

13 MARZO 2018 |

ALESSANDRA GALLUCCIO,

NE BIS IN IDEM E REATI TRIBUTARI: LA CONSULTA RESTITUISCE GLI ATTI AL GIUDICE A QUO PERCHÉ TENGA CONTO DEL MUTAMENTO GIURISPRUDENZIALE INTERVENUTO CON LA SENTENZA A. E B. C. NORVEGIA

C. COST., SENT. 24 GENNAIO 2018, N. 43, PRES. RED. LATTANZI

Contributo pubblicato nel Fascicolo 3/2018

1. Con la sentenza che qui si segnala, la Corte costituzionale ha deciso **nel senso della restituzione degli atti al giudice rimettente per nuovo esame dello *jus superveniens* europeo** la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. – per contrasto con l'art. 117 c. 1 Cost., in relazione all'art. 4 Prot. 7 CEDU, nell'interpretazione fornita dalla Corte di Strasburgo – *«nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi protocolli»*.

Anticipiamo subito che la **ragione a fondamento della restituzione degli atti al giudice a quo** – per consentire a quest'ultimo una nuova valutazione circa la rilevanza e la non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale – è **la sopravvenienza non di un novum legislativo o giurisprudenziale interno, bensì di una sentenza della Corte Edu, la Grande camera nel caso A e B c. Norvegia**.

2. Prima di procedere ad un'analisi più dettagliata della pronuncia in oggetto, conviene **riepilogare brevemente** – rinviando per ogni approfondimento all'ordinanza di rimessione, già pubblicata su *questa Rivista*, 5 dicembre 2016, con commento di S. Confalonieri, [Ne bis in idem e reati tributari: il Tribunale di Monza solleva eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. Quale possibile destino della questione pendente dopo la pronuncia A. e B. c. Norvegia?](#) – **i fatti oggetto del giudizio** pendente di fronte al giudice a quo e l'iter argomentativo da quest'ultimo seguito nel sollevare questione di legittimità costituzionale.

Un riepilogo, questo, che riveste una funzione ulteriore rispetto a quella, consueta, di agevolare la lettura: la Consulta ha, infatti, manifestato *apertis verbis* il suo apprezzamento per l'opera di ricostruzione della giurisprudenza sovranazionale in materia operata dal Tribunale di Monza, così come per le conclusioni cui il giudice è pervenuto (§ 5). **Conclusioni, tuttavia, da ritenersi ormai superate** proprio dall'ulteriore evoluzione della giurisprudenza della Corte Edu rappresentata da *A. e B. c. Norvegia*.

Veniamo, dunque, a noi. Di fronte al giudice *a quo* sta un imputato per il delitto previsto e punito (con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni) dall'art. 5, c. 1 d.lgs. 74/2000, che ha – in concreto – **omesso le dichiarazioni IRPEF e IVA**, al fine di evadere le relative imposte, per una somma **superiore alla soglia di punibilità**. Com'è noto, la medesima omissione costituisce illecito tributario, ed è **sanzionata in via amministrativa** ai sensi degli artt. 1, c. 1 e 5, c. 1 d.lgs. 471/1997 (con una sanzione pari al centoventi per cento delle imposte evase).

Il procedimento amministrativo, come sovente avviene, è stato più spedito di quello penale e al soggetto sono già state irrogate – in via definitiva – le sanzioni amministrative previste dalla legge. Il giudice *a quo*, allora, presso il quale il giudizio penale tuttora pende – **assumendo**, per le ragioni che vedremo, **che anche la sola prosecuzione del procedimento costituisca una violazione del *ne bis in idem* convenzionale e ritenendo di essere privo di uno strumento processuale che gli consenta di mettere fine al processo** – solleva questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per contrasto con la (allora) costante applicazione dell'art. 4, Prot. 7 CEDU da parte della Corte di Strasburgo e, mediamente, con l'art. 117 c. 1 della Costituzione.

3. Le premesse dalle quali muove il giudice rimettente – entrambe ricavate da un'attenta analisi della giurisprudenza convenzionale precedente la pronuncia *A. e B.* – sono, essenzialmente, due.

