

Ne bis in idem in materia tributaria: a che punto siamo?

Stefano Loconte e Fabrizio Cursano - Loconte & Partners

Il rapporto tra giudice nazionale e giudice comunitario/convenzionale ha acquisito negli ultimi anni un rilievo sempre maggiore, destinato a crescere in ragione della sempre più forte incidenza del diritto sovranazionale sulla produzione e sull'interpretazione della legislazione interna. Nel riformare il sistema punitivo tributario con il D.Lgs. n. 158 del 2015 il legislatore italiano, però, non ha avvertito l'esigenza - e neppure il dovere - di offrire un rimedio alla palese violazione del principio del *ne bis in idem*. Sarebbe auspicabile, pertanto, un immediato, e quanto mai atteso, intervento chiarificatore volto a creare un "allineamento" tra giurisprudenza nazionale e sovranazionale. Questa è una delle questioni analizzate nel corso del Laboratorio Tributario 2016/2017.

Il sistema sanzionatorio tributario è stato a lungo governato dalla regola del **cumulo tra sanzione penale ed amministrativa**. Una regola che è stata modificata, sia pure in modo non del tutto risolutivo, dal D.Lgs. n. 74/2000. Con quasi vent'anni di ritardo rispetto all'affermazione di tale principio contenuta nell'art. 9 della legge n. 689/1981, il legislatore ha finalmente sancito, anche in materia tributaria, il **principio di specialità**. L'art. 19, D.Lgs. n. 74/2000 - nel prevedere l'applicazione di una sola norma (quella speciale) qualora lo stesso fatto fosse stato punibile sia a titolo di reato sia di illecito amministrativo - avrebbe dovuto sostanzialmente **evitare una duplicazione di procedimenti e condanne**.

Oggi, a distanza di diciassette anni, sembra che la **regola del doppio binario penale-amministrativo** non sia, in realtà, **mai venuta meno**. E ciò, non tanto a causa dei limiti applicativi intrinseci nel principio di specialità, bensì in ragione di un orientamento giurisprudenziale che, nell'inseguire finalità di prevenzione generale, ha di fatto avallato la duplicazione punitiva, segnando così un incomprensibile ritorno al passato.

Oltre a sollevare pesanti dubbi di ragionevolezza, il doppio binario sanzionatorio si pone in evidente contrasto con il principio del *ne bis in idem* sancito sia dall'art. 50 CFDEU, sia dall'art. 4 prot. n. 7 CEDU. Vale la pena, però, mettere in rilievo un dato: fatta eccezione per qualche isolata pronuncia di merito e per timide aperture della Corte di Cassazione, l'incompatibilità del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria con il principio del *ne bis in idem* non sembra aver fatto breccia nella giurisprudenza italiana, che pare al contrario avallare il doppio binario penale-amministrativo. E lo ha fatto con particolare riguardo ai reati di **omesso versamento**: fatti che, nell'originario disegno riformatore del 2000, non rientravano neppure nel catalogo dei comportamenti meritevoli di pena.

La Corte EDU, dal canto suo, è intervenuta a più riprese per dichiarare, sia pure in relazione al sistema sanzionatorio tributario di altri Stati, l'**illegittimità convenzionale** della duplicazione punitiva penale-amministrativa di cui all'art. 4 prot. n. 7 (si vedano, senza pretesa di esaustività, le sentenze 8 giugno 1976 - Engel vs. Paesi Bassi, 10 febbraio 2009 - Zolotukhin vs. Russia, 4 marzo 2014 - Grande Stevens vs. Italia, 27 novembre 2014 - Lucki Dev vs. Svezia, ed ancora la sentenza 10 febbraio 2015 - Kiiveri vs. Finlandia).

Senonchè la stessa Corte EDU (grande Camera), con le sentenze del 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, n. 24130/11 e 29758/11 - a dispetto di una catena di precedenti in senso contrario e in chiusura di un procedimento in cui erano intervenuti, a sostegno del governo resistente, altri sei Stati vincolati dal Prot. 7 CEDU (Bulgaria, Repubblica Ceca, Grecia, Francia, Moldavia e Svizzera) - ha statuito che non viola il *ne bis in idem* convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30%

dell'imposta evasa), purché sussista tra i due procedimenti una **“connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”**.

La pronuncia apre ora un nugolo di interrogativi - che dovranno essere al più presto affrontati dalla dottrina e dalla giurisprudenza italiana, oltre che della Corte di giustizia UE nei casi che nel frattempo le sono stati sottoposti dai nostri giudici - sulla effettiva (in)compatibilità dei nostri sistemi di doppio binario sanzionatorio, in materia tributaria e di abusi di mercato, con il diritto convenzionale in parola, che molti avevano ritenuto di dover dedurre dalla recente giurisprudenza della Corte EDU in materia di art. 4 prot. 7 CEDU, e in particolare dalla sentenza Grande Stevens vs. Italia, del 2014.

