

QUESITI

PIERMARIA CORSO

Il doppio binario sanzionatorio tributario: un *vulnus* al divieto di secondo giudizio?

1. Genesi del problema

Con la sentenza 4 marzo 2014, resa nel processo Grande Stevens ed altri c. Italia¹, la Corte europea dei diritti dell'uomo (d'ora in avanti, Corte EDU) ha ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem* (affermato nell'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU)² nell'irrogazione di sanzione amministrativa da considerarsi "sostanzialmente" penale e nell'aver iniziato, e non interrotto, un procedimento penale per l'eventuale irrogazione, a carico dei medesimi soggetti (persone fisiche) e per la medesima condotta, di altra sanzione formalmente e sostanzialmente penale.

Ne è conseguita una condanna dell'Italia, logicamente circoscritta alla materia del contendere (disciplina sul *market abuse*) ma che poneva all'attenzione del legislatore nazionale un problema più ampio e generale: può il legislatore ordinario ricollegare al medesimo illecito due sanzioni di tipo diverso (nella specie, penale e amministrativa) e, se sì, quando la previsione del doppio binario sanzionatorio penale ed amministrativo può essere considerata violazione del principio del divieto di *bis in idem*?

Andando alla essenza delle cose, la ricordata sentenza della Corte EDU aveva considerato sostanzialmente penale la sanzione amministrativa ricollegata al medesimo fatto illecito in ragione della sua afflittività (espressa dall'ammontare) e aveva, conseguentemente, ravvisato (il rischio di) una duplicazione di sanzione penale per il medesimo illecito e a carico dei medesimi

¹ La pronuncia ha avuto un'eco vastissima: in via meramente esemplificativa si vedano NOTARGIACO-MO, *Illecito penale e illecito amministrativo: c'è ancora spazio per il doppio binario sanzionatorio?*, in *Cass. pen.*, 2015, 285 e ZAGREBELSKY, *Le sanzioni Consob, l'equo processo e il ne bis in idem nella CEDU*, in *Giur. it.*, 2014.

² L'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU dispone che "Diritto a non essere giudicato o punito due volte. 1. Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato. 2. Le disposizioni di cui al paragrafo precedente non impediranno la riapertura del processo, conformemente alla legge ed alla procedura penale dello Stato interessato, se dei fatti nuovi o degli elementi nuovi o un vizio fondamentale nella procedura antecedente avrebbero potuto condizionare l'esito del caso. 3. Nessuna deroga a questo articolo può essere autorizzata ai sensi dell'art. 15 della Convenzione".

soggetti, epilogo vietato non solo dalla normativa comunitaria ma anche da quella nazionale sulla base del disposto dell'art. 649 c.p.p.³.

Di qui un grande fermento interpretativo perchè l'ordinamento italiano in ogni settore ritenuto di particolare rilievo si caratterizza per il c.d. doppio binario sanzionatorio e non vi è alcuna previsione che consenta di escludere *a priori* la discrezionale scelta legislativa tra la comminatoria di una sanzione penale, di una sanzione amministrativa o di entrambe.

Men che meno esistono parametri oggettivi (e normativi) che consentano di affermare che una sanzione amministrativa – oltre un certo livello di afflittività – cessa di essere tale e debba essere qualificata (e trattata) come una sanzione sostanzialmente penale⁴.

Nel marzo 2014 era in discussione la legge delega per la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario (notoriamente impostato su sanzioni amministrative robustamente accompagnate dalla comminatoria di sanzioni penali, almeno a far tempo dal 1982)⁵, ma lo stadio dei lavori era così avanzato da non consentire alcuna riflessione sulle ricadute della giurisprudenza della Corte EDU né da consentire l'introduzione di specifici criteri direttivi per il legislatore delegato.

La legge 11 marzo 2014 n. 23, formalmente proiettata verso un ripensamento dell'utilizzo della sanzione penale per il contrasto agli illeciti tributari, non avrebbe impedito (anzi sarebbe stata l'occasione propizia per) una precisazione dei rapporti tra le due sanzioni comminate per lo stesso illecito, sempre

³ L'art. 649 c.p.p., rubricato "divieto di un secondo giudizio", dispone che "1. L'imputato proscioltto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli artt. 69, co. 2. e 345. 2. Se ciò nonostante viene di nuovo iniziato procedimento penale, il giudice in ogni stato e grado del processo pronuncia sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere enunciandone la causa nel dispositivo".

⁴ La vicenda giudiziaria ha radici lontane perché il problema di fondo era già stato posto da Corte EDU 21 febbraio 1984, Ozturk (in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 894 con nota di PALIERO) che aveva affermato il principio di diritto che le garanzie di cui all'art. 6 della Convenzione EDU devono trovare applicazione anche con riguardo all'illecito amministrativo che, per struttura e finalità, deve essere equiparato – quanto meno sotto il profilo delle garanzie processuali – all'illecito penale.

Dopo oltre trent'anni il problema di come individuare l'illecito che sia formalmente amministrativo ma sostanzialmente (allora per "struttura e finalità", oggi per "severità") penale rimane aperto e non appare più soddisfacente la coperta del "processo penale" che esonera dal risolvere il quesito circa l'effettiva natura della sanzione.

⁵ Il riferimento è al d.l. 10 luglio 1982 n. 429 convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 1982 n. 516 (meglio nota come "manette agli evasori") cui è seguito il d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, recante "nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'art. 9 legge 25 giugno 1999 n. 205".

che il legislatore nazionale avesse consapevolezza del problema che si era delineato e volesse concretamente occuparsene⁶.

