STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI

Ne bis in idem

l' evoluzione della giurisprudenza nazionale e sovranazionale

di Maurizio Villani e Lucia Morciano

Ne bis in idem - l' evoluzione della giurisprudenza nazionale e sovranazionale

SOMMARIO

1 Premessa

2 La giurisprudenza della CEDU in materia di ne bis in idem

- **2.1** Sentenza Grande Stevens: il ne bis in idem si applica se la sanzione ammini strativa ha carattere afflittivo al pari di quella penale
- **2.2** Sentenza Corte EDU n.24130/11 del 16 novembre 2016 (caso A e B con tro Norvegia)

3 Evoluzione della giurisprudenza nazionale in materia di ne bis in idem

4 La giurisprudenza comunitaria in tema di ne bis in idem

01 PREMESSA

Il principio del *ne bis in idem* trova definizione nell'articolo 649 c.p.c., il quale stabilisce che nessuno può essere processato più volte "per il medesimo fatto".

Come è ben noto l'ordinamento italiano prevede un doppio binario sanzionatorio in materia penale, tributaria ed amministrativa, in virtù del principio di autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario.

Il c.d. *ne bis in idem* rappresenta il diritto a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto; tale accezione del divieto del doppio giudizio ha una duplice valore:

- **sostanziale**, garantendo l'interesse collettivo alla certezza del diritto e quello individuale del soggetto sottoposto a procedimento penale;
- **processuale**, soddisfacendo esigenze di economia processuale[1] .

Dal punto di vista normativo, il principio del *ne bis in idem* trova copertura legislativa nell'ordinamento internazionale ed europeo nell'**articolo 4 del Protocollo n.7** aggiunto alla Cedu[2] e nell'articolo 50 della Carta di Nizza[3].

Oltre al compendio normativo dei predetti articoli 4 del Protocollo Cedu e 50 della Carta di Nizza, un pilastro interpretativo e una grande valenza assume la nota sentenza **"Grande Stevens"** con cui, sul tema della doppia sanzione in caso di *market abuse*, **la CEDU ha affermato la illegittimità dell'assoggettamento a processo penale per chi sia stato definitivamente punito con le sanzioni Consob, essendo queste "amministrative" per il diritto italiano** (**cioè irrogate da una autorità amministrativa e non dal giudice penale**), **ma "penali" per il diritto Cedu** (**perché punitive e afflittive**).

[1] LAMONICA O., Ne bis in idem e violazioni tributarie, in Edicola Fisco, 3 marzo 2020, p.89-100.

[2] Articolo 4. Diritto a non essere giudicato o punito due volte

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 ed alla procedura penale di tale Stato.

2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge ed 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.

[3] Articolo 50 Carta di Nizza - Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato

Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge.

02 La giurisprudenza della CEDU in materia di ne bis in idem

2.1. Sentenza Grande Stevens: il ne bis in idem si applica se la sanzione amministrativa ha carattere afflittivo al pari di quella penale

La Corte europea dei diritti dell'uomo con la sentenza Grande Stevens e altri contro Italia, (ric. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10 - depositata il 4.3.2014), ha condannato lo Stato convenuto per violazione del principio del *ne bis in idem*, fornendo degli importanti chiarimenti, applicabili anche in altri casi, **sul problema della qualificazione delle sanzioni amministrative.**

Nello specifico, la Corte di Strasburgo, nel primo caso riguardante l'Italia su una questione similare, ha precisato che nei casi in cui la sanzione qualificata come amministrativa sul piano interno **sia di una severità tale da essere equiparabile a una penale,** non può essere avviato un nuovo procedimento giurisdizionale penale successivo a quello amministrativo, dato il carattere afflittivo della sanzione amministrativa parimenti a quella penale.

