo 52 paragrafo 3, della Carta), diventa in qualche modo asimmetrico nella misura in cui pone dei problemi di un certo rilievo nella sua applicazione alla fattispecie.

a) L'articolo 4 del Protocollo n. 7 della CEDU e la giurisprudenza della Corte di Strasburgo afferente.

i) Firma e ratifica dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 della CEDU

71. Il principio *ne bis in idem* non faceva espressamente parte della CEDU dall'inizio. La sua incorporazione alla convenzione ha avuto luogo, come si sa, per via del suo Protocollo n. 7, aperto alla firma il 22 novembre 1984 ed entrato in vigore il 1 novembre 1988. Tra gli altri diritti, l'articolo 4 enuncia la garanzia del *ne bis in idem* nello scopo, secondo le spiegazioni sul protocollo fornite dal Consiglio dell'Europa, di concretizzare il principio in virtù del quale nessuno può essere perseguito o punito penalmente a causa di un'infrazione per la quale è stato assolto già o condannato per un giudizio definitivo.

72. A differenza degli altri diritti contenuti nella CEDU, il diritto previsto nell'art. 4 del Protocollo n. 7 non è stato unanimamente accettato dagli Stati firmatari della Convenzione, tra cui, diversi Stati dell'Unione europea. Al momento dettatura delle presenti conclusioni, il Protocollo n. 7 non è ancora ratificato dalla Repubblica federale tedesca, il Regno Belga, il Regno dei Paesi Bassi, il Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord. Fra gli Stati che l'hanno ratificata, la Repubblica francese ha formulato una riserva all'art. 4 del detto Protocollo, limitando la sua applicazione alle sole infrazioni di natura penale (...). Allo stesso, al momento della firma, la Repubblica federale tedesca, la Repubblica austriaca, la Repubblica italiana e la Repubblica portoghese hanno formulato diverse dichiarazioni contenenti la stessa indicazione: la portata limitata dell'art. 4 del Protocollo n. 7, di cui la protezione non concerne che la doppia sanzione « penale » nel senso in cui la intende l'ordinamento giuridico interno (...).

73. Gli elementi che precedono mostrano chiaramente e senza equivoco che i problemi che pone la doppia sanzione amministrativa e penale sono caratterizzati da un grave difetto di consenso tra gli Stati membri dell'Unione. Il carattere problematico del contesto ha influito sui negoziati relativi alla adesione dell'Unione alla CEDU, al corso dei quali gli Stati e l'Unione hanno deciso di escludere, per il momento, i protocolli della CEDU, ivi compreso quello chiamato in causa in questo affare (...).

74. Questo difetto di consenso, può spiegarsi per l'importanza che rivestono gli strumenti di repressione amministrativa in un buon numero di Stati membri, così come per l'attenzione particolare che è messa, in questi Stati membri, al tempo stesso sulla procedura e sulla sanzione penale. Da un lato, gli Stati non vogliono rinunciare all'efficacia che caratterizza la sanzione amministrativa, in particolare nei campi dove i poteri pubblici tengono ad assicurarsi del rigoroso rispetto della legalità, come il diritto fiscale o il diritto della sicurezza pubblica. Da un altro lato, il carattere eccezionale dell'intervento penale nonché le garanzie di cui l'accusato beneficia durante il processo, incitano gli Stati a riservarsi un margine di apprezzamento nello stabilire i comportamenti che devono fare oggetto di procedimenti penali.

« Questo doppio interesse a conservare un potere sanzionatorio sia di natura amministrativa che penale, spiega perché un gran numero di Stati membri rifiutano attualmente, in un modo o nell'altro, di sottoporsi alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo che, come andiamo a vedere adesso, si è evoluto in un senso che esclude praticamente questa dualità ».

52. Nel suo Arresto del 26 febbraio 2013, la CJUE (Grande Camera) ha segnatamente detto quanto segue:

« **Sulle questioni pregiudiziali.**

Sulla seconda, terza e quarta questione.

32. Per queste questioni, alle quali conviene rispondere in maniera congiunta, il Tribunale di Haparanda (...) chiede in sostanza alla Corte, se conviene interpretare il principio del *ne bis in idem* enunciato all'art. 50 della Carta, nel senso che si oppone affinché delle procedure penali per frode fiscale avverso indagati, siano completate allorché questi questi sia già stato sottoposto a sanzione fiscale per gli stessi fatti di false dichiarazioni.

33. Trattandosi dell'applicazione del principio *ne bis in idem* di cui all'articolo 50 della Carta a delle procedure penali per frode fiscale, come queste che sono l'oggetto del ricorso principale, essa suppone che le misure che sono state adottate già contro l'imputato per mezzo di una decisione diventata definitiva rivesta un carattere penale.

34. A questo riguardo, conviene rilevare innanzitutto, che l'articolo 50 della Carta non si oppone a ciò che uno Stato membro imponga, per gli stessi fatti di mancata osservanza di obblighi dichiarativi nel campo dell'IVA, una combinazione di sanzioni fiscali e penali. Difatti, per garantire la percezione dell'interezza degli introiti fiscali provenienti dall'IVA e, così facendo, la protezione degli interessi finanziari dell'Unione, gli Stati membri dispongono di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili (vedere, in questo senso, arresti del 21 settembre 1989, *Commission/Grèce*, 68, p. 2965, punto 24; del 7 dicembre 2000, *Andrade*, C 213, p. I 11083, punto 19, e del 16 ottobre 2003, *Hannl-Hofstetter*, C 91, p. I 12077, punto 17).

Queste quindi, possono prendere la forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione delle due. E' solamente quando la sanzione fiscale riveste carattere penale, ai sensi dell'art. 50 della Carta, ed è divenuta definitiva, che la detta disposizione si oppone affinché delle procedure penali per i medesimi fatti dirette contro la stessa persona siano completate.

35. Poi, occorre ricordare che, ai fini dell'apprezzamento della natura penale di sanzioni fiscali, sono risolutivi e pertinenti tre criteri. Il primo è la qualificazione giuridica dell'infrazione in diritto interno, il secondo la natura stessa dell'infrazione ed il terzo la natura così come il grado di severità della sanzione che rischia di subire l'interessato (arresto del 5 giugno 2012, *Riempì*, C-489/10 *Bonda*, punto 37).

36. Compete alla giurisdizione di rinvio apprezzare alla luce di questi criteri, se occorre procedere ad un esame del cumulo di sanzioni fiscali e penali previste dalla legislazione nazionale in rapporto agli standard nazionali ai sensi del punto 29 della presente sentenza, ciò che potrebbe portarlo, all'occorrenza, a considerare questo cumulo come contrario ai detti standard, a condizione che le sanzioni restanti siano effettive, proporzionate e dissuasive (v. in questo senso segnatamente, arresti *Commissione/Grecia*, precitato, punto 24; du 10 luglio 1990, *Hansen* C-326/88, Rec. p. I-2911, punto 17; du 30 settembre 2003, *Inspire Art*, C-167/01, Rec. p. I-10155, punto 62; del 15 gennaio 2004, *Penycoed*, C-230/01, Rec. p. I-937, punto 36, nonché del 3 maggio 2005, *Berlusconi e.a.*, C-387/02, C-391/02 et C-403/02, Rec. p. I-3565, punto 65).

37. Dalle considerazioni che precedono ne deriva che conviene rispondere al secondo, terzo e quarto quesito traendo la seguente conclusione e cioè che il principio del *ne bis in idem* enunciato all'articolo 50 della Carta non si oppone affinché uno Stato membro imponga, per gli stessi fatti di mancata osservanza di obblighi dichiarativi nel campo dell'IVA, successivamente una sanzione fiscale ed una sanzione penale, nella misura in cui però, la prima sanzione non rivesta un carattere penale, cosa questa che compete alla giurisdizione nazionale di verificare ».

IN DIRITTO

QUANTO ALLA PRESUNTA VIOLAZIONE DELL'ART. 4 DEL PROTOCOLLO N. 7 ALLA CONVENZIONE

53. Entrambi i ricorrenti sostengono d'esser stati perseguiti e sanzionati due volte per la medesima infrazione relativa agli artt. 12-1 (capitolo 12) della legge fiscale, in violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione: costoro riferiscono di essere stati interrogati quali indagati ed incolpati dal PM, raggiunti da maggiorazioni d'imposta dal fisco, pagate da loro, poi dichiarati colpevoli e sanzionati penalmente.

L'art. 4 del Protocollo n. 7 è così normato:

“1. Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato.

2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta.

3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione.”

54. Il Governo rigetta tale ricostruzione.

A. Quanto alla ricevibilità

55. La corte ritiene che le richieste sollevino questioni complesse sia in fatto che in diritto relativamente alla Convenzione, motivo per il quale non può rigettarle per manifesta infondatezza ai sensi dell'art. 35 § 3 a) della Convenzione. A fronte del fatto che non si pongono ulteriori motivi di irricevibilità, le dichiara ricevibili.

B. Quanto al merito

1. I ricorrenti

56. I ricorrenti sostengono che in spregio all'art. 4 del Protocollo 7 sono stati sottoposti ad una doppia incriminazione per lo stesso motivo, vale a dire un'infrazione ai sensi dell'art. 12-11) della legge fiscale. Riferiscono che in effetti sono stati interrogati quali indagati e poi imputati dal PM nonché raggiunti da maggiorazioni d'imposta dal fisco, accettata e pagata da ognuno di loro, e comunque condannati penalmente. Con riferimento alla cronologia della procedura denunciata, il primo ricorrente riferisce di essere stato sottoposto ad una doppia incriminazione per un periodo di tempo

significativo, il che l'avrebbe pertanto caricato di un fardello eccessivo – tanto fisicamente che psicologicamente – che gli avrebbe causato un infarto per il quale è stato ricoverato.

a) Le prime procedure rivestivano un carattere penale?

57. Condividendo l'analisi della Corte Suprema fondata sui criteri *Engel* nonché su altri elementi di giurisprudenza interna concernenti la maggiorazione d'imposta al tasso ordinario del 30%, i ricorrenti reputano evidente che non solo la procedura per frode fiscale ma anche quella relativa alla maggiorazione d'imposta era di natura *penale* e che pertanto entrambi tali procedure dovevano essere qualificate come *penali* ai sensi dell'art.4 del Protocollo n.7.

b) Le infrazioni erano tra loro identiche? (idem)

58. I ricorrenti si rifanno anche alla Corte Suprema allorché ha ritenuto che non vi fossero dubbi circa il fatto che le fattispecie all'origine delle maggiorazioni d'imposta e dei procedimenti penali avevano punti in comune sufficienti per essere considerate come costituenti una medesima infrazione. Costoro infatti sottolineano come in un caso quanto nell'altro il fatto consisteva nell'omessa indicazione di introiti nelle loro dichiarazioni fiscali.

c) Le procedure fiscali sono state oggetto di decisioni passate in giudicato e – nell'affermativa – quando?

59. I ricorrenti sostengono che le decisioni per cui il fisco ha applicato loro la maggiorazione d'imposta erano diventate definitive e passate in giudicato il 15 dicembre 2008 per quanto riguarda il primo ricorrente ed il 26 dicembre 2008 per quanto riguarda il secondo, vale a dire prima della loro condanna per gli stessi comportamenti intervenuta il 2 marzo 2009 per il primo ricorrente ed il 30 settembre 2009 per il secondo. Che si considerino o meno tali sanzioni come risultato di procedure parallele, le decisioni riguardanti la maggiorazione d'imposta prese contro di loro sono diventate definitive ed esecutive prima che costoro fossero stati dichiarati colpevoli in ragione di un comportamento del tutto identico, rispettivamente dal Tribunale di Follo e da quello di Oslo. Tale sanzione penale avrebbe dunque comportato la violazione del principio del *ne bis in idem* consacrato dall'art. 4 del Protocollo n.7.

d) C'è stata una duplicazione delle azioni penali? (bis)

60. I ricorrenti si ritengono vittime di una duplicazione delle azioni penali vietata dall'art. 4 del Protocollo n.7. Le procedure amministrative di maggiorazione d'imposta rivestono effettivamente, secondo loro, un carattere penale; per tale motivo il PM sarebbe stato tenuto in base a tale disposizione a porre fine al procedimento penale allorquando l'esito di tale procedura amministrativa era divenuto definitivo. Il che non avrebbe fatto.

61. Per i ricorrenti, se l'ordinamento norvegese consente la possibilità di condurre procedimenti paralleli, il ricorso a tale modo di procedere da parte delle autorità giudiziarie interne ha consentito loro di coordinare i passaggi in modo tale da aggirare il divieto posto dall'art. 4 del Protocollo 7 e dunque rendere così illusoria la protezione offerta da tale disposizione. Nel caso del primo ricorrente, in particolare, l'apertura di procedure parallele sembrerebbe essere stata una manovra organizzata di concerto dal PM e dal fisco.

62. I ricorrenti affermano che, più in particolare, il PM ha semplicemente atteso che il fisco decidesse di applicare le maggiorazioni d'imposta per rinviare le questioni a giudizio. Le procedure penali ed amministrative erano altresì state coordinate in modo tale da incastrarli attraverso due differenti disposizioni penali e far pagare loro imposte e maggiorazioni supplementari nonché condannarli per lo stesso comportamento, vale a dire sottomettendoli ad una doppia incriminazione. Dal punto di vista della certezza del diritto, la possibilità di condurre procedure parallele si porrebbe come problematica. L'importante finalità dell'art. 4 del Protocollo n. 7, quella di impedire che l'imputato sia costretto a sopportare un fardello eccessivo, militerebbe in favore di una limitazione della facoltà, per le autorità, di portare avanti procedure parallele.

63. I ricorrenti considerano che, dal punto di vista delle garanzie procedurali, queste facoltà per il fisco ed il Pm di organizzare di concerto la conduzione delle procedure parallele è contraria al divieto di doppia incriminazione posto dall'art. 4 del Protocollo n. 7 e dalla giurisprudenza recente della Corte, oltre che da parte della giurisprudenza nazionale. Costoro ritengono che tale modo di procedere – in base a tutto quanto precede, che ha consentito in particolare a diverse autorità di porre in essere procedure parallele – risulti assai discutibile e non tenga adeguatamente conto delle pressioni così esercitate sull'imputato così come non tiene conto dei principali interessi protetti dall'art. 4 del Protocollo n. 7.

64. Durante l'incubo che costoro riferiscono di aver subito nell'occasione, i ricorrenti sarebbero stati rassicurati allorquando il primo tra loro avrebbe appreso dall'agente delle imposte che poteva ormai “tirare un sospiro di sollievo” in quanto erano state adottate nuove circolari scritte dalla Procura

Generale il 3 aprile 2009, le quali avrebbero impedito la ripetizione delle azioni e le doppie incriminazioni nei casi come il suo. Basate sulla decisione *Sergueï Zolotoukhine*, queste nuove istruzioni avrebbero più in particolare disposto che , in appello – sia in caso di condanna che di assoluzione in primo grado – il PM avrebbe dovuto chiedere l’annullamento del giudizio e la chiusura del procedimento. I ricorrenti precisano che, in conseguenza di tali nuove circolari e della qualifica di sanzione penale riferita alle maggiorazioni d’imposta nonché poiché le decisioni applicate loro erano diventate definitive e passate in giudicato nei loro confronti, era ragionevole attendersi la rinuncia alle azioni penali dirette contro di loro per effetto del divieto di doppia incriminazione posto dall’art. 4 del Protocollo n. 7. Inoltre, in virtù di tali circolari, altri soggetti accusati delle stesse infrazioni in materie dello stesso tipo non sarebbero stati fatti oggetto di applicazione di maggiorazioni di imposta perché erano già stati riconosciuti colpevoli e condannati alla pena della detenzione per violazione dell’art. 122 della legge fiscale. Invece, al contrario di tali soggetti, i ricorrenti sarebbero stati riconosciuti colpevoli e puniti con la pena della detenzione nonostante avessero dovuto versare un supplemento d’imposta in ragione della stessa condotta. La tesi del Governo che sottolinea la necessità di assicurare un’uguaglianza di trattamento con le altre persone incolpate della stessa infrazione di frode fiscale non sarebbe perciò convincente.

65. I ricorrenti riferiscono perciò di aver ricevuto un assai più grave impatto psicologico dovuto al fatto che, a dispetto delle circolari di cui sopra, in prima battuta il PM ha perseverato nel portare avanti il loro processo appellandosi alla legalità delle procedure parallele rigettando le loro istanze di annullamento della condanna e successivamente i Tribunali hanno fatto altrettanto. A tal proposito, il primo ricorrente produce diversi certificati medici, tra i quali un referto di una clinica relativo ad un intervento cardiaco.

2. Il Governo

a) le prime procedure rivestivano carattere penale?

66. Il Governo invita la Grande Chambre a confermare l’approccio seguito in una serie di casi precedenti alla decisione *Sergueï Zolotoukhine*, secondo cui il carattere *penale* di una sanzione, ai fini dell’art. 4 del Protocollo n. 7, debba essere valutato sulla base di un insieme di fattori più ampio rispetto ai criteri *Engels* (formulati in relazione all’art. 6)- Secondo il Governo, occorre tener conto della qualificazione giuridica dell’infrazione di diritto interno, della sua natura e del suo grado di severità, oltre che capire se la stessa sia stata coartata all’esito di una condanna per un reato penale e valutare le

procedure relative alla sua adozione ed esecuzione (il Governo cita i casi *Malige c. France*, 23 settembre 1998, § 35, *Recueil des arrêts et décisions* 1998-VII, et *Nilsson c. Svezia* (déc.), no 73661/01, CEDH 2005-XIII, *Haarvig c. Norvegia* (déc.), no 11187/05, 11 dicembre 2007, *Storbråten c. Norvegia* (déc.), no 12277/04, 1er febbraio 2007, et *Mjelde c. Norvegia* (déc.), no 11143/04, 1er febbraio 2007).

67. Il Governo sostiene tra l'altro che le differenze tra la formulazione e l'oggetto di tali disposizioni mostrano chiaramente che il termine "penalmente", utilizzato dall'art. 4 del Protocollo n.7, sia da intendersi in senso più stretto rispetto all'espressione "in materia penale" di cui all'art. 6. Dal rapporto esplicativo del Protocollo n. 7 emergerebbe che la formulazione dell'art. 4 è stata concepita prendendo in considerazione le procedure penali *strictu sensu*. Tale rapporto indicherebbe come, al paragrafo 28, non era sembrato necessario qualificare la violazione come "penale" perché la lettera dell'art. 4, "che contiene già i termini "penalmente" e "procedura penale" rendeva tale precisione inutile nel testo stesso dell'articolo". Nello stesso verrebbe inoltre sottolineato, al paragrafo 32, come l'art. 4 del Protocollo n. 7 non vieti le procedure "di tenore differente (per esempio, una procedura disciplinare, in caso di un funzionario)". Inoltre, l'art. 6 e l'art. 4 del Protocollo n. 7 perseguirebbero fini differenti, addirittura persino opposti, avendo il primo lo scopo di rinforzare le garanzie processuali in materia penale.

68. Il governo mostra come vi sia anche un ulteriore novero di differenze ricavabili dal modo in cui tali disposizioni sono state interpretate ed applicate nella giurisprudenza della Corte, specialmente quanto al carattere assoluto dell'art. 4 del Protocollo n.7 (non suscettibile di deroghe in base all'art. 15), esattamente all'opposto dell'interpretazione più sfumata seguita dalla Corte nell'ambito dell'art. 6. Cita la decisione *Jussila c. Finlandia* ([GC], no 73053/01, § 43, CEDH 2006-XIV), dove la Grande Chambre della Corte ha detto "va da sé che (...) "le accuse in materia penale" non hanno tutte lo stesso peso" e che "le maggiorazioni d'imposta non fanno parte dell'ambito del diritto penale, le garanzie offerte dall'ambito penale dell'art. 6 non devono necessariamente applicarsi in tutto il loro rigore".

69. Sulla base di tale più ampio novero di criteri summenzionati, il Governo chiede alla Corte di chiarire che le maggiorazioni di imposta non rivestono carattere "penale" ai fini dell'art. 4 del Protocollo n. 7.

70. Il Governo osserva quanto precede anche nell'eventualità in cui la Grande Chambre dovesse pervenire all'adozione dell'altro orientamento basato sui soli criteri *Engel*, concludendo per il carattere "penale" della maggiorazione d'imposta secondo l'autonomo senso riconosciuto a tale termine in base all'art. 4 del Protocollo n.7.

b) Le infrazioni erano tra loro identiche? (idem)

71. Analizzando partitamente i ragionamenti e le conclusioni adottate dalla Corte Suprema nel processo del primo ricorrente (confronta i paragrafi da 20 a 30 di cui sopra) e ripresi dalla Corte d'Appello nel processo del secondo ricorrente (confronta il paragrafo 37 di cui sopra), il Governo ammette che le circostanze di fatto all'origine dei procedimenti di maggiorazione d'imposta e dei processi per frode fiscale riguardavano gli stessi contravventori ed erano indissolubilmente legati tra loro nel tempo e nello spazio.

c) Le procedure fiscali sono state oggetto di decisioni definitive?

72. Il Governo ricorda che, a garanzia della effettività e chiarezza della giurisprudenza, la Corte Suprema ha concluso che la decisione di recupero era divenuta definitiva alla scadenza del termine amministrativo di tre settimane (rispettivamente il 15 dicembre 2008 per il primo ricorrente ed il 26 dicembre per il secondo) ovvero allorquando il termine per il ricorso in giudizio di sei mesi previsto ex art. 11-14) del capitolo 11 della legge fiscale non era ancora spirato. Si è ritenuto che tale circostanza non fosse affatto determinante nella fattispecie (essendo il termine per ricorrere anch'esso spirato precedentemente alla data di chiusura della procedura penale in allora pendente, vale a dire il 24 maggio 2009 per il primo ricorrente ed il 5 giugno 2009 per il secondo), né che fosse necessario procedere ad una interpretazione così stretta dell'art. 4 del Protocollo n. 7. Basandosi sulla pronuncia *Serguei Zolotoukhine* (confronta § 108), il Governo sostiene che la giurisprudenza della Corte sembra confermare che “le decisioni suscettibili di ricorso ordinario non beneficiano della garanzia sancita dall'art. 4 del Protocollo n. 7 finché il termine per l'appello non sia spirato. A suo avviso i ricorrenti avevano sempre la facoltà di procedere a ricorsi ordinari sotto forma di un ricorso giudiziario nei sei mesi a partire dalla data delle decisioni di causa.

d) C'è stata una ripetizione dei procedimenti? (bis)

73. Al contrario, basandosi ancora sull'analisi della Corte Suprema, il Governo sottolinea che l'art. 4 del Protocollo n. 7 permette, a certe condizioni, quelle che convenzionalmente sono chiamate *procedure parallele*. Il portato di questa disposizione indicherebbe chiaramente che la stessa impedisce la decisione all'esito della prima procedura (“perseguita o punita penalmente (...)in ragione di una violazione per la quale egli è già stato assolto o condannato da un giudizio definitivo”). Il rapporto esplicativo

del Protocollo n.7 confermerebbe che il principio *ne bis in idem* è d'interpretazione relativamente stretta. Ciò si può ricavare dalla pronunzia *Sergueï Zolotoukhine* (capoverso § 83), nella quale la Grande Chambre ha definito più precisamente la portata della predetta disposizione limitandola alla seguente situazione: “la garanzia sottesa all’art. 4 del Protocollo n. 7 entra in gioco allorquando dei nuovi procedimenti sono attivati e la decisione precedente di assoluzione o di condanna è già passata in giudicato”.

74. Il Governo ne deduce *a contrario* che le procedure parallele – vale a dire sanzioni differenti imposte da due differenti autorità in procedure differenti strettamente legate sul piano materiale e temporale – siano al di fuori del campo di applicazione di tale disposizione. L’avvio di una procedura parallela non si configurerebbe all’avvio delle nuove azioni dal momento in cui la assoluzione o la condanna precedenti sarebbero già passate in giudicato. Le decisioni sopra citate *R.T. c. Svizzera et Nilsson c. Svezia* preciserebbero le condizioni in cui dei procedimenti possano viaggiare in parallelo e perciò essere consentiti ai sensi dell’art. 4 del Protocollo n. 7.

75. Inoltre la Corte, secondo il Governo, ha respinto l’interpretazione seguita da *Sergueï Zolotoukhine* in un certo numero di decisioni più recenti, di cui quattro, riguardanti la Finlandia, rese il 20 maggio 2014 (in particolare *Nykänen c. Finlandia*, no 11828/11, § 48, et *Glantz c. Finlandia*, no 37394/11, § 57), in cui il paragrafo 83 della decisione *Sergueï Zolotoukhine* sarebbe stato utilizzato solo quale punto di partenza per affermare che l’art. 4 del Protocollo n. 7 “vietava espressamente procedimenti consecutivi se il primo di essi era già pervenuto ad una decisione definitiva al momento dell’apertura del secondo (si veda, per esempio, la già citata *Sergueï Zolotoukhine*”

76. Per il Governo, questa interpretazione estensiva dell’art. 4 del Protocollo n. 7 impone la chiusura di qualsivoglia procedura penale se un’altra procedura, di natura amministrativa e condotta parallelamente, si è conclusa con una decisione definitiva o *vice versa*. Essa fonderebbe su di una decisione in tema di ricevibilità (*Zigarella c. Italia* (déc.), no 48154/99, CEDH 2002-IX (estratti)) et su due arresti di Chambre (*Tomasović c. Croazia*, no 53785/09, 18 ottobre 2011, et *Muslija c. Bosnie-Herzegovina*, no 32042/11, 14 gennaio 2014). Tuttavia nessuno dei casi summenzionati permetterebbe di poter solidamente fondare una revisione di tal fatta. Il primo caso, *Zigarella*, concernerebbe infatti non procedure parallele bensì consecutive, contrariamente a quanto avrebbe ritenuto la Chambre. La definizione dell’ulteriore procedura penale, apertasi allorquando le autorità erano all’oscuro dell’esistenza di un’altra procedura (anch’essa penale) oggetto di decisione definitiva, sarebbe stata pronunciata dopo che il giudice era stato avvisato dell’assoluzione definitiva nel primo processo. La Corte non avrebbe dunque in tal caso fatto altro che applicare l’aspetto materiale negativo del *ne bis in idem* che rientra nel principio della *res judicata*

riguardante due procedure penali ordinarie consecutive concernenti la medesima violazione. Gli altri due casi, *Tomasović* e *Muslija*, avrebbero invece ad oggetto dei procedimenti riguardanti violazioni facenti parte a pieno titolo del diritto penale, vale a dire, rispettivamente, possesso di stupefacenti e violenze domestiche (il Governo si rifà alla decisione *Jussila* già citata, § 43). In tali casi vi erano chiaramente stati due procedimenti penali concernenti una medesima condotta. Ciascuno dei due procedimenti sarebbe stato aperto sulla base di una stessa notizia di reato della polizia. Situazioni del genere non sono la regola nel diritto norvegese sicché risulterebbero in ogni caso estranee dal sistema tradizionale, ben radicato in tale paese, della commistione delle azioni amministrative e penali per le maggiorazioni d'imposta e frodi fiscali del tipo di quelle in oggetto.

77. Esigere la chiusura di qualsivoglia procedura parallela in corso al momento in cui l'altra procedura relativa ai medesimi ha dato luogo ad una decisione definitiva si tradurrebbe in una eccezione procedurale di litispendenza di fatto. Non avrebbe alcun senso aprire procedimenti paralleli se si dovesse poi chiuderne uno per il solo motivo che l'altro è stato definito irrevocabilmente prima di questo.

78. In tale contesto di reiterata incoerenza della giurisprudenza sull'art 4 del Protocollo n. 7, il Governo sostiene sia particolarmente importante che la Grand Chambre torni a riaffermare l'interpretazione da essa seguito nella decisione *Sergueï Zolotoukhine*, che considera tale norma come un aspetto del principio dell'autorità della cosa giudicata e rigetti l'approccio divergente adottato nella decisione *Nykänen*.

79. Il Governo non comprende quali possano essere le considerazioni di opportunità sottese alla pronuncia *Nykänen*. Il principio *ne bis in idem* poggia sul concetto di offrire una protezione contro il rischio di restare esposti a pronunce ripetitive (e cita la decisione, già *Sergueï Zolotoukhine*, già § 107). L'imputato deve avere la certezza che, una volta in cui la sua assoluzione o la sua condanna passino in giudicato, resterà protetto contro l'apertura di una procedura *ex novo* fondata sugli stessi fatti. Ciò non vale per il caso in cui il soggetto è passabile di essere sottoposto a procedimenti penali ed amministrativi la cui conduzione parallela resta prevedibile, in quanto prevista dalla legge, ed ancor meno può valere se la prima sanzione (maggiorazione d'imposta) è da tenersi prevedibilmente in conto rispetto alla decisione che determina la seconda sanzione (l'incarceramento).

80. D'altronde, il Governo non ritiene affatto conciliabili il concetto per il quale delle procedure parallele non pongano il benché minimo problema dal punto di vista del Protocollo n. 7 quando sono pendenti e quello per cui, nel momento in cui una di esse pervenga a decisione definitiva, l'esistenza dell'altra comporti violazione indipendentemente dal fatto che quella definita per prima sia la procedura amministrativa – che importa sanzioni più miti – piuttosto che penale – che importa sanzioni più gravi – nonché di quale si sia avviata per prima.