Il settore tributario avrebbe potuto diventare il settore pilota, con una chiarificazione suscettibile di estendersi all'intero ordinamento giuridico, ma così non è stato e il problema del rispetto sostanziale del divieto di *bis in idem* è rimasto vivo soprattutto – se non esclusivamente – a livello dottrinale e giurisprudenziale, coinvolgendo a più riprese la stessa Corte costituzionale.

2. La conferma legislativa del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria

La risposta del legislatore nazionale alla condanna da parte della Corte EDU e alla legge delega n. 23 del 2014 è nel d. lgs. 24 settembre 2015 n. 158 che – in linea con i principi direttivi – ha operato un sostanziale *lifting* del d. lgs. 10 marzo 2000 n. 74 che era e rimane il testo base della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, dopo essere sopravvissuto nelle linee portanti alla riforma del 2011 (d.l. 13 agosto 2011 n. 138 convertito, con modificazioni, nella l. 14 settembre 2011 n. 148)⁷.

Pur nel suo articolato intervento di riscrittura del sistema penale tributario, il d. lgs. n. 158 del 2015 non ha minimamente affrontato – almeno con riguardo alla sanzione tributaria – il quesito di quando una sanzione formalmente amministrativa sia sostanzialmente (per il suo contenuto fortemente afflittivo) “penale” e, anzi, ha confermato in pieno che il legislatore nazionale continua a ritenere di non aver ostacoli nel comminare allo stesso fatto illecito sanzioni penali e sanzioni amministrative.

L'unica apparente concessione al divieto di *bis in idem* è rinvenibile nel nuovo art. 13, d. lgs. n. 74/2000, laddove ricollega la causa di non punibilità (penale) al pagamento del debito tributario (concetto comprensivo dell'imposta evasa, delle sanzioni amministrative e degli interessi) per i reati di cui agli artt. 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* previsti dallo stesso decreto legislativo.

In tali ipotesi il pagamento (anche) della sanzione amministrativa esclude l'applicabilità della sanzione penale e, quindi, una duplicazione della sanzione per lo stesso fatto illecito, ma ciò non avviene certo perché il legislatore del 2015 consideri sostanzialmente penale la sanzione amministrativa tributaria e perché voglia evitare di incorrere in un *bis in idem* vietato dalla normativa comunitaria.

⁶ Cfr. volendo, dello scrivente, *Possibili obiettivi del sistema sanzionatorio penale*, in *Corr. trib.*, 2014, 1161.

⁷ Per un quadro d'insieme della riforma del 2015 cfr. *La nuova giustizia penale tributaria. I reati - Il processo*, a cura di Giarda, Perini, Varraso, Padova, 2016.

La riprova è che la comminatoria della doppia sanzione rimane ferma nel caso di pagamento non tempestivo (cioè, non avvenuto “prima della dichiarazione di apertura del dibattimento”) e – per gli illeciti di omessa o infedele dichiarazione – quando l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza dell’inizio di una attività di accertamento amministrativo o penale, nonché per tutti i delitti tributari non menzionati nell’art. 13 d. lgs. n. 74/2000.

Rimangono estranei a questa comprensione del legislatore i reati tributari caratterizzati da condotta fraudolenta (artt. 2, 3, 8, 10 e 11) in quanto manifestazione di accentuata pericolosità sociale, ma anche con riguardo a questi illeciti tributari il legislatore non rinuncia ad un’opera di conciliazione, ricollegando al pagamento del debito tributario la riduzione della pena “fino alla metà” e la non applicazione delle pene accessorie oltre alla caduta del divieto di patteggiamento che apre la strada ad una pena da non scontare in carcere, almeno con riguardo ai non professionisti dell’evasione.

Infatti l’art. 13-*bis* d. lgs. n. 74/2000, introdotto con d.lgs. n. 158/2015 e rubricato *Circostanze del reato*, dispone (co. 1 e 2): “1. Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell’articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie. 2. Per i delitti di cui al presente decreto l’applicazione della pena ai sensi dell’articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all’articolo 13, co. 1 e 2”.

La Corte costituzionale, con la sentenza 28 maggio 2015 n. 95, ha legittimato le scelte del 2011 in tema di limiti al c.d. patteggiamento e alla concessione della sospensione condizionale della pena (artt. 12 e 13, d.lgs. n. 74/2000), limiti che la riforma del 2015 ha ritenuto sostanzialmente di confermare (artt. 12 e 13-*bis* come inserito)⁸.

Tornando alla possibilità di sottrarsi al doppio binario sanzionatorio, è indubbio che il legislatore si impegni a consentire al contribuente imputato di evitare la sanzione penale, ma ciò avviene a prescindere da implicazioni comunitarie o da preoccupazioni di violazione del divieto di *bis in idem*.

⁸ Per un primo commento cfr. CORSO, *Legittimo (ma non obbligato) il divieto di patteggiamento per chi non restituisce il profitto di reato*, in www.quotidianogiuridico.it.

Il legislatore avverte il contribuente che il rischio carcere è più vicino per chi non provvederà al pagamento del debito tributario perché anche il nuovo art. 13-*bis* (come già l'art. 13, d.lgs. n. 74/2000 nel testo previgente) - se non è stato estinto il debito tributario (comprese sanzioni amministrative e interessi) "mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie" (art. 13-*bis*, co. 1) - preclude l'accesso al rito premiale di cui all'art. 444 c.p.p. (c.d. patteggiamento).

Che il contribuente passi un periodo in carcere, non garantisce all'erario l'introito del dovuto; che l'art. 12-*bis*, d.lgs. n. 74/2000 (introdotto con l'art. 10 d.lgs. n. 158/2015) preveda la "confisca" obbligatoria, anche per equivalente, dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato tributario non garantisce l'effettiva apprensione di quanto dovuto dal contribuente perché costui potrebbe aver ben occultato e/o disperso il proprio patrimonio, così da renderlo inataccabile.

