

La Suprema Corte esclude la violazione del principio del *ne bis in idem* nell'ipotesi di coesistenza tra illecito penale tributario e procedimento amministrativo.

di Chiara Fiacchi

Sommario: 1. *L'annosa problematica della compatibilità del doppio binario sanzionatorio con la normativa comunitaria e convenzionale sul ne bis in idem*- 2. *Il caso interno: la sentenza n. 4439/2021 della Corte di Cassazione, terza sezione*- 3. *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza comunitaria ed il cambiamento di rotta della sentenza A e B contro Norvegia*.- 4. *Considerazioni conclusive e il caso di specie*.

Con una recentissima sentenza, la terza sezione della Suprema Corte¹– aderendo al più recente orientamento della giurisprudenza comunitaria– ha escluso la violazione del principio del *ne bis in idem* nell'ipotesi di coesistenza di illecito penale tributario e procedimento amministrativo.

1- L'annosa problematica della compatibilità del doppio binario sanzionatorio con la normativa comunitaria e convenzionale sul ne bis in idem

Il problema della compatibilità del doppio binario sanzionatorio tributario con le disposizioni di cui all'art. 4, prot. 7, CEDU e art. 50 CDFUE in tema di *ne bis in idem* riguarda tutti i reati tributari aventi per oggetto condotte sostanzialmente sovrapponibili a quelle sanzionate anche sul piano amministrativo².

Sotto il profilo processuale, invece, la problematica concerne –in particolare– la legittimità o meno dell'introduzione di un secondo

¹ Cass. Sez. 3, sent. n° 4439 del 4 febbraio 2021.

² A titolo esemplificativo:

- Condotte di omesso versamento (sanzionate penalmente dagli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 e in via amministrativa dall'art. 13 del d. lgs n. 471 del 1997);

- Indebita compensazione (sanzionata penalmente dall'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000 e in via amministrativa dall'art. 13 del d. lgs n. 471 del 1997).

procedimento a carico del contribuente al quale sia già stata inflitta in via definitiva una delle due sanzioni.

Nell'ambito del processo penale ciò si verifica in tutte le ipotesi in cui l'iniziativa accusatoria, in relazione allo stesso fatto, è stata preceduta dall'applicazione in via definitiva della sanzione amministrativa tributaria.

E' proprio in tali casi che è emerso un contrasto del diritto interno con i principi del diritto europeo sul divieto del *ne bis in idem*, di seguito richiamati:

- qualunque sia la qualificazione data dalla legge nazionale, la “natura penale” delle sanzioni tributarie sussiste ove ricorrano i c.d. criteri Engel (qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; natura dell'illecito e grado di severità della sanzione);
- l'espressione “*assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva*”, contenuta nello stesso art. 4, prot. 7, CEDU, deve essere riferita non solo alle sentenze emesse nell'ambito di un procedimento qualificato come penale dall'ordinamento interno, ma a tutti i provvedimenti definitivi che irrogano per il medesimo fatto storico una sanzione di carattere punitivo, pur se qualificata amministrativa. Ne è conseguita, appunto, l'attribuzione della natura sostanzialmente penale a tutti quei provvedimenti con i quali veniva inflitta una sanzione pecuniaria in aggiunta al recupero dei crediti evasi;
- la nozione di *idem factum* è da intendersi nel senso che ciò che rileva ai fini del *ne bis in idem* è solo l'identità materiale e naturalistica del fatto storico già definitivamente assoggettato ad una sanzione di natura sostanzialmente penale.

2- Il caso interno: la sentenza n. 4439/2021 della Corte di Cassazione, terza sezione.

La terza sezione della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4439 del 4 febbraio 2021 (udienza 14 gennaio 2021), aderendo proprio al più recente orientamento giurisprudenziale della Grande Camera della CEDU, ha escluso la sussistenza del principio del *ne bis in idem* in presenza di un procedimento penale per dichiarazione infedele (ex art. 4 D. Lgs. 74/2000) e di contemporanea definizione dell'accertamento tributario con pagamento, da parte del contribuente, dell'imposta e delle relative sanzioni e interessi.

L'interpretazione dei giudici di legittimità ha preso le mosse dal seguente ragionamento: *<<il sistema del doppio binario è giustificato dalla rilevanza degli interessi nazionali e dalla diversità dei fini perseguiti dalle due procedure: mentre il procedimento amministrativo è volto al recupero a tassazione delle imposte non versate, il procedimento penale è teso alla prevenzione e alla repressione dei reati in materia tributaria>>*.