In primo luogo, la **prevalenza dei criteri di qualificazione 'sostanziale' della sanzione inflitta**, al metro dell'art. 7 Cedu e degli ormai arcinoti criteri della sentenza *Engel e a. c. Paesi Bassi*, a dispetto dell'etichetta (sanzione amministrativa, illecito tributario) prescelta dal legislatore nazionale. Da questo punto di vista – osserva il giudice *a quo* – non può dubitarsi che anche la sanzione prevista dagli artt. 1, c. 1 e 5, c. 1 d.lgs. 471/1997 (esattamente come quella di cui all'art. 5 c.1 d.lgs. 74/2000) abbia natura sostanzialmente penale. Si tratta – argomenta il giudice – di imporre all'evasore fiscale il pagamento di una somma che non è pari all'imposta evasa, ma che comprende un *quid pluris* avente natura deterrente e retributiva (e non meramente, dunque, ripristinatoria/risarcitoria). In questo senso si è, del resto, più volte pronunciata la Corte Edu, chiamata a giudicare la 'vera natura' di analoghe 'sovratasse' previste dalle legislazioni di altri stati membri (si vedano, ad esempio, *Nykanen c. Finlandia*^[1] e *Lucky Dev c. Svezia*^[2]).

In secondo luogo, la **nozione di *idem factum* convenzionale**, pacificamente riferita alla concreta condotta messa in atto dal soggetto agente e non – come spesso afferma la Corte di Cassazione – alla sua qualificazione giudica^[3]. In una concreta vicenda nella quale, tra l'altro, l'imputato, titolare di una ditta individuale, era il medesimo soggetto fisico, oltretutto giuridico. Un caso, insomma, in cui il fatto storico in sé considerato, alla base di entrambi i procedimenti, è inequivocabilmente – osserva il giudice – il medesimo.

4. **Dalle due premesse appena esaminate** – la natura sostanzialmente penale di entrambe le sanzioni al metro dell'art. 7 Cedu; e l'identità (alla stregua dei criteri dettati dalla Convenzione) dei fatti oggetto dei distinti procedimenti – **derivano, a giudizio del Tribunale di Monza, altrettante conclusioni.**

5. La prima, e più importante, – rispecchiante l’assetto della giurisprudenza convenzionale al momento di deposito dell’ordinanza e destinata a venire sovvertita dalla successiva pronuncia A. e B. c. Norvegia – **ha a che fare con la stessa natura del divieto di *bis in idem* convenzionale.**

Come il giudice *a quo* osserva, infatti, vi sono ottime ragioni per ritenere che *ne bis in idem* di cui all’art. 4 prot. 7 Cedu debba essere interpretato come statuente un **divieto instaurare un nuovo giudizio (o di far proseguire il giudizio già instaurato) concernente un fatto ‘identico’ a quello già oggetto di una pronuncia definitiva.** Insomma, nulla impedisce ai legislatori nazionali di prevedere un ‘doppio binario sanzionatorio’ e, dunque, di dare inizio a due procedimenti (diversamente etichettati) che comportino, entrambi, l’inflizione di una **sanzione sostanzialmente penale. Quando però uno dei procedimenti giunge ad una pronuncia definitiva, l’altro deve necessariamente arrestarsi, pena la violazione della norma convenzionale.**

Fedele a questa impostazione, il giudice *a quo* ritiene dunque di dover porre fine a un processo penale che – riguardando gli stessi fatti decisi in via definitiva da un diverso procedimento avente, anche esso, natura sostanzialmente penale – si presenta come una ingiustificabile violazione del diritto dell’imputato al *ne bis in idem*.

6. La seconda conclusione muove dall’**inesistenza**, all’interno del codice di procedura penale italiano, **di una norma che consenta al giudice di raggiungere il risultato che si propone.** Di qui la **necessità di un intervento della Consulta, diretto a manipolare il testo dell’art. 649 c.p.p.** – il cui inequivoco tenore letterale osta all’interpretazione convenzionalmente orientata – dichiarandolo incostituzionale, appunto, *«nella parte in cui non prevede l’applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell’imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell’ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e dei relativi protocolli».*

7. Come più volte anticipato, tuttavia, quando la questione di legittimità costituzionale viene discussa e decisa dalla Consulta, il castello delle argomentazioni del giudice *a quo* – pur dotato di solide fondamenta – è già stato ormai profondamente scosso dalla **Grande camera di Strasburgo, nella sentenza A. e B. c. Norvegia** (in *questa Rivista*, 18 novembre 2016, con commento di F. Viganò, [La Grande camera della Corte di Strasburgo su *ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio](#)). La sentenza in questione, com’è noto, **introduce un nuovo parametro** da tenere in considerazione nella valutazione circa il rispetto del divieto di cui all’art. 4, Prot. 7 Cedu: quello della *«close connection in substance and in time»* fra i diversi procedimenti concernenti l’*idem factum*.