81. Il Governo aggiunge che la pronunzia *Nykänen* disconosce allo stesso modo i principi fondamentali della prevedibilità e dell'uguaglianza del trattamento. Così ragionando, se fosse la procedura penale quella a passare in giudicato prima della procedura amministrativa, si potrebbe avere il caso, rispetto alla stessa infrazione, di un soggetto incarcerato ed uno, nell'ipotesi inversa, invece soltanto condannato a pagare una moderata ammenda amministrativa. La circostanza relativa a quale procedura debba finire per prima resterebbe così affidata al modo in cui procederebbero di volta in volta fisco, polizia, procura e tribunali nonché a se il contribuente proponga o meno ricorso amministrativo e/o giudiziario. La pronunzia *Nykänen* imporrebbe dunque allo Stato di trattare in modo ineguale dei soggetti che si trovano nella medesima situazione all'esito di semplici coincidenze. Come tale stessa pronunzia ammette, "potrebbe dipendere del tutto dal caso quale delle due procedure si chiuderà per prima, il che potrebbe porre problemi quanto all'uguaglianza di trattamento".

82. Il governo afferma che l'efficacia nella gestione dei casi è favorita da una conduzione parallela delle procedure. Da un lato, grazie alle loro conoscenze specialistiche ed ai loro mezzi, le autorità amministrative sono spesso in grado di imporre sanzioni più rapidamente di procure e tribunali nell'ambito di un procedimento penale. Poiché inoltre esse svolgono un'azione su larga scala, le autorità amministrative sono in una posizione migliore per garantire che le medesime violazioni siano trattate allo stesso modo. La prevenzione delle violazioni gravi, d'altro canto, impone di non impedire allo Stato di perseguirne e punirne gli autori nella cornice formale tradizionale di un processo penale allorquando le procedure amministrative e penali rivelino violazioni più gravi e più complesse di quelle alla base della primigenia procedura e sanzione amministrativa. Di ciò sono esempi eccellenti i casi dei ricorrenti.

83. Il Governo constata che più Stati europei sono dotati di un sistema di commistione di sanzioni in ambiti come il diritto tributario e la pubblica sicurezza. Da questo punto di vista, si fa riferimento alle conclusioni del 12 giugno 2012 presentate dall'Avvocato Generale presso la CJUE nel già citato caso *Fransson* (di cui al paragrafo 51 sopra).

84. Il Governo fa presente che in Norvegia la questione della conduzione di procedure parallele non si limita all'area tributaria. Sostiene che un'interpretazione dell'art. 4 del Protocollo n.7 in grado di impedire ad una procedura parallela in corso di arrivare a termine poiché un'altra procedura, amministrativa o penale, è stata definita con una decisione irrevocabile porterebbe a conseguenze negative gravi ed imprevedibili anche rispetto ad un certo numero di rilevanti ambiti di diritto amministrativo. Dunque si imporrebbe prudenza. Simili questioni si porrebbero anche da parte di alcuni Stati europei che da tempo fondano ambiti essenziali del proprio diritto, come quello tributario, sul parallelismo delle procedure penali ed amministrative.

85. Il Governo ritiene che le considerazioni all'origine dell'art. 4 del Protocollo n. 7 sono meno pertinenti nel caso in cui le procedure in questione siano parallele e simultanee. Un accusato perfettamente a conoscenza del fatto che diverse autorità hanno aperto contro di lui due differenti procedimenti strettamente connessi in termini materiali e temporali, non aspetterebbe certo che la prima sanzione che gli è stata imposta diventi definitiva in esclusione dell'altra. Infine, la *ratio* del principio *ne bis in idem* verrebbe applicata a sanzioni meno gravi di quelle rientranti nel diritto penale vero e proprio, come le maggiorazioni d'imposta (si confronti il ragionamento esposto nella pronunzia *Jussila* §43, relativo all'art. 6 e riferibile all'art. 4 del protocollo n. 7).

86. Per quanto riguarda le circostanze del caso di specie, il Governo fa proprie tutte le motivazioni spese dalla Corte Suprema nella pronunzia relativa al primo ricorrente (paragrafo 29 di cui sopra) nonché al ragionamento seguito dalla Corte d'Appello nella pronunzia relativa in secondo ricorrente (paragrafo 39 di cui sopra), vale a dire che risultava sussistere un legame temporale e materiale sufficientemente ridotto tra le procedure. Dunque nessuno dei ricorrenti poteva legittimamente aspettarsi d'essere sottoposto unicamente a procedura penale o amministrativa. Il Governo spiega anche come, nell'intento di evitare un risultato tale da compromettere il principio fondamentale della eguaglianza di trattamento, i ricorrenti, "a parità di condizioni con" E.K. e B.L., coimputati nello stesso caso (paragrafi 12 e 13 di cui sopra), sono stati condannati ciascuno alla pena dell'incarcerazione all'esito dei processi penali dopo essersi visti applicare delle maggiorazioni d'imposta amministrative del 30%.

3. *I terzi intervenuti*

87. Gli interventi dei terzi si sono principalmente concentrati su due punti: in primo luogo, l'interpretazione del termine "penalmente" utilizzato dall'art. 4 del Protocollo n. 7 per come declinato in tale disposizione ed in quella di cui all'art. 6 (ambito penale) e 7 della Convenzione; successivamente, i limiti entro cui il Protocollo n. 7 permette procedure parallele (questi punti sono esaminati rispettivamente nelle parti a) e B) qui di seguito).

3. I Terzi interventori

31. L'intervento dei terzi si incentra principalmente su due punti: in primo luogo, sull'interpretazione del termine "penalmente" utilizzato all'art. 4 del Protocollo n. 7 e sulla relazione tra detta disposizione e gli articoli 6 (profilo penale) e 7 della Convenzione e, in secondo luogo, in quale misura il

Protocollo 7 ammetta le procedure parallele (tali punti saranno esaminati rispettivamente nei paragrafi a) e b) infra).

a) Le prime procedure rivestivano carattere “penale” ?

88. I governi ceco e francese, al pari del governo convenuto, reputano che la sentenza *Sergueï Zolotoukhine* non abbia esplicitamente respinto la tesi della possibilità di fare ricorso ad un più ampio gruppo di criteri per determinare la natura della procedura in esame sulla base dell’art. 4 del Protocollo n. 7 e che, notoriamente, anche la Corte stessa abbia, in particolare, ritenuto che le procedure di maggiorazione di imposta non attenessero al nucleo centrale del diritto penale e non abbia, quindi, applicato le garanzie di cui all’art. 6 in tutto il loro rigore (*Jussila*, cit., § 43 in fine). Il governo ceco invita la Corte a precisare in particolar modo se, e in caso di risposta affermativa, a quali condizioni, vale a dire in quali tipologie di giudizio, possa trovare applicazione un più ampio spettro di criteri.

89. Basandosi sulla formulazione e sulla ratio dell’art. 4 Protocollo 7, il governo bulgaro sostiene che solo gli illeciti penali classici rientrano nel campo di applicazione di detta disposizione. Ritene che se estendere la portata dell’art. 6 risulta essenziale ai fini della protezione del diritto ad un processo equo, l’art. 4 del Protocollo 7 riveste un’altra finalità. Riferendosi alla sentenza resa dalla Corte Suprema degli Stati Uniti nel giudizio *Green contro Stati Uniti* (355 US 194 (1957)), sottolinea che il divieto della doppia incriminazione protegge l’imputato dal rischio di essere oggetto di una molteplicità di procedimenti e di eventuali condanne per la stessa violazione di norme. La logica di detto divieto sta nell’evitare che lo Stato, facendosi forza di tutte le sue risorse e tutto il suo potere, possa dare seguito a tentativi ripetuti volti a far condannare per la medesima violazione un individuo, il che, per quest’ultimo, sarebbe fonte di disagio, spese e prove e lo costringerebbe a vivere in uno stato permanente di ansia ed insicurezza nel contempo rendendo più elevato il rischio che, benché innocente, sia riconosciuto colpevole. Un secondo imperativo vitale consisterebbe nel preservare il carattere definitivo delle sentenze.

90. Il governo francese dedica ampie dissertazioni (paragrafi 10 – 26 delle sue osservazioni) all’interpretazione degli articoli 6 e 7 della Convenzione e dell’articolo 4 del Protocollo 7. Basandosi sulla sentenza *Perinçek c. Suisse* ([GC], no 27510/08, § 146, CEDH 2015 (estratti)) afferma che i termini utilizzati dall’art. 4 del Protocollo 7, diversi da quelli che figurano all’art. 6 § 1 della Convenzione, devono indurre ad adottare criteri più restrittivi che rispondano agli obiettivi del principio *ne bis in idem* garantito dall’art. 4

Protocollo 7. L'articolo 7 della Convenzione utilizzerebbe i termini di condanna («condamné» in francese et «held guilty» in inglese), di violazione («criminal offence» in inglese) e di pena («penalty» en anglais) che sarebbero presenti anche nell'articolo 4 del Protocollo 7. Inoltre, le garanzie offerte dall'art. 7 della Convenzione, al pari di quelle dell'art. 4 del Protocollo 7, costituirebbero elementi essenziali della procedura penale, intesa in senso stretto, come attestato dal fatto che l'articolo 15 della Convenzione non consenta alcuna deroga, laddove ammetterebbe una deroga all'articolo 6.

91. In tale ottica, ed in una logica di coerenza, ai fini dell'applicazione dell'art. 4 del Protocollo 7 la Corte dovrebbe fare riferimento esclusivamente ai criteri che ha potuto sviluppare nel quadro dell'articolo 7, precisandone il contenuto onde fornire al termine "*penalmente*", ai fini dell'art. 4 Protocollo 7, il senso stretto che dovrebbe essergli tipico. Allo scopo di determinare se una misura rientri nel campo di applicazione di detta norma dovrebbe fare riferimento alla qualificazione giuridica della violazione nel diritto interno, alla natura ed al fine della misura in esame, se la misura sia stata irrogata a seguito di una condanna per un reato penale, alla gravità della sanzione – benché tale elemento non sia decisivo – e alle procedure correlate all'adozione della medesima e, più precisamente, se la misura sia stata adottata da un organo che possa essere identificato come giurisdizionale e che si sia pronunciato su elementi di una violazione che possa essere qualificata come penale ai sensi dell'art.6 della Convenzione. L'ultimo di detti criteri rivestirebbe rilevanza preponderante in considerazione della formulazione e dell'obiettivo perseguito da detta disposizione.

92. Il governo francese conclude che, alla luce di detti criteri, che sanzioni fiscali che non siano qualificate penali nel diritto interno, che abbiano natura amministrativa e la cui unica finalità consista nel sanzionare il mancato rispetto di obblighi fiscali da parte del contribuente e che non siano pronunziate da un organo giurisdizionale non potrebbero essere considerate come rientranti nel campo di applicazione dell'articolo 4 del Protocollo 7 della Convenzione.

93. Il governo svizzero sostiene che l'unica eccezione ammessa - paragrafo 2 dell'art. 4 del Protocollo 7 – consiste nella riapertura del processo "conformemente alla legge ed alla procedura penale dello Stato interessato". Rileva che, al momento dell'adozione del Protocollo, nel 1984, altre eccezioni, ammesse in seguito da rilevante giurisprudenza, non erano previste e non vi era necessità che lo fossero, alla luce della concezione intrinsecamente penale della garanzia. La visione restrittiva che sarebbe all'origine della garanzia troverebbe una solida conferma nel paragrafo 3 dell'art. 4 del Protocollo 7 della Convenzione, che escluderebbe qualsiasi

deroga, nel titolo 15 della Convenzione, nella protezione offerta dal paragrafo 1. In tal modo, la garanzia del *non bis in idem* sarebbe posta sul medesimo livello del diritto alla vita (articolo 2, articolo 3 del Protocollo 6 e art.2 del Protocollo 13), del divieto di tortura (articolo 3), del divieto di schiavitù (articolo 4) e del principio “nessuna pena senza legge” (articolo 7). Detti elementi militerebbero a favore di una interpretazione restrittiva della garanzia. Un simile approccio si imporrebbe tanto più qualora la Grande Camera dovesse confermare la prassi secondo la quale ogni “accusa in materia penale”, nel senso autonomo di cui all’art. 6 § 1, sia suscettibile di far ugualmente entrare in gioco l’articolo 4 del Protocollo 7 (paragrafo 100).

b) Vi è stata una duplicazione dei procedimenti ?

94. Il governo bulgaro non rinviene motivi per allontanarsi dall’impostazione seguita nelle sentenze *R.T. contro Svizzera* e *Nilsson contro Svezia* (cit.) nel contesto di violazioni in materia stradale ed in settori importanti correlati al funzionamento dello Stato come quello fiscale. Una procedura fiscale che sfoci nell’applicazione di una maggior imposta ed un procedimento penale che abbia ad oggetto una frode fiscale, condotti in parallelo, risulterebbero strettamente collegati sul piano materiale e su quello cronologico. Inoltre, la Corte riconoscerebbe il fatto che gli Stati contraenti godano di un ampio margine di apprezzamento nell’elaborazione e nell’attuazione delle loro politiche in materia fiscale e rispetterebbe le scelte del legislatore in detti settori a meno che esse non si rivelino manifestamente prive di un fondamento di ragionevolezza. Un sistema che permettesse la conduzione di procedure parallele in materia fiscale sembrerebbe rientrare nel margine di apprezzamento dello Stato e non risulterebbe in sé contrario ad alcuno dei principi enunciati nella Convenzione, ivi compresa la garanzia contro la doppia incriminazione.

95. Il governo ceco propone quattro argomenti a favore del mantenimento del sistema misto di sanzioni: 1) ciascun tipo di sanzioni persegue finalità diverse; 2) la procedura penale in senso stretto deve rispettare garanzie rigorose in materia di processo equo, la cui applicazione è spesso sinonimo di lungaggini; al contrario, le sanzioni amministrative devono rispondere ad esigenze di celerità e devono permettere di assicurare l’efficacia e la tenuta del sistema fiscale e del bilancio dello Stato; 3) l’applicazione rigorosa del principio del *ne bis in idem* a procedure fiscali e penali condotte in parallelo potrebbe condurre al fallimento della lotta alla criminalità organizzata su ampia scala qualora la prima decisione, in genere di natura amministrativa, dovesse impedire lo svolgimento di una inchiesta penale destinata a condurre alla scoperta di reti di frode organizzata, di riciclaggio di denaro e di distrazione di fondi, così come di altri gravi reati; 4) l’ordine secondo il

quale le autorità statuiscono in questo o in quel caso. Infine, segnala che esistono casi nei quali più procedure amministrative vengono condotte contestualmente.

96. Il governo francese ritiene che il ragionamento espresso nelle sentenze *R.T. contro Svizzera* e *Nillson contro Svezia* (cit.) possa essere trasposto in materia fiscale in considerazione degli obiettivi perseguiti dagli Stati in detto settore, obiettivi che, a suo avviso, differiscono a seconda che si tratti di procedimenti penali o di applicazione di sanzioni fiscali (i) e qualora esista una sufficiente correlazione tra procedure fiscali e penale.

- i) I procedimenti penali per frode fiscale dovrebbero rappresentare una risposta appropriata ed omogenea a condotte riprovevoli. Dovrebbero avere come obiettivo principale quello di sanzionare le condotte più gravi. Nella sentenza *Rosenquist contro Svezia*, n. 60619/00, 14 settembre 2004, la Corte avrebbe evidenziato che la finalità perseguita nel sanzionare il reato di frode fiscale risulta diversa da quella insita nell'imposizione di una sanzione fiscale il cui scopo consiste nel rafforzamento delle basi del sistema fiscale nazionale.

I procedimenti per frode fiscale avrebbero, inoltre, la finalità di fornire l'esempio, in particolare qualora emergano nuove tipologie di frode, allo scopo di dissuadere potenziali evasori dal fare ad esse ricorso. Rinunciare a perseguire sul piano penale le frodi più gravi a seguito dell'applicazione di una sanzione fiscale priverebbe lo Stato della possibilità di avvalersi della forza dell'esempio e della pubblicità insiti nelle condanne penali pronunziate nei più importanti giudizi per frode fiscale quali esempio e pubblicità.

Nell'ipotesi in cui un procedimento giudiziale di inchiesta in materia fiscale dovesse precedere il controllo fiscale eseguito dall'amministrazione fiscale, l'obbligo di abbandonare il secondo procedimento per il fatto che la prima sia divenuta definitiva indurrebbe il contribuente a far svolgere rapidamente il procedimento penale e, in particolare, a non muovere alcuna contestazione, così da consentire al procedimento penale di concludersi prima del procedimento fiscale e, in tal modo, di sottrarsi alle sanzioni amministrative, le quali, in genere, sono molto più consistenti in termini pecuniari.

In una simile ipotesi, il contribuente sottoposto ad indagine potrebbe optare per il procedimento che gli risultasse più favorevole, il che inciderebbe in termini negativi sul carattere dissuasivo dell'azione condotta dallo Stato per reprimere gli atti più riprovevoli in detto settore. Risulterebbe in tal modo

paradossale che i contribuenti che si siano resi responsabili delle frodi più gravi e che siano stati penalmente perseguiti per tale ragione siano sanzionati in termini meno severi.

In conclusione, a parere del governo francese, la complementarità tra procedimenti penali e procedimenti fiscali risulta essenziale ai fini della repressione delle frodi più gravi e risulterebbe artificioso il considerare che, in considerazione della pendenza di due procedimenti in capo a due autorità, dette sanzioni non formino un *unicum* coerente destinato a rispondere a tale tipo di violazione. Infatti, detti procedimenti risulterebbero strettamente collegati e conseguentemente dovrebbero poter essere cumulati.

- ii) Nelle sentenze rese contro la Finlandia il 20 maggio 2014 il criterio principale al quale la Corte ha fatto ricorso per non ammettere la ripetizione dei procedimenti sarebbe stata l'autonomia reciproca ed integrale dei procedimenti penale e fiscale.

Orbene, dette due tipologie di procedimenti dovrebbero essere considerati come collegati sul piano materiale e cronologico nell'ipotesi in cui si realizzi uno scambio di informazioni tra le due autorità ed i procedimenti siano condotti simultaneamente. Gli elementi in fatto dovrebbero dimostrare l'esistenza di un rapporto di complementarità tra i due procedimenti.

A titolo di esempio, il governo francese analizza in termini dettagliati in quale modo, nell'ambito del sistema nazionale, i procedimenti penale e fiscale siano collegato, si sovrappongano in diritto ed in fatti e siano condotti simultaneamente. Il principio di proporzionalità implicherebbe che l'ammontare globale delle sanzioni eventualmente disposte non superi l'ammontare più elevato dell'una o dell'altra sanzione nel quale sia possibile incorrere.

Al fine di determinare se i procedimenti penale e fiscale possano essere considerati sufficientemente collegati sul piano cronologico dovrebbero essere prese in considerazione solo la fase di controllo da parte dell'amministrazione fiscale e quella dell'inchiesta giudiziaria. Dette fasi dovrebbero essere condotte simultaneamente o in un lasso di tempo molto ravvicinato. Non risulterebbe, invece, pertinente, al fine di apprezzare se il collegamento temporale tra i due procedimenti sia sufficientemente stretto, il fatto di prendere in considerazione la durata del procedimento giudiziario avanti ai tribunali chiamati a statuire sull'azione penale e sul fondamento delle sanzioni penali. In effetti, i tempi di risposta delle diverse giurisdizioni

potrebbero dipendere da elementi esteriori e talvolta rimessi al contribuente. Ad esempio, quest'ultimo potrebbe scegliere di rallentare deliberatamente la durata del procedimento avanti ad una delle giurisdizioni moltiplicando le domande o producendo numerose scritture da sottoporre a contraddittorio o, ancora, esercitando la facoltà di impugnazione.

Lo Stato dovrebbe poter disporre di un margine di apprezzamento volto a definire le sanzioni appropriate rispetto a determinati comportamenti che possono cagionare pregiudizi distinti. In tal modo dovrebbe poter fare fronte ad una simile situazione, pur fornendo una risposta unitaria, attribuendo ad una pluralità di autorità – giudiziarie e amministrative – il compito di fornire una risposta idonea.

97. Il governo greco sostiene che l'esistenza di procedimenti separati e consecutivi nel corso dei quali sono irrogate misure di ordine penale, identiche o meno, costituisce l'elemento determinante e cruciale affinché possa ritenersi che vi sia "ripetizione" ("bis"). A suo avviso, il principio "*non bis in idem*" non risulta ignorato qualora le diverse misure di ordine "penale", benché distinte le une dalle altre, siano irrogate da giurisdizioni diverse, penale e amministrativa, a condizione che le sanzioni siano tutte considerate nel loro complesso al fine di determinare il quantum della pena (*R.T. contro Svizzera, cit.*).

98. Tuttavia, il governo greco segnala la sentenza *Kapetanios e altri contro Grecia* (n. 3452/12, 42941/12 e 9028/13, § 72, 30 aprile 2015), nella quale la Corte ha ritenuto che la regola del *ne bis in idem* non sarebbe violata qualora le due sanzioni, vale a dire la privazione della libertà e una condanna pecuniaria, fossero irrogate nel quadro di un procedimento giudiziario unitario. A suo avviso, nonostante l'esempio in esame, risulta evidente che la Corte attribuisca notevole importanza al fatto che l'irrogazione di sanzioni penali e fiscali sia stata fatta oggetto di un esame globale in sede giudiziaria.

99. Il governo greco non si discosta, peraltro, dall'opinione della Corte Suprema norvegese, che, nel caso di specie, ha affermato che l'art. 4 del Protocollo 7 consentiva, almeno in una certa misura, la conduzione di procedimenti paralleli. Il che confermerebbe senza ambiguità la sentenza della CJUE nel caso *Fransson* (paragrafo 34, riprodotto al paragrafo 52 supra).

La CJUE avrebbe precisato che spetta alla giurisdizione di rinvio valutare, alla luce dei criteri menzionati, se vi sono i presupposti per procedere ad un esame del cumulo delle sanzioni fiscali e penali previsto dalla legislazione nazionale in relazione agli standards nazionali, vale a dire quelli applicabili

alle violazioni del diritto nazionale caratterizzati da natura ed importanza simili, mentre la scelta delle sanzioni rientra nel margine di apprezzamento dello Stato membro; avrebbe in tal modo ritenuto che spetta al giudice nazionale valutare se il cumulo delle sanzioni sia contrario a detti standards, a condizione che le sanzioni residue siano effettivi, proporzionate e dissuasive (paragrafo 37 di detta sentenza, riprodotto al paragrafo 52 supra).

Il governo greco reputa pertinente nel caso di specie la menzionata sentenza della CJUE. Più precisamente, dall'interpretazione ivi resa potrebbe dedursi *mutatis mutandis* che il giudice nazionale aveva a buon diritto, in ragione del suo margine di apprezzamento, come constatato dalla CJUE, concluso che il cumulo delle sanzioni irrogate all'esito di procedimenti "paralleli" nel quadro di una stretta collaborazione tra due autorità distinte non aveva violato gli standards nazionali, benché il giudice nazionale avesse ritenuto essenziale che le sanzioni fiscali fossero di "natura penale".

Alla luce degli argomenti esposti al precedente paragrafo 97 potrebbe ragionevolmente concludersi che procedimenti paralleli destinati a condurre all'irrogazione di sanzioni distinte da parte di autorità diverse, nettamente differenziate sul piano giuridico, non risulterebbero vietati dall'art. 4 del Protocollo 7 a condizione che detti procedimenti soddisfino il criterio del collegamento stretto sul piano materiale e cronologico. Esso permetterebbe di rispondere alla domanda essenziale dell'esistenza, o meno, di una ripetizione.

100. Basandosi sul paragrafo 83 della menzionata sentenza *Sergueï Zolotoukhine*, il governo svizzero sostiene che la garanzia enunciata all'articolo 4 del Protocollo 7 entra in gioco al momento dell'avvio di nuovi procedimenti, quando la precedente decisione di assoluzione o di condanna è divenuta definitiva in forza del passaggio in giudicato.

Il fatto che un procedimento penale non si sia ancora concluso al momento dell'avvio di un procedimento amministrativo non porrebbe, quindi, in sé problemi con riferimento al principio del "*ne bis in idem*" (*mutatis mutandis*, menziona *Kapetanios e altri*, cit., § 72). Conseguentemente, procedimenti paralleli sarebbero ammissibili ai sensi dell'art. 4 del Protocollo 7. Il presente giudizio offrirebbe alla Grande Camera l'occasione di confermare detta giurisprudenza.

La ratio di un sistema misto risiederebbe principalmente nel fatto che il diritto amministrativo ed il diritto penale hanno natura diversa e perseguono scopi diversi: funzione preventiva ed educativa per il primo e funzione repressiva per il secondo.

Il governo svizzero ritiene che se, alla luce dei criteri Engel, la nozione di "accusa in materia penale" è stata ampliata, al di là delle categorie tradizionali del diritto penale (male in sé), ad altri settori (male in quanto proibito), le accuse in materia penale non hanno tutte il medesimo peso.

Trattandosi, ad esempio, dell'applicazione di maggiori imposte – operazione che non farebbe parte del nocciolo del diritto penale - le garanzie offerte dal profilo penale dell'art. 6 non dovrebbero necessariamente applicarsi in tutto il loro rigore (menziona la citata sentenza Jussila, § 43). Occorrerebbe non dimenticarlo allorquando si tratti di determinare il campo di applicazione dell'art. 4 del Protocollo 7.

La prevedibilità del cumulo di sanzioni amministrative e di sanzioni penali costituirebbe un altro fattore da prendere in considerazione nella valutazione del sistema misto in esame (evoca la sentenza *Maszni contro Romania*, n. 59892(00, § 68, 21 settembre 2006).

Secondo il governo svizzero, la giurisprudenza *Sergueï Zolotoukhine* non deve essere interpretata anche in via evolutiva in modo tale da coprire l'insieme dei sistemi che prevedano di sanzionare sul piano amministrativo e penale le infrazioni penali indipendentemente dal fatto che autorità distinte, titolari di competenze distinte e chiamate a perseguire finalità distinte, si esprimano sugli stessi insiemi di fatti. Detta conclusione si imporrebbe in tutti i casi in cui le cause presentino una connessione materiale e cronologica tra i procedimenti penale e amministrativo come quello richiesto dalla Corte (viene fatto riferimento alle seguenti cause, nelle quali la Corte ha concluso nel senso di soddisfacimento di detta condizione: *Boman contro Finlandia*, n. 41604/11, § 41, 17 febbraio 2015, con un riferimento alle menzionate decisioni *R.T. contro Svizzera e Nilsson contro Svezia* e alla menzionata sentenza *Maszni*). Il governo svizzero invita inoltre la Grande Camera a cogliere l'occasione del presente giudizio per confermare questa impostazione, che, a suo avviso, non risulta di per sé vietata dalla giurisprudenza formatasi.

4. Valutazione della Corte

In primo luogo la Corte passerà in rassegna la sua giurisprudenza pertinente ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione del principio ne bis in idem enunciato all'articolo 4 del Protocollo 7 (parti da a a c). Si concentrerà poi sulle conclusioni e sui criteri utili e sui chiarimenti necessari all'analisi del presente giudizio (parte d) Infine, applicherà detto principio, nell'interpretazione che avrà elaborato, ai fatti denunciati dalla ricorrente (parte e).

a) Profili generali di interpretazione

La Corte constata che, nelle osservazioni delle parti e dei terzi intervenienti, non vi è alcun disaccordo quanto al principale contributo fornito dalla sentenza della Grande Camera *Sergueï Zolotoukhine*, che consiste nella precisazione dei criteri sulla base dei quali occorre valutare se la violazione

per la quale un ricorrente sia stato giudicato o punito nel secondo procedimento fosse la stessa (*idem*) di quella in relazione alla quale una decisione era stata resa nel corso del primo procedimento (paragrafi 70-84 della presente sentenza).

Non vi è nemmeno disaccordo sostanziale quanto ai criteri che consentono di determinare in quale occasione i criteri enunciati in detta sentenza permettano di definire una sentenza “definitiva”.

103. Al contrario, le opinioni si differenziano quanto al metodo da utilizzare al fine di determinare se la procedura di applicazione di maggiorazione di imposta rivestisse natura penale ai fini dell’art. 4 del Protocollo 7, nella consapevolezza che detta questione è suscettibile di spiegare incidenza sull’applicabilità del divieto, previsto da detta disposizione, della doppia incriminazione.

104. Inoltre, esistono divergenze di impostazione (in particolare tra i ricorrenti, da un lato, ed il governo convenuto ed i governi intervenienti, dall’altro), sul tema della ripetizione dei procedimenti, in particolare nella misura in cui le procedure parallele o miste sono previste dall’art. 4 del Protocollo 7.

b) Criteri pertinenti al fine di determinare se il primo procedimento abbia natura “penale”: divergenze di impostazione nella giurisprudenza

105. Nella sentenza *Sergueï Zolotoukhine*, cit., al fine di determinare se i procedimenti in questione potessero essere considerati come “penali” sulla base dell’art. 4 del Protocollo 7, la Corte ha applicato i tre criteri *Engel* precedentemente elaborati in relazione all’art.6 della Convenzione, vale a dire: 1) “la qualificazione giuridica della violazione nel diritto interno”; 2) “la natura stessa della violazione”; 3) il grado di severità della sanzione irrogabile; il secondo ed il terzo criterio sono alternativi e non necessariamente cumulativi, ma non può escludersi un approccio cumulativo. La sentenza *Sergueï Zolotoukhin*, pur potendolo fare, non ha riproposto il ragionamento seguito in una serie di sentenze precedenti (ad esempio, la menzionata sentenza *Storbraten*), nella quale era stata prevista una lista più ampia e non esaustiva di fattori, senza che la Corte ne avesse specificato il peso specifico né se fosse necessario farne applicazione alternativa o cumulativa. I governi francese e norvegese invitano la Corte a cogliere la presente occasione per dire se siano questi ultimi, più numerosi, a trovare applicazione (paragrafi da 66 a 68 e 90 – 91 *supra*).