In breve, il principio di diritto enucleato dalla CEDU in predetta sentenza può essere così riassunto: **a seguito della comminazione di sanzioni amministrative da parte della CONSOB divenute definitive, l'avvio di un processo penale sugli stessi fatti viola il principio del ne bis in idem.**

Difatti, a parere della CEDU, anche se il procedimento innanzi alla Consob è amministrativo, le sanzioni inflitte possono essere considerate a tutti gli effetti come penali, anziché amministrative, considerata la loro natura repressiva, l'eccessiva severità delle stesse (sia per l'importo che per le sanzioni accessorie), oltre che per le loro ripercussioni sugli interessi del condannato.

Alla luce di tanto, il sistema del "doppio binario" (configurabilità di una forma cumulativa del reato e dell'illecito amministrativo per i medesimi fatti), contemplato dagli **articoli 184 e ss. TUF**, viola il principio del *ne bis in idem*.
In particolare, la Corte ha affermato che la piena sovrapponibilità sul piano della tipicità, del bene giuridico protetto (la trasparenza del mercato) e dell'obiettivo perseguito (repressione degli abusi di mercato) tra la disciplina di carattere amministrativo e quella dell'illecito penale viola il principio del ne bis in idem previsto dall'**art. 4 del Protocollo 7 allegato alla CEDU**.

A riguardo, si evidenzia che i giudici di Strasburgo hanno ritenuto non sufficiente la garanzia costituita dal **c.d. principio di specialità** previsto dalla legge 689/1981 per evitare che un medesimo fatto sia punito due volte (bis in idem).

Pertanto, a parere della Corte di Strasburgo, la CEDU o**sta a misure di doppia sanzione**, amministrativa e penale; giova mettere in luce, però, che tale estensione del principio del ne bis in idem non si applica in via generale, ma solo nelle ipotesi in cui la procedura amministrativa sfoci in un provvedimento particolarmente afflittivo e la decisione sia divenuta definitiva.

In nuce, **la Corte ritiene prevalente la sostanza delle sanzioni sulla loro forma:** la reale natura delle misure sanzionatorie previste negli ordinamenti nazionali viene apprezzata alla luce delle loro concrete peculiarità e conseguenze e non in forza della mera qualificazione giuridica ad esse riconosciuta.

La Corte, ha altresì precisato l'irrilevanza della classificazione interna della misura imponendo, così, per non incorrere in una violazione della Convenzione, l'utilizzo dei parametri di classificazione fissati con le proprie pronunce.

Più nel dettaglio, le Corti europee hanno elaborato dei criteri specifici (c.d. criteri di Engel), anche alternativi, **che guidano l'individuazione del carattere "penale" di una sanzione formalmente amministrativa.**

I criteri di Engel costituiscono un punto fermo nella giurisprudenza di Strasburgo, elaborati dalla risalente sentenza della Corte Edu "Engel contro Paesi Bassi" del 1976, rappresentano tre indici in presenza dei quali la Corte, a prescindere dalla qualificazione giuridica interna fornita dal singolo Stato, qualifica una determinata sanzione come sostanzialmente penale.

Tali criteri sono:

- **la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto dello Stato contraente;**
- **la natura dell'illecito;**
- **il grado di severità della sanzione.**

In base a tali principi, pertanto, spetta ai singoli giudici nazionali valutare, alla luce di tali criteri, se una sanzione amministrativa sia in realtà, per la sua afflittività, di tipo penale; da tanto ne discende che questa circostanza renderebbe un eventuale cumulo, contrario al divieto di doppia punizione.

2.2 Sentenza Corte EDU n.24130/11 del 16 novembre 2016 (caso A e B contro Norvegia)

I principi contemplati nella sentenza Grande Stevens hanno visto un mutamento di rotta con la sentenza della **Corte EDU del 15 novembre 2016, caso A e B contro Norvegia n.24130/11**, ove è stata elaborata un'altra linea interpretativa alla luce degli interessi finanziari degli Stati.

Anche nel caso affrontato dalla Grande Camera con la decisione *de qua*, si configurava l'ipotesi in cui uno stesso fatto di evasione fiscale era sanzionato sia in via penale che amministrativa (nel caso *de quo*, una sovrattassa pari al 30% dell'imposta evasa).