Vi è, però, un'ovvia quanto necessaria precisazione che vale la pena di svolgere: il divieto del *bis in idem* potrà ritenersi violato **esclusivamente** quando vi sia **coincidenza soggettiva** tra persona coinvolta nel procedimento amministrativo e in quello penale. Ciò significa che non sussisterà alcuna violazione di tale principio qualora l'illecito amministrativo tributario sia stato commesso nell'ambito di società o enti con personalità giuridica.

In questi casi, infatti, l'art. 7, D.L. n. 269/2003, al fine di evitare che l'ente, ossia il titolare sostanziale dell'interesse derivante dall'illecito penale o amministrativo, vada esente da qualsiasi risposta sanzionatoria, stabilisce che **“le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono **esclusivamente a carico della persona giuridica**”**.

Al di là dell'evidente mancanza di criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa alla persona giuridica, tale disposizione non viola la garanzia del **ne bis in idem**, come peraltro confermato dalla Corte EDU: i soggetti coinvolti sono infatti diversi.

Tale orientamento sembra essere stato recepito anche dalla Corte di Giustizia UE. Il 12 gennaio scorso, infatti, l'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia UE ha presentato le proprie conclusioni in relazione a due questioni pregiudiziali analoghe sollevate dal Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (C-217/15 e C-350/15), relativamente all'**omesso versamento IVA** ai sensi dell'art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000.

Leggi anche [Sanzioni in capo a soggetti diversi? Non si applica il ne bis in idem](#)

Entrambe le questioni nascevano da fatti concreti molto simili tra loro, riguardanti omessi versamenti dell'IVA da parte del rappresentante legale di una società a responsabilità limitata. A fronte di tale illecito era stata irrogata una sanzione tributaria pari al 30% dell'importo dovuto. La segnalazione dell'Agenzia delle Entrate alla Procura della Repubblica per il reato di cui all'art. 10-ter aveva, inoltre, portato all'adozione di un provvedimento di sequestro preventivo nei confronti del contribuente.

Orbene, l'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia ritiene che l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea non sia applicabile quando, in caso di **dualità di procedimenti e sanzioni** di carattere amministrativo e di carattere penale per **gli stessi fatti**, le **sanzioni** tributarie sono imposte a una **persona giuridica**, quale una società commerciale, e il procedimento penale viene promosso nei confronti di una **persona fisica**, sebbene quest'ultima sia il rappresentante legale dell'altra.

Secondo tale impostazione, dunque, non si può parlare di doppia pena (o doppio procedimento) a carico della stessa persona, dato che la sanzione tributaria imposta a una società a responsabilità limitata non è paragonabile all'avvio di un procedimento penale nei confronti del suo rappresentante legale, pur trattandosi, in entrambi i casi del medesimo omesso versamento dell'IVA.

A livello nazionale, la Corte di Cassazione e i giudici di merito, come detto, sono da tempo molto altalenanti sulla rilevanza del *ne bis in idem* (con particolare riguardo alla materia del diritto penale tributario e del market abuse), ipotizzando taluni la possibilità di una disapplicazione diretta di una delle due sanzioni (Tribunale Asti 7 maggio 2015 e Tribunale Terni 1° settembre 2015), altri un ricorso indirizzato direttamente alla Corte di Giustizia UE (Tribunale Torino 27 ottobre 2014 e Tribunale Bergamo 16 settembre 2015), altri ancora la necessità di un intervento del giudice delle leggi o della Corte di Giustizia UE.

Chiamate a risolvere un contrasto sull'applicazione temporale dei **reati di omesso versamento**, le Sezioni Unite, con le sentenze gemelle del 2013 (Corte di Cassazione, SS.UU., 28 marzo 2013, n. 37424 e n. 37425) hanno analizzato approfonditamente i rapporti tra reati e illeciti amministrativi di omesso versamento, escludendo che tra le due fattispecie vi fosse un rapporto di specialità, ritenendo - al contrario - che potesse parlarsi di progressione illecita.

In un caso di **omesso versamento di ritenute certificate** (art. 10-*bis* del D.Lgs. n. 74/2000), i giudici di Piazza Cavour, invece, hanno riconosciuto che emergono “non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa comunitaria”, dal momento che l'illecito amministrativo e quello penale possono avere ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto, portando ad una duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia.

Alla luce del breve *excursus* giurisprudenziale tratteggiato emerge con chiarezza un dato: siamo di fronte ad un sistema in cui la **responsabilità di una presa di posizione** sta “rimbalzando” tra CEDU, Corte di Giustizia UE, Consulta, Cassazione e giudici di merito, con la conseguenza di una **grave incertezza** per i soggetti coinvolti e un **costo processuale sempre più elevato**.

Davvero a questo punto sarebbe auspicabile, nonché quanto mai opportuno, un intervento chiarificatore del legislatore e, allo stesso tempo, un **allineamento tra giurisprudenza nazionale e sovranazionale** che finalmente detti un'unica strada univoca da percorrere, così da garantire il rispetto e la piena attuazione di tale principio, ad oggi, purtroppo, poco garantito.

Approfondimento, specializzazione, idee e soluzioni anche oltre l'aula

Laboratorio Tributario

L'iniziativa formativa altamente specializzante dedicata al professionista del Diritto Tributario