106. Esiste un certo numero di argomenti a favore di una simile interpretazione, in particolare il fatto che l’art. 4 del Protocollo 7 sia stato apparentemente concepito dai suoi autori in relazione ai

procedimenti penali in senso stretto e la circostanza che, diversamente dall'art. 6 ma come invece nell'art. 7, non risulta suscettibile di deroga ai sensi dell'art. 15. Se l'art. 6 si limita ad enunciare le garanzie di equità procedurale in particolar modo in materia penale, il divieto della doppia incriminazione previsto dall'art. 4 del Protocollo 7 comporta determinate conseguenze, che possono essere consistenti, sulle modalità di applicazione delle regole di diritto nazionale che disciplinano le sanzioni penali ed amministrative in molti settori. Tale ultima disposizione implica un'analisi più spinta del diritto penale materiale poiché si tratta di stabilire se le rispettive violazioni facciano riferimento ad una medesima condotta (*idem*). Tali differenze, al pari dell'assenza di convergenza tra i sistemi nazionali degli Stati contraenti, il grado variabile di volontà da parte di detti Stati di essere tenuti dal Protocollo 7 e l'esteso margine di apprezzamento del quale generalmente godono nella scelta dei loro sistemi e delle loro politiche in materia penale (*Nykanen*, cit., § 44 CEDH 2006 – IV) consentono tipicamente di giustificare un più vasto gruppo di criteri di applicabilità, più incentrato sul diritto nazionale, sul modello di quelli elaborati in relazione all'art. 7 e prima dell'art. 4 del Protocollo 7 (vale a dire prima della sentenza *Sergueï Zolotoukhine*), e dunque un campo di applicazione più ristretto di quanto avvenga con l'art. 6

107. Tuttavia, se, come è stato sottolineato, la sentenza *Sergueï Zolotoukhine* non risulta esplicita sul punto, occorre supporre che la Corte abbia deliberatamente scelto in detta sentenza di utilizzare i criteri *Engel* come il modello da seguire per determinare se il procedimento in esame sia penale ai sensi dell'art. 4 del Protocollo 7. Agli occhi della Corte, non appare giustificato allontanarsi da detta analisi nel caso di specie, poiché considerazioni di peso militano a favore di una simile scelta. Il principio del *ne bis in idem* mira principalmente all'equità procedurale, che forma oggetto dell'art. 6 ed è meno rilevante sul piano del diritto penale materiale di quanto non lo sia nell'art. 7. La Corte ritiene preferibile, in una logica di coerenza nell'interpretazione della Convenzione globalmente considerata, che l'applicabilità di detto principio sia disciplinata dai criteri, più precisi, definiti nella sentenza *Engel*. Ciò detto, come già ammesso in precedenza, nel caso di ritenuta applicabilità del principio del *ne bis in idem*, un approccio modulato si impone con evidenza per valutare il modo in cui esso viene attuato trattandosi di procedimenti che mescolano sanzioni amministrative e sanzioni penali.

c) Giurisprudenza della Convenzione in materia di procedure miste

- i. *Il contributo della sentenza Zolotukhin*

108. La questione *Serguei Zolotukhin* riguardava due procedimenti, ognuno dei quali aveva ad oggetto delle condotte moleste nel *vis à vis* con pubblici ufficiali e nei quali i procedimenti amministrativi erano divenuti definitivi arrivando a sentenza prima ancora della fine del processo penale (*Serguei Zolotukhin*, già citato, §18-20 e 109). Il contributo più importante del caso *Serguei Zolotukhin* è stato quello di aver affermato che, per capire se le infrazioni in questione fossero le stesse (*idem*), ci si doveva basare su un'analisi orientata sui fatti (*ibidem*, § 84) piuttosto che sull'esame formale degli stessi, consistente nella comparazione degli «elementi essenziali» delle infrazioni. Il divieto riguarda l'azione penale o il processo per un secondo illecito, originato da fatti identici o fatti che, in sostanza, sono gli stessi (*ibidem*, § 82).

109. Inoltre, ricordando che lo scopo dell'Articolo 4 del Protocollo N. 7 è quello di proibire la reiterazione di procedimenti penali conclusi con una “decisione finale” (“*res judicata*”), la sentenza *Zolotukhin* ha precisato che le decisioni suscettibili di un ricorso ordinario non beneficiavano della garanzia che conteneva tale disposizione finché il termine del ricorso non fosse spirato.

110. La Corte ha poi affermato con fermezza che l'Articolo 4 del Protocollo N. 7 non tratta solamente il diritto di non essere condannato due volte, ma anche quello di non essere perseguito due volte. Se non fosse così, non sarebbe stato necessario usare il termine “giudicato”, oltre quello di “punito”, dal momento che ciò avrebbe costituito una ripetizione. La Corte ha così ribadito che tale disposizione si applica anche se l'individuo in questione è stato semplicemente processato in processi che non hanno dato luogo ad una condanna e ha sottolineato che l'articolo 4 del Protocollo n. 7 contiene tre distinte garanzie, disponendo che nessuno *i)* può essere perseguito *ii)* giudicato o *iii)* punito due volte per gli stessi fatti (*ibidem*, § 110).

111. Si noti, peraltro, che la sentenza *Zolotukhin* ha offerto delle linee guida per i casi in cui i procedimenti non sono stati in realtà duplicati ma combinati in maniera integrativa in modo da creare un contesto coerente.

ii. *La giurisprudenza a proposito delle procedure miste prima e dopo Zolotukhin*

112. Dopo la sentenza *Zolotoukhin*, come specificato precedentemente, la Corte ha ammesso che l'imposizione da parte di differenti autorità, di distinte sanzioni aventi ad oggetto la stessa condotta è permessa in una certa misura in base all'Articolo 4 del Protocollo n.7, nonostante l'esistenza di una decisione definitiva. Si può comprendere tale conclusione partendo dalla premessa che la combinazione di sanzioni, in questi casi, si deve analizzare come un insieme, in conseguenza del quale sarà innaturale vederci una duplicazione di procedimenti che portano il ricorrente ad essere «perseguito o punito nuovamente (...) per un reato per il quale era già stato già stato

definitivamente [...] condannato » in violazione dell'articolo 4 del Protocollo n.7. La questione è stata sollevata in riferimento a quattro tipi di situazioni.

113. All'origine delle analisi interpretative dell'Articolo 4, c'è una prima categoria di casi, che risale alla sentenza *R.T. contro Svizzera*, citata precedentemente. Tale sentenza riguardava un ricorrente al quale, nel Maggio 1993, era stata ritirata per quattro mesi la patente di guida dall'Ufficio Stradale per guida in stato di ebbrezza. Tale misura era stata successivamente confermata nel procedimento innanzi alla Commissione Amministrativa d'Appello e dalla Corte Federale (dicembre 1995). Parallelamente, nel giugno 1993 le autorità cantonali di Gossau avevano emesso un'ordinanza penale nei confronti del richiedente che lo condannava ad una pena detentiva con termini sospesi e un'ammenda di 1.100 franchi svizzeri. Non avendo presentato appello contro tale ordinanza, la stessa passava in giudicato. La Corte ha stabilito che le autorità svizzere avevano semplicemente determinato le tre differenti e cumulabili sanzioni previste dalla legge per tale reato, ossia una pena detentiva, una multa e il ritiro della patente di guida. Tali sanzioni erano state emesse nello stesso momento da due differenti autorità, cioè da un'autorità penale ed una amministrativa. Per questo, non si poteva sostenere che il procedimento penale era stato ripetuto, contrariamente a quanto affermato nell'Articolo 4 del Protocollo n.7.

Allo stesso modo, in *Nilsson c. Svezia*, prima citata, riguardava una sanzione penale (50 ore di lavori socialmente utili) e il ritiro della patente di guida (per una durata di 18 mesi) a causa di un'infrazione stradale, il ricorso era stato rigettato sulla base di un ragionamento più elaborato, che aveva introdotto per la prima volta il criterio del «*nesso materiale e temporale sufficientemente stretto*».

La Corte aveva ritenuto che il ritiro di patente fosse una conseguenza diretta e prevedibile dell'antecedente condanna del richiedente per le stesse infrazioni di guida in stato d'ebbrezza e di guida senza patente e che, facendo seguito ad una condanna penale, costituiva una questione penale in base ai requisiti dell'Articolo 4 del Protocollo n.7.

La Corte aveva inoltre aggiunto che, indipendentemente dall'antecedente condanna penale, il ritiro della patente per 18 mesi costituiva da sola, a causa della sua severità, una misura che poteva ritenersi normalmente una sanzione penale. Nonostante le distinte sanzioni fossero state imposte da due diverse autorità in differenti procedimenti, esisteva tra le stesse un nesso temporale e materiale sufficientemente stretto per il quale si poteva considerare il ritiro della patente come una delle misure previste dal diritto svedese per la repressione dei reati per guida in stato d'ebbrezza aggravata e di guida senza patente. Il ritiro di patente non implicava che il richiedente «*fosse stato punito di nuovo...per un reato per il quale era stato già...condannato con sentenza definitiva*» alla stregua dell'Articolo 4 § 1 del

Protocollo n.7. Così come in *Boman* (precitata), la Corte aveva concluso che esisteva un sufficiente nesso temporale e materiale tra, da una parte, la procedura penale nella quale il richiedente era stato giudicato e condannato a 75 giorni di ammenda (ammontante a €.450) oltre che all'interdizione a guidare di una durata di quattro mesi e tre settimane) e, dall'altra parte, l'ulteriore procedura amministrativa, conclusasi con il prolungamento dell'interdizione a guidare (della durata di un mese).

114. In una seconda serie di casi, la Corte aveva riaffermato che i procedimenti paralleli non escludevano l'imposizione di multe in procedimenti amministrativi e insieme condanna e sanzioni per frode fiscale in procedimenti penali, ma concludeva che la richiesta di “*un nesso sufficientemente stretto...in sostanza ed in tempo*” non era stata soddisfatta in particolari circostanze prese in considerazione. Tali casi riguardavano la Finlandia (principalmente *Glantz*, precitata, § 57 e *Nykänen*, precitata, § 47) e Svezia (*Lucky Dev. c. Svezia*, n. 7356/10, § 58, 27 Novembre 2014). In *Nykänen*, che regolamentava l'approccio seguito negli altri casi contro la Finlandia e la Svezia, la Corte aveva rinvenuto nei fatti che, nel sistema finlandese, le sanzioni penali ed amministrative erano state irrogate da diverse autorità senza che i procedimenti avessero avuto alcun tipo di connessione: entrambe le procedure avevano seguito il loro singolare corso ed erano giunte al termine indipendentemente l'una dall'altra.

Inoltre, nessuna sanzione era stata presa in considerazione dall'altra Corte o autorità per la determinazione della severità della sanzione, e neppure c'era stata alcun tipo di interazione tra le autorità competenti. Soprattutto, nel sistema finlandese le multe erano state comminate seguendo un esame della condotta del richiedente e la sua responsabilità in relazione alla legislazione fiscale, che era indipendente dal giudizio penale. In conclusione, la Corte aveva decretato l'esistenza di una violazione dell'Articolo 4 del Protocollo n.7 della Convenzione, dato che il richiedente era stato dichiarato colpevole due volte per lo stesso motivo in due procedimenti separati.

Identici (o quasi) ragionamenti e conclusioni si possono rinvenire riguardo a casi simili in *Rinas c. Finlandia*, n.17039/13, 27 Gennaio 2015, e *Österlund c. Finland*, n. 53197/13, 10 Febbraio 2015.

Si noti che, se in alcuni giudizi (*Nykänen*, *Glantz*, *Lucky Dev*, *Rinas*, *Österlund*) i due procedimenti erano stati portati avanti in maniera contemporanea, il nesso temporale era stato giudicato manifestamente insufficiente per escludere l'applicazione della regola del *ne bis in idem*. Non sembra irragionevole dedurre da tali casi riguardanti Finlandia e Svezia che le due procedure, considerate simultanee, in particolari circostanze risultano carenti di un nesso sostanziale che dà luogo alla violazione dell'Articolo 4 del Protocollo n.7.

115. In un terzo comparto di casi, in cui i procedimenti erano stati celebrati in parallelo per un certo periodo di tempo, la Corte aveva rilevato la

violazione ma senza il riferimento al testo contenuto nella sentenza *Nilsson* del “nesso sufficientemente stretto...in sostanza ed in tempo”.

In *Tomasović* (citato precedentemente, §§ 5-10 e 30-32), il richiedente era stato citato e condannato due volte per lo stesso reato di possesso di stupefacenti, prima come “infrazione minore” (considerata “penale” in base al secondo e terzo criterio contenuto in *Engel* (*ibid.* §§ 22-25)) e poi come “reato penale”. Dato che la seconda procedura era stata abbandonata alla conclusione della prima, la Corte aveva ritenuto evidente l'esistenza di una ripetizione delle procedure penali contraria all'Articolo 4 del Protocollo n.7 (confronta con *Muslija*, precitata, §§ 28-32 e 37, in relazione a percosse e lesioni aggravate).

Allo stesso modo, in *Grande Stevens e altri v. Italia* (nos. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10, 4 Marzo 2014), la Corte aveva ritenuto l'esistenza di procedimenti doppi riguardanti la stessa condotta fraudolenta, cioè la manipolazione del mercato per la diffusione di false informazioni: da una parte, una procedura amministrativa (dal 9 febbraio 2007 al 23 giugno 2009), qualificata come “penale” in base ai criteri *Engel*, portata innanzi alla Commissione Nazionale per la Società e la Borsa (Consob), seguita dalle impugnazioni davanti alla Corte d'Appello e alla Corte di Cassazione e terminata con la comminazione di un'ammenda di €3.000.000 (oltre all'interdizione ad esercitare determinate attività professionali); dall'altra, una procedura penale (dal 7 novembre 2008 al 28 febbraio 2013 e oltre, essendo ancora in corso) innanzi al giudice di prima istanza, la Corte di Cassazione e la Corte d'Appello. La constatazione era che la nuova istanza riguardava una seconda “infrazione” sorta da fatti identici a quelli che avevano dato luogo alla prima condanna, divenuta definitiva, cosa che aveva fatto concludere la Corte per la violazione dell'Articolo 4 del Protocollo n.7.

116. Quarto gruppo, un'ulteriore e distinta illustrazione della mancanza di un nesso sostanziale senza uno specifico riferimento al testo della precitata sentenza *Nilsson* si ritrova nella *Kapetanios e altri* (precitata), che è stata confermata da *Sismanidis e Sitaridis c. Greece*, nos. 66602/09 e 71879/12, 9 Giugno 2016. In tali casi, i ricorrenti erano stati inizialmente assolti dalle accuse nei procedimenti penali. In seguito, nonostante le assoluzioni, i tribunali amministrativi avevano imposto ai ricorrenti pesanti sanzioni amministrative per lo stesso oggetto. Convinta che le ultime procedure rientravano nella competenza penale in base all'Articolo 4 del Protocollo n.7, la Corte aveva concluso per la violazione di tale disposizione (*ibid.*, rispettivamente, § 73 e 47).

(d) Conclusioni e deduzioni da trarre dai case-law esistenti

117. Se gli Stati contraenti hanno il particolare dovere di proteggere gli interessi specifici salvaguardati dall'Articolo 4 del Protocollo n.7, è altresì necessario, così come è già stato indicato nel paragrafo 106, lasciare alle autorità nazionali la scelta dei mezzi da utilizzare per conseguirli.

Non bisogna dimenticare, a tale riguardo, che il diritto di non essere giudicato o punito due volte non è stato inserito nella Convenzione adottata nel 1950 ma è stato inserito nel settimo protocollo, adottato nel 1984 ed entrato in vigore nel 1988, ossia circa 40 anni più tardi. Quattro Stati (Germania, Paesi Bassi, Regno Unito e Turchia) non hanno ratificato il Protocollo n.7 e uno di loro (Germania), assieme ad altri quattro Stati che l'hanno ratificato (Austria, Francia, Italia e Portogallo), ha espresso delle riserve o delle dichiarazioni interpretative che hanno precisato che la parola “penalmente” deve essere da loro applicata in base al senso dato a tale nozione dalle rispettive leggi nazionali. (Si noti che le riserve presentate da Austria ed Italia sono state considerate invalide, non contenendo un breve richiamo alla legge appellata, così come richiesto dall'articolo 57 § 2 della Convenzione (rispettivamente *Gradinger c. Austria*, 23 Ottobre 1995, § 51, Serie A n.328-C; e *Grande Stevens*, precitata, §§ 204-211), a differenza della riserva presentata dalla Francia (vedi *Göktan c. France*, n. 33402/96, § 51, ECHR 2002-V).

118. La Corte ha ugualmente sottolineato l'osservazione formulata dall'Avvocato Generale della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nel caso *Fransson* (paragrafo 51), secondo la quale l'imposizione di sanzioni sulla base del diritto amministrativo e del diritto penale riguardante la stessa infrazione è una pratica molto diffusa tra gli Stati membri dell'Unione Europea, soprattutto negli ambiti fiscali, delle politiche ambientali o della sicurezza pubblica. L'Avvocato Generale ha aggiunto che le modalità relative al cumulo delle sanzioni variano enormemente in base agli ordinamenti giuridici e rivestono delle caratteristiche specifiche proprie di ogni Stato membro e che, nella maggioranza dei casi, tali specificità aspirano ad attenuare gli effetti di una doppia reazione punitiva da parte dei pubblici poteri.

119. Inoltre, non meno di sei Stati contraenti del Protocollo n.7 sono intervenuti alla presente istanza, esprimendo soprattutto opinioni e preoccupazioni sui punti d'interpretazione che condivide anche, in larga parte, il Governo convenuto.

120. In queste condizioni, occorre sottolineare preliminarmente che, dato che la Corte lo riconosce nella costante giurisprudenza, sono gli Stati contraenti che scelgono come organizzare il proprio sistema legale, incluse le proprie procedure di giustizia penale (vedere, per esempio, *Taxquet c. Belgio* [GC], n. 926/05, § 83, ECHR 2010). La Convenzione non proibisce, per esempio, la separazione in diverse fasi o parti dell'udienza di fissazione della pena, in modo che differenti pene possono essere pronunciate, successivamente o parallelamente, per un'infrazione che occorre qualificare

come “penale”, nell'autonomo significato della nozione secondo la Convenzione (vedere, per esempio, *Phillips c. Regno Unito*, n. 41087/98, § 34, ECHR 2001-VII, questione che concerne, nell'ambito dell'articolo 6, una procedura di confisca di beni provenienti da infrazioni della legge sugli stupefacenti, diretta contro un individuo e riguardante la condanna dello stesso individuo per le stesse infrazioni).

121. Agli occhi della Corte, gli Stati dovrebbero poter legittimamente optare per delle risposte giuridiche complementari innanzi a determinati comportamenti socialmente inaccettabili (per esempio, il non rispettare il codice della strada, il non pagare le tasse o l'evasione fiscale) mediante diverse procedure che formano un insieme coerente di modi di trattare, da diversi punti di vista, il problema sociale in questione, sempre che tali risposte giuridiche combinate non rappresentino un carico eccessivo per la persona in causa.

122. Nelle questioni in cui entra in gioco l'articolo 4 del Protocollo n. 7, la Corte ha come obiettivo quello di determinare se la misura nazionale specifica denunciata costituisce, nella propria sostanza o nei propri effetti, una doppia incriminazione che pregiudica il responsabile o se, al contrario, è il frutto di un sistema integrato che permette di reprimere un misfatto da differenti punti di vista, in modo prevedibile e proporzionato, formando un insieme coerente, in modo da non causare nessuna ingiustizia all'interessato.

123. Non può essere considerato un effetto dell'articolo 4 del Protocollo n.7 il fatto che negli Stati contraenti si proibisca l'organizzazione dei propri sistemi legali in modo da permettere l'aumento ad un tasso fisso delle imposte non pagate in maniera illegale (quand'anche una misura del genere fosse classificata come “penale” per il bisogno di garanzia d'equità del processo, prevista dalla Convenzione), anche nei casi più gravi in cui sarebbe stato appropriato perseguire l'autore dell'offesa perchè un elemento non inserito nella procedura “amministrativa” della riscossione delle imposte (per esempio una condotta fraudolenta) si aggiunge al difetto di pagamento.

L'articolo 4 del Protocollo n.7 ha come oggetto quello di impedire l'ingiustizia che potrebbe rappresentare per una persona il fatto di essere perseguito o punito due volte per lo stesso comportamento delittuoso. Ciononostante, non si proibiscono i sistemi giuridici che trattano in maniera “integrata” i misfatti della società in questione, ed in particolare l'approccio che coinvolge fasi parallele di approcci legali derivanti da diverse autorità e con obiettivi diversi.

124. La Corte ritiene che la giurisprudenza precitata riguardo le procedure parallele o miste, nata con le decisioni *R.T. c. Svizzera e Nilsson c. Svezia*, successivamente con il caso *Nykänen* e una serie di altri casi, fornisce delle utili indicazioni che aiutano a definire il punto in cui si trova il giusto equilibrio tra la necessaria preservazione degli interessi dell'individuo tutelati dal principio del *non bis in idem* da una parte, e dall'altra il

particolare interesse della società di poter regolamentare in maniera calibrata l'ambito in questione. Allo stesso tempo, prima di procedere ad analizzare i criteri per raggiungere tale equilibrio, la Corte considera necessario precisare le conclusioni tratte dalla giurisprudenza esistente.

125. In primo luogo, ciò che emerge dall'applicazione del criterio del “nesso materiale e temporale sufficientemente stretto” statuito nei recenti casi della Finlandia e della Svezia è che non si riuscirà a soddisfare tale criterio se uno dei due elementi (materiale o temporale) manca (cfr. paragrafo 114).

126. In secondo luogo, in alcuni casi, la Corte ha prima esaminato se, e in tale caso, quando si è giunti ad una decisione “finale” in uno dei procedimenti (ostacolando, potenzialmente, la prosecuzione degli altri) prima di applicare il criterio del “nesso sufficientemente stretto” e di dare un parere negativo alla questione del rispetto della condizione del “bis”, ossia di concludere per l'assenza della ripetizione (*Boman*, precitato, §§ 36 à 38). Per la Corte, comunque, la questione di carattere “definitivo” o meno di una decisione è priva di rilevanza quando non sussiste una reale duplicazione dei procedimenti, piuttosto una combinazione di procedimenti che costituisce un insieme integrato.

127. In terzo luogo, il precedente punto ha anche incidenza sulle preoccupazioni espresse da alcuni governi interventori, ossia che non bisogna esigere che le procedure connesse divengano “definitive” nello stesso momento. Se fosse così, si consentirebbe alla persona interessata di utilizzare il principio del *non bis in idem* come strumento per la manipolazione e l'impunità. Su questo punto, la conclusione a cui si giunge nel paragrafo 51 della *Nykänen* (precitata) e in un buon numero di giudizi posteriori, cioè che “*entrambi i procedimenti seguono il proprio corso e alla fine diventano indipendenti l'uno dall'altro*”, deve essere considerata come un dato di fatto: nel sistema finlandese esaminato non esistevano nessi sufficienti dal punto di vista materiale tra la procedura amministrativa e la procedura penale, nonostante fossero state condotte in modo più o meno simultaneo. *Nykänen* è un esempio del caso in cui l'applicazione del criterio del “*sufficiente nesso materiale e temporale*” segua una determinata direzione in funzione dei fatti.

128. In quarto luogo, per ragioni simili a quelle esposte precedentemente, l'ordine nel quale sono condotte le procedure non dovrà essere l'elemento decisivo per pronunciarsi sul fatto di sapere se l'articolo 4 del Protocollo n. 7 permette delle procedure miste o multiple (cfr. con le precitate questioni *R.T. c. Svizzera*, in cui la patente di guida è stata ritirata prima dell'apertura del processo penale, e *Nilsson c. Svezia*, in cui il ritiro era intervenuto successivamente).

129. In ultima analisi, risulta evidente da alcuni casi citati precedentemente (vedi *Zolothukin*, *Tomasović*, e *Muslija* – descritti nei paragrafi 108 e 115), considerando che essi riguardano la ripetizione di procedimenti nei quali gli obiettivi e i mezzi impiegati non risultavano complementari (paragrafo 130),

che la Corte non ha voluto esaminarli come se riguardassero delle procedure parallele o miste suscettibili di essere compatibili con il principio del *non bis in idem*, come nei casi *R.T. c. Svizzera, Nilsson e Boman* (paragrafo 113).

130. Dopo tale analisi della giurisprudenza della Corte, risulta evidente che, in relazione ai fatti punibili nell'ambito del diritto penale e del diritto amministrativo, il modo più sicuro per far rispettare l'articolo 4 del Protocollo n.7 consiste nel prevedere, in un momento opportuno, una procedura con un solo livello che permetta la riunione di ambiti paralleli del regime legale che regola l'attività in causa, in modo da soddisfare, nell'ambito di un unico processo, differenti imperativi perseguiti dalla società nella sua reazione di fronte alle infrazioni. Ciononostante, come precisato precedentemente (cfr. paragrafi 111 e 117-120), l'articolo 4 del Protocollo n. 7 non esclude la possibilità di porre in essere procedimenti duali, a patto che si rispettino determinate condizioni. In particolare, per far sì che la Corte sia convinta che non esista una duplicazione della pena o del processo (*bis*) come statuito nell'articolo 4 del Protocollo n.7, lo Stato difensore deve dimostrare, argomentando con prove, che i procedimenti duali in questione abbiano “un nesso sufficientemente stretto in sostanza e tempo”. In altre parole, si deve dimostrare che sono stati combinati in un modo integrato, tale da formare un insieme coerente. Ciò implica non solo che gli obiettivi perseguiti e i mezzi utilizzati per addivenire a tale risultato debbano essere complementari in sostanza e presentare un nesso temporale, ma anche che le eventuali conseguenze derivanti dalla regolamentazione giuridica della condotta in esame debbano essere proporzionate e prevedibili dalla persona giudicata.

131. Trattandosi di condizioni da soddisfare affinché, all'interno di procedure miste (amministrative e penali), si possa considerare esistente un nesso materiale e temporale sufficiente e, dunque, compatibile con il criterio del “*bis*” sussistente all'interno dell'articolo 4 del protocollo n.7, la Corte riassume nel seguente modo le considerazioni a cui si è arrivati tramite la giurisprudenza appena esaminata.

132. Gli elementi pertinenti per affermare l'esistenza di un nesso sufficientemente stretto dal punto di vista materiale sono i seguenti:

- sapere se le distinte procedure perseguono obiettivi complementari e riguardanti, non solo *in abstracto* ma anche *in concreto*, aspetti diversi dall'atto pregiudizievole alla società in causa;
- sapere se il dualismo dei procedimenti risulti essere una conseguenza prevedibile, sia dal punto di vista del diritto che nella pratica, degli stessi comportamenti repressi (*idem*);
- sapere se i procedimenti in questione si sono svolti in una maniera che evita, per quanto possibile, qualsiasi ripetizione nella raccolta e valutazione degli elementi di prova, principalmente attraverso un'interazione adeguata tra le diverse autorità competenti, facendo

sembrare che la statuizione dei fatti effettuata in uno dei procedimenti è stata ripresa nell'altro;

- e, soprattutto, sapere se la sanzione imposta al termine del processo è stata prima presa in considerazione nell'ultimo processo, in modo da non gravare in modo eccessivo sull'interessato, essendo quest'ultimo rischio meno suscettibile di presentarsi esistendo un meccanismo di compensazione che possa assicurare che l'insieme globale di tutte le sanzioni irrogate sia proporzionato.

133. A tal proposito, bisogna allo stesso modo tenere in considerazione il modo in cui l'articolo 6 della Convenzione è stato applicato nelle questioni esaminate in questa sede (*Jussila*, precitato, § 43):

« (...) va da sé che esistono procedure penali che non comportano alcun tipo di stigma. Esistono chiaramente “carichi penali” con un peso distinto. In aggiunta, l'autonoma interpretazione adottata dalle istituzioni della Convenzione per la nozione di “carico penale”, applicando il criterio Engel, ha sostenuto una graduale estensione dell'applicazione della componente penale dell'articolo 6 a dei domini non propriamente appartenenti alle tradizionali categorie del diritto penale, per esempio reati amministrativi ..., procedimenti disciplinari carcerari ..., infrazioni portuali ..., sanzioni pecuniarie inflitte per la violazione della concorrenza ..., e ammende inflitte dalla giurisdizione fiscale (...). Gli aumenti delle tasse non fanno parte dello zoccolo duro del diritto penale, conseguentemente le garanzie offerte non saranno necessariamente applicate in tutto il loro rigore (...).»