Nell'ipotesi di specie, il contribuente –successivamente all'accertamento con adesione avvenuto mediante pagamento dell'imposta evasa (oltre sanzioni e interessi)- aveva invocato nel procedimento penale instauratosi l'applicazione del divieto di doppia incriminazione, trattandosi di medesimo illecito e ritenendo di aver già scontato la sanzione tributaria (considerata “sostanzialmente penale”).

La Suprema Corte, non concordando con l'assunto dell'imputato, ha rigettato il ricorso, aderendo al principio di diritto espresso dalla Corte Costituzionale con la pronuncia n. 222 del 24.10.2019³, volto a chiarire il

³ Con ordinanza del 27 giugno 2018, il Tribunale ordinario di Bergamo ha sollevato – in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) adottato a Strasburgo il 22 novembre 1984, ratificato e reso esecutivo con la legge 9 aprile 1990, n. 98 – questioni di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli».

rappporto tra procedimento penale ed amministrativo, diretti ambedue ad infliggere una sanzione di natura penale.

La Consulta, infatti, aveva sottolineato come <<la mera sottoposizione di un imputato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia stato già definitivamente sanzionato in via amministrativa non integra, sempre e necessariamente, una violazione del *ne bis in idem*>>.

2- Il principio del *ne bis in idem* nella giurisprudenza comunitaria ed il cambiamento di rotta della sentenza A e B contro Norvegia.

Enunciato l'orientamento interno della giurisprudenza di legittimità, è opportuno valutarne la compatibilità con quello sancito dalla Corte di Strasburgo che, invero, ha subito delle evoluzioni interpretative.

I principi comunitari in materia di *ne bis in idem*, infatti, devono ritenersi radicalmente mutati alla luce di una recente pronuncia della Grande Camera della CEDU del 15 novembre 2016 (sentenza “A e B contro Norvegia”), dove è stato ritenuto non violato il principio in parola quando, di fronte a due procedimenti – uno penale ed uno amministrativo – che sanzionano lo stesso fatto, sussiste un legame materiale e temporale sufficientemente stretto.

Il legame, secondo il ragionamento della Grande Camera sviluppato nella sentenza in esame, si ritiene sussistente:

- quando le due sanzioni perseguono scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta;
- quando la duplicazione dei procedimenti sia una conseguenza prevedibile della condotta;

- quando esiste una coordinazione tra i due procedimenti, specie sul piano delle prove, che tenda ad evitarne una duplicazione;
- quando il risultato delle sanzioni nel complesso (penale più amministrativo) non risulti eccessivamente afflittivo, in rapporto alla gravità dell'illecito.

Dunque, anche per la Corte di giustizia europea, il sistema sanzionatorio italiano in materia di omesso versamento Iva non è in contrasto con il *ne bis in idem*.

Sarà cura del giudice nazionale verificare che -nel caso concreto- l'onere derivante dall'applicazione della normativa nazionale sul tema e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni, che la stessa prevede, non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato.

E' importante, però, segnalare che, con la pronuncia in esame (caso A e B c. Norvegia), la Corte Europea dei diritti dell'uomo ha inaspettatamente invertito la rotta rispetto all'orientamento fino ad allora consolidato.

La costante giurisprudenza della Corte Edu, infatti, fino a quella data, aveva sancito -a più riprese e sia pure con riferimento all'ordinamento tributario di altri stati- l'incompatibilità del doppio binario sanzionatorio penale-amministrativo con il principio del *ne bis in idem*, evidenziando i confini della "materia penale" al fine di comprendere ciò che poteva definirsi sanzione penale e ciò che, invece, fuoriusciva dal campo di applicazione del diritto penale.

Poneva l'accento, in sostanza, sulla natura prettamente penale del principio in esame e, conseguentemente, sulla sua applicazione solo in ipotesi di "sanzioni penali".

La Grande Camera, nel celebre caso *Engel e altri c. Paesi Bassi*⁴, proprio al fine di determinare i confini della *matière pénale*, aveva elaborato tre criteri: la qualificazione giuridica della violazione nell'ordinamento nazionale; la natura effettiva della violazione; il grado di severità della sanzione.

Alla luce di questi parametri, dunque, l'ormai superato orientamento della giurisprudenza comunitaria, aveva sempre ritenuto che le sanzioni amministrative avessero natura penale, evidenziando il carattere afflittivo e le finalità preventive e repressive perseguite (alla stregua di quelle penali).