A tal proposito, in senso diametralmente opposto rispetto a quanto statuito dalla succitata sentenza "Grande Stevens", i giudici della CEDU hanno enunciato il principio ermeneutico secondo cui il ne bis in idem non impedisce di per sé, agli Stati contraenti di configurare un doppio binario sanzionatorio in riferimento agli illeciti fiscali.

Tuttavia affinchè i procedimenti sanzionatori penale e amministrativo sullo stesso fatto possono coesistere-compatibilmente con i principi CEDU-è necessario che tra i due procedimenti sussista **«connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta».**

In buona sostanza, la Grande Camera ha utilizzato una nuova chiave interpretativa per la verifica della sussistenza di una violazione del divieto di doppio giudizio nell'ordinamento interno di uno Stato membro, nel caso in cui a una sanzione amministrativa definitiva si affianchi un procedimento penale per lo stesso fatto, nei confronti della stessa persona; a ogni modo può sussistere la coesistenza di entrambi i procedimenti sanzionatori, penale e amministrativo, a condizione che i procedimenti siano sufficientemente connessi dal punto di vista temporale e sostanziale.

Più nel dettaglio, la Corte EDU, dal punto di **vista temporale** ha ammesso

sia la **conduzione parallela sia non contemporanea dei due procedimenti sullo stesso fatto, purché il soggetto sottoposto al "doppio binario sanzionatorio" non subisca un pregiudizio sproporzionato derivante da un perdurante stato di incertezza processuale.**

Viceversa, **dal punto di vista sostanziale**, i giudici della CEDU hanno individuato una serie di **indicatori sintomatici** della connessione richiesta per evitare il *bis in idem*: ovvero la **diversa finalità dei procedimenti, la prevedibilità della duplicazione di procedimenti e sanzioni da parte dell'autore della condotta, la conduzione "integrata" dei procedimenti** (**in modo da evitare, per quanto possibile, la duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove**), **la considerazione nel secondo procedimento dell'entità della sanzione inflitta nel primo, in modo che venga in ogni caso rispettata l'esigenza di una proporzionalità complessiva della pena.**

Alla luce di tali considerazioni, appare ragionevole che la pronuncia in oggetto sia la risultante della rivalutazione di un'esigenza di maggior tutela degli interessi (soprattutto finanziari) dell'Unione Europea, "protetti" dagli Stati membri dai sistemi del doppio binario sanzionatorio e messi recisamente in discussione nelle loro modalità operative dalle ultime pronunce della Corte Edu[4] .

[4] O.LAMONICA, Ne bis in idem e violazioni tributarie, Edicola Fisco, 3 marzo 2020, pagg.89-100

03 Evoluzione della giurisprudenza nazionale in materia di ne bis in idem

Appare opportuno evidenziare fin da subito che il citato revirement nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo era stato anticipato da alcune decisioni della Corte di Cassazione.

In particolare, già nella sentenza **n.20887/2015** (vedi in tal senso anche Cass. n. 42470/2016), la Suprema Corte ha negato la violazione del ne bis in idem in ambito tributario, dato che i procedimenti di tipo penale e amministrativo *"sono paralleli e interagiscono tra loro, poiché l'avvenuto pagamento del debito tributario condiziona l'entità della sanzione penale"*; a ulteriore conforto di ciò sono stati invocati **gli artt.19, 20 e 21, D.lgs 10 marzo 2000, n. 74**, ossia la disciplina dei rapporti tra sistema sanzionatorio amministrativo e procedimenti penale e tributario.

Si rammenta, inoltre, che la legittimità del **doppio binario tributario** ha trovato conferma anche nella precedente sentenza della Suprema Corte, a Sezioni Unite, **n. 37425/2013**, ove i giudici di legittimità hanno statuito che il reato di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10 *bis*, Dlgs 74/2000) non si pone in rapporti di specialità ma di progressione illecita rispetto all'illecito amministrativo di omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili (art. 13, comma 1, Dlgs 471/1997).