Tale ragionamento permette di estrarre gli elementi pertinenti che servono a determinare se l'articolo 4 del Protocollo n.7 è stato rispettato nelle questioni riguardanti procedure miste (amministrative e penali). Inoltre, come già detto dalla Corte in numerose riprese, la Convenzione si deve interpretare nel suo insieme, in maniera da promuovere la sua coerenza interna e l'armonia tra la sue diverse disposizioni (*Klass e altri c. Germania*, 6 settembre 1978, § 68, serie A n. 28; vedere anche *Maaouia c. Francia* [GC], n. 39652/98, § 36, CEDU 2000-X, *Kudła c. Polonia* [GC], n. 30210/96, § 152, CEDU 2000-XI, e *Stec e altri c. Regno Unito* (dec.) [GC], n. 65731/01 e 65900/01, § 48, CEDU 2005X). Il grado in cui la procedura amministrativa presenta le caratteristiche di una procedura penale ordinaria è un importante elemento. Talune procedure miste hanno soddisfatto più verosimilmente i criteri di complementarità e di coerenza se le sanzioni imponibili nella procedura non formalmente qualificata come “penale” sono specifiche per i comportamenti in questione e non fanno perciò parte dello “zoccolo duro del diritto penale” (per riprendere la terminologia della *Jussila* precitata). In aggiunta, se tale procedura non ha un reale carattere diffamatorio, esistono minori possibilità che essa crei un carico non proporzionato in capo all'accusato. Al contrario, più la procedura amministrativa presenta caratteristiche punitive che si possono assimilare in larga parte alla procedura penale ordinaria, più le finalità sociali perseguite per la punizione del comportamento delittuoso all'interno di procedure

differenti rischia di ripetersi (*bis*) invece di completarsi. L'insieme delle questioni menzionate nel paragrafo 129 può servire a identificare tale rischio.

134. Inoltre, come già detto in maniera implicita, quando il nesso *sostanziale* è sufficientemente forte, la richiesta di un nesso *temporale* persiste e deve essere soddisfatta. Ciò non vuol dire, comunque, che le due tipologie di procedimenti devono essere portati avanti simultaneamente dall'inizio alla fine. Lo Stato deve avere la facoltà di optare per uno svolgimento progressivo delle procedure, se esso si giustifica con la necessità di efficacia e di buona amministrazione della giustizia, perseguendo finalità sociali diverse e non causando un pregiudizio sproporzionato all'interessato. Nonostante ciò, come già precisato, deve sempre sussistere un nesso temporale. Tale nesso deve essere sufficientemente stretto per proteggere l'individuo dalle incertezze e dalle lungaggini e dai procedimenti protratti per un tempo eccessivo (vedere, come esempio di lacune di tale tipo, *Kapetanios et autres*, précité, § 67), anche quando il sistema nazionale preveda un meccanismo “integrato” che comporta una separazione delle componenti amministrative e penali. Più il nesso temporale è sottile, più ci sarà bisogno che lo Stato spieghi e giustifichi i ritardi di cui potrà essere responsabile.

e) Del rispetto nel caso attuale dell'articolo 4 del Protocollo n.7

i. il primo ricorrente

135. Nel caso del primo ricorrente, l'Ufficio Tributi, il 24 novembre del 2008, gli applica un interesse moratorio del 30%, in base agli articoli 10-2 (1) e 10-4 (1) della legge fiscale, motivando tale scelta con il fatto che avesse omesso, nella dichiarazione fiscale del 2002, la somma di 3.259.342 NOK di introiti ottenuti all'estero (cfr. paragrafo 16). Non avendo fatto ricorso contro tale decisione, essa diviene definitiva dopo tre settimane, una volta prescritti i termini per l'impugnazione (vedi paragrafo 143). Il soggetto viene anche perseguito penalmente per la stessa omissione nella dichiarazione fiscale del 2002: il 14 ottobre 2008 è dichiarato colpevole e il 2 marzo 2009 il tribunale di Follo lo riconosce colpevole di frode fiscale aggravata, condannandolo ad un anno di reclusione per la violazione dell'articolo 12-1 1)a), cf. sezione 12-2, della legge fiscale (paragrafi 15 e 17 seguenti). La Corte d'Appello rigetta il suo ricorso (paragrafo 19 seguente) così come fa, il 27 novembre 2010, la Corte di Cassazione (paragrafi 20-30 seguenti).

a) L'applicazione di un interesse moratorio era di natura penale?

136. Seguendo le conclusioni esposte nel paragrafo 107, la Corte esaminerà se la procedura di applicazione di un interesse moratorio del 30% poteva essere qualificata, in base ai criteri *Engel*, come “penale”, come disposto dall'articolo 4 del Protocollo n.7.

137. A tale riguardo, la Corte ha notato che la Corte Suprema ha vigilato sugli sviluppi progressivi del diritto della Convenzione in tale ambito e si è sforzata di tenere in considerazione le evoluzioni della giurisprudenza della Corte nelle proprie decisioni in materia di legislazione fiscale (paragrafi 44-47 seguenti). Inoltre, nel 2002 la Corte Suprema, per la prima volta, ha dichiarato che l'imposizione di un interesse del 30% costituiva una “sanzione penale” ai sensi dell'articolo 6 della Convenzione. Ha statuito allo stesso modo, contrariamente alle proprie decisioni precedenti, che un aumento dell'interesse del 60% avesse carattere penale in base all'articolo 4 del Protocollo n.7. Nel 2004 e nel 2006 ha stimato che ci sia stata la stessa applicazione di interesse del 30%.

138. In casi simili riguardanti la Svezia (aventi ad oggetto l'imposizione di interessi del 40% e del 20%), la Corte ha ritenuto che i procedimenti in questione fossero “penali”, non solo in base all'articolo 6 della Convenzione (vedi *Janosevic c. Svezia*, n. 34619/97, §§ 68-71, ECHR 2002-VII; e *Västberga Taxi Aktiebolag e Vulic c. Svezia*, n. 36985/97, §§ 79-82, 23 Luglio 2002), ma anche in base all'articolo 4 del Protocollo n. 7 (vedi *Manasson c. Svezia* (dec.), n. 41265/98, 8 Aprile 2003; *Rosenquist*, precitato; *Synnelius e Edsbergs Taxi AB c. Svezia* (dec.), n. 44298/02, 17 Giugno 2008; *Carlberg c. Svezia* (dec.), n. 9631/04, 27 Gennaio 2009; e *Lucky Dev*, precitato, §§ 6 e 51).

139. In tali condizioni, la Corte non riscontra alcun motivo per opporsi alla conclusione della Corte Suprema (vedi paragrafi 22-25) in base alla quale la procedura che ha portato ad imporre un interesse moratorio del 30% al primo ricorrente possedeva caratteristiche di diritto “penale” in base al significato attribuito dall'articolo 4 del Protocollo n.7.

2. β) Le infrazioni penali per le quali il primo ricorrente è stato condannato erano le stesse infrazioni per le quali era stato applicato l'interesse di mora (*idem*)?

140. Come detto precedentemente (paragrafo 128), la protezione del principio del *ne bis in idem* non dipende dall'ordine secondo il quale i processi vengono rispettivamente portati avanti: ciò che conta è il nesso materiale tra le due infrazioni (vedi *Franz Fischer c. Austria*, n. 37950/97, § 29, 29 Maggio 2001; e anche *Storbråten*; *Mjelde*; *Haarvig*; *Ruotsalainen*; e *Kapetanios and Others*, tutti precitati).

141. Applicando ai fatti di specie l'approccio armonizzato esposto nel caso *Zolotukhin* (citato precedentemente, §§ 82-84) ai fatti attuali, la Corte Suprema ha concluso che le circostanze fattuali che costituiscono la base per l'interesse moratorio e la condanna penale – cioè in entrambi i casi

l'omissione nella dichiarazione fiscale di alcune informazioni riguardanti gli introiti – erano sufficientemente simili per soddisfare la condizione summenzionata (paragrafo 21). Le parti non contestano tale punto e, nonostante l'elemento fattuale supplementare di frode che caratterizza l'infrazione penale, la Corte non individua alcun motivo per concludere in un altro modo.

(γ) *C'è stata una decisione definitiva?*

142. A proposito del dubbio sull'imposizione di un aumento percentuale delle tasse nel corso del procedimento, occorre dire che è stata presa una decisione “definitiva” suscettibile di ostacolare potenzialmente la persecuzione penale (*Sergueï Zolotoukhin*, precitata, §§ 107-108), per la cui analisi la Corte rimanda ai paragrafi seguenti. Essendo convinta dell'esistenza di un nesso materiale e temporale sufficiente tra il procedimento fiscale e il procedimento penale per quelli che possono essere considerati come formanti una soluzione giuridica integrata che risponda al comportamento del primo ricorrente, la Corte non ritiene necessario esaminare successivamente la questione del carattere definitivo del procedimento fiscale in sé. Dal suo punto di vista, la circostanza che il primo procedimento sia divenuto definitivo prima del secondo non ha alcuna incidenza sull'esame effettuato precedentemente (paragrafo 126).

143. Pertanto la Corte non vede la necessità di esprimere alcun parere sull'esame effettuato dalla Corte Suprema per sapere se la prima decisione del 24 novembre 2008 fosse divenuta definitiva dopo la scadenza del termine per il ricorso amministrativo di tre settimane o per il ricorso giudiziario di sei mesi (paragrafo 27).

δ) *C'è stata una ripetizione dei procedimenti (bis)?*

144. Le autorità nazionali competenti hanno ritenuto che la condotta riprovevole del primo ricorrente richiedesse due risposte, una pena amministrativa in base al capitolo 10 della Legge Fiscale riguardante la maggiorazione delle imposte e una penale in base al capitolo 12 della stessa legge, riguardante le pene (cfr. paragrafi 15, 16 e 41-43), ognuna delle quali perseguiva obiettivi distinti. Così come la Corte Suprema ha spiegato nei suoi giudizi del Maggio 2002 (cfr. paragrafo 46), la sanzione amministrativa di maggiorazione delle imposte ha una finalità generale di dissuasione, come reazione alla comunicazione al contribuente, forse in maniera innocente, di dichiarazioni o informazioni inesatte o incomplete, e serve anche a compensare le risorse umane e finanziarie considerevoli utilizzate dalle autorità fiscali per conto della collettività per i controlli e le verifiche, destinate a correggere le dichiarazioni erronee. L'obiettivo è quello di far sopportare, in una certa misura, i costi aggiuntivi alle persone che abbiano comunicato delle informazioni incomplete o inesatte. Il calcolo delle

imposte è una grande operazione che coinvolge milioni di cittadini. Secondo la Corte Suprema, l'aumento di un'imposta ordinaria ha, innanzitutto, come scopo quello di incitare i contribuenti a rispettare i propri obblighi di fornire delle informazioni complete ed esatte e di rinforzare le basi del sistema fiscale nazionale, condizione indispensabile per il buon funzionamento dello Stato e, pertanto, della società. Così come detto dalla Corte Suprema, una condanna penale in base al capitolo 12, in cambio, persegue delle finalità non solo dissuasorie ma anche repressive, trattandosi della stessa omissione pregiudizievole per la società, e comporta un elemento addizionale di frode colpevole.

145. E' così che, dopo un controllo fiscale nel 2005, il fisco cita penalmente il primo ricorrente e altri soggetti nell'autunno 2007 (paragrafo 13). Nel dicembre 2007, l'interessato viene interrogato dall'accusa e detenuto per quattro giorni (paragrafo 14). Nell'agosto 2008, basandosi sulle conclusioni dell'inchiesta penale, il fisco lo avverte di essere stato sanzionato, per l'anno 2002, dato che aveva omesso di dichiarare 3.259.341 NOK. Tale avviso si basava sulle conclusioni del controllo fiscale formulate dalla società *Software Innovation AS*, mandata dal fisco, nella successiva inchiesta penale e nella deposizione del primo ricorrente nel corso di tale inchiesta (paragrafo 16).

Nell'ottobre 2008, il primo ricorrente viene indagato per infrazione fiscale da *Økokrim*. In base alla decisione del 24 novembre 2008, il fisco ordina la rettifica e il versamento della maggiorazione di imposte in questione. Tale decisione era basata sulle deposizioni rese dal primo e dal secondo ricorrente durante gli interrogatori svolti nel corso delle udienze penali. Un paio di mesi dopo, il 2 marzo 2009, il tribunale di Follo condanna l'interessato per frode fiscale, avendo lo stesso omesso la cifra summenzionata nella dichiarazione fiscale del 2002. Per la Corte è particolarmente importante constatare che, in conformità ai principi generali del diritto nazionale in materia di fissazione della pena (paragrafo 50), tale tribunale ha irrogato la pena di un anno di reclusione tenendo in conto che il primo ricorrente era già stato pesantemente sanzionato con l'applicazione della maggiorazione di imposta (paragrafo 17; comparare con *Kapetanios e altri*, § 66, in cui le giurisdizioni amministrative avevano irrogato delle ammende amministrative senza tenere in considerazione il pagamento, da parte dei richiedenti, delle sanzioni emesse nelle procedure penali anteriori relative allo stesso oggetto e *Nykänen*, in cui la Corte ha concluso per l'assenza di un nesso materiale sufficiente tra i due procedimenti).

146. In tali circostanze, la Corte conclude in primo luogo di non avere alcun motivo per mettere in discussione le motivazioni per le quali il legislatore norvegese ha scelto di regolare una procedura mista (amministrativa e penale) integrata per il comportamento pregiudizievole per la società, consistente nel mancato pagamento delle imposte, motivo per cui le autorità norvegesi competenti hanno scelto, nel caso del primo richiedente, di

trattare separatamente l'elemento della frode, più grave e più riprovevole socialmente, nell'ambito di una procedura penale piuttosto che in quello di una procedura amministrativa ordinaria.

In secondo luogo, l'esecuzione di procedimenti duali, con la possibilità di diverse pene cumulabili, si poteva prevedere per il primo ricorrente, che doveva sapere fin dall'inizio dell'esistenza della possibilità di sanzioni penali così come maggiorazioni di imposte (vedi paragrafi 13 e 16).

In terzo luogo, appare chiaro che, come dichiarato dalla Corte Suprema, i procedimenti amministrativo e penale sono stati portati avanti in parallelo ed erano connessi (paragrafo 29). I fatti stabiliti in una delle due procedure sono stati ripresi nell'altra e, considerando la proporzionalità della pena totale, la sanzione penale ha tenuto conto della maggiorazione di imposte (paragrafo 17).

147. Tenuto conto dei fatti di cui è venuta a conoscenza, la Corte ha concluso che nulla indica che il primo ricorrente abbia subito un pregiudizio sproporzionato o un'ingiustizia come conseguenza della risposta giuridica integrata, denunciata dallo stesso, apportata in sua assenza dalla dichiarazione di alcuni introiti e dal mancato pagamento di determinate imposte. Inoltre, avuto riguardo delle considerazioni esposte precedentemente (e quelle riassunte nei paragrafi 132-134), la Corte è convinta che, se sono state imposte delle sanzioni diverse da due autorità distinte in procedure differenti, non esisteva tra le stesse un nesso, né materiale né temporale, sufficientemente stretto per considerarle iscritte nel meccanismo integrato delle sanzioni previste dal diritto norvegese nel caso in cui un'omissione di informazioni su determinati introiti, in una dichiarazione fiscale, conducesse a un errore nel conteggio delle imposte.

(ii) *Il secondo ricorrente*

148. Riguardo al secondo ricorrente, riprendendo il ragionamento della Corte Suprema nell'interruzione riguardante il primo ricorrente, la Corte d'Appello aveva statuito, innanzitutto, che la decisione presa il 5 dicembre 2008 dal fisco, riguardante l'obbligo per l'interessato di pagare una maggiorazione del 30% delle imposte, si inseriva positivamente nell'ambito dell'imposizione di una sanzione “penale” ai sensi dell'articolo 4 del Protocollo n.7; in secondo luogo, sosteneva che la decisione era passata in giudicato il 26 dicembre 2008, data di scadenza del termine per il ricorso; in terzo luogo, sosteneva che la decisione di aumentare le imposte e l'ulteriore condanna penale si riferivano agli stessi fatti (paragrafo 37). Come nel caso del primo ricorrente, la Corte non vede alcun motivo per concludere in altro modo sul primo e terzo punto, e nemmeno la necessità di pronunciarsi sul secondo.

149. Per ciò che concerne la questione posta precedentemente, ossia quella di verificare l'esistenza di una duplicazione di procedimenti (*bis*) incompatible con il Protocollo n.7, la Corte rileva che le autorità

competenti, così come per il primo ricorrente, hanno giudicato che una procedura mista si potesse giustificare nel caso del secondo ricorrente.

150. Quanto al preciso sviluppo dei processi in causa, dopo il controllo condotto nel 2005, il fisco ha denunciato penalmente, insieme a *Økokrim* nell'autunno 2007, il secondo ricorrente (così come aveva fatto contro il primo ricorrente e altri soggetti), motivando tale scelta con il fatto che l'interessato non aveva dichiarato 4.561.881 NOK (circa €500.000) di introiti nell'anno fiscale 2002 (paragrafo 31). Il 16 ottobre 2008, riferendosi in particolare al controllo fiscale, alla deposizione resa dal secondo ricorrente durante l'inchiesta penale in questione così come ai documenti acquisiti da *Økokrim* durante l'inchiesta, l'ufficio delle imposte avvisava l'interessato di stare valutando l'opportunità di indirizzargli fiscalmente il motivo per cui si considerava che avesse omesso di dichiarare determinati introiti e di applicare una maggiorazione di imposte (paragrafo 32). L'11 novembre 2008, la pubblica accusa incriminava il secondo ricorrente per frode fiscale per l'omissione dell'ammontare summenzionato, che rappresentava 1.302.526 NOK di imposte da pagare, e chiedeva al Tribunale di Oslo di giudicarlo sommariamente, in base alla confessione del secondo ricorrente (cfr. paragrafo 33). Il 5 dicembre 2008, data in cui l'ufficio delle imposte ordinava al secondo ricorrente, in base al procedimento, di versare tale ammontare, oltre alla maggiorazione delle imposte in questione, la procedura penale risultava trovarsi in uno stato avanzato (paragrafo 32).

Così come si può vedere dagli elementi precedenti, a seguito della denuncia presentata dal fisco alla polizia nell'autunno 2007 e della decisione di imporre una maggiorazione delle imposte del 5 dicembre 2008, la procedura penale e la procedura fiscale sono state condotte in parallelo e connesse. Tale situazione appare simile a quella del primo ricorrente.

151. E' vero, così come rilevato dalla Corte d'Appello, che il periodo di nove mesi che separa la data in cui la decisione presa dal fisco (5 dicembre 2008) è divenuta definitiva dalla data della condanna del Tribunale di Oslo del secondo ricorrente (30 settembre 2009), risultava essere un po' più lungo del periodo di due mesi e mezzo trascorso nel processo del primo ricorrente. Ciononostante, così come è stato indicato dalla Corte d'Appello (paragrafo 39), ciò si spiega con la ritrattazione del secondo ricorrente nel febbraio 2009, in conseguenza della quale era stato necessario indagarlo nuovamente il 29 maggio 2009 e giudicarlo nell'ambito di un processo contraddittorio ordinario (paragrafi 34 e 35). Tale circostanza, risultato di un repentino cambio di opinione del secondo ricorrente, non sarebbe stata sufficiente da sola a rompere il nesso temporale che univa la procedura fiscale alla procedura penale. In particolare, il lasso di tempo supplementare che era trascorso prima dell'udienza penale non sarebbe risultato sproporzionato o irragionevole, tenuto conto della causa. E ciò che risulta significativo è il fatto che, come per il primo ricorrente, la maggiorazione di imposte era stata

presa in considerazione dal giudice competente nel fissare la pena del processo penale (paragrafo 35).

152. Di conseguenza, trattandosi del secondo ricorrente, la Corte non ha ragione di mettere in dubbio i motivi per i quali le autorità norvegesi abbiano scelto di reprimere tramite una procedura mista (amministrativa e penale) integrata il comportamento repressibile di cui è causa. La possibilità di un cumulo di differenti pene era sicuramente prevedibile date le circostanze (paragrafi 13 e 32). La procedura amministrativa e la procedura penale sono state condotte in buona parte in parallelo e sono state connesse (paragrafo 39). Inoltre, i fatti stabiliti nell'ambito di una di tali procedure sono stati ripresi nell'altra e, considerando la proporzionalità della pena globale, la sanzione penale è stata fissata tenendo conto della sanzione amministrativa (paragrafi 33 e 35).

153. Tenuto conto dei fatti portati a conoscenza, la Corte conclude che nulla indica che il secondo ricorrente abbia subito un pregiudizio sproporzionato o un'ingiustizia in conseguenza della risposta giuridica integrata, da lui denunciata, apportata nell'assenza di una sua dichiarazione degli introiti e al mancato pagamento di alcune imposte. Inoltre, riguardo alle considerazioni esposte precedentemente (in particolare quelle riassunte nei paragrafi 132-134), la Corte conclude che esiste un nesso tra la decisione di maggiorazione delle imposte e l'ulteriore condanna penale, sia materiale che temporale, sufficientemente stretto da considerare che tali misure si iscrivano nel meccanismo integrato delle sanzioni previsto dal diritto norvegese, nel caso in cui un'omissione di informazioni in una dichiarazione fiscale conduca ad un errore nella base imponibile.

(iii.) *Conclusioni generali*

154. Considerato ciò che precede, si può concludere che nessuno dei due ricorrenti è stato “incriminato o punito penalmente (...) in base ad un'infrazione per la quale era già stato assolto o condannato in un giudizio definitivo”, in base all'Articolo 4 del Protocollo n.7. La Corte conclude nel non individuare alcuna violazione di tale previsione nei casi presentati da entrambi i ricorrenti.

PER QUESTI MOTIVI, LA CORTE

1. *Dichiara*, all'unanimità, la ricevibilità del ricorso;

2. *Ritiene*, per sedici voti contro uno, che non vi è stata alcuna violazione dell'Articolo 4 del Protocollo n.7 della Convenzione da parte di entrambi i ricorrenti.

Redatto in inglese e francese e successivamente pronunciato in udienza pubblica nel Palazzo dei Diritti Umani, Strasburgo, 15 novembre 2016.

Lawrence Early
Giureconsulto

Guido Raimondi
Presidente

In conformità all'articolo 45 §2 della Convenzione e 74 § 2 del Regolamento della Corte, si allega alla presente l'opinione separata del giudice Pinto de Albuquerque.

G.R.
T.L.E

OPINIONE DISSENZIENTE DEL GIUDICE PINTO DE ALBUQUERQUE

Indice Sommario

I – Introduzione

Prima Parte

II - Le fondamenta del *ne bis in idem*

A. Breve nota storica

- a. L'epoca romana
- b. L'illuminismo

B. Un principio di diritto internazionale consuetudinario

- a. Il consolidamento universale del principio
- b. Il consolidamento europeo del principio

III -Le sfide contemporanee al *ne bis in idem*

A. Gli illeciti amministrativi e la politica criminale a due velocità

- a. Il trend politico verso la depenalizzazione
- b. *Ozturk* e la criminalizzazione dei reati minori

B. Sanzioni fiscali come strumento di politica criminale

- a. La natura penale delle sanzioni fiscali
- b. *Jussilla* e la linea di demarcazione tra il *malum in se* e *malum quia prohibitum*

Seconda parte

IV - L'eredità *pro persona* della *Sergej Zolotukhin*

A. Il cumulo di sanzioni amministrative e penali

- a. L'*idem factum* nei procedimenti amministrativi e penali
- b. La decisione finale nei procedimenti amministrativi

B. Procedimenti amministrativi e criminali paralleli (*bis*)

- a. La sufficiente connessione temporale
- b. La sufficiente connessione sostanziale

V - Revisione della *Sergej Zolotukhin*

A. Restrizione dell'*idem factum* ad opera del criterio del *bis*

- a. Perseguimento di differenti scopi riguardanti diversi aspetti della condotta antisociale
- b. Prevedibilità del cumulo di sanzioni

B. Il concetto *pro auctoritate* del *ne bis in idem* della maggioranza.

- a. Nessuna duplicazione di raccolta e valutazione della prova
- b. Il meccanismo di compensazione tra sanzioni amministrative e penali.

VI - Conclusioni.

I - introduzione

1. Non sottoscrivo né il ragionamento né le conclusioni della maggioranza nel presente caso. Sebbene esso riguardi specificamente il cumulo di sanzioni imposte in procedimenti fiscali e penali paralleli, la Grande Camera della Corte Europea dei Diritti Umani (“la Corte”) ha volontariamente esteso la portata del caso al più generale problema legale della “duplicità di procedimenti penali e amministrativi”¹. L'evidente obiettivo della Grande Camera è quello di stabilire un principio in materia di diritti umani europei che sia applicabile a tutti i casi riguardanti una combinazione di procedimenti amministrativi e penali. Il problema è che il ragionamento della Grande Camera taglia qualche angolo. L'imprecisa descrizione delle condizioni necessarie per il cumulo di sanzioni amministrative e penali e la frettolosa applicazione di queste condizioni al quadro normativo e alla prassi norvegese, lasciano una persistente impressione di superficialità di ragionamento.
2. Nella prima parte della mia opinione, affronto i presupposti dimenticati del principio del *ne bis in idem*, ovvero le sue radici storiche come garanzia individuale ed il suo progressivo riconoscimento come principio di diritto internazionale consuetudinario. Dopodiché, presento le sfide contemporanee per questo principio nel campo degli illeciti amministrativi e specialmente in quello delle sanzioni fiscali e la risposta esitante che la Corte ha dato loro. Nella seconda parte dell'opinione esamino il lascito *pro persona* della *Sergej Zolotukhin*² e paragono l'opinione della maggioranza *pro auctoritate* seguita nel presente caso con le recenti soluzioni adottate dalla Corte e dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nel campo degli illeciti tributari/fiscali³, degli illeciti borsistici⁴ e degli illeciti doganali⁵. Alla fine dimostro i punti deboli della soluzione adottata dalla maggioranza nel presente caso sulle basi di un approfondito esame degli scopi e degli elementi delle sanzioni penali ed amministrative in gioco, delle differenti regole probatorie applicabili nei procedimenti amministrativi e penali norvegesi e delle specifiche caratteristiche del presunto

¹ Vedi il cruciale paragrafo 132 della decisione

² *Sergej Zolotukhin* contro *Russia* [GC], n. 14939/03 §§ 82 e 84, CEDU 2009.

³ *Hans Akeberg Fransson* (C-617/10, giudizio della Grande Camera della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 26 febbraio 2013, e *Lucky Dev* contro *Svezia*, n. 7356/10, §58, 27 novembre 2014.

⁴ *Grande Stevens e Altri* contro *Italia*, nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10, 4 marzo 2014.

⁵ *Kapetanios e Altri* contro *Grecia*, nn. 3453/12, 42941/12 e 9028/13, § 72, 30 aprile 2015, e *Sismanidis e Sitaridis* contro *Grecia*, nn. 66602/09 e 71879/12, 9 giugno 2016.

meccanismo di compensazione previsto dalla legge sostanziale e dalla giurisprudenza nazionali nel presente caso. In base a quel che precede io concludo che vi sia stata violazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7.

Prima Parte

II. Le fondamenta del *ne bis in idem*

A. Breve nota storica

a. L'epoca romana

3. Il principio del *ne bis in idem* era rispettato durante la Repubblica Romana e durante l'Impero, sebbene fossero previste alcune eccezioni nel caso di nuovo procedimento per lo stesso crimine nei confronti degli imputati che erano già stati assolti⁶. Inizialmente durante il periodo delle *legis actiones* la massima significava che *bis de eadem res ne sic actio* (che non vi sia azione due volte in ordine alla medesima cosa) ovverossia che l'inizio di una certa azione aveva la conseguenza di estinguere il rispettivo diritto, che impediva l'inizio di nuove azioni, anche quando nessuna decisione sul merito fosse stata presa. Per limitare l'impatto di questa massima fu introdotta l'*exceptio rei judicatae*, che era dipendente da una precedente decisione sul merito (*on the merits*). L'*exceptio* impediva il *bis in idem* senza aver riguardo al fatto che la precedente decisione fosse stata di assoluzione o di condanna. In entrambi i casi, l'*autoritas rerum judicatarum* consisteva nell'estinguere gli effetti dell'azione penale. L'ambito di applicazione della massima era limitato dall'oggetto della precedente azione penale: *tantum consumtum, quantum judicatum*,

6. For the historical debate see Laurens, *De l'autorité de la chose jugée considérée comme mode d'extinction de l'action publique*, Paris, 1885; Mommsen, *Römisches Strafrecht*, Aalen, 1899; Arturo Rocco, *Trattato della Cosa Giudicata come Causa di Estinzione dell'Azione Penale*, Roma, 1900; Danan, *La règle non bis in idem en droit pénal français*, Rennes, 1971; Spinellis, *Die materielle Rechtskraft des Strafurteils*, Munich, 1962; Mansdörfer, *Das Prinzip des ne bis in idem im europäischen Strafrecht*, Berlin, 2004; and Lelieur-Fischer, *La règle ne bis in idem, Du principe de l'autorité de la chose jugée au principe d'unicité d'action répressive, Etude à la lumière des droits français, allemand et européen*, Paris, 2005⁶

tantum judicatum, quantum litigatum. L'*eadem quaestio* era definita dallo stesso fatto, *idem factum*⁷.