Di qui, accanto alla tecnica del bastone, il legislatore del 2015 adotta risolutamente la tecnica della carota: il contribuente imputato è caldamente invitato al pagamento del debito tributario con la previsione di una causa di non punibilità penale riservata ai reati di cui agli articoli 4, 5, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* e con la garanzia di una rateizzazione dei pagamenti che sospende il corso del procedimento penale (art. 14 d.lgs. n. 74/2000 come sostituito).

La sanzione penale è subvalente rispetto all'introito e, in termini di efficienza del sistema, non si può non notare che l'induzione (riuscita) al pagamento risolverebbe sia il versante penale che quello tributario, con una obiettiva economia di procedimenti.

Per i reati tributari fraudolenti, come si è visto, il pagamento della sanzione amministrativa tributaria, ancorché fatto tempestivamente, non esclude l'applicabilità della sanzione penale ma, semplicemente, la mitiga nel *quantum* - con riguardo alla pena principale - esclude le pene accessorie e apre la strada al rito premiale del c.d. patteggiamento (art. 13-*bis*, d.lgs. n. 74/2000).

Quindi, non solo la sanzione comminata è duplice, ma - in concreto - potrebbe esserlo anche la sanzione applicata.

3. Una diversa lettura

Per chi fosse inguaribilmente ottimista e fiducioso in un legislatore attento ai problemi e capace di rapidi interventi è comunque possibile una diversa chiave di lettura.

Il d.lgs. n. 158/2015 si caratterizza - rispetto al quadro normativo precedente - per aver ampliato l'area degli illeciti tributari destinatari esclusivamente di sanzione amministrativa.

A ben vedere, laddove ha innalzato la soglia di punibilità (ad es., in tema di art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000), il legislatore del 2015 ha fatto venir meno la duplicità di comminatoria di sanzioni (penale e amministrativa), ha reso applicabile la sola sanzione amministrativa agli illeciti sotto soglia e per questi illeciti ha eliminato in radice il problema di un *bis in idem* normativo in (eventuale) contrasto con la normativa comunitaria.

Questo lo ha esposto a critiche di diversa natura, in quanto che la rinuncia alla sanzione penale è stata inquadrata come minore tutela degli interessi finanziari dell'UE, anch'essa comunitariamente incompatibile⁹.

Tuttavia è possibile anche una diversa chiave di lettura: se è vero che il legislatore italiano non ha rinunciato al *bis in idem* sanzionatorio (rappresentato dalla comminatoria di sanzioni penale e amministrativa), è anche vero che - sulla scia della ricordata sentenza della Corte EDU 4 marzo 2014, Grande Stevens - ha riscritto il sistema sanzionatorio amministrativo, così da consentire di poter affermare che le sanzioni amministrative tributarie non rappresentano affatto un *deficit* di tutela degli interessi finanziari UE, ma un diverso modo di sanzionare peraltro chiaramente consentito da direttive comunitarie [da ultimo si veda la Direttiva (UE) 2015/845 del Parlamento europeo e del Consiglio].

Sempre in questa prospettiva, la depenalizzazione almeno parziale che accompagna la riscrittura di talune fattispecie di reati tributari (come l'omesso versamento di iva) sembra porsi in contrasto con l'aspettativa di tutela degli interessi finanziari dell'UE¹⁰, ma questa rinuncia al penale va correttamente

⁹ Nel senso che la prescrizione prevista dal legislatore nazionale farebbe delineare un'esenzione iva non prevista dalle direttive UE (ordinanza 17 gennaio 2014 del gip Tribunale di Cuneo) si è espressa la Corte di giustizia della UE con sentenza 8 settembre 2015, Taricco, invitando i giudici italiani a disapplicare la normativa sulla prescrizione.

È rimasta isolata Cass. 17 settembre 2015 che ha ritenuto di disapplicare la normativa nazionale; C. appello Milano, con ordinanza 18 settembre 2015, ha sollevato questione di costituzionalità, ravvisando un conflitto con il principio di legalità (art. 25 Cost.). L'ordinanza è annotata da VIGANO, in *www.penalecontemporaneo.it*. Sul c.d. caso Taricco si vedano, *ex plurimis*, CAMON, *Le torsioni d'un sistema. Riflessioni intorno alla sentenza Taricco*, in *Arch. n. proc. pen.*, 2016, 2; MAZZA, *La prescrizione del reato fra legalità penale e diritto giurisprudenziale europeo*, *ivi*, 2016, 8; CIVELLO, *La sentenza "Taricco" della Corte di giustizia UE: contraria al Trattato la disciplina italiana in tema di interruzione della prescrizione del reato*, in *questa Rivista*, 2015, 9 e BARGI, *Il singolare funambolismo interpretativo dei rapporti tra diritto dell'UE, diritto nazionale e tutela dei diritti fondamentali nella sentenza "Taricco" della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Arch. n. proc. pen.*, 2016, 327.

¹⁰ Il riferimento è all'ordinanza 27 ottobre 2014 del Tribunale di Torino che ha chiesto alla Corte di Lussemburgo di accertare in via pregiudiziale se il doppio binario sanzionatorio previsto

letta come dichiarazione di sufficienza delle sanzioni amministrative, come attribuzione di natura “sostanzialmente” penale a queste ultime e, quindi, come allineamento al divieto di *bis in idem* voluto dalla ricordata sentenza della Corte EDU.

Nonostante e dopo il d.lgs. n. 158/2015, rimane aperto il problema di fondo di quale contenuto possa o debba avere il sistema sanzionatorio italiano e, più in specifico, se il divieto di un secondo giudizio penale valga solo in relazione a fatti che costituiscono reato (art. 649 c.p.p.) o anche in relazione a quelli che costituiscono illecito amministrativo, se sanzionati in modo così afflittivo da poter essere considerati sostanzialmente penali.