In tale pronuncia è stato scardinato uno dei principali argomenti su cui poggiava la critica alla duplicazione sanzionatoria in ambito fiscale, formulata dai giudici di legittimità nelle ordinanze **n.1782/2014 e n.950/2015**, con le quali erano state sollevate questioni di legittimità costituzionale.
Specificamente, la Corte di Cassazione nelle citate ordinanze (ordinanze nn. 1782/2014 e 950/2015) aveva chiesto l'intervento della Corte Costituzionale per verificare l**a possibilità di un'interpretazione dell'articolo 649 c.p.p convenzionalmente compatibile** o, meglio, una soluzione alle criticità rilevate in materia di illeciti di *market abuse*. Le questioni sollevate sono state tutte dichiarate inammissibili dai giudici costituzionali con la sentenza **n.102/2016**.
In particolare, il Giudice delle Leggi in tale decisione ha statuito che, **è**

inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 187- ter, comma 1, del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, impugnato, in riferimento agli artt. 117, primo comma, Cost. e 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, nella parte in cui prevede, per le condotte di manipolazione del mercato, la comminatoria congiunta della sanzione amministrativa ivi contemplata e della sanzione penale stabilita dal precedente art. 185, in asserita violazione del principio del *ne bis in idem*, come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nei casi di "doppio binario sanzionatorio" nei quali la legislazione nazionale prevede un doppio livello di tutela, penale e amministrativa. Pertanto, la Corte rimettente non ha sciolto i dubbi che essa stessa ha formulato in riferimento alla compatibilità tra la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e i principi del diritto dell'Unione europea, sia in ordine all'eventuale non applicazione della normativa interna, sia sul possibile contrasto tra l'interpretazione del principio del *ne bis in idem* prescelta dalla Corte di Strasburgo e quella adottata nell'ordinamento dell'Unione europea, anche in considerazione dei principi delle direttive europee che impongono di verificare l'effettività, l'adeguatezza e la dissuasività delle sanzioni.

In tale sentenza additiva (n.102/2016), la Corte Costituzionale ha richiesto un intervento del Legislatore per stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio agli attriti che il sistema genera tra ordinamento nazionale e sovranazionale.

Inoltre, occorre evidenziare che a seguito della citata pronuncia della Consulta, il procedimento è tornato di nuovo in Cassazione che, con l'**ordinanza interlocutoria n. 20675/2016**, ha rimesso la questione alla Corte di Giustizia dell'Unione europea.

I giudici di legittimità in tale ordinanza hanno chiesto alla Corte di Giustizia se il principio del ne bis in idem osti alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente a oggetto un fatto- rappresentato nel caso esaminato dalla Corte di Cassazione da una condotta illecita di manipolazione del mercato- per cui il medesimo soggetto abbia riportato una condanna penale irrevocabile.
Più nel dettaglio, l'ordinanza *de qua* del Supremo Consesso ha esaminato in maniera approfondita la questione del "ne bis in idem" con riferimento a sanzioni penali e amministrative, disponendo il rinvio degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, **formulando la seguente questione pregiudiziale d' interpretazione del diritto dell'Unione:**

1. se la previsione dell'art. **50 CDFUE**, interpretato alla luce dell'**art. 4 prot. n. 7 CEDU**, della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della normativa nazionale, osti alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto (condotta illecita di manipolazione del mercato) per cui il medesimo soggetto abbia riportato condanna penale irrevocabile;

2. se il giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del *"ne bis in idem"*, in base all' **art. 50 CDFUE**, interpretato alla luce dell'**art. 4 prot. n. 7 CEDU**, della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della normativa nazionale.

A tal proposito, giova sottolineare che la Corte di Cassazione ha proposto altri rinvii pregiudiziali alla Corte di Giustizia Europea per i medesimi motivi innanzi esposti, di cui daremo contezza nel paragrafo seguente.