4. Nella legge Giustiniana la presunzione di veridicità delle decisioni giudiziali divenne la nuova giustificazione della massima. Ulpiano fu il primo a formulare il principio *res iudicata pro veritate accipitur* (D, 50, 17, 207). Con l'emergenza del processo inquisitorio e del ragionamento sillogistico in ambito legale, la base logica della codificazione imperiale - l'autorità dei tribunali e l'infallibilità delle decisioni giudiziarie - impattò negativamente sulla dimensione individuale della massima. Nella logica del nuovo processo inquisitorio, gli unici eccezionali casi di riapertura dei procedimenti penali per lo stesso fatto già previsti nella legge romana, divennero meri esempi del principio *absolutio pro nunc, rebus sic stantibus* che in fatto riconosceva la natura transitoria del giudizio penale nella ricerca della verità. Per esempio in Francia stando alla regola del "*plus amplement informé*", in assenza della prova positiva dell'innocenza dell'imputato, l'assoluzione aveva natura transitoria, che poteva essere ribaltata in ogni momento in base a una nuova prova a carico. Lo stesso accadeva in Italia dove l'imputato era assolto dalle osservazioni della Corte (*At in casu quo reus absoluendus est ab observatione iudici*), con il monito "mentre le cose stanno come sono" ("*stantibus rebus prout stant*") potendo il procedimento essere riaperto ogni volta che si presentava una nuova prova.

b. L'illuminismo

5. L'Illuminismo portò una rinascita della dimensione individuale del *ne bis in idem* che fu cristallizzato nell'articolo 8 del Capitolo V del Titolo II della Costituzione francese del 1791 ("*tout homme acquité par un jury legal ne peut plus être repris ni accusé à raison de même fait*") e nell'articolo 246 e 360 del codice dell'Istruttoria Penale del 1808. La pratica conseguenza di queste previsioni fu l'abolizione della famigerata regola del "*plus amplement informé*". Sull'altro lato dell'Oceano Atlantico in quello stesso anno 1791 il quinto emendamento della Costituzione degli Stati Uniti introdusse la proibizione della doppia incriminazione nei procedimenti penali ("*Nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb*") che comprende il divieto di un successivo giudizio dopo l'assoluzione, di una successiva incriminazione dopo la condanna o più condanne per lo stesso

⁷ 7. See Laurens, cited above, p. 50-51; Arturo Rocco, cited above, p. 76; and Mommsen, cited above, p. 450.

crimine⁸. L'emendamento era stato concepito per impedire tanto che il reo fosse punito due volte, quanto che fosse processato due volte per lo stesso reato. Quando la condanna è stata comminata per errore, la carcerazione già sofferta per il reato deve essere interamente "scontata" in sede di imposizione dalla nuova condanna per lo stesso reato⁹.

B. Un principio di diritto internazionale consuetudinario

a. Il consolidamento universale del principio

6. Come dimostra la consolidata e pressoché universale prassi degli Stati, è un principio di diritto internazionale consuetudinario che il potere dello Stato di perseguire, giudicare, e punire un atto criminale si esaurisca (*Strafklageverbrauch*) una volta che la persona accusata sia stata assolta o sia stata condannata per il crimine ascritto con decisione definitiva assunta in un procedimento penale (principio di esaurimento della procedura o *Erledigungsprinzip*)¹⁰. Questo principio è indipendente da ogni condizione relativa alla sentenza o all'esecuzione della sentenza. Dove questo principio non viene applicato, come in caso della proibizione di una doppia carcerazione senza che sia di ostacolo una seconda incriminazione o un secondo processo, ogni pena pregressa deve essere tenuta in considerazione quando si impone una seguente carcerazione per lo stesso fatto (il principio contabile o *Anrechnungprinzip*).
7. Il principio di esaurimento della procedura (*Erledigungsprinzip*) è affermato dall'articolo 14 §7 della Convenzione Internazionale sui diritti civili e politici del 1966 (ICCPR – "processato o punito")¹¹, dall'articolo 8 §4 della Convenzione Americana sui diritti umani nel 1969 ("nuovo processo"), dall'articolo 75 §4 (h) del I Protocollo Addizionale del 1977 alla Convenzione di Ginevra del 1949 ("perseguito o punito"), dall'articolo 10 §1 dello Statuto del Tribunale Internazionale Criminale per l'ex Jugoslavia del 1993 ("processato")¹² dall'articolo 9 §1 dello Statuto per il Tribunale

⁸ *North Carolina v. Pearce*, 395 U.S. 711, 717 (1969).

⁹ *Ibid.*, 718.

¹⁰ See, for the constitutional practice, Bassiouni, "Human Rights in the Context of Criminal Justice: Identifying International Procedural Protections and Equivalent Protections in National Constitutions" (1993), 3 *Duke Journal of Comparative & International Law* 247.

¹¹ See Human Rights Committee General Comment no. 32, Article 14, Right to equality before courts and tribunals and to fair trial, 23 August 2007, CCPR/C/GC/32, §§ 54-57.

¹² "But in considering the penalty to be imposed on a person convicted of a crime under the present Statute, the International Tribunal shall take into account the extent to which any

Criminale Internazionale per il Ruanda del 1994 (“processato”)¹³ dall'articolo 20 §2 dello Statuto della Corte Penale Internazionale del 1998 (“condannato o assolto”) dall'articolo 9 §1 dello Statuto della Corte Speciale per la Sierra Leone del 2002 (“processato”)¹⁴ e dall'articolo 19 §1 della Carta Araba sui Diritti Umani del 2004 (“processato”). L'articolo 86 della Terza Convenzione di Ginevra del 1949 (“punito”) e l'articolo 117 §3 della Quarta Convenzione di Ginevra del 1949 (“punito”) non arrivano a tanto, dal momento che proibiscono soltanto una nuova incriminazione senza alcun riferimento al principio contabile.

b. Il consolidamento europeo del principio

8. In seno al Consiglio d'Europa il principio del *ne bis in idem* inizialmente è entrato in gioco come un limite obbligatorio o facoltativo alla cooperazione tra Stati in materia penale. Esempi di questo limitato approccio sono l'articolo 9 della Convenzione europea in materia di estradizione del 1957, l'articolo 9 della Convenzione europea sulla punizione dei reati stradali del 1962¹⁵ l'articolo 2 del Protocollo addizionale alla Convenzione europea in materia di estradizione del 1975¹⁶, l'articolo 8 della Convenzione sul trasferimento delle persone condannate del 1983¹⁷, l'articolo 2 paragrafo 4 dell'accordo sui traffici marittimi illeciti del 1995¹⁸ implementato dall'articolo 17 della Convenzione delle Nazioni Unite sul traffico illecito di droghe e sostanze psicotrope¹⁹ e dall'articolo 28 paragrafo 1 lettera F della Convenzione del Consiglio d'Europa sul riciclaggio, la ricerca, il sequestro e la confisca dei proventi di reato e sul finanziamento del terrorismo²⁰.
9. Più recentemente il principio dell'esaurimento della procedura (Erledigungsprinzip) è stato affermato dall'articolo 53 della Convenzione europea sulla validità internazionale dei giudizi penali

penalty imposed by a national court on the same person for the same act has already been served.”

¹³ “But in considering the penalty to be imposed on a person convicted of a crime under the present Statute, the International Tribunal for Rwanda shall take into account the extent to which any penalty imposed by a national court on the same person for the same act has already been served.”

¹⁴ “But in considering the penalty to be imposed on a person convicted of a crime under the present Statute, the Special Court shall take into account the extent to which any penalty imposed by a national court on the same person for the same act has already been served.”

¹⁵ ETS no. 24

¹⁶ ETS no. 52

¹⁷ ETS no. 86

¹⁸ ETS no. 112

¹⁹ ETS no. 156

²⁰ CETS no. 198

del 1970 (“non può essere perseguito, né condannato né soggetto all’esecuzione di una sanzione”)²¹ articolo 35 della Convenzione europea sul trasferimento dei procedimenti in materia penale del 1972 (“non può essere perseguito, né condannato né soggetto all’esecuzione di una sanzione”)²² dall’articolo 17 della Convenzione Europea del 1985 relativa ai reati in materia di proprietà di beni culturali (“non può essere perseguito, né condannato né soggetto all’esecuzione di una sanzione”)²³. In questi casi, quando il principio *del ne bis in idem* non è applicato, il principio contabile deve essere salvaguardato come estrema garanzia. L’articolo 25 della Convenzione del Consiglio d’Europa in materia di azioni contro il traffico di esseri umani del 2005 prevede soltanto il principio contabile²⁴.

10. La Raccomandazione 791 (1976) dell’Assemblea Parlamentare del Consiglio d’Europa in tema di Protezione dei diritti umani in Europa ha sollecitato il Comitato dei Ministri a “(porre in essere uno) sforzo per inserire quante più possibili delle previsioni sostanziali della Convenzione (sui Diritti Civili e Politici) nella Convenzione”. L’articolo 4 del Protocollo n. 7²⁵ conseguentemente è stato approvato nel 1984 sotto la diretta influenza dell’articolo 17 paragrafo 7 della ICCPR. La principale novità è stata quella di prevedere la natura non derogabile del principio europeo.
11. All’interno dell’Unione Europea il principio dell’esaurimento di procedura (*Erledigungsprinzip*) è stato affermato dall’articolo 1 della Convenzione tra Stati della Comunità Europea sulla doppia incriminazione del 1987 (“non perseguito”)²⁶, dall’articolo 54 della Convenzione di sviluppo dell’Accordo di Schengen del 1994 (CISA – “non deve essere perseguito”)²⁷, dall’articolo 7 della Convenzione

²¹ ETS no. 70. When this principle is not applied, Article 54 provides for the accounting principle for prison sentences.

²² ETS no. 73. When this principle does not apply, Article 36 provides for the accounting principle for prison sentences.

²³ ETS no. 119. When this principle is not applied, Article 18 provides for the accounting principle for prison sentences.

²⁴ CETS no. 197

²⁵ ETS no. 117. The Protocol entered into force on 1 November 1988.

²⁶ Article 3 provides for the accounting principle for prison sentences as well as penalties not involving deprivation of liberty.

²⁷ Council Act of 26 May 1997. Article 10 provides for the accounting principle for prison sentences as well as penalties not involving deprivation of liberty.

²⁷ Where this principle does not apply, Article 56 provides for the accounting principle for prison sentences as well as penalties not involving deprivation of liberty. Articles 54 to 57 of the Convention implementing the Schengen Agreement were taken from the Convention between the Member States of the European Communities on Double Jeopardy. The Treaty of Amsterdam incorporated *ne bis in idem* in the third pillar. From that moment on, the principle became an objective of the common space of freedom, security and justice. See

sulla protezione degli interessi finanziari della Comunità europea del 1995 (“non deve essere perseguito”)²⁸, dall'articolo 10 della Convenzione sulla lotta contro la corruzione che riguarda Ufficiali delle Comunità europee o degli Stati membri dell'Unione Europea (“non può essere perseguito”)²⁹, dall'articolo 2 §1 del Regolamento della Banca Centrale Europea numero 2157/1999 sui poteri della Banca Centrale Europea di imporre sanzioni (“non più di una procedura di infrazione potrà essere iniziata”), dall'articolo 50 della Carta sui Diritti Fondamentali dell'Unione Europea del 2000 (“La Carta”- “processato o punito”) e dall'iniziativa della Repubblica Greca del 2003 con riguardo all'adozione della decisione quadro del Consiglio concernente l'applicazione del principio del *ne bis in idem* (“non può essere perseguito per gli stessi atti”)³⁰.

12. La Carta ha radicalmente cambiato le obbligazioni legali di quegli Stati Membri dell'Unione europea a cui è applicabile. Da quando il diritto a non essere processato o punito due volte in procedimenti penali per lo stesso reato è stato stabilito dall'articolo 54 della CISA e dall'art. 54 della Carta sui diritti fondamentali dell'Unione Europea, l'articolo 54 deve essere interpretato alla luce dell'articolo 50³¹. Alla luce dell'articolo 52 §3 della Carta, nell'applicazione dei diritti e delle libertà della Carta, che corrispondono a diritti e libertà garantiti dalla Convenzione europea sui diritti umani (la Convenzione) e ai suoi Protocolli, gli Stati membri dell'Unione Europea sono vincolati dal significato e dall'ambito di applicazione di questi diritti e libertà così come sanciti dalla Convenzione e dei protocolli ed interpretati dalla Corte, anche quando non hanno ratificato questi Protocolli. Questo è anche il caso dell'articolo 50 della Carta e conseguentemente l'articolo 54 della CISA, che evidentemente deve essere interpretato ed applicato alla luce della giurisprudenza della Corte³² sull' articolo 4 del protocollo numero

also the Programme of measures to implement the principle of mutual recognition of decisions in criminal matters (2001/C 1202) and the Commission Green Paper on Conflicts of Jurisdiction and the Principle of *ne bis in idem* in Criminal Proceedings, COM(2005) 696 final.

²⁸ Council Act of 26 July 1995.

²⁹ Council Act of 26 May 1997. Article 10 provides for the accounting principle for prison sentences as well as penalties not involving deprivation of liberty.

³⁰ Article 3 has rules on *lis pendens*. Article 5 provides for the accounting principle, including for any penalties other than deprivation of freedom which have been imposed and penalties imposed in the framework of administrative procedures.

³¹ See paragraph 35 of the judgment of 5 June 2014 in *M* (C-398/12).

³² See Note from the Praesidium of the Convention: explanations on the Charter of Fundamental Rights of the European Union (Brussels, 11 October 2000): “The reference to the ECHR covers both the Convention and the Protocols to it. The meaning and the scope of the guaranteed rights are determined not only by the text of those instruments, but also

- 7, anche nel caso di quegli Stati membri dell'Unione Europea che non hanno ratificato questo protocollo.
13. Oltretutto, il *ne bis in idem* era inserito come limite alla cooperazione tra Stati nelle materie penali in vari atti, come l'articolo 3 §2 della Decisione quadro del 2002 sulle garanzie della persona arrestata³³, l'articolo 7§1 lettera C della decisione quadro del 2003 relativa all'esecuzione nell'Unione europea dei provvedimenti di blocco dei beni o di sequestro probatorio³⁴, l'articolo 8 §2 lettera B della decisione quadro del 2006 sull'applicazione del principio del mutuo riconoscimento degli ordini di confisca³⁵, l'articolo 11 §1 lettera C dalla decisione quadro del 2008 Relativa all'applicazione del principio del reciproco riconoscimento delle sentenze di sospensione condizionale e delle sanzioni alternative³⁶, l'articolo 13 §1 della Decisione quadro del 2008 relativa al mandato europeo di ricerca delle prove diretto all'acquisizione di oggetti, documenti e dati da utilizzare nei procedimenti penali³⁷, l'articolo 15 §1 della decisione quadro del 2009 sulla sull'applicazione tra gli Stati membri dell'Unione europea del principio di reciproco riconoscimento delle decisioni sulla sorveglianza delle misure cautelari³⁸, e l'articolo 1 §2 (a) della decisione quadro del 2009 sulla prevenzione e la soluzione dei conflitti di sull'esercizio di giurisdizione nei procedimenti penali³⁹. Infine l'articolo 6 del regolamento numero 2988/95 sulla protezione degli interessi finanziari della Comunità Europea sancisce il principio le *penal tient l'administratif*, congiunto al principio contabile.
14. Sul terreno giudiziario, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha stabilito in **Walt Wilhelm and others v. Bundeskartellamt** che sanzioni concorrenti potessero essere imposte in due serie di procedimenti finalizzati a scopi diversi. Nel diritto della concorrenza la possibilità che una serie di fatti possa essere oggetto di due procedure parallele, una a livello comunitario e l'altra a livello nazionale, conseguiva allo speciale sistema della condivisione della giurisdizione tra Comunità e Stati membri con riguardo ai cartelli. Se, però, ci fosse la possibilità che due

by the case law of the European Court of Human Rights and by the Court of Justice of the European Communities.”

³³ Council Framework Decision 2002/584/JHA of 13 June 2002.

³⁴ Council Framework Decision 2003/577/JHA of 22 July 2003.

³⁵ Council Framework Decision 2006/783/JHA of 6 October 2006.

³⁶ Council Framework Decision 2008/947/JHA of 27 November 2008.

³⁷ Council Framework Decision 2008/978/JHA of 18 December 2008.

³⁸ Council Framework Decision 2009/829/JHA of 23 October 2009.

³⁹ Council Framework Decision 2009/948/JHA of 30 November 2009.

procedure condotte separatamente possano portare all'imposizione di sanzioni consecutive, un generale requisito della giustizia naturale richiederebbe che ogni precedente sanzione debba essere tenuta in considerazione nella determinazione di ogni sanzione che deve essere comminata⁴⁰.

Successivamente la Corte di Giustizia ha ulteriormente sviluppato la sua giurisprudenza nell'ambito del terzo pilastro sul *bis* (*Gozutok and Brugge*⁴¹, *Miraglia*⁴², *Van Straaten*⁴³, *Turansky*⁴⁴, *M.*⁴⁵, *Kussowski*⁴⁶), sull'*idem* (*Van Esbroeck*⁴⁷, *Van Straaten*⁴⁸, *Gasparini*⁴⁹, *Kretzinger*⁵⁰, *Kraaijenbrink*⁵¹ e *Gasparini*⁵²) e sulla clausola di efficacia (*Klaus Borquain*⁵³, *Kretzinger*⁵⁴ e *Spasic*⁵⁵). Nell'ambito del diritto fiscale tributario, il giudizio che ha costituito la pietra miliare è stato *Hans Akeberg Fransson* che ha raggiunto le seguenti conclusioni “E’ solo se la sanzione fiscale è penale nella sostanza secondo gli scopi dell'articolo 50 della Carta ed è diventata definitiva, che la previsione preclude procedimenti penali in merito agli stessi atti che sono stati contestati alla stessa persona.”⁵⁶. Nel rifiutare le conclusioni dell'Avvocato Generale basate sul principio di contabilità⁵⁷, la Corte di Lussemburgo decise, con un significativo passo verso la convergenza con la Corte di Strasburgo, che un cumulo di sanzioni fiscali aventi natura sostanzialmente penale

⁴⁰ Case 14/68, 13 February 1969, § 11.

⁴¹ Case C-187/01 and Case C-385/01, 11 February 2003.

⁴² Case C-469/03, 10 March 2005.

⁴³ Case C-150/05, 28 September 2006.

⁴⁴ Case C-491/07, 22 December 2008.

⁴⁵ Case C-398/12, 5 June 2014.

⁴⁶ Case C-486/14, 29 June 2016.

⁴⁷ Case C-436/04, 9 March 2006.

⁴⁸ Cited above.

⁴⁹ Case C-467/04, 28 September 2006.

⁵⁰ Case C-288/05, 18 July 2007.

⁵¹ Case C-367/05, 18 July 2007.

⁵² Cited above.

⁵³ Case C-297/07, 11 December 2008.

⁵⁴ Case C-288/05, 18 July 2007.

⁵⁵ Case C-129/14 PPU, 27 May 2014.

⁵⁶ *Hans Åkeberg Fransson*, cited above, §§ 34 and 37.

⁵⁷ In paragraphs 86 and 87 of his opinion, the Advocate General pleaded for a “partially autonomous interpretation” of Article 50 of the Charter, arguing that there was a constitutional tradition common to the member States and at variance with the then prevailing interpretation by the Strasbourg Court of Article 4 of Protocol No. 7 which “clashes with the widespread existence and established nature in the Member States of systems in which both an administrative and a criminal penalty may be imposed in respect of the same offence.”

secondo i criteri Engels e sanzioni penali, avrebbero costituito violazione dell'articolo 50 della Carta⁵⁸.

15. Riassumendo, la copiosa presenza del principio del *ne bis in idem* sia nella legge internazionale che nazionale e nella giurisprudenza, testimonia il riconoscimento di un principio di diritto internazionale consuetudinario⁵⁹. Il principio di esaurimento della procedura è largamente predominante nella legge internazionale, sia a livello generale che a livello europeo, ma anche il principio di contabilità trova qualche riconoscimento, in forma più ristretta all'interno del Consiglio del Consiglio d'Europa (detrazione delle pene detentive) e in un modo più ampio entro l'Unione Europea (deduzione delle pene detentive e - presa in - considerazione delle sanzioni che non comportano la privazione della libertà).

III - Le sfide contemporanee al *ne bis in idem*

A. Gli illeciti amministrativi e la politica criminale a due velocità

a. Il trend politico verso la depenalizzazione.

16. La depenalizzazione è stata una delle tendenze meglio accolte della legge penale in Europa dagli anni '60⁶⁰. Le sanzioni amministrative sono un razionale strumento deflattivo di politica criminale. La tendenza è frequentemente caratterizzata dal passaggio degli illeciti penali con un più basso grado di offensività sociale, come per esempio gli illeciti stradali, nel campo della legge amministrativa, dove le garanzie sostanziali e procedurali non sono equivalenti a

⁵⁸ This is exactly the reading of the *Fransson* judgment by the Court in *Grande Stevens and Others*, cited above, § 229; *Kapetanios and Others*, cited above, § 73; and *Sismanidis and Sitaridis*, cited above, § 73.

⁵⁹ See, among many sources of *opinio iuris* in this regard, the conclusions of the International Association of Penal Law (IAPL) at the Fourteenth International Congress of Penal Law in October 1989 (“If an act meets the definition both of a criminal offence and of an administrative penal infraction, the offender should not be punished twice; at a minimum, full credit should be given, in sentencing on a subsequent conviction, for any sanction already imposed in relation to the same act”) and the Seventeenth International Congress of Penal Law in September 2004 (“At any rate, double prosecutions and sanctions of a criminal nature have to be avoided”); Principle 9 of the Princeton Principles on Universal Jurisdiction, 2001; and Anke Biehler et al. (eds.), *Freiburg Proposal on Concurrent Jurisdictions and the Prohibition of Multiple Prosecutions in the European Union*, 2003.

⁶⁰ IAPL, Fourteenth International Congress, cited above: “The decriminalization of transgressions is in accord with the principle of subsidiarity of penal law and is thus welcomed.”

quelle classiche della legge penale e della procedura penale. Gli illeciti amministrativi sono frequentemente formulati in termini ampi ed aperti e le pene amministrative pecuniarie (*Geldbusse*) sono la forma preferita di sanzione. La carcerazione non è un'alternativa (*Ersatzfreiheitsstrafe*) alla sanzione pecuniaria come nel caso della legge penale, e nessuna carcerazione coercitiva (*Erzwingungshaft*) può essere ordinata salvo il caso in cui la persona interessata non abbia pagato la somma dovuta senza aver dimostrato la sua impossibilità a pagarla. Le sanzioni amministrative non sono annotate in registri penali nazionali, ma esclusivamente in certi casi nei registri amministrativi per specifici settori, come per esempio il registro degli illeciti stradali. Normalmente gli illeciti amministrativi sono trattati con procedure semplificate di contestazione e sanzione condotte davanti alle autorità amministrative, salvo nel caso di un successivo appello a un tribunale. In molti casi il perseguimento degli illeciti amministrativi rientra nel potere discrezionale delle competenti autorità amministrative. Le leggi generali di procedura penale sono in principio applicabili solo per analogia. Periodi di limitazioni più corti si applicano agli illeciti amministrativi che a quelli penali.

17. La confusione della linea di demarcazione tra legge penale e legge amministrative ha i suoi propri rischi. Tipologie di azioni con un altro livello di offensività sociale sono divenute anche oggetto di leggi amministrative, specialmente quando riguardano il massiccio trattamento di dati, come la legge fiscale, o relative a competenze altamente qualificate, come la legge sulla concorrenza⁶¹ e la legge sugli strumenti finanziari e le azioni della borsa⁶².

b) Öztürk e la criminalizzazione dei reati minori

18. E' stata la giurisprudenza consolidata della Corte a sostenere che anche gli illeciti amministrativi possono arrivare al suo scrutinio nella misura in cui le garanzie dell'articolo 6 sono tirate in ballo. Sulla base dei criteri *Engel*⁶³ la Corte ha ripetutamente affermato che la condotta passibile di sanzioni amministrative deve beneficiare delle garanzie procedurali dell'articolo 6 senza avere riguardo alla personale o collettiva natura degli interessi legali protetti dalla norma che si assume essere stata violata⁶⁴, alla

⁶¹ See *A. Menarini Diagnostics S.R.L. v. Italy*, no. 43509/08, 27 September 2011.

⁶² See *Grande Stevens and Others*, cited above.

⁶³ See *Engel and Others v. the Netherlands*, 8 June 1976, Series A no. 22.

⁶⁴ See *Öztürk v. Germany*, 21 February 1984, § 53, Series A no. 73: "It matters little whether the legal provision contravened by Mr. Öztürk is aimed at protecting the rights and interests of others or solely at meeting the demands of road traffic."

relativa mancanza di serietà della pena⁶⁵ e il fatto che sia altamente improbabile che la sanzione offenda la reputazione del trasgressore⁶⁶. In caso contrario la privazione delle garanzie procedurali contrasterebbe con lo scopo dell'articolo 6⁶⁷.

19. In *Oztuk*⁶⁸ la Corte ha usato tre argomenti cruciali per remare contro (lett. nuotare controcorrente) alla depenalizzazione e sostenere la posizione secondo cui gli illeciti amministrativi in gioco, gli illeciti stradali, fossero nella sostanza “penali” per gli scopi dell'articolo 6: l'ordinario significato dei termini, la punibilità della condotta offensiva dalla legge penale “nella grande maggioranza degli Stati contraenti” ed il generale ambito di applicazione della norma che era stata violata – una disposizione della legge sul traffico stradale (Road Traffic Act)⁶⁹. Ad un esame più attento, nessuno di questi argomenti è convincente. E' difficile stabilire la linea di demarcazione tra illeciti amministrativi e penali sulle base “dell'ordinario significato dei termini”, qualsiasi cosa questo possa significare per la Corte. Oltretutto, mentre è vero che il *consensus* europeo è certamente un criterio decisivo per la criminalizzazione di condotte con un alto grado di offensività sociale è difficile capire perché la Corte dovrebbe, sulla base del *consensus* europeo, essere contraria alla depenalizzazione dei reati minori, una tendenza che riflette l'interesse non solo di favorire l'individuo, che non sarebbe più responsabile in termini penali per la sua condotta e potrebbe evitare procedimenti giudiziari, ma anche di assicurare l'effettivo funzionamento dei tribunali che, così (lett. da quel momento in poi) sarebbero sollevati in principio dall'impegno di trattare la grande maggioranza di quegli illeciti. Soprattutto la Corte erra nell'equiparare gli illeciti penali con norme dall'ambito di applicazione generalizzato. Davvero sorprendentemente sembra che ignori la tradizione europea di lunga data che vede i reati come norma di ambito di applicazione limitato, cioè norme applicabili a

⁶⁵ Ibid., § 54. “The relative lack of seriousness of the penalty at stake ... cannot divest an offence of its inherently criminal character.” See also *Lutz v. Germany*, 25 August 1987, § 55, Series A no. 123, and *Jussila v. Finland* [GC], no. 73053/01, § 31, ECHR 2006-XIII.

⁶⁶ See *Öztürk*, cited above, § 53: “The fact that it was admittedly a minor offence hardly likely to harm the reputation of the offender does not take it outside the ambit of Article 6. There is in fact nothing to suggest that the criminal offence referred to in the Convention necessarily implies a certain degree of seriousness.”

⁶⁷ Ibid.: “it would be contrary to the object and purpose of Article 6, which guarantees to ‘everyone charged with a criminal offence’ the right to a court and to a fair trial, if the State were allowed to remove from the scope of this Article a whole category of offences merely on the ground of regarding them as petty.”

⁶⁸ Ibid.

⁶⁹ Ibid.

certe categorie di cittadini, distinguibili in base a requisiti personali o professionali (*Sonderdelikte* o *Pflichtendelikte*)⁷⁰. Conseguentemente i reati e le norme di limitato ambito di applicazione non si escludono a vicenda.

20. Mentre la depenalizzazione non solleva problemi con riguardo alle garanzie degli articoli 6 e 7 della Convenzione e dell'articolo 4 protocollo 7 quando si riferisce a reati minori che puniscono condotte con un più basso grado di offensività sociale⁷¹, è indubitabile che essa sollevi una seria questione con riguardo a quegli stessi articoli, quando ha a che fare con condotte caratterizzate da un più alto grado di offensività sociale che sono state degradate nella sfera della legge amministrativa per scopi politici. È ciò è ancora più vero, quando gli illeciti amministrativi, inclusi quelli commessi per negligenza, sono punibili con sanzioni pecuniarie, multe o sovrattasse astronomiche, a volte anche illimitate, frequentemente accoppiate alla sospensione, restrizione o anche la cancellazione di determinati diritti, come i diritti professionali. Regimi di speciale indulgenza sono disponibili per i pentiti e per gli altri che collaborano con le autorità giudiziarie. Alcune sanzioni amministrative, possono anche comportare misure investigative così intrusive come l'intercettazione di comunicazioni e perquisizioni domiciliari, che potrebbero restringere la *privacy* del sospetto, come nei più seri procedimenti penali.
21. In fatto, questo diritto penale a due velocità nasconde una politica repressiva dilagante, che punta a punire più speditamente e più severamente, con minori garanzie sostanziali e procedurali. In questo nuovo contesto a mo' di Leviatano, gli illeciti amministrativi non sono altro che una truffa delle etichette (lett. un errore di etichettatura) dell'essenza della strategia punitiva e la legge amministrativa diventa una scorciatoia per aggirare le ordinarie garanzie del diritto penale e della procedura penale⁷².
22. La Convenzione non è indifferente a questa politica criminale. Al contrario non lascia questioni di diritto di questa importanza alla

⁷⁰ On this type of criminal offences, see Roxin, *Täterschaft und Tatherrschaft*, Berlin, 9 edition, 2015, and Langer, *Das Sonderverbrechen*, Berlin, 1972. Scholarly literature distinguishes between “true special offences” (*echte Sonderdelikte*), which can only be committed by a person with a certain status or in a certain situation, and “false special offences” (*unechte Sonderdelikte*), which can be committed by any person but carry an aggravated penalty if committed by a person with a certain status or in a certain situation. The Court made no mention of this distinction in *Öztürk*.

⁷¹ For the Court, it is clear that decriminalisation is linked to minor offences which have no social stigma (see *Lutz*, cited above, § 57).