Il tutto in presenza di un nebuloso principio di specialità (in materia tributaria rinvenibile nell’art. 19 d.lgs. n. 74/2000) che sembra già adesso escludere il possibile cumulo di sanzioni penali e amministrative, ma che rimane disapplicato nella prassi giudiziaria ed amministrativa proprio per l’incertezza circa le modalità operative (chi decide quale è la *lex specialis* applicabile? cosa succede in caso di divergente orientamento tra giurisdizione penale e amministrazione tributaria? può continuare a esistere un sistema sanzionatorio che prevede la comminatoria e la commistione di sanzioni di natura diversa per lo stesso fatto illecito?).

Nessun contributo ha dato il legislatore del 2015 alla delicata problematica che aveva investito anche la normativa penaltributaria: sarebbe stato un contributo necessariamente settoriale, perché il legislatore delegato non avrebbe potuto spingersi ad una riscrittura dell’intero sistema sanzionatorio, ma avrebbe dovuto circoscrivere la sua attenzione alla materia tributaria.

D’altra parte, non vi è dubbio che una prima risposta su quando una sanzione dichiarata amministrativa possa essere riconosciuta sostanzialmente penale, avrebbe avuto una fortissima valenza anticipatrice ed esemplare rispetto all’intervento della giurisprudenza della Corte costituzionale e dello stesso legislatore nazionale, ipotecandone i possibili sviluppi.

dall’ordinamento italiano in materia tributaria sia o no conforme al principio del *ne bis in idem* garantito dal diritto UE, oltre che dal sistema CEDU, come via via definito dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo e della Corte di giustizia dell’Unione europea.

Sul punto si rinvia (anche per ampi richiami dottrinali) a BONTEMPELLI, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, in *questa Rivista*, 2015, 115.

Per la diretta applicazione dell’art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU in materia tributaria cfr., nella giurisprudenza di merito, Trib. Terni, 12 giugno 2015 con nota di Confalonieri, [Ancora in tema di omesso versamento di iva e ne bis in idem: il Tribunale di Terni dichiara di non doversi procedere per la sanzione penale.](#)

4.L'intervento, tra il cauto e l'omissivo, della Corte costituzionale

Il biennio (abbondante) dalla sentenza 4 marzo 2014 della Corte EDU e l'anno decorso dall'approvazione del d.lgs. n. 158/2014 si caratterizzano per la pluralità di iniziative dirette ad ottenere in via interpretativa dalla Corte costituzionale quanto non ottenuto in via legislativa, oltre che per un tentativo di qualificare "sostanzialmente" penale qualsiasi sanzione amministrativa.

L'effetto pratico della citata sentenza è che è diventato argomento tralucido ravvisare profili di penalità occulta nella sanzione amministrativa comminata, insieme alla sanzione penale, per un determinato illecito o sostenere la natura sostanzialmente penale dell'unica sanzione comminata e irrogata, così da richiedere le garanzie proprie del procedimento giurisdizionale, in genere, e di quello penale, in specie¹¹.

Un esempio sintomatico è nella fattispecie concreta su cui è intervenuta l'ordinanza 8 marzo-20 maggio 2016 n. 112 della Corte costituzionale.

Imputato di violazione dell'art. 10 *ter* d. lgs. n. 74/2000, per aver omesso il versamento di iva per oltre 378.000 euro, un contribuente di Bologna, dopo aver ricordato di aver provveduto al pagamento delle imposte non versate, delle sanzioni amministrative e degli interessi, ha invocato la giurisprudenza della Corte di Strasburgo per sottrarsi alla seconda sanzione ricollegata al medesimo fatto evasivo, quella penale.

Se, infatti, la sanzione amministrativa avesse natura sostanzialmente penale, lo stesso fatto illecito verrebbe colpito con due sanzioni entrambe penali (una

¹¹ Emblematica è la vicenda su cui è intervenuta Cass. civ., Sez. II, 24 febbraio 2016 n. 3656 (fattispecie di sanzione amministrativa di € 28.000 a fronte di una sanzione irrogabile massima di € 129.110).

Dopo aver ricordato che la Corte EDU ha affermato il carattere sostanzialmente "penale" delle sanzioni pecuniarie previste dall'art. 187-*ter* TUF, con conseguente applicabilità delle garanzie previste per i processi penali dall'art. 6, par. 1, a mente del quale "ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta..", la Suprema Corte ha escluso che le sanzioni amministrative pecuniarie previste dall'art. 144 TUB "siano equiparabili, per tipologia, severità ed idoneità ad incidere sulla sfera patrimoniale e personale dei destinatari, a quelle previste nel caso esaminato dalla CEDU nella sentenza Grande Stevens. Di conseguenza, alla stregua dei criteri enunciati dalla Corte di Strasburgo, non sembra possibile attribuire carattere penale a tali sanzioni; sicchè, in considerazione della natura meramente amministrativa delle stesse, non si pone un problema di compatibilità, del procedimento sanzionatorio previsto in materia con le garanzie riservate ai processi "penali" dall'articolo 6 della Convenzione per i diritti dell'uomo".

Nell'occasione la Suprema Corte ha escluso il configurarsi di un suo obbligo di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia europea ai sensi dell'art. 267 del Trattato UE in assenza di una questione interpretativa "rilevante" della normativa comunitaria e non nascendo tale vincolo da una mera istanza di parte.

formalmente e una sostanzialmente), determinando un *bis in idem* non consentito - tra l'altro - dall'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU.