Tanto chiarito, si segnala che recentemente è stato nuovamente richiesto l'intervento della Corte Costituzionale in materia di *ne bis in idem*, **che si è pronunciata con sentenza n.222/2019**.

Ebbene, la Consulta ha dichiarato inammissibili, per insufficiente motivazione sulla non manifesta infondatezza e sulla rilevanza, le questioni di legittimità costituzionale - sollevate dal Tribunale di Bergamo in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU e, implicitamente, all'art. 50 CDFUE - dell'art. 649 c.p.p., **nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di un 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 CEDU e dei relativi Protocolli.**

In altri termini, la Consulta ha ritenuto che l'ordinamento italiano, nel prevedere una tale pluralità di sanzioni per le violazioni fiscali, non violi il divieto di bis in idem.

Nel delineare il suo iter logico, il Giudice delle Leggi ha rammentato che il tema del ne bis in idem, fortemente influenzato dalla giurisprudenza sovranazionale, debba essere rivisto in un'ottica profondamente diversa dopo le decisioni A e B

contro Norvegia della Grande Camera della Cedu e le tre coeve pronunce della Grande Sezione della Corte di Giustizia del 20 marzo 2018 (rispettivamente in causa C-537/16, Garlsson Real Estate SA e altri, in cause C-596/16 e C-597/16, Di Puma e Consob e in causa C-524/15, Menci).

Ciò posto, così opinando, la Corte Costituzionale ha reputato di non rinvenire nessun contrasto fra la disciplina, penale e amministrativa, in tema di violazioni finanziarie e il principio del *ne bis in idem*.

Per giungere a tali assunti, la Corte Costituzionale ha valorizzato due profili,ovvero:

1. **il profilo della gravosità della sanzione complessiva applicata al contribuente infedele**, ossia la diversità di scopo della punizione applicata in sede penale e in sede amministrativa. Il Giudice delle Leggi ha evidenziato come il concorso fra la pena della reclusione prevista per i reati di cui al Dlgs 74/2000 e le sanzioni pecuniarie applicate in sede amministrativa, da un lato, consenta di affiancare la minaccia di una sanzione detentiva per l'evasione Iva a una sanzione amministrativa pecuniaria, che è calcolata in misura percentuale rispetto all'importo evaso, esprimendo in tal modo *"la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei"* e, dall'altro, non sembra consentire l'applicazione di sanzioni eccessivamente severe e irragionevoli, posto che il duplice binario sanzionatorio è necessario per "*assicurare ex post l'effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'Amministrazione grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario"*.
2. **Il profilo della necessaria prevedibilità per l'interessato della duplicazione dei procedimenti e delle sanzioni**, atteso che la legislazione italiana stabilisce chiaramente la sanzionabilità in via amministrativa di una violazione fiscale che sia punita anche in sede penale, per escludere la sussistenza della violazione del *ne bis in idem*.

Sui suddetti profili – ovvero ragionevolezza e non eccessiva gravosità della duplicazione di sanzioni e prevedibilità della duplicazione dei procedimenti –la Corte costituzionale non ravvisa profili di irragionevolezza nella disciplina repressiva degli illeciti tributari né per quanto concerne l'eccessiva severità della sanzione che può seguirne, né in relazione alla prevedibilità per il contribuente infedele di ricevere una duplice punizione in sede penale e amministrativa.

Tuttavia, il Giudice delle Leggi non si è pronunciato in maniera definitiva in relazione a un ulteriore profilo attinente l'**articolazione dei rapporti fra procedimento penale e procedimento amministrativo.**

Orbene, a parere della Consulta, non può non mettersi in risalto la presenza di una pluralità di istituti e di previsioni normative che regolano i rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria, mancando tuttavia una forma di coordinamento tra i due procedimenti, con il fine di assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello in sede penale.