Ferme restando le premesse da cui muoveva il giudice *a quo* – natura sostanzialmente penale di entrambe le sanzioni irrogate nei diversi procedimenti; e medesimo fatto storico, considerato

nelle sue coordinate spazio-temporali – la cui perdurante rilevanza non è in discussione, **più incerte si fanno le conseguenze** di un tale stato di fatto.

Se prima, infatti, la sentenza definitiva in uno dei due procedimenti segnava, in maniera automatica e inequivocabile, il momento a partire dal quale il protrarsi del procedimento ancora pendente costituiva una violazione del *ne bis in idem* convenzionale, ora una tale violazione si presenta come meramente eventuale. Ed, anzi, la violazione in questione sarà da escludere quando i due procedimenti – pur procedendo separatamente e concludendosi in momenti diversi – risultino tra loro ‘**strettamente connessi**’, sia dal punto di vista ‘**materiale**’ che da quello ‘**temporale**’. La stessa Corte di Strasburgo ha individuato alcuni **criteri che il giudice può adoperare** al fine di indagare la sussistenza di una tale connessione: il fatto, ad esempio, che i diversi procedimenti perseguano finalità complementari, connesse ad esposti diversi della condotta; il grado di coordinamento probatorio fra i procedimenti e la prevedibilità della loro duplicazione; la possibilità di tenere conto della pena inflitta nel primo procedimento al momento dell’irrogazione della sanzione nel secondo di essi, al fine di prevenire eccessi sanzionatori; l’appartenenza delle sanzioni all’ ‘*hard core*’ del diritto penale (al fine di valutarne più severamente la duplicabilità).

8. Profondamente mutato è, allora, il contesto della giurisprudenza europea cui l’ordinanza di rimessione fa riferimento e cui la Corte costituzionale deve attenersi – essendo la questione unicamente formulata avendo riguardo al parametro interposto di cui all’art. 117 c. 1 – per pronunciarsi sulla questione. La Consulta deve, pertanto, soffermarsi sui mutamenti sopravvenuti nella giurisprudenza ‘vivente’ di Strasburgo, apprezzandone con sensibilità le sfumature e contestualizzandone le scelte.

I giudici costituzionali affermano, in primo luogo, il **carattere di ‘diritto consolidato’** (sulla base dell’insegnamento della sentenza 49/2015) **della Grande camera A. e B. c. Norvegia**, sottolineando come dall’interpretazione ivi fornita il giudice nazionale non possa discostarsi.

La Consulta sottolinea, poi, come la questione – al momento della sua formulazione da parte del giudice rimettente – dovesse considerarsi **rilevante e non manifestamente infondata**. I giudici si soffermano, in particolar modo, sull’impossibilità per il Tribunale di Monza di prevedere ed adeguatamente valorizzare, nell’*iter* motivazionale seguito, le poche sentenze di Strasburgo nelle quali il criterio della ‘*close connection*’ aveva fatto, in precedenza, capolino. Si tratta di pronunce isolate e frequentemente disattese, riferentesi per lo più a casi in cui la seconda ‘pena’, seppur inflitta in separato procedimento, conseguiva automaticamente alla prima: casi, insomma, affatto diversi da quello in questione, in cui entrambe le autorità (penali e amministrative) che entrano in gioco, sono tenute ad apprezzare autonomamente i fatti oggetto del procedimento.

Per la Consulta, insomma, quello della Corte Edu è un **vero e proprio *revirement***, sostanzialmente imprevedibile e tale da **mutare profondamente la natura del principio di *ne bis in idem* convenzionale**: non più «regola inderogabile conseguente alla sola presa d’atto circa la definitività del primo procedimento», ma apprezzamento subordinato alla discrezionalità giudiziaria in ordine alla presenza e alla natura del nesso che lega i due procedimenti; non più

principio di natura processuale, «giacché criterio eminente per affermare o negare il legame materiale è proprio quello» di natura prettamente sostanziale «relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata».

«Si è passati» insomma **«dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata»** (§ 7).

Una tale valutazione – chiosa la Consulta – non può prescindere da un **giudizio casistico** rimesso all'autorità che procede. Ad essa spetta, stante il mutamento della normativa interposta, una **nuova analisi circa la rilevanza e la non manifesta infondatezza della questione** e, in particolar modo, **un'indagine sulla sussistenza**, fra i procedimenti concretamente sottoposti al suo giudizio, **di quella 'stretta connessione' che rende inoperante la garanzia di cui all'art. 4, Prot. 1 Cedu**. In presenza di una tale connessione, infatti, l'intervento manipolativo sull'art. 649 c.p.p. smetterebbe di essere rilevante nel giudizio *a quo*.