Secondo l'auspicio del contribuente imputato, la sanzione amministrativa pagata all'erario per chiudere il profilo tributario dell'illecito ha carattere così afflittivo da potersi considerare ontologicamente penale; di conseguenza il giudice italiano, chiamato ad accertare la dimensione penale dell'illecito e ad applicare la sanzione formalmente penale ad esso legislativamente ricollegata, dovrebbe riconoscere la prevalenza della normativa comunitaria ed evitare una decisione conflittuale con questa: dovrebbe, cioè, dare atto che una sanzione è già stata applicata all'illecito, che detta sanzione è esaustiva della pretesa punitiva dello Stato e che, conseguentemente, va disapplicato il dettato del legislatore nazionale che imporrebbe di ricollegare all'illecito già sanzionato un'ulteriore pena (nella specie, detentiva) con corredo di pene accessorie.

Il contribuente imputato, in buona sostanza, ha chiesto al giudice penale di disattendere l'art. 101, co. 2, Cost. e di interpretare il principio di soggezione alla legge riconoscendo che, nella gerarchia delle fonti, la normativa comunitaria prevale su quella interna e, in caso di conflitto, va applicata prioritariamente.

Nella fattispecie concreta, il contribuente imputato ha sollecitato il giudice di primo grado (Tribunale di Bologna) a non applicare l'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 (come inserito con d. l. n. 223/2006 convertito in legge n. 248/2006) - cosa che avrebbe implicato la condanna penale alla reclusione da sei mesi a due anni, sia pure mitigata dalla circostanza attenuante di cui all'art. 13 d. lgs. n. 74/2000 (pagamento del debito tributario) nel testo vigente al *tempus commissi delicti* - e di applicare, invece, la giurisprudenza della Corte di Strasburgo che ha giudicato in contrasto con la normativa comunitaria il ricollegare al medesimo illecito due sanzioni "penali", quale che sia la qualificazione giuridica ricollegata formalmente ad una di queste.

Dinanzi alla sollecitazione della difesa del contribuente imputato, il Tribunale di Bologna non se l'è sentita di accogliere direttamente la chiave interpretativa proposta ma, altresì, ha attribuito non manifesta infondatezza alla tesi di una sanzione amministrativa - quella di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471/1997¹² - così pesantemente afflittiva da potersi considerare sostanzialmente penale.

Di qui la prospettazione di una questione di legittimità costituzionale attraverso i seguenti passaggi in fatto e in diritto.

In un contesto nel quale il legislatore nazionale ricollega al medesimo illecito tributario due sanzioni ontologicamente diverse (penale e amministrativa) e

¹² La norma citata nel testo è rubricata "ritardati od omessi versamenti diretti".

non prevede criteri di priorità temporale nell'applicazione dell'una o dell'altra, il contribuente imputato risulta avere "già provveduto al pagamento delle somme dovute a titolo di imposta non versata, sanzioni amministrative e interessi, ai sensi dell'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'art. 3, co. 133, lett. q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662)".

Il giudice chiamato, da un punto di visto cronologico, ad applicare la seconda sanzione (nel caso di specie, quella penale) non ha ritenuto il venir meno del suo compito alla luce del principio di specialità vigente in materia tributaria, alla stregua del quale, "quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II" del d.lgs. n. 74/2000 "e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la sanzione speciale" (art. 19, co. 1, d.lgs. n. 74/2000): non ha, cioè, ritenuto che l'art. 13 d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 (che prevede la sanzione amministrativa) sia *lex specialis* rispetto all'art. 10 *ter* d. lgs. 10 marzo 2000 n. 74 (che prevede la sanzione penale) ed ha, pertanto, escluso di dover applicare l'art. 19 d. lgs., n. 74/2000 che avrebbe comportato l'impossibilità di irrogare la sanzione penale (*lex generalis*) e, prim'ancora, di assoggettare a processo penale il contribuente.

Il compito del giudice penale, che appariva restringersi all'accertamento della rilevanza penale dell'illecito tributario e della responsabilità dell'imputato e all'applicazione di una pena detentiva commisurata alla gravità del fatto, si è rivelato più ampio alla luce della prospettata (e riconosciuta esistente dal Tribunale) dimensione penale della sanzione, formalmente amministrativa, per l'intrinseca afflittività che la connatura.

Sulla base di questo presupposto fattuale (natura intrinsecamente penale della sanzione amministrativa già pagata dal contribuente imputato), il Tribunale ritiene condivisibile il richiamo fatto dalla difesa dell'imputato alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo secondo cui, ai fini del riconoscimento della tutela approvata dall'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU, alle sanzioni amministrative aventi natura penale (come quella prevista dall'art. 13 d. lgs. n. 471/1997) dovrebbe applicarsi il divieto di *bis in idem* stabilito dalla citata norma convenzionale.

Come è evidente, il Tribunale si è limitato alla situazione fattuale concreta (l'unica rilevante ai fini della decisione) e non si è posto il problema (configurabile avanti il giudice tributario) di una sanzione penale applicata prima di quella amministrativa e delle sorti di quest'ultima alla luce della ricordata giurisprudenza comunitaria.

Il Tribunale ha ritenuto di non avere il potere di qualificare come penale una sanzione *de iure condito* pacificamente delineata dal legislatore come amministrativa e, soprattutto, di non avere il potere di interpretare l'art. 649 c.p.p. in un modo comunitariamente preferibile (o compatibile), e cioè come se stabilisse che il divieto di un secondo giudizio sia valido non solo in relazione ai fatti che costituiscono reato, ma anche in relazione a quelli che formalmente costituiscono illecito amministrativo e che sono destinatari di sanzioni solo formalmente amministrative.

Di qui la scelta (comprensibile) di devolvere il problema alla Corte costituzionale per ottenere una risposta tranquillizzante sul da farsi nel caso concreto.