Tanto chiarito, la Corte Costituzionale ha rilevato che non può escludersi che in alcune circostanze tale coordinamento manchi e il contribuente si trovi a essere sottoposto per lungo tempo a due giudizi per il medesimo fatto, venendo presumibilmente anche sanzionato in termini eccessivamente sanzionatori, quando il predetto mancato raccordo fra giudizio penale e giudizio amministrativo si estenda anche alla fase di determinazione della pena.

Pertanto, in presenza di predette circostanze, secondo il Giudice delle Leggi, potrà parlarsi di violazione del principio del *ne bis in idem*, ma la valutazione circa l'esistenza dei suddetti presupposti e delle predette condizioni spetta al singolo giudice che decide la controversia concreta.

Con delle pronunce recenti la giurisprudenza di legittimità si è espressa sul principio del ne bis in idem, alla luce dei principi enucleati dalla giurisprudenza comunitaria e convenzionale.

La Corte di Cassazione, con la sentenza **n. 21694 depositata in data 8 ottobre 2020** è tornata nuovamente a pronunciarsi in materia di reati tributari, in particolare in materia di "doppio binario" sanzionatorio, affermando che la riscossione delle sanzioni irrogate in sede tributaria, deve essere preclusa laddove il procedimento penale si è definito con una sentenza di assoluzione in favore dell'imputato poiché *"il fatto non sussiste"*.

In dettaglio, il Collegio di legittimità nel suo iter ermeneutico ha, in via preliminare, rilevato che la *"[…] stessa Corte EDU, con la sentenza A e B contro Norvegia ha ritenuto che debba essere esclusa la violazione del diritto sancito dall'art. 4 Prot.n.7 CEDU allorchè tra i due procedimenti-amministrativo e penale-che sanzionano il*

medesimo fatto sussista un legame materiale e temporale sufficientemente stretto. ***Un tale legame va ravvisato, in particolare, quando (a) le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta, (b) la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato, (c) esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti, ferma (d) la proporzionalita' del cumulo sanzionatorio, che non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato in rapporto alla gravita' dell'illecito".***

A tal proposito, giova segnalare che l'art. 21 D. Lgs. n. 74/2000, nel prevedere la possibilità per l'Ufficio di irrogare le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie oggetto di notizia di reato, preclude la riscossione di tali sanzioni; ciò si verifica nelle ipotesi in cui il procedimento penale sia definito con un provvedimento di archiviazione, o con una sentenza irrevocabile di assoluzione ovvero di proscioglimento (con formula che esclude la rilevanza penale del fatto). **Tale interpretazione è stata adottata dalla Suprema Corte nella sentenza in commento (Cass.n.21694/2020), offrendo un'esegesi parzialmente favorevole al contribuente del disposto di cui all'art. 21 del D. Lgs. n. 74/2000 in caso di "doppia" e contestuale pendenza del giudizio tributario e penale.**

Nello specifico, il Supremo Consesso, difatti, ha ritenuto che la norma sembrerebbe deporre nel senso di escludere l'esecuzione della sanzione non solo in caso di condanna in sede penale (altrimenti si violerebbe il richiamato principio del ne bis in idem), ma anche in caso di assoluzione o di proscioglimento "perché il fatto non sussiste".

Inoltre, l'ineseguibilità della sentenza tributaria, nondimeno, non deve intendersi in maniera assoluta; precisamente, vi è un obbligo, in capo al Giudicante, di valutare, caso per caso, la natura della violazione tributaria contestata in entrambe le sedi.