In conclusione – afferma la Corte costituzionale – per effetto della sentenza *A. e B. c. Norvegia* è ora meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di *bis in idem* alle ipotesi di duplicazione della sanzione per il medesimo fatto, tanto in relazione agli illeciti tributari, quanto in altri rami dell'ordinamento. Ciò nondimeno, un intervento razionalizzatore della materia del 'doppio binario sanzionatorio' da parte del legislatore resta quanto mai opportuno, per porre rimedio alle perduranti frizioni che dovessero determinarsi fra l'ordinamento nazionale e la Cedu.

* * *

9. Dalla Consulta – verrebbe da dire – è tutto. E certo di più non si potrebbe pretendere, visto il vorticoso mutamento dei paradigmi della giurisprudenza Edu, che proprio in materia di *ne bis in idem* non ha, ultimamente, brillato per chiarezza. Basti qui fare riferimento alla pronuncia immediatamente successiva ad *A. e B. c. Norvegia*: ci riferiamo a *Johannesson e a. c. Islanda* (anch'essa pubblicata in *questa Rivista*, 22 maggio 2017, con nota di F. Viganò, [*Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*](#)), nella quale la Corte ha nuovamente riconosciuto la violazione dell'art. 4, prot. 7 Cedu, in un caso di doppio binario sanzionatorio e penale in materia tributaria.

Il nuovo criterio della 'close connection' introdotto dalla Grande camera, infatti, pecca di un'estrema, e sostanzialmente inemendabile, imprecisione: tanto più grave perché avente ad oggetto la materia dei diritti fondamentali dell'uomo.

Che un principio cardine come quello del *ne bis in idem* debba essere governato da regole così radicalmente indeterminate è apparso intollerabile, di recente, ad una voce autorevole come

quella dell'Avvocato generale **M. Campos Sanchez-Bordona** che – nel presentare le sue conclusioni nelle attesissime cause (C-524/15, Menci^[4], C-537/16, Garisson Real Estate SA e a.^[5], C-596/16 e C-597/16, Di Puma^[6] e Zecca) concernenti la **compatibilità del sistema tributario italiano con in ne bis in idem, questa volta, comunitario** – ha sottolineato come sussistono «ostacoli quasi insormontabili che i giudici nazionali dovranno affrontare per chiarire a priori, con un minimo di certezza e prevedibilità, quando sussista tale nesso» (le conclusioni sono consultabili in *questa Rivista*, 18 settembre 2017, con nota di F. Viganò, *Le conclusioni dell'Avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*).

Muovendo da questa premessa, l'Avvocato generale ha, poi, esplicitamente esortato la **Corte di Giustizia europea**, che a breve dovrà pronunciarsi sulle cause citate, **a prevedere** – come effettivamente essa può fare, ai sensi dell'art. 52 § 3 CDFUE – **uno standard di tutela del diritto a non essere giudicati due volte più elevato di quello attualmente fornito dalla Corte Edu**, giudicato – proprio in ragione dell'imprecisione dei criteri forniti dopo la sentenza *A. e B.* – non sufficientemente elevato.

Concludiamo così allora, **con gli occhi puntati, questa volta, sulla Corte di Lussemburgo**, questo ennesimo capitolo di una vicenda – quella dei rapporti fra doppio binario sanzionatorio penale/amministrativo e divieto di *bis in idem* – destinata a riservarci ancora, se non qualche sorpresa, almeno qualche pagina da scrivere.

[1] In *questa Rivista*, 5 giugno 2014, con nota di M. Dova, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*.

[2] In *questa Rivista*, 11 dicembre 2014, con nota di M. Dova, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*. Sempre in materia di doppio binario sanzionatorio si veda anche *Id.*, *Ne bis in idem e reati tributari: Nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*, in *questa Rivista*, 27 marzo 2015.

[3] Il principale approdo in materia è rappresentato dalla C. Edu, Grande Camera, sent. 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia*. Nella giurisprudenza nazionale cfr., di recente, Corte Cost., 21 maggio 2016, n. 200, in *questa Rivista*, 24 luglio 2016, con nota di S. Zirulia, *Ne bis in idem: la Consulta dichiara l'illegittimità dell'art. 649 c.p.p. nell'interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo Eternit bis prosegue)*.

[4] In *questa Rivista*, 28 settembre 2015, con nota di F. Viganò, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia*.

[5] In *questa Rivista*, 17 ottobre 2016, con nota di F. Viganò, *A never-ending story? Alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato*.

[6] In *questa Rivista*, 28 novembre 2016, con nota di F. Viganò, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della Cassazione in materia di abuso di informazioni privilegiate.*