Il Tribunale *a quo* si dichiara convinto che, ove applicasse la sanzione penale - dopo l'avvenuta irrogazione della sanzione amministrativa - incorrerebbe in uso illegittimo dei suoi poteri decisorii, perché non terrebbe conto che l'art. 649 c.p.p. - nella parte in cui non vieta un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale sia già stata irrogata, per il medesimo fatto, una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione e dei relativi Protocolli - viola l'art. 117, co. 1, Cost., rispetto alla citata norma convenzionale¹³.

In concreto, il giudice *a quo* ha chiesto alla Corte costituzionale di leggere l'art. 649 c.p.p. non solo come "divieto di un secondo giudizio" penale quando è già intervenuto (o è pendente) un primo procedimento penale "per il medesimo fatto", ma anche come "divieto di un secondo giudizio" penale quando il primo procedimento intervenuto (o pendente) ha natura solo formalmente amministrativa perché implicante una sanzione così afflittiva da risolversi in una vera e propria pena.

La questione di costituzionalità è stata sollevata dal Tribunale di Bologna con ordinanza 21 aprile 2015, la prima udienza pubblica avanti la Corte costituzionale si è svolta l'8 marzo 2016.

L'intervallo di circa 11 mesi (del tutto fisiologico, alla luce dei carichi di lavoro della Consulta) tra ordinanza *a quo* e decisione ha registrato un sensibile cambiamento del quadro normativo che ha fortemente condizionato lo svi-

¹³ L'art. 117 Cost., come sostituito con l'art. 13 legge cost. 18 ottobre 2001 n.3, prevede (comma 1°) che "la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali".

Corte cost., n. 102 del 2016, che ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. per assertedo contrasto con il principio del *ne bis in idem*, così come interpretato dalla Corte di Strasburgo.

luppo e l'epilogo della vicenda processuale sottoposta all'esame della Corte costituzionale.

In attuazione della legge delega 11 marzo 2014 n. 23, è intervenuto il decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158, implicante la "revisione del sistema sanzionatorio" anche penale e, quindi, incidente in misura non marginale sul sistema penaltributario contenuto nel d. lgs. n. 74/2000.

In specifico, tra l'ordinanza di rimessione e la pronuncia della Corte costituzionale è intervenuto il legislatore ordinario a statuire che per il reato *sub iudice* il tempestivo pagamento della sanzione amministrativa era sufficiente e che lo Stato rinunciava ad applicare la sanzione penale.

Il nuovo art. 13 d.lgs. n. 74/2000, rubricato "causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario", menziona tre reati - uno dei quali è, per l'appunto, l'"omesso versamento di iva" di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 anch'esso sostituito con il d.lgs. n. 158/2015 - e li dichiara "non punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso" (co. 1).

La questione di costituzionalità sollevata dal contribuente imputato, e ritenuta dal giudice *a quo* rilevante e non manifestamente infondata, è immediatamente apparsa compromessa dal sopravvenuto quadro normativo.

L'omesso versamento di iva per oltre € 378.000,00 è rimasto di rilievo penale, in quanto comunque superiore all'innalzamento a € 250.000,00 della soglia di rilevanza penale, ma l'illecito si sottrae alla irrogazione della sanzione penale in presenza del *post factum* rappresentato dalla "causa di non punibilità" legata al pagamento della sanzione tributaria (e del debito tributario).

La soluzione del caso concreto è rinvenibile nel sistema sanzionatorio sopravvenuto, non implica un rischio concreto di applicazione di due sanzioni (penale e amministrativa) al medesimo fatto, rende "non rilevante" il tema se la duplicazione di sanzioni sia in contrasto con la normativa comunitaria e necessiti di un intervento della Corte costituzionale che rimuova l'eventuale conflitto tra norma nazionale e normativa comunitaria.

La duplicità di sanzione - esistente a livello di comminatoria - viene a cadere in sede di irrogazione e con essa la "rilevanza" della questione prospettata dal Tribunale di Bologna.

Ciò ha consentito alla Corte costituzionale di osservare che, nel caso concreto (art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000), venendo meno la duplicità di sanzione a seguito dell'applicazione del nuovo art. 13 (che mette fuori gioco la sanzione penale),

la questione di costituzionalità perdeva rilevanza, essendo presente nell'ordinamento giuridico lo strumento per evitare il *bis in idem* e, con esso, eventuali frizioni tra l'ordinamento nazionale e quello sovranazionale.

Soluzione certamente corretta, ma che lascia aperto sia il problema generale dei rapporti tra sistema sanzionatorio nazionale e gli impegni assunti con l'ordinamento comunitario sia quello, più specifico, se sia la Corte costituzionale – che non ha poteri legislativi – a poter ridisegnare il profilo sanzionatorio che dà effettività e credibilità all'intero ordinamento.

Le “complesse ricadute” delle norme convenzionali come interpretate dalla Corte di Strasburgo (ordinanza n. 112/2016) e le emerse “frizioni” tra l'ordinamento nazionale e la CEDU (sentenza n. 102/2016)¹⁴, mentre sottolineano l'esistenza e la gravità del problema, ne rendono ancor più delicata e “perplessa” la soluzione.

Non è, infatti, la Corte costituzionale a poter decidere se e quale tipo di risposta sanzionatoria, amministrativa o penale, l'ordinamento nazionale ricolleggi al verificarsi di determinati comportamenti, in base alla circostanza aleatoria del procedimento definito più celermente.

Parimenti non è la Corte costituzionale a poter decidere la priorità nella trattazione dei due procedimenti previsti.

La giurisprudenza della Corte costituzionale del 2016 si risolve in un forte richiamo al legislatore ordinario, in linea con quanto previsto dall'art. 3, co. 2, Cost., ma non certo quale espressione di una scelta attendista o, addirittura, pilatesca.