⁷² I have already criticised this trend in my opinions appended to *A. Menarini Diagnostics S.R.L.*, cited above, and *Grande Stevens and Others*, cited above.

discrezione di ciascuno Stato. Nessun margine di apprezzamento è accordato agli Stati dall'articolo 7 della Convenzione e dall'articolo 4 del Protocollo n. 7 che sono previsioni non derogabili. La definizione dei confini della legge penale, e l'applicazione dei principi di legalità e del *ne bis in idem* non dipendono dalle specificità di ogni sistema legale nazionale. Al contrario sono soggetti a una stretta supervisione europea ad opera della Corte così come sarà dimostrato.

B. Sanzioni fiscali come strumento di politica criminale

a. La natura penale delle sanzioni fiscali

23. Così come (nel)la formulazione degli articoli 6 e 7 della Convenzione, la nozione di procedimenti penali nel testo dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 deve essere interpretata in modo autonomo. Conseguentemente, in linea di principio, la Convenzione e i suoi protocolli devono essere letti come un *unicum* (cosa unica)⁷³. Quindi l'articolo 4 del Protocollo n. 7 deve essere interpretato alla luce dei generali principi concernenti le corrispondenti parole “accusa penale” e “pena” rispettivamente degli articoli 6 e 7 della Convenzione⁷⁴. Oltretutto, la qualificazione legale della procedura ai sensi della legge nazionale non può essere l'unico criterio di rilevanza per l'applicabilità del principio del *ne bis in idem* ai sensi dell'articolo 4 protocollo 7. In caso contrario, l'applicazione di questa previsione sarebbe lasciata ad un grado di discrezionalità degli Stati contraenti che potrebbe portare a risultati incompatibili con l'oggetto e con lo scopo della Convenzione. Precisamente per evitare questa discrezionalità, ci potrebbero essere i casi in cui né un'assoluzione definitiva⁷⁵ né una condanna definitiva⁷⁶ sarebbero idonee a far scattare l'effetto del *ne bis in idem*.
24. Nel presente caso la prima serie di procedimenti concerneva l'imposizione di sanzioni fiscali. La Corte ha assunto una chiara posizione sulla natura penale delle sanzioni fiscali nel contesto

⁷³ See, among many other authorities, *Hirsi Jamaa and Others v. Italy* [GC], no. 27765/09, § 178, ECHR 2012, and *Ferrazzini v. Italy* [GC], no. 44759/98, § 29, ECHR 2001-VII.

⁷⁴ See *Nykänen v. Finland*, no. 11828/11, § 38, 20 May 2014; *Haarvig v. Norway* (dec.), no. 11187/05, 11 December 2007; *Nilsson v. Sweden* (dec.), no. 73661/01, ECHR 2005-XIII; *Rosenquist v. Sweden* (dec.), no. 60619/00, 14 September 2004; *Manasson v. Sweden* (dec.), no. 41265/98, 8 April 2003; *Göktan v. France*, no. 33402/96, § 48, ECHR 2002-V; and *Malige v. France*, 23 September 1998, § 35, *Reports of Judgments and Decisions* 1998-VII.

⁷⁵ See *Marguš v. Croatia* [GC], no. 4455/10, § 139, ECHR 2014.

⁷⁶ See *Kurdov and Ivanov v. Bulgaria*, no. 16137/04, § 44, 31 May 2011.

dell'articolo 6 della Convenzione, In *Bendenoun*⁷⁷, che si occupava dell'imposizione di una sanzione fiscale per un'evasione fiscale, la Corte non si era riferita espressamente ai criteri *Engels* e aveva elencato quattro aspetti che erano rilevanti per l'applicabilità dell'articolo 6 in quel caso: che la legge che prevedeva le sanzioni riguardava tutti i cittadini nella loro capacità come contribuenti; che la sovrattassa in questione non era intesa come una compensazione pecuniaria per un danno ma essenzialmente come una punizione per ovviare alla recidiva; che era prevista da una norma generale, il cui scopo erano sia deterrente che punitivo; e che la sopratassa era considerevole. La Corte considerò comunque che gli Stati contraenti dovevano essere liberi di conferire potere alle autorità fiscali di imporre sanzioni come sovrattasse, anche se comportanti un'ingente ammontare. Tale sistema non era incompatibile con l'articolo 6 paragrafo 1 fintanto che il contribuente avesse potuto portare qualsiasi decisione che lo riguardava davanti a un corpo giudiziario con piena giurisdizione incluso il potere di annullare in tutti gli aspetti, in base a questioni di fatto o di diritto, la decisione impugnata⁷⁸.

25. In *Janosevic*⁷⁹ e *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic*⁸⁰, la Corte non fece riferimento a *Bendenoun* e al particolare approccio seguito in quel caso, ma procedette esattamente sulle basi dei criteri *Engel*⁸¹. Dopo aver confermato che il procedimento amministrativo aveva determinato una “accusa penale” contro il ricorrente, la Corte decise che i procedimenti giudiziari nei casi davanti a sé, erano stati condotti da tribunali che avevano garantito le garanzie previste dall'articolo 6 paragrafo 1, dal momento che i tribunali amministrativi avevano giurisdizione per esaminare tutti gli aspetti della materia trattata di fronte a loro. Il loro esame non era limitato a punti di diritto, ma poteva anche estendersi a questioni di fatto, includendo le decisioni circa le prove. Se fossero state in disaccordo con le risultanze dell'autorità fiscale, le corti avrebbero avuto il potere di annullare le decisioni appellate. La Corte aggiunse che il punto di partenza per le autorità e per i tribunali doveva essere che le imprecisioni trovate nelle dichiarazioni fiscali

⁷⁷ *Bendenoun v. France*, 24 February 1994, Series A no. 284.

⁷⁸ *Ibid.*, § 46.

⁷⁹ *Janosevic v. Sweden*, no. 34619/97, ECHR 2002-VII.

⁸⁰ *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, no. 36985/97, 23 July 2002.

⁸¹ The Court emphasised the wrong argument: “The resultant tax surcharges were imposed in accordance with tax legislation ... directed towards all persons liable to pay tax in Sweden and not towards a given group with a special status” (see *Janosevic*, cited above, § 68; *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic*, cited above, § 79; and again, for example, in *S.C. IMH Suceava S.R.L. v. Romania*, no. 24935/04, § 51, 29 October 2013).

dovevano essere attribuibili a un atto inescusabile del contribuente e che non era manifestamente irragionevole imporre una sopratassa come sanzione per quell'atto. Le autorità fiscali e i tribunali avevano considerato sia le basi per lo sgravio/condono sia se il contribuente avesse fatto qualche reclamo contro l'atto finale. Comunque poiché il dovere di considerare se ci fossero le basi per il condono era sorto solo nella misura in cui i fatti della causa lo giustificavano, l'onere della prova che ci fosse una ragione per rimettere la sopratassa era in effetti sul contribuente. La Corte concluse che un sistema fiscale che opera con questo tipo di presunzione, che era onere del contribuente contestare, fosse compatibile con l'articolo 6 paragrafo 2 della Convenzione

b- *Jussilla* e la linea di demarcazione tra il *malum in se* e *malum quia prohibitum*

26. In *Jussilla*⁸² la Corte ha confermato l'approccio seguito in *Janosevite* e ha enfatizzato che “nessuna base codificata o autoritativa è emersa nel caso per ritenere che la minore natura della sanzione nel procedimento fiscale o in altro modo, può essere decisiva per escludere un illecito, altrimenti penale per natura, dall'ambito di applicazione dell'articolo 6.”⁸³ In più, con un chiaro segnale della sua intenzione di non privare i contribuenti delle loro garanzie fondamentali nella trattare con lo Stato, la Corte ha aggiunto che “mentre non c'è alcun dubbio sull'importanza delle tasse per l'effettivo funzionamento dello Stato, la Corte non è convinta che rimuovere le garanzie procedurali nell'imposizione di sanzioni punitive in quella sfera sia necessario per mantenere l'efficacia del sistema fiscale o, anzi, che possa essere considerato come compatibile con lo spirito e lo scopo della Convenzione”⁸⁴. Così facendo, la Corte “in un certo qual modo”⁸⁵ ha abbandonato la logica di *Ferrazzini*⁸⁶ dal momento che ha ammesso che materie di

⁸² *Jussila*, cited above, § 41.

⁸³ *Ibid.*, § 35

⁸⁴ *Ibid.*, § 36.

⁸⁵ *Ibid.*, § 45.

⁸⁶ See *Ferrazzini*, cited above, § 29. In fact, the Court has assessed the compatibility of tax policy measures with Article 1 of Protocol No. 1 on several occasions (among the most significant, *NKM v. Hungary*, no. 66529/11, 14 May 2013; *Koufaki and ADEDY v. Greece* (dec.), no. 57665/12 and 57657/12, 7 May 2013; *Da Conceição Mateus v. Portugal* (dec.), nos. 62235/12 and 57725/12, 8 October 2013; and *Da Silva Carvalho Rico v. Portugal* (dec.), no. 13341/14, 1 September 2014).

puro accertamento fiscale non fuoriescono dal materiale ambito di applicazione della Convenzione. *Ratione materiae*, questioni che riguardano le sanzioni fiscali e tributarie possono portare la Corte a una valutazione del potere statale di accertamento fiscale. La neutralizzazione della prerogativa del potere pubblico in *Jussila* porta la Corte ad un apparente reinquadrimento della specificità delle obbligazioni fiscali nel contesto della legge europea sui diritti umani.

27. Anche nella misura in cui le sovrattasse non erano classificate dalla legge nazionale come sanzioni penali, il fatto di per sé non è stato decisivo per la Corte. Il fatto che le sovrattasse fossero imposte da una previsione legale applicabile alla generalità dei contribuenti, con uno scopo deterrente, è stato considerato molto più importante. In linea di principio le sovrattasse non erano intese solamente come compensazione pecuniaria per un determinato danno causato allo Stato, ma come una forma di sanzione per l'offensore e con un significato deterrente la recidiva e potenziali nuovi trasgressori. Ad avviso della Corte, le sovrattasse erano quindi imposte da una regola generale, lo scopo della quale era simultaneamente deterrente e punitivo, anche dove era stata applicata una sovrattassa del 10%, con un aumento della maggiorazione possibile del 20%⁸⁷. Per la Corte la natura punitiva delle sovrattasse surclassava la regola del *de minimis* della *Bendenoun*. Conseguentemente anche i procedimenti che avevano a che fare con le sovrattasse erano stati definiti "procedimenti penali" secondo lo scopo dell'articolo 6 della Convenzione.
28. Se la Corte si fosse fermata qui, *Jussila* sarebbe stata un semplice prolungamento di *Oztuk* nel campo delle sanzioni tributarie. Ma la Corte non si è fermata qui. E' andata avanti per sottolineare come "fosse del tutto evidente che ci sono alcuni casi penali che non comportano alcun apprezzabile grado di stigmatizzazione". Conseguentemente, nel giudizio della Corte, le principali garanzie riconosciute a livello penale non si applicano necessariamente nella loro piena rigerosità a quelle accuse penali prive di un apprezzabile grado di pregiudizio⁸⁸. Nell'applicare l'articolo 6 in maniera differenziata, a seconda della natura della materia ed al grado di pregiudizio che certe accuse comportano, la Corte distingue tra garanzie convenzionali procedurali disponibili e non disponibili,

⁸⁷ 87. See *Jussila*, cited above, § 38.

⁸⁸ 88. Ibid., § 43; see also *Grande Stevens and Others*, cited above, § 120; *Kammerer v. Austria*, no. 32435/06, § 26, 12 May 2010; and *Flisar v. Slovenia*, no. 3127/09, § 36, 29 September 2011. The conclusion in *Jussila* that a public hearing was not needed to deal with administrative offences was extended to other procedural issues covered by Article 6, such as, in the *Kammerer* and *Flisar* cases, the presence of the accused at a hearing.

e il diritto dell'imputato alla pubblica udienza è una delle garanzie del primo tipo. Laddove non comportino un apprezzabile grado di pregiudizio, gli illeciti amministrativi possono differenziarsi dall'essenza della legge penale, e quindi ad essi le essenziali garanzie penalistiche dell'articolo 6 potrebbero non applicarsi in pieno. Una categoria di reati di seconda classe, che beneficiano solo di alcune delle garanzie dell'articolo 6, è venuta ad esistenza in *Jussilla*.

29. Sfortunatamente la Corte non ha fatto alcuno sforzo, in *Jussilla* o successivamente, per sviluppare un approccio coerente alla *magna quaestio* della linea divisoria tra "fulcro della legge penale" e il resto della legge penale che ricorda la obsoleta distinzione tra il *mala in se* e *mala quia prohibita*. Oltre ad essere troppo semplicistica, la distinzione della Grande Camera sembra essere parecchio artificiale. In *Jussilla*, come in alcuni altri casi, il criterio del pregiudizio sociale assomiglia a un semplice argomento retorico che la Corte non usa realmente per risolvere i casi⁸⁹. Di fatto, la

⁸⁹ 89. In fact, the application of the criterion of social stigma in the Court's case-law has been very limited. It is true that the Court has repeatedly noted the special social stigma implied by the offence of torture (see, among many other authorities, *Ireland v. the United Kingdom*, 18 January 1978, § 167, Series A no. 25; *Aksoy v. Turkey*, 18 December 1996, § 64, Reports 1996-VI; *Aydın v. Turkey*, 25 September 1997, §§ 83-84 and 86, Reports 1997-VI; *Selmouni v. France* [GC], no. 25803/94, § 74, ECHR 1999-V; *Dikme v. Turkey*, no. 20869/92, §§ 94-96, ECHR 2000-VIII; and *Bati and Others v. Turkey*, nos. 33097/96 and 57834/00, § 116, ECHR 2004-IV). But other than these cases the use of the criterion is scarce. Sometimes the Court refers to the social stigma carried by a conviction as a factor for considering the need for the defendant to take part in the proceedings in person (in a murder case, see *Chopenko v. Ukraine*, no. 17735/06, § 64, 15 January 2015; in a corruption case, see *Suuripää v. Finland*, no. 43151/02, § 45, 12 January 2010), or for determining that the applicant's situation must already have been substantially affected by the measures taken by the police in the preliminary proceedings (in a case of sexual abuse of a minor, see *Subinski v. Eslovenia*, no. 19611/04, § 68, 18 January 2007). The *Suuripää* finding was extended to the case of a tax administrative offence in *Pákozdi v. Hungary* (no. 51269/07, § 39, 25 November 2014). In other instances, the Court has stated that criminal offences punishable by imprisonment carried a significant degree of stigma, when the convicted person had been sentenced to a seven-year term (*Popa and Tanasescu v. Romania*, no. 19946/04, § 46, 10 April 2012), a four-year term (*Sándor Lajos Kiss v. Hungary*, no. 26958/05, § 24, 29 September 2009), or a suspended prison term (*Goldmann and Szénásky v. Hungary*, no. 17604/05, § 20, 30 November 2010), or even only a fine (*Taláber v. Hungary*, no. 37376/05, § 27, 29 September 2009). On other occasions, the Court has simply affirmed that certain legal interests, such as the observance of rules on fire safety, consumer protection or town-planning construction policy, do not fall into the criminal law field, without mentioning the lack of social stigma (see *Kurdov and Ivanov*, cited above, § 43; *S.C. IMH Suceava S.R.L.*, cited above, § 51; and *Inocêncio v. Portugal* (dec.), no. 43862/98, ECHR 2001-I). In *Segame SA v. France* (no. 4837/06, § 59, 7 June 2012) the Court found that supplementary taxes on works of art and related penalties "differ from the hard core of criminal law for the purposes of the Convention". In *Grande Stevens and Others* (cited above, § 122) the Court noted that, quite apart from their

Corte ha deciso il caso *Jussilla* molto pragmaticamente sulla base del fatto che al ricorrente era stata data ampia opportunità di avanzare per iscritto le sue ragioni (lett: il suo caso) e di contraddire le argomentazioni dell'autorità fiscale.

30. La mancanza di chiarezza concettuale nella definizione di “fulcro/essenza” del diritto penale ai sensi dell'articolo 6 è ulteriormente aggravata dal fatto che l'applicazione dei criteri *Engel* è normalmente più una questione di intensità, in dipendenza dal peso della sanzione applicata o applicabile, che una questione di merito dell'accusa mossa contro il l'imputato. La Corte spesso e volentieri preferisce risolvere la questione dell'applicabilità dei criteri *Engel* facendo ricorso a una valutazione puramente quantitativa, piuttosto che a una qualitativa, degli illeciti in gioco. Quando si imbarca in un'analisi sostanziale della natura dell'illecito, utilizza frequentemente l'erroneo argomento di *Orztuk* circa il limitato ambito di applicazione della norma⁹⁰.
31. In definitiva, la scelta politica di *Orztuk* di “criminalizzare” gli illeciti amministrativi minori per gli scopi 6, è stata fondamentalmente rivista in *Jussilla*. L'apparente estensione di questa scelta politica agli illeciti tributari è stata alla fine attenuata dall'atteggiamento pragmatico improntato all'efficienza della Corte, che ha etichettato questi illeciti minori come, seppur penali, non rientranti nel fulcro del diritto penale e quindi immeritevoli di una piena protezione nell'ambito penale dell'articolo 6. Gli interessi della massiva raccolta efficiente di tasse parlano molto più forte di qualsiasi altro.
32. Sia come sia, il messaggio della Corte in *Jussilla* è valido anche per Norvegia. Le sanzioni tributarie imposte nel presente caso erano penali nella sostanza e i relativi procedimenti erano penali per

financial severity, the penalties which some of the applicants were liable to incur carried a “significant degree of stigma”, and were likely to adversely affect the professional honour and reputation of the persons concerned. Hence, the substantive criterion of social stigma is sometimes connected to the penalties applicable to the offence, whilst in cases of murder, torture, corruption or sexual abuse of minor it is linked to the very nature of the conduct. Finally, the Court has also rejected the tautological, organic criterion, according to which offences dealt with by administrative courts or “minor offence” courts are administrative and therefore their classification as “criminal” is precluded (see *Tomasović v. Croatia*, no. 53785/09, § 22, 18 October 2011).

⁹⁰ The application of this criterion has produced unfortunate decisions, such as the one delivered in *Inocêncio* (cited above), which considered the administrative offences (*contraordenações*) at stake to be non-criminal, although the Portuguese *contraordenações* were structured exactly like the German *Ordnungswidrigkeiten* that had been treated as “criminal” in *Öztürk* (compare the German 1968 Law on Administrative Offences, *Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*, and the Portuguese 1982 Law on Administrative Offences, *Regime Geral das Contraordenações*).

lo scopo dell'articolo 4 del Protocollo n. 7. Le sanzioni fiscali norvegesi della maggiorazione del 30%, con un possibile incremento fino a un massimo del 60% per illeciti intenzionali e gravemente neglienti, sono ben al di sopra dello standard di *Jussilla*.

Questa è anche la posizione della maggioranza della Grande Camera nel presente caso, dal momento che ha confermato, in contrasto con l'assunto del Governo⁹¹, che non esiste una nozione più ristretta di "penale" ai sensi dell'articolo 4 protocollo 7. Con ciò la maggioranza ha bocciato l'approccio adottato in *Storbråten*⁹², *Mjelde*⁹³ e *Haarving*⁹⁴, dove la Corte aveva accettato una gamma più ampia di parametri rispetto ai criteri *Engel* con l'intento di stabilire l'esistenza di un procedimento penale ai sensi dell'articolo 4 protocollo 7.

Seconda parte

IV. L'eredità *pro persona* della Sergej Zolotukhin

A. Il cumulo di sanzioni amministrative e penali

a. L'*idem factum* nei procedimenti amministrativi e penali.

33. L'articolo 4 del Protocollo n. 7 proibisce che qualcuno possa essere indagato o processato per un reato per il quale abbia già riportato una sentenza definitiva di assoluzione o di condanna. Un approccio che enfatizzasse la qualificazione giuridica del reato (*idem crimen*) sarebbe troppo restrittivo. Se la Corte si limitasse a statuire che una persona è già stata processata per dei reati con qualificazione giuridica differente ci sarebbe il rischio di sminuire la garanzia consacrata dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 per due ragioni. La prima è che lo stesso fatto potrebbe essere qualificato come reato in differenti Stati, ma gli elementi costitutivi del reato potrebbero differenziarsi significativamente. La seconda che Stati

⁹¹ See paragraphs 66 and 67 of the judgment.

⁹² *Storbråten v. Norway* (dec.), no. 12277/04, 11 February 2007

⁹³ *Mjelde v. Norway* (dec.), no. 11143/04, 11 February 2007

⁹⁴ *Haarvig*, cited above.

diversi potrebbero qualificare lo stesso fatto come un reato oppure come un illecito amministrativo (nel senso di non penale)⁹⁵.

34. Conseguentemente l'articolo 4 del Protocollo n. 7 deve essere interpretato come divieto di una nuova incriminazione o di un nuovo processo per un illecito nella misura in cui questi siano determinati da fatti identici o da fatti che erano sostanzialmente gli stessi (*idem factum*)⁹⁶. E' quindi importante nell'ottica della Corte focalizzarsi su quei fatti che avevano costituito una serie di circostanze fattuali concrete riguardanti lo stesso imputato e legate inestricabilmente assieme nel tempo e nello spazio, l'esistenza delle quali deve essere dimostrata per pervenire a una condanna o per istruire un procedimento penale⁹⁷. Questo significa che l'ambito di applicazione del divieto ricomprende il perseguimento di nuovi reati che sono in relazione di concorso apparente (*concoure apparent, apparent concurrence, Gesetzeskonkurrenz*) o concorso reale (*concoure idéal de crimes, true concurrence, Idealkonkurrenz*)⁹⁸ con i reati che sono già stati giudicati. Lo stesso divieto è valido per un concorso materiale di reati (*concoure real de crimes, combination of offences, Realkonkurrenz*) quando sono connessi da unità spazio temporale. Questo significa anche che l'effetto del *ne bis in idem* di un giudizio concernente un reato continuato preclude un nuovo procedimento o una nuova incriminazione relativi ad ogni nuova singola azione che sia parte della successione degli atti penali⁹⁹.

35. Per riassumere, **Sergej Zolotukhin** riconosce il principio del *ne bis in idem* come un diritto individuale nella legge europea dei diritti umani, con lo stesso ambito di applicazione del principio standard

⁹⁵ For example, Article 4 of Protocol No. 7 has been extended to administrative penalties, such as tax penalties of 40% and 80% of the amounts due (see *Ponsetti and Chesnel v. France* (dec.), no. 36855/97 and 41731/98, ECHR 1999-VI), administrative penalties complementary to criminal penalties (see *Maszni v. Romania*, no. 59892/00, 21 September 2006) and civil penalties (see *Storbråten*, cited above).

⁹⁶ The Court has defined *idem factum* as “the same conduct by the same persons at the same date” (see *Maresti v. Croatia*, no 55759/07, § 63, 25 June 2009, and *Muslija v. Bosnia and Herzegovina*, no 32042/11, § 34, 14 January 2014). The Luxembourg jurisprudence has adopted a similar position for the purposes of Article 54 of the CISA (see *Van Esbroeck*, cited above, §§ 27, 32 and 36; *Kretzinger*, cited above, §§ 33 and 34; *Van Straaten*, cited above, §§ 41, 47 and 48; and *Kraaijenbrink*, cited above, § 30).

⁹⁷ See *Sergej Zolotukhin*, cited above, §§ 82 and 84. This is not the place to analyse the artificial character of the *summa divisio* between the *idem factum* and the *idem legem*. *Idem factum* is to a certain extent conditioned by an *a priori* understanding of the relevant facts in the light of criminal law. This is especially true in the case of continuous offences.

⁹⁸ See *Oliveira v. Switzerland*, n°25711/94, 30 July 1998, Reports 1998-V.

⁹⁹ See my separate opinion in *Rohlena v. the Czech Republic* [GC], no. 59552/08, ECHR 2015, § 9.

dell'esaurimento della procedura (*Erledigungsprinzip*)¹⁰⁰. La garanzia si estende al diritto di non essere perseguito o processato due volte¹⁰¹. Il significato europeo del principio va ben oltre la massima della *res iudicata pro veritate habetur* che sostanzialmente si proponeva di proteggere il definitivo, autoritativo, pubblico giudicato sul reato e, conseguentemente, di assicurare la certezza legale e di evitare giudizi contraddittori. Oltre a questo, il significato europeo del principio del *ne bis in idem* cerca di proteggere la persona sospettata di aver commesso un reato dalla doppia incriminazione, ogni qualvolta una precedente assoluzione o condanna ha già acquisito la forza della *res iudicata*¹⁰².

Ciò nonostante, in *Sergej Zolotukhin*, la Corte richiese che venisse fatta una comparazione tra la decisione con la quale il primo “procedimento penale” si era concluso e la lista delle accuse mosse contro il ricorrente nel nuovo procedimento. Visto che i fatti nei due separati procedimenti differivano solo in un elemento, ovvero la minaccia di violenza, che non era stata menzionata nel primo procedimento, la Corte ritenne che l'accusa ai sensi dell'articolo 213 paragrafo 2 lettera B del Codice Penale includesse nella loro interezza gli elementi dell'illecito previsto dall'articolo 158 del Codice degli Illeciti Amministrativi e che, per converso, il reato di “lieve disturbo alla quiete” non contenesse alcun elemento non contenuto nel reato di “disturbo alla quiete” e “riguardassero essenzialmente lo stesso illecito”¹⁰³.

36. Per quanto detto sopra, io condivido l'opinione della maggioranza della Grande Camera nel presente caso secondo la quale gli illeciti penali per i quali i ricorrenti erano stati accusati, imprigionati e condannati erano basati sulla stessa serie di fatti per i quali erano state loro imposte le sanzioni fiscali.

¹⁰⁰ Literally referring to the individual nature of the right: see *Sergej Zolotukhin*, cited above, § 81.

¹⁰¹ *Ibid.*, § 110, and for a previous example, see *Franz Fischer v. Austria*, no. 37950/97, § 29, 29 May 2001.

¹⁰² As has been shown above, this is the underlying ideology of the Seventh Amendment to the United States Constitution and of Article 8 of Chapter V of Title II of the 1791 French Constitution, which shows that *Sergej Zolotukhin* is in line with the historical, *pro persona* understanding of this principle in modern times.

¹⁰³ See *Sergej Zolotukhin*, cited above, §§ 97 and 121. This might be unintentional, but the fact is that in some other cases the Court does compare the “essential elements” of the alleged offences for the purposes of establishing *idem* (see, for some post-*Zolotukhin* examples, *Muslija*, cited above, § 34; *Asadbeyli and Others v. Azerbaijan*, nos. 3653/05, 14729/05, 20908/05, 26242/05, 36083/05 and 16519/06, § 157, 11 December 2012; and *Ruotsalainen v. Finland*, no 13079/03, § 56, 16 June 2009).

c. La decisione finale nei procedimenti amministrativi .

37. Lo scopo dell'articolo 4 protocollo 7 è quello di proibire la ripetizione di procedimenti che si sono conclusi con una decisione definitiva. Secondo il rapporto esplicativo sul Protocollo 7, che di per sé rinvia alla Convenzione Europea sulla validità internazionale dei giudizi penali, la decisione è definitiva “se in accordo con l'espressione tradizionale, ha acquistato la forza di *res judicata*. Questo accade quando non sono più disponibili ulteriori impugnazioni ordinarie o quando le parti hanno esaurito tali impugnazioni o hanno permesso che il termine spirasse senza avvalersi di esse”¹⁰⁴. In *Sergej Zolotukhin*, la Corte ha ribadito che le decisioni contro le quali è stato depositato un appello ordinario fossero escluse dall'ambito di applicazione delle garanzie previste nell'articolo 4 protocollo 7, a meno che il termine per proporre tale impugnazione non fosse scaduto. D'altro canto, i rimedi straordinari come una richiesta di riapertura del procedimento o un ricorso per la rimessione in termini per proporre appello non sono presi in considerazione al fine di determinare se i procedimenti sono pervenuti ad una decisione definitiva,

38. A differenza della maggioranza della Grande Camera, io non posso condividere la posizione della Corte Suprema e dei ricorrenti con riferimento all'argomentazione in forza della quale la decisione fiscale era diventata irrevocabile il 15 dicembre 2008 per il Signor A. e il 26 dicembre 2008 per il Signor B., ossia prima che fossero condannati per le stesse condotte dalla Corte Distrettuale, sebbene il termine di sei mesi per istruire un procedimento giudiziale ai sensi della sezione 11-1(4) del capitolo 11 della Legge sugli accertamenti fiscali non era ancora spirato. Dal momento che i ricorrenti avevano ancora il diritto di accedere ad una piena revisione giudiziale, non riesco a vedere come le decisioni amministrative sugli illeciti fiscali possano essere viste come “irrevocabili”¹⁰⁵. Questa conclusione è ancora più incisiva se si considera che, dal momento che gli organi amministrativi in questione non sono affatto né indipendenti né - del resto - tribunali, il diritto all'accesso a una procedura giudiziale è necessario per infliggere le sanzioni amministrative nel rispetto dell'articolo 6 paragrafo 1 della Convenzione¹⁰⁶.

38 La data esatta in cui le decisioni amministrative sono diventate irrevocabili evidentemente non è un fatto insignificante. Uno scenario giuridico in cui la decisione amministrativa impositiva delle

¹⁰⁴ *Sergej Zolotukhin*, cited above, §§ 107 and 108.

¹⁰⁵ This was also the point made by the Government (see paragraph 72 of the judgment).