Come sopra anticipato, però, con la sentenza del 15 novembre 2016 (sentenza "A e B contro Norvegia), la giurisprudenza europea ha invertito il proprio orientamento: i ricorsi proposti dai due cittadini norvegesi avevano ad oggetto due sanzioni (la sovrattassa e la pena detentiva) in relazione ad uno stesso fatto (l'evasione del tributo dovuto con riferimento ai guadagni non dichiarati dai contribuenti).

Il contrasto concerneva, innanzitutto, se le sovrattasse potessero essere considerate sanzioni sostanzialmente penali ai fini dell'applicazione del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 4, prot. 7, CEDU e, soprattutto, se la disposizione convenzionale citata precludesse soltanto procedimenti consecutivi, o anche procedimenti paralleli per il medesimo fatto.

Ebbene, per quanto concerne il primo punto, la Corte ha richiamato i noti criteri *Engel*; con riferimento al secondo punto ha affermato che non è possibile dedurre dall'art. 4 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa, qualificabile come sostanzialmente penale, per quei

⁴ Corte eur. dir. uomo, Plenaria, 8 giugno 1976, caso n. 5100/71, *Engel and Others v. the Netherlands*.

fatti di evasione fiscale che è possibile perseguire anche mediante una sanzione penale *tout a court*.

A tal proposito, la Corte di Giustizia Europea ha ritenuto di dover valorizzare il criterio della “*sufficiently close connection in substance and in time*”: in altri termini, affinché non sia violato il principio del *ne bis in idem*, è necessario che i due procedimenti paralleli siano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta e, in secondo luogo, che lo Stato preveda dei meccanismi sanzionatori proporzionati e soprattutto prevedibili.

Solo in questa ipotesi, poiché è possibile considerare le due sanzioni come parti di un'unica reazione sanzionatoria apprestata dall'ordinamento contro l'illecito rappresentato dall'evasione fiscale (e non come due distinti processi per il medesimo fatto), il divieto di *ne bis in idem* non è violato.

I criteri enucleati dalla Corte Edu, però, appaiono molto vaghi e, dunque, la valutazione è rimessa essenzialmente all'interpretazione discrezionale dei giudizi nazionali che saranno chiamati, di volta in volta, ad applicarlo nelle fattispecie concrete, pur sempre seguendo le linee guida dettate per riscontrare -nei casi di specie- la sussistenza o meno di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta.

3- Considerazioni conclusive e il caso di specie.

E' utile richiamare, in questa sede, il valore della Cedu nel nostro ordinamento: la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, così come interpretata dalla Corte di Strasburgo, assume -nell'ordinamento degli stati aderenti- rango di norma interposta tra la Costituzione e la legge ordinaria.

Per tale ragione, dunque, il nostro ordinamento interno e, conseguentemente, la giurisprudenza, si sono adeguati all'interpretazione comunitaria, aderendo al più recente orientamento.

Tornando al caso di specie, infatti, gli Ermellini con la sentenza n. 4439 del 4 febbraio 2021 (udienza 14 gennaio 2021) –ponendo in risalto l'effetto deterrente “rafforzato” della previsione di una sanzione penale detentiva (per le condotte particolarmente allarmanti che, nelle ipotesi di violazione dei reati tributari, superino la soglia di punibilità prevista) in aggiunta ad una sanzione amministrativa pecuniaria- hanno ritenuto di non poter considerare violati i principi anzidetti, tenuto conto che nel giudizio di appello la Corte aveva correttamente accertato:

- la sussistenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra il procedimento amministrativo e quello penale (avviso di accertamento notificato il 9 aprile 2015 e avviso di conclusione delle indagini preliminari notificato il 16 aprile 2015);
- l'insussistenza di una duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, posto che l'accertamento eseguito in sede tributaria è sostanzialmente confluito nel procedimento penale;
- la proporzionalità della sanzione: nel procedimento amministrativo è stata applicata la sanzione nella misura minima e nel procedimento penale all'imputato sono stati riconosciuti l'attenuante speciale di cui all'art. 13 D. Lgs 74/2000 e i benefici della sospensione condizionale della condanna e della non menzione.

In conclusione, il sistema del "doppio binario" trova giustificazione nella rilevanza degli interessi nazionali e nella diversità dei fini perseguiti: il

procedimento amministrativo è volto al recupero delle imposte non versate, il procedimento penale è teso alla prevenzione e repressione dei reati tributari.

© Riproduzione riservata.