Ne è conferma la sentenza 31 maggio-21 luglio 2016 con la quale la Corte costituzionale ha ravvisato il contrasto denunciato dal rimettente tra l'art. 649 c.p.p., nella parte in cui esclude la medesimezza del fatto per la sola circostanza che ricorre un concorso formale di reati tra *res iudicata* e *res iudicanda*, e l'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, che vieta invece di procedere nuovamente quando il fatto storico è il medesimo e ha dichiarato l'art. 649 c.p.p. costituzionalmente illegittimo, per contrasto con l'art. 117, primo co.,

¹⁴ Corte cost. 12 maggio 2016 n. 102, che ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. per asserito contrasto con il principio del *ne bis in idem*, così come interpretato dalla Corte di Strasburgo.

La sentenza è annotata da BONTEMPELLI, *Ne bis in idem e legalità penale nel processo per gli abusi di mercato*, in *questa Rivista*, 2016 e da POLEGRI, *Il principio del ne bis in idem al vaglio della Corte costituzionale: un'occasione persa*, in *Giur. it.*, 2016, 1711.

L'ordinanza di remissione è annotata da STURLA, *Il ne bis in idem tra Corte EDU e Corte costituzionale*, in *Giur. it.*, 2015, 2006 e da FEDERICO, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: la parola alla Corte costituzionale*, in *questa Rivista online*, 2015.

Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, nella parte in cui secondo il diritto vivente esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale¹⁵.

Con riguardo al doppio binario sanzionatorio tributario, va senz'altro concluso che la Consulta lo lascia sopravvivere, esattamente come fa con il doppio binario in materia di abusi di mercato, ma appare condivisibile il rilievo che ciò sia avvenuto “nella consapevolezza di non poter fornire soluzioni perentorie, in mancanza di dati legislativi specifici”¹⁶.

5. Conclusioni

Punto di partenza ineludibile è l'esistenza, nell'ordinamento italiano, di un doppio binario sanzionatorio rappresentato da plurime fattispecie di comminatoria di sanzioni penali e sanzioni amministrative ricollegate allo stesso fatto.

Il tutto è reso ancora più complesso dal rilievo che la irrogazione di dette sanzioni avviene talora con procedimenti separati e talaltra con un unico procedimento.

In tale ultimo caso, l'unico procedimento non può che essere quello penale in quanto l'aforisma *nulla poena sine praevio iudicio* postula che la sanzione penale non possa essere irrogata che con le garanzie e le forme del processo penale e che la sanzione amministrativa possa essere irrogata anche dal giudice penale, in quanto tale procedura è generalmente riconosciuta come la più garantista per il soggetto coinvolto.

Uno degli ultimi approdi normativi è stato quello di individuare sanzioni amministrative, determinate da illecito amministrativo, che possono essere irrogate solo attraverso le forme processuali penali, anche se disgiunte dall'accertamento di una responsabilità penale e dalla irrogazione di una pena al colpevole: il riferimento è al sistema della responsabilità amministrativa “da reato”, introdotto con d.lgs. 8 giugno 2001 n. 231 e oggetto di una progressiva elefantiasi, che prevede la giurisdizione penale (art. 34) per l'accertamento e

¹⁵ La sentenza 31 maggio-21 luglio 2016 n. 200 è intervenuta sulla questione di costituzionalità sollevata dal Tribunale di Torino con ordinanza 24 luglio 2015.

L'ordinanza è stata oggetto di plurimi e qualificati commenti: *ex plurimis* si vedano GALANTINI, *Il fatto nella prospettiva di un secondo giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, 1205; SCAROINA, *Ancora sul caso Eternit e il sacrificio dei diritti*, in *questa Rivista* online, e LABIANCA, *Ne bis in idem: una questione “eterna” all'esame della Corte costituzionale*, in *questa Rivista*, 2, 2016.

¹⁶ Così BONTEMPELLI, *Ne bis in idem e legalità penale*, cit., 1.

Questa è stata la conclusione in sede di primo commento all'ordinanza n. 112/2016: cfr. CORSO, *Sistema sanzionatorio: la rivoluzione può attendere*, in *www.quotidianogiuridico.it*.

sanzione dell'illecito amministrativo anche se, per un qualsiasi motivo, non sia possibile il *simultaneus processus*.

Il sistema del doppio binario, nella sua struttura di base, prevede due diversi procedimenti (penale ed amministrativo) nei confronti del medesimo soggetto e, alla fine, una duplice sanzione (se sanzione deve esserci).

È su questo doppio processo e su questa duplice sanzione che si è innescato il tema del *ne bis in idem*, inteso come garanzia che nella dimensione europea acquista connotati e contenuti diversi che nella dimensione nazionale dominata e perimetrata dal disposto dell'art. 649 c.p.p.

Il "divieto di secondo giudizio" (così la rubrica dell'articolo testè richiamato) finalizzato ad evitare una duplicazione del procedimento penale e una duplicazione della sentenza penale per il "medesimo fatto" (duplicazione che trascinerrebbe con sé, oltre allo spreco di attività processuale con costi individuali e collettivi, problemi di composizione di epiloghi eventualmente tra loro conflittuali) lo si vorrebbe poter leggere come obbligo di ricollegare al fatto un'unica sanzione, così da restringere la discrezionalità del legislatore ordinario alla scelta di quale natura (penale o amministrativa) ricollegare all'unica sanzione comminabile, prima, ed irrogabile, poi.

In questa prospettiva l'obiettivo finale appare non tanto evitare l'irrogazione di due sanzioni in ipotesi tra loro conflittuali (divieto di *bis in idem*), quanto garantire al condannato che all'illecito commesso verrà ricollegata un'unica sanzione attraverso un unico processo e che non vi sarà un altro processo destinato a ricollegare allo stesso fatto una sanzione di tipo diverso.