¹⁰⁶ See *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic*, cited above, § 93.

sanzioni fiscali passa in giudicato per prima potrebbe essere diverso da quello in cui è la sentenza penale per la frode fiscale che diventa irrevocabile per prima. Sebbene la Corte ha statuito che “la questione se il principio del *ne bis in idem* sia stato violato o no concerne la relazione tra i due illeciti in questione e può quindi non dipendere dall'ordine in cui i rispettivi procedimenti sono trattati”¹⁰⁷, l'impatto giuridico di una condanna penale passata in giudicato sul procedimento amministrativo potrebbe essere molto differente dall'impatto giuridico sul procedimento penale di una decisione amministrativa irrevocabile. La maggioranza ha chiuso gli occhi su questo *distinguo*, senza valutare le differenze giuridiche nell'ordinamento norvegese di ognuno di questi diversi scenari. La maggioranza ha semplicemente postulato che i procedimenti amministrativi e penali avessero costituito parte di un “unica risposta integrata”¹⁰⁸, concludendo che non era necessario decidere la questione della finalità dei procedimenti amministrativi. Io dimostrerò qui di seguito gli effetti negativi di questa posizione.

B. Procedimenti amministrativi e criminali paralleli (bis)

a. La sufficiente connessione temporale

40. Per quanto la Corte non avesse trattato espressamente lo scenario dei procedimenti paralleli in *Sergej Zoloukhin*¹⁰⁹, aveva dato il benservito all'erronea, addizionale condizione che *Zigarella* aveva aggiunto al *bis*: in assenza di qualche danno dimostrato dal ricorrente, solo il nuovo procedimento portato alla conoscenza che l'imputato era già stato processato nel precedente provvedimento, avrebbe violato il *ne bis in idem*¹¹⁰.

¹⁰⁷ See *Franz Fischer*, cited above, § 29.

¹⁰⁸ See paragraph 141 of the judgment.

¹⁰⁹ *Sergej Zolotukhin* deals with two consecutive sets of proceedings: the administrative proceedings were terminated on 4 January 2002 and the criminal proceedings started on 23 January 2002 and were concluded on 15 April 2003.

¹¹⁰ See *Zigarella v. Italy* (dec.), no. 48154/99, ECHR 2002-IX (extracts), and *Falkner v. Austria* (dec.), no. 6072/02, 30 September 2004. In paragraph 36 of the *Sergej Zolotukhin* Chamber judgment the same position is taken, but paragraph 115 of the Grand Chamber judgment refrains from repeating the same sentence. The Grand Chamber only admits that it may regard the applicant as having lost his or her status of “victim” in cases where the domestic authorities institute two sets of proceedings but later acknowledge a violation of the *ne bis in idem* principle and offer appropriate redress by way, for instance, of terminating or annulling the second set of proceedings and erasing its effects. Hence, the Court does not refer to the voluntary opening of a second set of proceedings as a condition

41. Letteralmente, non c'è nulla nel testo dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 che possa suggerire che debba essere fatta una distinzione tra procedimenti paralleli e consecutivi, tra prosecuzione di un parallelo processo penale pendente e l'inizio di un nuovo processo penale. Per essere precisi, la previsione non impedisce che più procedimenti paralleli siano celebrati prima che sia pronunciata una decisione definitiva in uno di essi. In una situazione di questo tipo non si può dire che l'individuo è stato perseguito più volte “per un reato per il quale era già stato definitivamente assolto o condannato”¹¹¹. In un contesto che riguarda due procedimenti paralleli, la Convenzione richiede che il secondo si interrompa appena il primo è diventato definitivo¹¹². Quando questa interruzione non si verifica, la Corte riscontra una violazione¹¹³.

42. Comunque in qualche caso, la Corte ha predisposto un differente standard per taluni procedimenti paralleli amministrativi e penali. In *Nilsson*, la Corte ha statuito per la prima volta che “mentre le differenti sanzioni erano stata imposte da due differenti autorità in differenti procedimenti, non c'era comunque una sufficiente connessione né sostanziale né temporale, per ritenere la cancellazione come parte delle sanzioni previste dalla legge svedese per i reati di guida in stato di ebbrezza aggravata e guida illegale”¹¹⁴. Non è chiaro cosa la Corte intenda con il requisito “di sufficiente connessione temporale”, visto che non è esplicito se la Corte si riferisce al periodo di tempo tra la decisione che è diventata definitiva per prima (la condanna del ricorrente del 24 giugno 1999 comminatagli dalla Corte Distrettuale di Mora) e la decisione che è diventata definitiva per ultima (la pronuncia della Corte Suprema Amministrativa del 18 novembre 2000 che aveva rigettato l'appello del ricorrente) o tra la prima decisione amministrativa (la notificazione del 5 maggio 1999 ad opera della commissione amministrativa di contea) e la prima decisione di un Tribunale

for finding a violation of *ne bis in idem* and only requires that an explicit acknowledgment of the violation should occur at domestic level as a condition for the complaint's inadmissibility. Later on, the Court unfortunately returned to the *Zigarella* formulation in *Maresti* (cited above, § 66) and *Tomasović* (cited above, § 29), but see the important separate opinion of Judge Sicilianos in the latter case.

¹¹¹ See *Garaudy v. France* (dec.), no. 65831/01, ECHR 2003-IX (extracts).

¹¹² See *Zigarella*, cited above. There might be an issue with the Convention when two or more criminal proceedings run in parallel against the same defendant for the same facts, even before a final decision is delivered in one of them. The situation of *lis pendens*, forcing the defendant to present several defence strategies at the same time before different authorities, raises an issue of unfairness.

¹¹³ See *Tomasović*, cited above, §§ 30 and 32; *Muslija*, cited above, § 37; and *Milenković v. Serbia*, no. 50124/13, § 46, 1 March 2016.

¹¹⁴ See *Nilsson*, cited above.

penale (la condanna del 24 giugno 1999 della Corte Distrettuale di Mora) o ancora tra la prima condanna penale (la condanna del 24 giugno 1999 della Corte Distrettuale di Mora) e la prima decisione amministrativa di revoca della patente di guida (la decisione della Commissione Amministrativa di Contea del 5 agosto 1999. Infatti c'è una brevissima sovrapposizione tra il procedimento amministrativo, che iniziò il 5 maggio 1909 e finì il 18 dicembre 2000, ed il procedimento penale, che finì il 24 giugno del 1999.

Anche in *Boman*¹¹⁵ la Corte ha ritenuto che ci fosse questa connessione temporale, dal momento che la decisione della polizia del 28 maggio 2010 con cui era stata applicato il secondo divieto di circolazione era basata direttamente sulla condanna definitiva del ricorrente comminatagli dalla Corte Distrettuale per i reati stradali pronunciata il 22 aprile 2010, e conseguentemente non conteneva un esame separato dell'illecito o della condotta in questione da parte della polizia. La sufficiente connessione temporale era collegata alla mancanza di un'autonoma valutazione della prova, come se i due fossero andati mano nella mano.

43 Al contrario in *Glantz*¹¹⁶, *Nykanem*¹¹⁷, *Lucky Dev*¹¹⁸, *Rinas*¹¹⁹ e *Osterlund*¹²⁰, la Corte ha preso in considerazione le date in cui le decisioni amministrative e penali erano divenute definitive. In tutti questi casi la Corte accertò la violazione. In *Glantz*¹²¹, il procedimento amministrativo era iniziato il 18 dicembre 2006 e divenuto definitivo l'11 gennaio 2010 mentre il procedimento penale era iniziato il 15 dicembre 2008. I due procedimenti erano quindi pendenti insieme fino all'11 gennaio 2010, quando la prima decisione era divenuta definitiva. E siccome il procedimento penale non era stato interrotto dopo che il primo procedimento era divenuto definitivo, ma era continuato fino alla decisione finale del 18 maggio 2011, la Corte ritenne che il ricorrente era stato condannato due volte per la stessa questione in due procedimenti che erano divenuti definitivi rispettivamente 11 gennaio 2010 e 18 maggio 2011¹²².

¹¹⁵ *Boman v. Finland*, no. 41604/11, 17 February 2015.

¹¹⁶ *Glantz v. Finland*, no. 37394/11, 20 May 2014.

¹¹⁷ *Nykanen*, cited above.

¹¹⁸ *Lucky Dev*, cited above.

¹¹⁹ *Rinas v. Finland*, no. 17039/13, 27 January 2015.

¹²⁰ *Österlund v. Finland*, no. 53197/13, 10 February 2015.

¹²¹ See *Glantz*, cited above, § 62.

¹²² The same reasoning was applied in *Nykanen* (cited above, § 52 – the tax proceedings commenced on 28 November 2005 and were finalised on 1 April 2009, whereas the criminal proceedings were initiated on 19 August 2008 and became final on 1 September 2010), and *Lucky Dev* (cited above, § 63 – the tax proceedings commenced on 1 June 2004 and were finalised on 20 October 2009 and the criminal proceedings were initiated on 5 August 2005 and became final on 8 January 2009).

In *Rinas*¹²³ la Corte aveva sottolineato che quando il procedimento penale era divenuto definitivo il 31 maggio 2012, l'appello del ricorrente contro la condanna fiscale al pagamento della sovrattassa era ancora pendente davanti alla Corte Suprema Amministrativa. Siccome il procedimento amministrativo davanti alla Corte Suprema Amministrativa non era stato interrotto dopo che il procedimento penale era divenuto definitivo, ma era continuato fino alla decisione definitiva del 13 settembre 2012, il ricorrente era stato condannato due volte per la stessa questione concernente gli anni d'imposta 2002- 2004 in due diversi procedimenti che divennero definitivi rispettivamente il 31 maggio 2012 e il 13 settembre 2012¹²⁴.

44. La Corte pervenne a una differente soluzione in *Hakka*¹²⁵. I procedimenti amministrativi erano iniziati nel 2007 quando la sovrattassa erano state imposte al ricorrente. Non risultava che lui avesse mai richiesto la correzione o appellato la decisione. Quindi questi procedimenti erano diventati definitivi rispettivamente il 31 dicembre 2010 e il 31 dicembre 2011, quando il termine per la rettifica e l'appello erano scaduti. Il procedimento penale era iniziato il 3 aprile 2008 e si era concluso il 29 giugno 2010, quando la Suprema Corte aveva pronunciato la sua decisione definitiva. I due procedimenti erano quindi stati pendenti contestualmente fino al 29 giugno 2010 quando il secondo era diventato definitivo. La Corte non aveva ravvisato una violazione perché “il ricorrente aveva una reale possibilità di prevenire la doppia incriminazione prima con una richiesta di correzione e poi con l'appello entro il termine che, per lui, era ancora per lui pendente.”¹²⁶ Di conseguenza, stando a quanto ha statuito la Corte in *Hakka*, se il l'imputato non fa uso degli appelli amministrativi il *ne bis in idem* non opera anche se è già stato condannato con effetti definitivi nel procedimento penale.

45. Da ultimo in *Kiiveri*¹²⁷ la Corte ha ritenuto che il ricorrente non potesse più continuare a lamentarsi di essere vittima di una doppia incriminazione in relazione all'anno d'imposta 2002, precisamente perché la Corte Suprema aveva ritenuto che questa questione fosse già stata decisa in via definitiva nel procedimento amministrativo fiscale e aveva archiviato l'accusa penale di frode fiscale aggravata “senza un esame nel merito”¹²⁸ dal momento che l'accusa concerneva l'anno d'imposta 2002 sulla base del principio del *ne bis in idem*.

¹²³ *Rinas*, cited above, § 56.

¹²⁴ A similar situation happened in *Österlund* (cited above, § 51).

¹²⁵ *Häkka v. Finland*, no. 758/11, §§ 50-52, 20 May 2014.

¹²⁶ *Ibid.*, § 52.

¹²⁷ *Kiiveri v. Finland*, no. 53753/12, 10 February 2015.

¹²⁸ *Ibid.*, § 36.

46 Quanto sopra è sufficiente per dimostrare che il criterio della “sufficiente connessione temporale” è arbitrario. Questo è esattamente il motivo per cui la Corte non l'ha preso in considerazione nelle caso italiano e nel caso greco¹²⁹.

Contrariamente alla posizione del Governo francese, che ha individuato le verifiche da parte dell'autorità fiscale e le investigazioni giudiziarie come due fasi che avrebbero dovuto procedere simultaneamente o essere separate solo da un breve intervallo di tempo¹³⁰, la maggioranza nel presente caso ha scelto di attribuire rilevanza a un periodo di 9 mesi, da quando la decisione delle autorità fiscali del 5 dicembre 2008 era diventata definitiva fino alla seconda condanna del ricorrente del 30 settembre 2009. Sebbene questo periodo fosse “decisamente più lungo”¹³¹ dei due mesi e mezzo del caso del primo ricorrente, quel ritardo aggiuntivo è stato attribuito dalla maggioranza alla ritrattazione della confessione del secondo ricorrente. In base a questo ragionamento, la garanzia del *ne bis in idem* diventa flessibile, visto che ha un ambito di applicazione più ristretto quando l'imputato esercita i suoi propri diritti procedurali ed un ambito di applicazione più ampio quando non lo fa. La mentalità punitiva della maggioranza non poteva essere dimostrata in modo più eloquente.

d. La sufficiente connessione sostanziale

47. La maggioranza segue esplicitamente la linea di ragionamento tracciata in *R.T. contro Svizzera*¹³² e in *Nilsson contro Svezia*¹³³ riguardo alla duplicità di procedimenti amministrativi e penali, dove la decisione sulla revoca della patente era direttamente basata su una condanna aspettata o definitiva per reati stradali e pertanto non conteneva un esame separato del reato o della condotta in questione¹³⁴. Questa giurisprudenza è stata ulteriormente sviluppata

¹²⁹ Mi sto riferendo a Grande Steven e Altri (citata prima) e a Kapetanios e Altri (citata prima) e Sismanidis e Sitaridis (citata prima), in tutti questi casi la Corte ha deciso all'unanimità)

¹³⁰ See paragraph 96 of the judgment.

¹³¹ See paragraph 150 of the judgment.

¹³² *R.T. v. Switzerland* (dec.), no. 31982/96, 30 May 2000.

¹³³ *Nilsson*, cited above.

¹³⁴ In *R.T. v. Switzerland* the administrative proceedings started on 11 May 1993 and were concluded with the Federal Court's decision on 5 December 1995, whereas the criminal proceedings were concluded with the imposition of the penal order on 9 June 1993, which was not appealed against. In *Nilsson*, the criminal proceedings were concluded on 24 June 1999, because the Mora District Court judgment was not appealed against, whereas the administrative proceedings started on 5 May 1999 and ended on 11 November 1999. In the

in *Lucky Dev*, *Nykanem* e *Hakka*¹³⁵, dove la Corte ritenne che ci fosse una stretta connessione sostanziale e temporale tra i procedimenti penali e fiscali. In queste tre cause appena citate, i procedimenti fiscali e i procedimenti penali erano stati paralleli e concernevano lo stesso periodo di tempo ed essenzialmente lo stesso ammontare di imposta evasa. In tutti questi casi la Corte ha constatato che gli illeciti erano stati esaminati da differenti autorità e tribunali senza che i procedimenti fossero connessi, che entrambi i procedimenti avevano seguito il loro proprio corso separato e erano diventati definitivi in momenti diversi. Per concludere, in tutti, la responsabilità penale dei ricorrenti e la loro responsabilità di pagare le sanzioni fiscali secondo la pertinente legislazione fiscale, erano stati statuiti in procedimenti che erano interamente indipendenti l'uno dall'altro. In *Lucky Dev*, la Corte Suprema Amministrativa non aveva preso in considerazione il fatto che il ricorrente era stato assolto dal reato fiscale quando dichiarò irricevibile il suo ricorso e quindi fece diventare definitiva la condanna alla sovrattassa¹³⁶. In *Nykanem* e *Hakka*, né le sanzioni amministrative e quelle penali erano state prese in considerazione dall'altro tribunale o Autorità nella determinazione della severità della sanzione, né ci fu altro tipo di interazione tra le autorità competenti¹³⁷.

48. Prima di discutere nel dettaglio questa linea di ragionamento, due argomenti fallaci devono essere scartati fin da subito. Il primo ritiene che se l'articolo 4 del Protocollo n. 7 fosse interpretato come norma che vieta la conclusione di procedimenti paralleli pendenti dal momento in cui o il procedimento amministrativo o il procedimento penale arrivasse a una decisione definitiva, ciò implicherebbe effetti negativi ed imprevedibili di vasta portata in varie aree della legge amministrativa¹³⁸. Tale argomento *ad terrorem*, che gioca la carta dell'appello alla paura, non è un argomento giuridico e non gli si dovrebbe dare il benché minimo credito in una corte di giustizia. L'altro esempio di inammissibile fallacia è l'argomentazione in forza della quale parecchi Stati europei, che hanno un sistema binario di sanzioni, hanno chiesto alla Corte di mantenerlo esprimendo visioni

latter case, the administrative penalty was imposed after the criminal penalty became final. In the former case, the administrative penalty was imposed before the imposition of the criminal penalty. The cases are not similar. Yet the majority treat them as if they were.

¹³⁵ *Lucky Dev*, cited above, § 54; *Nykänen*, cited above, § 43; and *Häkka*, cited above, §§ 50-52.

¹³⁶ See *Lucky Dev*, cited above, § 62; *Österlund*, cited above, § 50 and 51; and *Rinas*, cited above, §§ 55 and 56.

¹³⁷ See *Nykänen*, cited above, §§ 51 and 52, and *Häkka*, cited above, §§ 50 and 52.

¹³⁸ See the Government's argument in paragraph 84 of the judgment.

e concetti simili a quelli del Governo convenuto¹³⁹. Questo è chiamato un *argumentum ad nauseam*, che gioca sulla ripetizione delle motivazioni da parte dei numerosi interessati, e non sui suoi meriti. Non dovrebbe *qua tale* trovare posto in una decisione giudiziaria.

49. Devono essere denunciate altre due generali assunzioni errate. E' erroneo argomentare nel contesto della articolo 4 protocollo 7 che gli Stati dovrebbero godere di un ampio margine di apprezzamento in questa materia, fintanto che lo schema a doppia sanzione appare perseguire uno scopo legittimo e non comporta un eccessivo e sproporzionato onere per l'accusato. Il *ne bis in idem* è un diritto non derogabile e quindi gli Stati non possono avere alcun margine di apprezzamento¹⁴⁰.

Non è neppure è ammissibile argomentare che potrebbe dipendere da una casualità quale dei procedimenti paralleli diventi definitivo per primo e che, se le autorità fossero obbligate ad interrompere un procedimento una volta che l'altro diventa definitivo, ciò comporterebbe un esito arbitrario dei procedimenti paralleli. Questa linea di argomentazione semplicemente veicola la domanda, del perché presuppone che ci debbano essere più procedimenti per gli stessi fatti. Oltretutto, sottintende che l'imputato possa usare il principio del *ne bis in idem* come uno strumento per "la strumentalizzazione e l'impunità"¹⁴¹, come se l'imputato fosse sempre in una posizione di controllare la durata dei procedimenti. Questa visione dei rapporti di forza nei procedimenti amministrativi è scollegata dalla realtà¹⁴². Da ultimo, l'assunzione sottostante il ragionamento della maggioranza è che il *ne bis in idem* non è espressione di un diritto soggettivo dell'imputato ma una semplice regola per garantire l'autorità di *chose jugée*, con il solo scopo di proteggere gli interessi punitivi dello Stato e(d evitare) l'impugnabilità delle decisioni giudiziarie statali.

Le riflessioni che seguono proveranno in modo più dettagliato tale atteggiamento *pro autoritate* della maggioranza

¹³⁹ See this argument in paragraph 119 of the judgment.

¹⁴⁰ See, in a similar vein, the Explanatory Memorandum on the Parliamentary Assembly of the Council of Europe Opinion on Draft Protocol No. 15 amending the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, Doc. 13154, 28 March 2013, § 8.

¹⁴¹ See paragraph 127 of the judgment.

¹⁴² For a good example of the imbalance of power between the administrative authorities and the defendant in administrative proceedings, see my opinion appended to *Grande Stevens and Others*, cited above.

V - La revisione della *Sergej Zolotukhin***B. Restrizione dell' *idem factum* ad opera del criterio del *bis*****a. Perseguimento di differenti scopi riguardanti diversi aspetti della condotta antisociale**

50. Stando alla maggioranza, quattro condizioni effettive devono coesistere perché la cumulativa pendenza di procedimenti amministrativi e criminali sia accettabile: i procedimenti devono perseguire scopi complementari e riguardare diversi aspetti della condotta antisociale in questione; la prevedibilità del cumulo di sanzioni; nessuna duplicazione della raccolta e della valutazione della prova; ed un meccanismo di compensazione tra le sanzioni amministrative e penali.

51. La prima condizione (individuata dalla) della maggioranza si riferisce a differenti procedimenti che perseguono scopi complementari e riguardano differenti aspetti della condotta antisociale in questione. La maggioranza identifica al paragrafo 144 i differenti scopi perseguiti, per le sanzioni fiscali secondo la sezione 10 del capitolo 10 (generale deterrenza e compensazione per il lavoro e per i costi sostenuti dalle autorità statali per identificare le dichiaratorie le dichiarazioni infedeli) e dalla condanna penale secondo la sezione 12 del capitolo 12 della legge sugli accertamenti fiscali del 1980 (scopo punitivo). La maggioranza sottolinea anche al paragrafo 123, l'“elemento aggiuntivo” dell'illecito penale (condotta fraudolenta) che secondo i giudici non riguarda l'illecito amministrativo fiscale. In altre parole la maggioranza si schiera con il Governo che affermava che le sovrattasse ordinarie sono imposte oggettivamente senza aver riguardo alla colpevolezza, con un scopo ristorativo per compensare lo Stato per i costi sostenuti nel processo di verifica¹⁴³.

52. Questa affermazione non regge per ineccepibili ragioni giuridiche. Non c'è alcuna previsione o altro strumento vincolante nella legge nazionale che richieda proporzionalità tra la sanzione fiscale e i costi sopportati dall'amministrazione fiscale per scoprire, investigare, perseguire, e compensare lo specifico illecito fiscale

¹⁴³ See the Government's observations of 11 November 2015, page 29.

imputato al contravventore. Questo requisito sarebbe in ogni caso semplicemente improponibile visto che si potrebbe soltanto basare su una virtuale approssimativa stima dei costi sopportati *per capita* dall'autorità tributarie con l'intero apparato di controlli e verifiche sostenuti per rinvenire le dichiarazioni infedeli. Ne consegue che se le sanzioni fiscali mirassero a uno scopo compensatorio, questo implicherebbe un intollerabile elemento di responsabilità collettiva, con l'imposizione solo su alcuni contribuenti i costi dell'intero sistema per controllare le dichiarazioni fiscali.

53. Secondo, la posizione della maggioranza trascura il fatto che la sanzione fiscale in argomento non può in alcun modo essere considerata veramente compensatoria. Le sanzioni fiscali che superano il 30%, o anche il 60%, sono così severe che indubitabilmente includono un elemento di punizione. In *Janosevic*, le sovrattasse normalmente fissate nel 20% o nel 40% dell'ammontare di tassa evasa senza un limite massimo e non convertibile in una pena detentiva nel caso di mancato pagamento, erano state ritenute cadere nell'ambito penale di cui all'articolo 6¹⁴⁴. Da ultimo, la maggioranza è inconsapevole dell'intrinseco scopo punitivo di ogni sanzione fiscale, a prescindere dal suo ammontare, come tempo fa era stato stabilito nel precedente *Jussila* in un'ipotesi di una sovrattassa comminata del 10%, con un incremento massimo possibile del 20%¹⁴⁵. E' difficile da capire perché la Corte in questo caso senza nessuna spiegazione si debba improvvisamente discostare dai suoi ben consolidati standard.

In sintesi, nel sistema legale norvegese, i procedimenti amministrativi fiscali sono funzionali a dissuadere potenziali evasori ed evitare la recidiva. La prevenzione generale è lo scopo dichiarato delle sanzioni fiscali in questione¹⁴⁶. Perseguire la prevenzione generale "necessariamente" ha come effetti collaterali la punizione e la prevenzione speciale con riguardo ai trasgressori condannati e questi effetti collaterali sono ovviamente presi di mira dalla politica dello Stato¹⁴⁷. La Corte Suprema ha fatto uno sforzo lodevole per limitare questi effetti punitivi esemplari con il principio di proporzionalità¹⁴⁸. Ma la Corte non dovrebbe impegnarsi a giocare con le parole. Invece dovrebbe accertare, tenendo i piedi per terra, le realistiche caratteristiche delle sanzioni fiscali e il loro impatto sulle vite dei contribuenti. In questo modo la prevenzione generale

¹⁴⁴ See *Janosevic*, cited above, § 69.

¹⁴⁵ See *Jussila*, cited above, § 38.

¹⁴⁶ See paragraph 47 of the judgment.

¹⁴⁷ As the Court itself clearly acknowledged in *Kurdov and Ivanov* (cited above, § 40), referring to the necessarily punitive aim of administrative penalties of a pecuniary nature.

¹⁴⁸ See paragraph 50 of the judgment.

attraverso una punizione proporzionata è nient'altro che una “occulta teoria retributiva” (*Verkappte Vergeltungstheorie*)¹⁴⁹.

54. Non può neppure essere accettata la linea argomentativa del Governo con riguardo all'elemento addizionale dell’“illecito penale”, l’asserito elemento di intento fraudolento. L'accettazione di questo argomentazione del Governo si porrebbe in contraddizione con *Ruotsalainen*¹⁵⁰. In quel caso il Governo convenuto aveva sostenuto che la frode fiscale includesse l'elemento di “intenzionalità” mentre l'illecito amministrativo era configurabile anche su base solamente oggettive. La risposta della Corte fu eloquente: i fatti nei due procedimenti si differenziavano molto, sebbene nel procedimento penale fosse richiesto il requisito del dolo. Ma questo non era rilevante per gli scopi dell’articolo 4 protocollo 7. Gli elementi dei due illeciti quindi dovevano essere visti come sostanzialmente gli stessi a quei fini. Lo stesso dovrebbe applicarsi nel presente caso.

55. Inoltre la maggioranza non compara gli elementi soggettivi degli illeciti amministrativi che sono punibili con sanzioni tributarie e quelli dei reati tributari che sono punibili con il carcere o con una multa. E conseguentemente omette di tenere in considerazione il biasimo etico inerente alla lettera e allo spirito della previsione applicabile contenuta nella Legge sugli Accertamenti fiscali del 1980 (sezione 10 da 2 a 4 del capitolo 10). La sezione 10-3 si riferisce alla “scusabilità” e alla “causa per la quale non si può essere incolpati” come cause per lo sgravio. Inescusabilità e riprovevolezza sono concetti intrinsecamente etici degli illeciti amministrativi che caratterizzano la *mens rea* dell'autore. Essi devono essere ritrovati anche negli illeciti penali. Nel 2010 un emendamento a questa previsione ha cancellato il riferimento ad entrambi i concetti di inescusabilità e riprovevolezza, ma ha aggiunto la nozione di “errore sicuramente inconsapevole” che

¹⁴⁹ It is impossible within the limits of this opinion to enter into the immense scholarly discussion on the purposes of administrative offences, and particularly their “disguised” purposes. As an introduction to this discussion, see James Goldschmidt, *Das Verwaltungsstrafrecht. Eine Untersuchung der Grenzgebiete zwischen Strafrecht und Verwaltungsrecht auf rechtsgeschichtlicher und rechtsvergleichender Grundlage*, Berlin, 1902; Erik Wolf, “Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem”, in *Beiträge zur Strafrechtswissenschaft. Festgabe für Reinhard von Frank*, II, Tübingen, 1930; Schmidt, “Straftaten und Ordnungswidrigkeiten”, in *Juristen Zeitung*, 1951; Mattes, *Untersuchungen zur Lehre von der Ordnungswidrigkeiten*, Berlin, 1972; Paliero, *Minima non curat praetor, Ipertrafia del diritto penale e decriminalizzazione dei reatti bagatellari*, Padua, 1985; and Delmas-Marty et al., *Punir sans juger? De la répression administrative au droit administratif pénal*, Paris, 1992.

¹⁵⁰ See *Ruotsalainen*, cited above, § 56.

ovviamente include un elemento di biasimo etico per gli errori “non inconsapevoli” o intenzionali.

In più, sanzioni fiscali fino a un massimo del 60% possono essere comminate quando gli atti sono stati commessi volontariamente o con grave negligenza. Comunque richiedono la valutazione della *mens rea* e della colpevolezza come nei casi penali. L'elemento soggettivo della frode nella previsione penale della sezione 12-1 del capitolo 12 – “quando lui o lei è consapevole o avrebbe dovuto essere consapevole che questo avrebbe comportato vantaggi relativi alle tasse o alle imposte” - si sovrappone all'elemento soggettivo della sanzione tributaria aggravata del 60% (intenzionalità o grave negligenza - sezione 10-4 del capitolo 10). Per metterla in maniera differente, gli elementi soggettivi degli illeciti amministrativi e penali coincidono. Non ci sono aspetti differenti della condotta antisociale perseguita nei procedimenti amministrativi e penali in esame.