In ultimo si segnala la recentissima **sentenza n.4439, depositata il 4 febbraio 2021**, in cui i giudici di legittimità si sono pronunciati con un'interpretazione rigorosa affermando **che non sussiste il ne bis in idem tra la dichiarazione infedele e l'analogo reato tributario.**

In via preliminare, la Suprema Corte nel suo iter logico, dopo aver ripercorso la giurisprudenza sovranazionale e nazionale in materia, ha statuito la legittima applicazione di entrambe le sanzioni, penale e amministrativa, atteso che, nel

caso *de quo* sussistono le condizioni previste dalla Corte EDU nel caso " A e B contro Norvegia"; in dettaglio, nel caso oggetto d'esame della citata sentenza **vi era una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti, in quanto entrambi erano stati avviati contestualmente con la notifica sia dell'accertamento, sia dell'avviso di conclusione indagini ad aprile 2015, a nulla rilevando la prosecuzione per gli anni successivi del procedimento penale.**

E ancora, per quanto riguarda la **proporzionalità** della sanzione il Supremo Consesso ha sottolineato che la pena complessivamente inflitta dai giudici di seconde cure non appare particolarmente gravosa in quanto nel procedimento amministrativo era stata applicata la misura minima con riduzione per effetto dell'adesione e nel procedimento penale la circostanza attenuante.

Più nel dettaglio, i giudici di legittimità hanno rilevato che **il sistema del "doppio binario" trova giustificazione nella 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"**.

04 La giurisprudenza comunitaria in tema di ne bis in idem

Nel quadro testè tracciato, sul tema del *ne bis in idem*, si devono inserire le sentenze della Corte di Giustizia europea pronunciatasi in seguito ai rinvii pregiudiziali della Corte di Cassazione, di cui si è fatta menzione nel paragrafo precedente.

Degne di nota sono le tre sentenze della Grande Sezione della Corte di Giustizia UE (cause C-524/15 Luca Menci, C-537/16 Garlsson Real Estate e a., C-596/16 e C-597/16 Di Puma e altri), depositate all'esito di altrettanti procedimenti per rinvii pregiudiziali ex art. 267 TFUE, sollevati da alcuni Giudici italiani in merito alla compatibilità del sistema di doppio binario rituale e sanzionatorio per illeciti fiscali e finanziari con il diritto dell'Unione.

In breve, le tre sentenze *de quibus* della Corte di Giustizia Europea, salve alcune riserve rimesse ai Giudici del rinvio, hanno per lo più **confermato la tenuta del sistema di duplicazione di procedimenti e sanzioni** previsto dalla legge italiana. A tal proposito, occorre chiarire che in tutte le tre pronunce, all'atto di analizzare il sistema di duplicazione per illeciti fiscali (risultante dal combinato disposto dell'art. 13 d. lgs. 471/97 e 10ter d. lgs 74/00) e quello per illeciti finanziari (previsto dagli artt. 184-185 e 187bis-187ter del T.U.F), la Grande Sezione ha individuato **alcuni punti fermi**:

- per quanto riguarda le sanzioni amministrative comminate dalle citate norme, si tratta di misure aventi natura penale, perseguendo esse una chiara finalità repressiva e mostrando un elevato grado di severità, di qui la sussistenza di un **"bis penale"**;
- i fatti illeciti cui seguono sanzioni penali ed amministrative hanno mostrato evidenti tratti di identità fra loro, di qui la sussistenza dell' **"idem factum"**;
- alla luce di tanto, la CGUE ha ritenuto che siffatto cumulo di sanzioni e procedimenti costituisce una **limitazione al diritto fondamentale garantito dall'art. 50 della Carta**.

Tuttavia la Corte di Giustizia ha evidenziato che esiste una valida giustificazione per predetta limitazione.

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

Alla luce di quanto sin qui rilevato, la Corte di Giustizia Europea ha attribuito valenza maggiormente afflittiva alle sanzioni penali stricto sensu rispetto alle correlate misure sanzionatorie amministrative .

Tuttavia, la citata giurisprudenza comunitaria ha ribadito che, nell'esaminare la compatibilità di norme di diritto interno con i diritti garantiti dalla Carta, il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito di propria competenza, le norme del diritto dell'Unione **è obbligato a garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale.**

Lecce, 24.03.2021

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI

www.studiotributariovillani.it - avvocato@studiotributariovillani.it