Questa riscrittura del sistema sanzionatorio e processuale nazionale appare debba essere la conseguenza ultima della sentenza 4 marzo 2014 della Corte EDU, sezione II, Grande Stevens e altri contro Italia, alla cui stregua una sanzione qualificata come amministrativa dal diritto nazionale - ove per severità possa essere equiparata ad una sanzione penale - va considerata penale perché la sostanza deve prevalere sul *nomen iuris*; ove la sanzione amministrativa avente queste caratteristiche sia stata applicata attraverso un procedimento amministrativo, avviare un procedimento penale finalizzato alla (eventuale) applicazione di una pena costituirebbe un *bis in idem* per lo stesso fatto e, quindi, una violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU che assicura il diritto di non essere giudicati due volte per la stessa condotta.

La prima implicazione di detta pronuncia è l'immediata chiusura del procedimento penale in corso e/o il divieto di intraprenderlo, ma - in assenza di un criterio per definire le priorità temporali - deve ritenersi che l'applicazione già avvenuta di una sanzione penale imponga di considerare *bis in idem* vietato l'apertura o la continuazione del procedimento amministrativo opera certa-

re ed eventualmente sanzionare lo stesso fatto con sanzione (ovviamente) amministrativa.

Se questo è l'impatto che si delinea dopo la sentenza Grande Stevens, appare evidente che il problema non è solo di applicazione della pronuncia della Corte EDU, ma anche quello di evitare disparità di trattamento perché - nel nostro ordinamento - concludere la vicenda giudiziaria con una sanzione penale o con una sanzione amministrativa non è la stessa cosa e appare poco congruo che l'uno o l'altro epilogo resti affidato alla mera casualità (*id est*, alla solerzia nel muoversi dell'una o dell'altra autorità): si pensi alla iscrizione o no nel casellario giudiziale, alla fruizione o no della sospensione condizionale, ad una (drammatica) alternativa tra una sanzione sostanzialmente penale (ma che colpisca il solo patrimonio) e una penale anche formalmente (che colpisca la libertà personale).

Problemi che qui si accennano e che, intuitivamente, postulano un intervento legislativo più che una soluzione giurisprudenziale: la stessa applicazione del criterio *prior tempore, potior iure* non elimina il problema di una duplicazione di attività (in sede penale e in sede amministrativa) in attesa di vedere quale procedura si concluderà più celermente: non è difficile ipotizzare che l'interessato possa coltivare ad arte tutte le impugnazioni penali per raggiungere l'obiettivo di assicurare la precedenza alla pronuncia di una decisione definitiva che sia formalmente amministrativa, con ciò vanificando una o due pronunce penali sfavorevoli ma senza crisma di irrevocabilità.

Se talune sanzioni amministrative sono sanzioni penali "camuffate" e devono essere alternative alla sanzione penale per non determinare la violazione del divieto di *bis in idem*, le altre - che non creano questi problemi di "truffa delle etichette" - devono poter sopravvivere ove il legislatore nazionale ritenga che la loro esistenza possa utilmente completare il sistema sanzionatorio.

Ma se è così, l'asticella si sposta perché il problema non è più né è solo di riconoscere quali sanzioni amministrative siano criptopenali, ma anche di distinguere tra sanzioni amministrative quali siano intrinsecamente tali e non idonee a determinare rischi di *bis in idem*.

Compito ontologicamente legislativo, e che implicherebbe un profondo ripensamento del vigente apparato sanzionatorio (non essendo sufficiente il pur sollecitato intervento della Corte costituzionale).

Ma vi è un ulteriore scenario di cui tener conto: se la "severità" o altri profili consentono di affermare che una sanzione formalmente amministrativa è sostanzialmente penale, ciò vuol dire che la stessa violazione è sanzionata due volte sul piano penale, con un evidente (ed illegittimo) eccesso di sanzione.

Ma se la sanzione formalmente penale viene meno per depenalizzazione, causa di non punibilità, prescrizione, o altre cause estintive del reato, non si potrà affermare - se non mistificando la realtà giuridica - che l'Italia è venuta meno agli obblighi sovranazionali di sanzionare penalmente determinati illeciti e che detti illeciti rimangono non puniti per rinuncia (inaccettabile) alla pretesa punitiva, con contestuale pregiudizio di interessi finanziari della UE (si pensi alla esistenza della prescrizione degli illeciti penaltributari o alla esistenza di termini prescrizionali ritenuti troppo brevi e quindi dotati di poca capacità dissuasiva contro frodi finanziarie lesive di interessi economici non solo italiani).

Il sopravvivere di pesanti sanzioni tributarie (ontologicamente penali) consente comunque di escludere che l'Italia sia venuta meno ai suoi obblighi comunitari e che il misfatto rimanga senza sanzione - almeno sostanzialmente - penale e rende intrinsecamente sbagliata la richiesta allo Stato (o al giudice) nazionale di disapplicare la causa estintiva o la causa di non punibilità del reato.

Se la sanzione amministrativa fosse intrinsecamente penale, la Corte EDU prospetterebbe la necessità di superare il *bis in idem*. Se lo Stato nazionale eliminasse la sanzione penale (pur conservando una sanzione amministrativa incisiva, dissuasiva ed effettiva), la Corte di giustizia dell'Unione europea potrebbe ravvisare una scelta pregiudizievole per gli interessi finanziaria e prospettare la disapplicazione.

La verità è che il sistema nazionale non può essere veramente ed organicamente cambiato a colpi di sentenze delle due Corti di giustizia e che, prima o poi, si porrà anche il problema di due Corti che non si parlano, ma che devono convivere (tra loro) e far vivere gli ordinamenti giuridici interessati.