56. Una nota finale: la prima condizione della maggioranza ha a che fare in definitiva con la determinazione dell'*idem*. L'elaborazione di differenti scopi perseguiti dalle illeciti amministrativi e penali e di differenti aspetti della condotta antisociale perseguiti da ognuno di questi illeciti è intrinsecamente una questione sostanziale che ha a che fare con la definizione di *idem*. Queste questioni devono essere considerate avere a che fare più col concetto di *idem* che con quello di *bis* contrariamente all'approccio concettuale della maggioranza. Nonostante la sua confusione concettuale, lo scopo della maggioranza è molto chiaro: limitare l'ambito di applicazione dell'*idem factum*. Così facendo la maggioranza infligge un durissimo colpo alla *Sergej Zolotukhin*.

b. Prevedibilità del cumulo di sanzioni

57. La seconda condizione della maggioranza affronta la prevedibilità della dualità dei procedimenti amministrativi e penali come conseguenza sia in diritto che in fatto della stessa condotta antisociale. Tale prevedibilità è affermata all'inizio del paragrafo 156 e 152 del giudizio, senza il minimo sforzo di approfondire la delicatissima questione del grado di conoscenza richiesto per la responsabilità amministrativa. Una questione giuridica che ha assorbito l'attenzione della comunità accademica per decenni è stata semplicemente ignorata¹⁵¹. La maggioranza ritiene semplicemente

¹⁵¹ See, as an introduction to this legal issue, the annotations to paragraphs 10 and 11 in Rebman et al., *Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, Kommentar*, third edition, Stuttgart,

che i cittadini in generale, e i contribuenti in particolare, conoscono o dovrebbero conoscere l'intera cornice legale amministrativa, incluse le sanzioni, e quindi possono essere considerati responsabili per ogni colpa o condotta fraudolenta alla luce di questa cornice legale. La maggioranza non spende una singola parola del suo ragionamento per rispondere all'argomento del ricorrente secondo cui le sanzioni imposte loro erano discriminatorie, discrezionali e quindi non prevedibili a causa del fatto che agli altri quattro imputati (GA, TF, KB e GN) coinvolti nella stessa serie di eventi, non erano state comminate sanzioni tributarie, mentre i ricorrenti avevano erano stati imprigionati e anche sanzionati fiscalmente¹⁵². Questo argomento va al dritto al cuore della seconda condizione della maggioranza.

I fatti di questo procedimento dimostrano che il 3 aprile del 2009 le linee guida del Direttore della Pubblica Accusa non erano state applicate ai ricorrenti, né ad A. la cui condanna nel procedimento penale decorre dal 2 marzo 2009, né a B la cui condanna risale al 30 novembre 2009. La Corte Suprema aveva analizzato questo fatto ma l'aveva liquidato con la giustificazione che “l'ufficio del pubblico ministero si era riservato il diritto di iniziare i procedimenti nei casi penali basati su accertamenti individuali, se i paralleli procedimenti erano in corso non vi era nessuna violazione dell'articolo [4 protocollo 7]. E' stato affermato che il caso di [A] era continuato perché era auspicabile una opportuna sanzione in relazione agli altri casi facenti parte della stessa serie dei casi connessi....Da qui, la base per la decisione era stata che il principio di eguale trattamento in casi connessi. I ricorrenti aveva contrastato questo argomento, evidenziando sulla base delle linee guida del 2009, che le sanzioni fiscali non erano state comminate agli altri quattro imputati coinvolti nella stessa serie di eventi. Il Governo non ha confutato specificamente questa obiezione. La maggioranza non ha avuto niente da dire su questo importante argomento sottopostole dai ricorrenti.

59. In ogni caso, la discrezionalità permessa dalle linee guida non è permessa alla luce della *Camilleri*¹⁵³. Questa discrezionalità comporta una questione di incertezza giuridica. Le linee guida hanno creato un'aspettativa a che lo Stato non avrebbe più considerato legittimo o in accordo con la convenzione il sistema norvegese del doppio binario per la punizione delle frodi fiscali, e la pubblica accusa aveva un obbligo legale di appellare le condanne e, prima

2016, and *Karlsruher Kommentar zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten*, fourth edition, Munich, 2014.

¹⁵² See paragraph 64 of the judgment.

¹⁵³ *Camilleri v. Malta*, no. 42931/10, 22 January 2013.

della loro pronuncia, di lasciar cadere le accuse¹⁵⁴. La decisione della pubblica accusa di procedere in modo differente nei casi dei ricorrenti non era prevedibile. Il trattamento preferenziale riservato agli altri quattro imputati coinvolti nella stessa serie di casi e che erano stati esentati da ogni sanzione tributaria (G.A., T.F., K.B. e G.N.) fornisce solo la prova della discrezionalità e quindi della scelta imprevedibile delle autorità nazionali.

C. Il concetto *pro auctoritate* del *ne bis in idem* della maggioranza.

a. Nessuna duplicazione di raccolta e valutazione della prova

60. La terza condizione della maggioranza consiste in un blando divieto (“per quanto possibile”) di duplicazione della raccolta e della valutazione delle prove, con il beneficio di un esempio (“in particolare”): l’interazione tra differenti autorità amministrativa e giudiziaria per evitare che la valutazione dei fatti in un procedimento sia usata anche nell’altro¹⁵⁵. Per me questa condizione è veramente problematica.

61. Come questione di principio le condizioni che riguardano la protezione di un diritto individuale inderogabile come il *ne bis in idem* non devono essere lasciate alla discrezionalità dello Stato. Dal momento che la terza condizione della maggioranza è una raccomandazione *de iure condendo*, non è un obbligo convenzionale. Ha lo stesso effetto dell’affermazione, ugualmente *de iure condendo* secondo cui la “il modo più sicuro di garantire il rispetto dell’articolo 4 protocollo 7 è la previsione, ad una fase opportuna, di un’unica procedura”¹⁵⁶. Sono entrambi *dicta* non vincolanti che non aggiungono niente alla la giurisprudenza vincolante della Corte.

62. In più, questa raccomandazione non fa altro che scalfire la superficie di un problema molto serio. L’esistenza di differenti pronunce rese dalle autorità amministrative e giudiziarie sugli stessi fatti basate su una differente valutazione della stessa prova, mette in discussione l’autorità dello Stato. Peggio ancora, una differente valutazione della prova nei procedimenti amministrativi e penali permette l’insidiosa

¹⁵⁴ The position of the Norwegian Director of Public Prosecutions after *Sergey Zolotukhin* could not be clearer: “Following the change in the European Court’s case-law, it is necessary to apply a ‘one-track’ system also as regards ordinary tax penalties.” See paragraphs 48 and 64 of the judgment.

¹⁵⁵ See paragraph 132 of the judgment. The majority do not say a word about the solution, existing in some countries, of cooperation between the administrative and prosecuting authorities in order to determine the appropriate avenue.

¹⁵⁶ See paragraph 130 of the judgment.

strumentalizzazione del procedimento amministrativo per gli scopi del procedimento penale. Questa strumentalizzazione è ancora più preoccupante del pericolo per l'autorità dello Stato, perché mette l'imputato in una posizione indifendibile. In altre parole, la condanna penale diventa una conclusione quasi inevitabile quando l'illecito amministrativo del contribuente è già stato accertato sulla base di un più basso onere della prova. Il dovere del contribuente di cooperare con le autorità fiscali nei procedimenti amministrativi aggrava ancora di più questa conclusione.

63. La maggioranza non confronta le regole probatorie della procedura amministrativa e penale in Norvegia per accertare se vi sia un pericolo di duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova nei due procedimenti. La maggioranza non analizza la cornice legale che regola l'interazione tra le diverse autorità amministrative e giudiziarie per controllare se la valutazione dei fatti nei procedimenti amministrativi impatta su procedimenti penali o viceversa. Al paragrafo 145 e 150 del giudizio la maggioranza fa semplicemente riferimento ad alcune richieste di scambio di informazioni tra le autorità amministrative e giudiziale e niente di più.

64. Le Parti hanno già discusso la questione approfonditamente. Il Governo ha riconosciuto che lo standard dell'onere della prova era differente nei procedimenti fiscali ai quali era applicato lo standard “della causa probabile qualificata” rispetto ai procedimenti penali per i quali vige il “più rigido standard di prova”. Infatti questo è uno dei maggiori vantaggi che, nell'opinione del Governo, offrono i procedimenti amministrativi¹⁵⁷. Se questo è vero, allora la terza condizione della maggioranza non è rispettata nella legge norvegese per la semplice ragione che, dal momento che vigono differenti standard probatori, la prova deve essere raggiunta in modo diverso nei procedimenti amministrativi e penali, con l'ovvio rischio di pronunce differenti sullo stesso fatto. Tra Cariddi e Scilla, tra il rischio di decisioni contraddittorie nel procedimento amministrativo e penale dovute a diversi standard probatori (*deux poids, deux mesures*), e il rischio di una strumentalizzazione della prova amministrativa per scopi penali, l'imputato è in ogni caso posto in una posizione iniqua nel sistema a doppio binario norvegese.

b. Il meccanismo di compensazione tra sanzioni amministrative e penali.

¹⁵⁷ See the Government's observations of 11 November 2015, page 8. The Government also argue that administrative proceedings have the advantage of a faster investigation and adjudication procedure.

65. La quarta condizione della maggioranza è l'esistenza di un meccanismo di compensazione strutturato per assicurare che l'ammontare di pena comminato sia proporzionato¹⁵⁸. Senza alcuna previa spiegazione del perché questa opzione è stata scelta, la maggioranza non considera altre ben conosciute soluzioni procedurali, come la sospensione di uno dei procedimenti mentre l'altro concorrente è pendente¹⁵⁹, o altre soluzioni sostanziali, come il principio di specialità o la fissazione di limiti per la punizione di una combinazione di illeciti penali e amministrativi, come l'obbligo che il complessivo ammontare delle sanzioni imposte non debba superare il massimo di quello che potrebbe derivare dall'imposizione di ciascun tipo di sanzione, o che la determinazione nel massimo della sanzione fiscale debba comportare la minima sanzione per l'illecito penale. L'ambito di applicazione e le caratteristiche del proposto meccanismo di compensazione sono, per usare un eufemismo, veramente problematici.

66. La linea di ragionamento della maggioranza si pone in palese contrasto con la recente posizione assunta dalla Corte in *Grande Stevens e Altri* che riguarda procedimenti paralleli amministrativi e penali. Il Governo italiano, in quel caso, aveva argomentato senza successo che, per assicurare la proporzionalità della sanzione alle accuse, i tribunali penali italiani avevano il potere di tenere in considerazione l'avvenuta imposizione di una sanzione amministrativa e di ridurre la sanzione penale. In particolare, l'ammontare della multa amministrativa era dedotta dalla pena pecuniaria (art. 187 *terdecies* del Decreto Legislativo n. 58 del 1998) e i beni già sequestrati nel contesto del procedimenti amministrativi non potevano essere confiscati¹⁶⁰. Quell'argomento a cui non è stato dato alcun credito dalla Corte in *Grande Stevens e Altri*, è ora posto al centro del contesto norvegese senza nessuna giustificazione da parte della maggioranza per il suo repentino ripensamento. La maggioranza sembra aver dimenticato che in *Grande Stevens* la Corte decise che lo Stato convenuto doveva assicurare che il nuovo procedimento penale iniziati contro il ricorrente in violazione del *ne bis in idem* sarebbe stati chiusi il più rapidamente possibile senza nessuna negativa conseguenza per i ricorrenti¹⁶¹.

67. Il Governo italiano aveva anche argomentato che il sistema a doppio binario era richiesto dalla direttiva 2003/6/EC del 28 gennaio 2003 sull'abuso di informazioni privilegiate e manipolazione del mercato, per combattere le manipolazioni del mercato e gli abusi più efficacemente,

¹⁵⁸ See paragraph 132 of the judgment.

¹⁵⁹ This was a proposal made in *Kapetanios and Others* (cited above, § 72) and *Sismanidis and Sitaridis* (cited above, § 72).

¹⁶⁰ See *Grande Stevens and Others*, cited above, § 218.

¹⁶¹ 161. *Ibid.*, § 237. It is useful to bear in mind the IAPL 2004 conclusions, cited above: "The 'bis', in terms of double jeopardy to be prevented, shall not refer to only a new sanction; it should already bar a new prosecution".

invocando l'opinione dell'Avvocato Generale nella causa *Hans Akerberg Fransson*¹⁶². La Corte aveva agevolmente rigettato quell'argomento come invalido¹⁶³. In questo contesto è davvero sconcertante che la Corte ora richiami l'opinione dell'Avvocato Generale in *Fransson* per supportare il suo punto di vista¹⁶⁴. A dispetto del fatto che la Corte di Lussemburgo non aveva condiviso la prospettiva dell'Avvocato Generale e aveva raggiunto una decisione in linea con la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, e nonostante il fatto che in *Grande Stevens* la Corte aveva rigettato la stessa prospettiva dell'Avvocato Generale, la maggioranza in questo caso supporta la sua posizione. La Corte di Strasburgo prende volontariamente le distanze dalla Corte di Lussemburgo che aveva fatto uno sforzo per allineare le posizioni delle due corti in *Fransson*. I giudici della Corte preferiscono stare dalla parte della sola voce dell'Avvocato Generale, che era stato veementemente criticato dalla giurisprudenza della Corte per essersi posto in contrasto rispetto alla tradizione costituzionale europea. L'inspiegabile cambio di opinione di Strasburgo rappresenta un serio passo indietro per le relazioni tra le due corti Europee.

68. Inoltre il meccanismo di compensazione previsto dalla maggioranza si applica soltanto alle detrazioni di pena imposte nei procedimenti che diventano definitivi per primi. Non si applica nel caso di una diversa conclusione dei procedimenti che diventano prima definitivi, cioè nel caso in cui la Corte assolve o decide di archiviare il caso. La ragione è ovvia. In questi casi non c'è letteralmente niente da compensare – ovvero da compensare con o da dedurre da - nel seguente o parallelo procedimento amministrativo.

69. Questa questione è ovviamente cruciale alla luce dei recenti casi greci, dove le corti amministrative che imponevano le multe amministrative non avevano tenuto in debito conto l'assoluzione del ricorrente nel procedimento penale parallelo (ricorsi nn. 3453/12 e 42941/12) e successivo (ricorso n. 9828/13) relativi alla stessa condotta¹⁶⁵. Seguendo le

¹⁶² See *Grande Stevens and Others*, cited above, § 216.

¹⁶³ *Ibid.*, § 229.

¹⁶⁴ See paragraph 118 of the present judgment. The European Parliament and Council Directive 2014/57/EU of 16 April 2014 on criminal sanctions for market abuse, which accepts the dual system (recital 23), has to be read in conjunction with the European Parliament and Council Regulation (EU) 596/2014 of 16 April 2014 on market abuse (recital 72). The European legislation did not solve the issue of *ne bis in idem*, preferring to pass the hot potato to the States. Nevertheless, the imposition of criminal sanctions on the basis of the mandatory offences set out in the new Directive and of administrative sanctions in accordance with the optional offences provided for by the new Regulation (Article 30 § 1: “may decide not”) should not lead to a breach of *ne bis in idem*.

¹⁶⁵ 165. In *Kapetanios and Others* (cited above); see application no. 3453/12, on administrative proceedings pending from November 1989 to June 2011 and criminal proceedings pending from 1986 to November 1992; application no. 42941/12, on administrative proceedings pending from September 1996 to November 2011 and criminal

motivazioni di *Kapetanios e altri* ogni assoluzione o interruzione del procedimento penale avrebbe un *Sperrwirkung* sull'altro parallelo o successivo procedimento amministrativo, come la Corte aveva concluso anche in *Sismanidis e Sitaridis*, che pure riguarda due casi (ricorso n. 66604/09 e 71879/12) di procedimenti amministrativi e penali paralleli¹⁶⁶. L'imputato assolto ha il diritto di non essere disturbato ancora per gli stessi fatti, che includono il rischio di una nuova incriminazione, senza aver riguardo alla differente natura del corpo (giudiziario o amministrativo) coinvolto¹⁶⁷. In altre parole, c'è un divieto assoluto di pronunciarsi di nuovo sugli stessi fatti. Oltretutto, il prendere in considerazione l'efficacia *res iudicata* dell'assoluzione è un obbligo *ex officio* dei tribunali e delle autorità amministrative in vista della natura assoluta e non derogabile del diritto dell'imputato¹⁶⁸.

70. La giurisprudenza greca è anche in linea con la chiara affermazione di principio fatta al paragrafo 60 di *Lucky Dev*, che sottolinea come l'articolo 4 del Protocollo n. 7 sarebbe violato se uno dei procedimenti continuasse dopo la data in cui l'altro si sia concluso con una decisione definitiva. In *Lucky Dev* la sovrattassa era stata applicata dopo una assoluzione passata in giudicato nel parallelo procedimento penale e la pronuncia di principio della Corte è di evidente chiarezza. “la decisione definitiva richiederebbe che l'altro procedimento termini”¹⁶⁹.

71. In sintesi, il presente giudizio contraddice il nucleo essenziale di *Kapetanios e altri*, *Sismanidis e Sitaridis* e di *Lucky Dev*. Per la maggioranza l'assoluzione dell'imputato, sia perché gli atti non costituiscono reato, sia perché l'imputato non li ha commessi o perché non è provato che l'imputato li abbia commessi, non deve essere presa in

proceedings pending from 1988 to June 2000; and finally application no. 9028/13, on administrative proceedings pending from 2011 to February 2012 and criminal proceedings terminated in May 1998.

¹⁶⁶ *Sismanidis and Sitaridis* (cited above): see application no. 66602/09, on administrative proceedings pending between September 1996 and May 2009 and criminal proceedings pending between December 1994 and April 1997; and application no. 71879/12, on administrative proceedings pending from November 1996 to February 2012 and criminal proceedings pending from 1998 to February 1999.

¹⁶⁷ *Kapetanios and Others*, cited above, §§ 71 and 72. The French version of *Sergey Zolotukhin* is more expressive since it includes in paragraph 83 the risk of new prosecutions (*risque de nouvelles poursuites*) in addition to new trials. See also paragraph 59 of the *Van Straaten* judgment of the Court of Justice of the European Union, cited above: “in the case of a final acquittal for lack of evidence, the bringing of criminal proceedings in another Contracting State for the same acts would undermine the principles of legal certainty and of the protection of legitimate expectations.”

¹⁶⁸ See *Kapetanios and Others*, cited above, § 66. That is precisely the conclusion reached in *Melo Tadeu v. Portugal* (no. 27785/10, § 64, 23 October 2014): “La Cour estime qu'un acquittement au pénal doit être pris en compte dans toute procédure ultérieure, pénale ou non pénale.”

¹⁶⁹ See *Lucky Dev*, cited above, § 60.

considerazione nel successivo o parallelo procedimento amministrativo. Questo evidentemente solleva anche una questione con riguardo all'articolo 6 §2 della Convenzione, Ogni nuova pronuncia sul merito dovrebbe chiamare in questione la presunzione di innocenza risultante dalla assoluzione¹⁷⁰.

72. Il meccanismo di compensazione della maggioranza non è neppure applicabile nell'ipotesi in cui il procedimento che diventa definitivo per primo è quello amministrativo in cui nessuna sanzione fiscale è stata imposta perché la relativa responsabilità amministrativa non è stata provata. Nell'ottica della maggioranza, in questa ipotesi, il contribuente può ancora essere accusato per gli stessi fatti e giudicato in sede penale.

73. A questo punto è sotto gli occhi di tutti che la quarta condizione è un assegno in bianco per gli Stati affinché possano fare ciò che più gli aggrada. Ma ancora peggio è che la maggioranza non spiega come il meccanismo di compensazione opera nella legge norvegese. Il paragrafo 50 del giudizio fornisce un sommario della giurisprudenza che lascia il lettore con l'impressione che la discrezionalità regni sovrana e che i tribunali alcune volte decidano di tenere in considerazione le precedenti sanzioni amministrative ed alcune volte decidono di non farlo. Questa impressione è avvalorata nel presente caso, come dimostrato più sopra. Oltretutto non c'è la benché minima indicazione nel giudizio che un simile meccanismo di compensazione esista nei procedimenti fiscali, laddove le precedenti sanzioni penali avrebbero dovuto essere prese in considerazione nella determinazione delle sanzioni fiscali.

74. Il Governo ha affermato che “le sovrattasse imposte saranno prese in considerazione quando i tribunali valuteranno quale debba essere la sanzione adeguata per la società, vedi sezione 28 lettera g del Codice Penale del 2005. Quando sarà una persona fisica ad essere condannata, i tribunali terranno in considerazione ogni sovrattassa che fosse stata imposta, secondo la sezione 27 del Codice Penale del 1902 trasfuso nella sezione 53 del Codice Penale del 2005”¹⁷¹. La sezione 27 prevede: “Quando una multa è imposta, doverosa considerazione deve essere data non solo alla natura dell'illecito ma anche e specialmente alla posizione finanziaria della persona condannata e a quanto può presumibilmente permettersi di pagare nelle proprie circostanze.”. A dire il vero, non è fatta alcuna menzione alle sanzioni in procedimenti paralleli o precedenti relativi agli stessi fatti, ancor meno alle sanzioni fiscali. Non è fatto neppure alcun accenno ai limiti del cumulo di sanzioni, come per esempio al requisito che il complessivo ammontare delle sanzioni imposte non debba superare il massimo di quello che potrebbe derivare dall'imposizione di ciascun tipo di sanzione. Peraltro,

¹⁷⁰ See *Kapetanios and Others*, cited above, § 88, and *Sismanidis and Sitaridis*, cited above, § 58.

¹⁷¹ See the Government's observations of 11 November 2015, page 8.

il dover prendere in considerazione le precedenti sanzioni non è neppure menzionato nel caso in cui è stata irrogata la sentenza a pena detentiva. Per dirla semplicemente non c'è nessun meccanismo di compensazione della legge norvegese ma una generica ed indifferenziata indicazione data dal legislatore al giudice a che la situazione finanziaria della persona condannata debba essere tenuta in considerazione quando la si condanna a una sanzione pecuniaria. Niente di più e niente di meno.

75. La decisione della Suprema Corte basata sulle appena menzionate previsioni del Codice Penale, nella misura in cui sono state messa a disposizione dei giudici della Grande Camera, può essere creativa, ma sicuramente non è prevedibile. È formulata in maniera così ampiamente generica che neppure l'avvocato più esperto potrebbe anticipare se e come le sanzioni fiscali saranno prese in considerazione nella comminazione della sanzione pecuniaria penale. Oltretutto, in termini pratici, il suo impatto è veramente limitato. Visto che non è permessa nessuna compensazione nei casi di carcerazione, la giurisprudenza della Corte Suprema limita il dichiarato impatto dell'effetto compensatorio ai casi di minore gravità ma la nega nei casi più gravi.

Consapevole delle lacune della cornice legale azionale, un lodevole sforzo è stato fatto dai giudici norvegesi per riempire quel buco nero giuridico ed inserire qualche forma di proporzionalità all'interno di un arbitrario, eccessivo ed iniquo sistema di scelta di singolo o doppio binario punitivo, eccessivo nelle sanzioni applicate e proceduralmente iniquo nel modo in cui tratta l'imputato. Ma il *ne bis in idem* “non è una regola procedurale che opera come palliativo per la proporzionalità quando un individuo è trattato e punito due volte per la stessa condotta, ma una garanzia fondamentale per i cittadini”¹⁷².

76. Come il Governo, la maggioranza è sedotta da un approccio guidato da esigenze di efficienza¹⁷³ seguendo le quali la giustificazione del *ne bis in idem* si applica alle sanzioni di grado inferiore ricadenti al di fuori del nocciolo duro della legge penale come le sanzioni tributarie¹⁷⁴. La maggioranza sorvola sul fatto che il contenuto di un diritto non derogabile

¹⁷² Case C-213/00 P, *Italcementi SpA v. Commission of the European Communities*, Opinion of Advocate General Ruiz-Jarabo Colomer delivered on 11 February 2003, § 96, and Case C-150/05, cited above, Opinion of the same Advocate General delivered on 8 June 2006, § 58. Therefore, the view expressed in paragraph 107 of the present judgment that *ne bis in idem* concerns mainly a procedural issue (“is mainly concerned with due process”), rather than a substantive issue (“is less concerned with the substance of the criminal law than Article 7”), is essentially wrong.

¹⁷³ The “interests of efficiency” are stressed by the majority themselves (see paragraph 134 of the judgment).

¹⁷⁴ See paragraph 85 of the judgment, where reference is made to the Government's explicit argument that the *Jussila* qualifying reasoning regarding Article 6 was transposable to Article 4 of Protocol No. 7. This argument patently overlooks the absolute and non-derogable nature of this latter Article.

della Convenzione come il *ne bis in idem* non deve essere sostanzialmente differente a seconda di quale area della legge viene applicato. Non c'è nessuna libertà d'azione per un approccio di questo tipo nell'articolo 4 § 3 del Protocollo n. 7.

77. In ultimo, e ciò che più conta, nel caso in esame con riguardo al primo ricorrente le sanzioni tributarie erano state tenute in considerazione dai tribunali nazionali nel modo seguente: “una considerevole sanzione è già stata comminata all'imputato con la decisione sulla soprattassa. La maggior parte delle tasse è già stato pagato”. La considerazione data alla sanzione tributaria nel caso del secondo ricorrente è ancora più succinta: “Deve essere tenuto in considerazione il fatto che una soprattassa del 30% è già stata comminata all'imputato”¹⁷⁵. In nessuno dei due casi i tribunali domestici si sono premurati di spiegare l'impatto della precedente sanzione tributaria sulle sanzioni penali. Il riferimento di facciata alle sanzioni tributarie precedentemente imposte potrebbe appagare alcune coscienze meno esigenti, ma non è certamente un esercizio legale auspicabile e verificabile. In questo contesto le condizioni, il grado ed i limiti dell'impatto delle sanzioni fiscali sulle sanzioni penali può solo essere oggetto di una pura speculazione, rimanendo nel regno dell'ignoto l'intima convinzione dei giudici nazionali, inaccessibile agli imputati

VI - Conclusioni.

78. Nonostante il ragionamento orientato ai diritti umani, *Ozturk* non aveva indicato una chiara cornice concettuale per la definizione della linea di divisione tra illeciti amministrativi e penali. Nel bel mezzo di qualche incertezza della giurisprudenza della Corte, *Jussilla* aveva offerto una soluzione restrittiva che cercava di distinguere il nucleo essenziale delle fattispecie penali, quelle che comportavano un significativo grado di stigmatizzazione da quelle che non lo facevano, limitando l'applicabilità delle fondamentali garanzie penali ai casi del primo gruppo. La successiva giurisprudenza non aveva chiarito né il criterio sostanziale del significativo grado di stigmatizzazione né la distinzione tra garanzie procedurali disponibili e non disponibili

79. Così come *Jussilla* aveva definito e limitato l'impatto di *Ozturk*, *A e B contro Norvegia* qualifica e limita l'impatto di *Sergej Zolotukhin*. La passata e generosa posizione sull'*idem factum* è stata significativamente ridotta dalla nuova camicia di forza in cui si è limitato il *bis*. Diffidente nei confronti dell'imputato, la maggioranza decide di abbandonare il fondamentale principio della cultura giuridica Europea in forza del quale la

¹⁷⁵ See judgments of the Follo District Court of 2 March 2009 and the Oslo City Court of 30 September 2009.

stessa persona non può essere processata più di una volta per gli stessi fatti (principio di unità dell'azione repressiva o *Einmaligkeit der Strafverfolgung*). Il *ne bis in idem* perde il suo carattere *pro persona*, sovvertito dalla stretta e rigorosa opinione della Corte *pro auctoritate*. Non è più una garanzia individuale ma uno strumento per evitare “strumentalizzazioni e impunità”¹⁷⁶ degli imputati. Dopo aver capovolto la giustificazione del principio del *ne bis in idem* il presente giudizio apre la porta a un politica senza precedenti e punitiva leviatanica, basata su plurimi procedimenti perseguiti dallo Stato, strategicamente connessi e messi in campo per raggiungere il massimo effetto repressivo possibile. Questa politica potrebbe diventare una vendicativa storia infinita di due o più procedimenti progressivamente o successivamente condotti contro lo stesso accusato per gli stessi fatti, con la prospettiva che l'imputato sia anche punito in modo ritorsivo per aver esercitato i suoi legittimi diritti procedurali e specialmente i suoi diritti di proporre appello.

80.L'unica reale condizione dell'approccio orientato ad esigenze di efficienza¹⁷⁷ è un simulacro di proporzionalità, limitata ad una vaga indicazione di tenere in considerazione le sanzioni amministrative precedentemente inflitte al momento di imporre multe in sede penale. Un approccio che è molto distante dalle radici storiche conosciute del *ne bis in idem* e dal suo consolidamento come principio di diritto consuetudinario internazionale. Il cumulo di sanzioni penali e amministrative sostanzialmente penali è stato specificamente respinto dalla Corte **Grande Stevens e Altri** ed anche dalla Corte di Lussemburgo in **Hans Akeberg Fransson**

Dopo la consegna del suo certificato di morte nel caso italiano, un approccio di questo tipo è ora resuscitato come un “approccio regolamentare calibrato”¹⁷⁸. La progressiva e reciproca collaborazione tra le due corti europee sarà evidentemente ancora una volta profondamente disturbata. Strasburgo andrà nella direzione sbagliata e Lussemburgo andrà nella direzione giusta. La Grande Camera che ha esaminato **Sergej Zoloyukhin** non avrebbe mai acconsentito a degradare il diritto individuale inalienabile del *ne bis in idem* a un diritto così fluido, rigidamente strutturato, in una parola illusorio. Io neanche.

¹⁷⁶ See paragraph 127 of the judgment.

¹⁷⁷ See paragraph 134 of the judgment.

¹⁷⁸ See paragraph 1274 of the judgment.