

Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia di Francesco Viganò

Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015, Giud. Bertoja

1. Un nuovo stimolante capitolo nei tormentati rapporti tra **diritto al ne bis in idem di fonte europea e 'doppio binario' sanzionatorio nazionale** (penale e amministrativo), in conseguenza della ormai notissima sentenza *Grande Stevens c. Italia* del 4 marzo 2014[1].

Questa volta nel mirino è l'**art. 10-ter d.lgs. 74/2000**, che sanziona con la **reclusione da sei mesi a tre anni l'omesso versamento dell'IVA** dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successiva; e ciò in relazione al parallelo **illecito amministrativo di cui all'art. 13 co. 1 d.lgs. 471/1997**, secondo cui "*chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato*".

Il problema sotteso all'ordinanza del Tribunale di Bergamo qui pubblicata, che già frullava nella testa di molti penalisti all'indomani di *Grande Stevens*, suona: viola il *ne bis in idem* riconosciuto in sede europea la sottoposizione a giudizio penale per il delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. 74/2000 di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria per l'illecito amministrativo di cui all'art. 13 co. 1 d.lgs. 471/1997? E, in caso di risposta affermativa, quali conseguenze deve trarre il giudice penale italiano dalla constatazione di tale violazione?

Il Tribunale di Bergamo investe ora della questione la Corte di giustizia UE, attraverso lo strumento del **rinvio pregiudiziale di interpretazione di cui all'art. 267 TFUE**, chiedendo in particolare al supremo organo giurisdizionale dell'Unione "*se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile*".

2. Giusto per aiutare il lettore a fare il punto della situazione, rammentiamo subito che sull'**art. 10-ter d.lgs. 74/2000** pende almeno una **questione di legittimità costituzionale sollevata dal Tribunale di Bologna** lo scorso 21 aprile 2015[2].

La formulazione di questione di legittimità costituzionale formulata dal Tribunale di Bologna è strutturalmente identica a quella che chi scrive aveva proposto nella nota poc'anzi citata sulla sentenza *Grande Stevens* con riferimento ai reati di abuso di mercato; ed è sovrapponibile, altresì, a quella in effetti utilizzata (quanto meno in via subordinata) dalla **Cassazione** nella **parallela questione di legittimità costituzionale** sollevata con ordinanza 10 novembre 2014/15 gennaio 2015, avente ad oggetto il **delitto di abuso di informazioni privilegiate** di cui all'art. 184 t.u.f. in relazione alla parallela previsione dell'illecito amministrativo di cui all'art. 187-bis del medesimo *corpus* normativo[3].

Entrambe le questioni - quella del Tribunale di Bologna, e quella della Cassazione - sospettano infatti di illegittimità costituzionale l'**art. 649 c.p.p.** (divieto di doppio giudizio) **per contrasto con**

l'art. 117 co. 1 Cost. in riferimento all'art. 4 Prot. 7 CEDU, nella parte in cui lo stesso art. 649 c.p.p. non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui all'imputato sia già stata inflitta, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della giurisprudenza rilevante della Corte EDU.

Tanto il Tribunale di Bologna quanto la Cassazione hanno dunque ritenuto di sottoporre alla **Corte costituzionale**, attraverso il grimaldello dell'**art. 117 co. 1 Cost.**, lo **scioglimento dell'antinomia tra il diritto nazionale** - che non prevede alcun divieto di celebrare un processo penale per fatti già sanzionati in via definitiva nell'ambito di un procedimento formalmente qualificato come amministrativo (ancorché di natura sostanzialmente punitiva, secondo i noti criteri elaborati dalla Corte EDU) - e **l'art. 4 Prot. 7 CEDU**, che sancisce invece a livello europeo il diritto al *ne bis in idem* in una estensione assai più vasta di quella riconosciuta dalla giurisprudenza nazionale in sede di interpretazione dell'art. 649 c.p.p.

Su tali questioni dovrà esprimersi prestissimo la Corte costituzionale, investita peraltro anche di una *terza* questione, sollevata dalla Cassazione *civile* in un procedimento di opposizione ad una sanzione 'amministrativa' (ancora in materia di abusi di mercato) nei confronti di un soggetto al quale era già stata applicata in via definitiva una pena per il medesimo fatto mediante sentenza di patteggiamento[4].

3. L'ordinanza qui pubblicata del Tribunale di Bergamo interviene ora a complicare ulteriormente il quadro, chiamando in causa non più la Corte costituzionale, ma la **Corte di giustizia UE** attraverso lo strumento della questione pregiudiziale di interpretazione. Una questione che ha ad oggetto, come è naturale che sia, non già una disposizione di legge interna (come l'art. 649 c.p.p.) né l'art. 4 Prot. 7 CEDU - che la Corte di giustizia non è competente a interpretare, non trattandosi di una norma di diritto dell'Unione -, ma **l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione** (di seguito CDFUE), che sancisce a livello eurounitario il medesimo diritto al *ne bis in idem* riconosciuto nel contesto normativo del Consiglio d'Europa dal citato art. 4 Prot. 7 CEDU.

Ancora allo scopo di aiutare il lettore non del tutto avvezzo alle logiche del diritto europeo, gioverà procedere con ordine, riferendo anzitutto dei passaggi motivazionali essenziali dell'ordinanza ora pubblicata.

4. Cominciamo dal **fatto concreto** all'esame del giudice, e dalla (sintetica ma precisa) **argomentazione che sostiene l'ordinanza**.

L'imputato è stato qui tratto a giudizio per il delitto di cui all'art. 10-*ter* d.lgs. 74/2000 perché, in qualità di **titolare dell'omonima ditta individuale**, ometteva il versamento dell'IVA dovuta per il **2011** per un importo complessivo di **oltre 280.000 euro**: dunque ben oltre la soglia di punibilità attualmente prevista dalla normativa penale.

Il medesimo imputato aveva peraltro già ricevuto nel 2013 cartella esattoriale **relativa al medesimo importo maggiorato**, ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 471/1997 poc'anzi citato, di una **sanzione pari al 30% della somma evasa** (e dunque pari a **oltre 84.000 euro**), e aveva già presentato istanza di rateizzazione all'amministrazione tributaria, da questa regolarmente accolta. L'imputato aveva così **chiuso il proprio contenzioso amministrativo**.

Sospetta a questo punto il Tribunale di Bergamo che la perdurante **pendenza del processo penale** per il delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. 74/2000 possa costituire una **violazione del diritto al *ne bis in idem* sancito, a livello eurounitario, dall'art. 50 CDFUE**: norma che - conviene subito precisare - deve essere letta alla luce della cruciale disposizione di cui all'**art. 52 § 3 CDFUE**, a tenore della quale "*Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa*".

Come chiarito dalle "Spiegazioni" ufficiali alla Carta - delle quali occorre "tener conto" nell'interpretazione della stessa: art. 6 § 1 TUE -, il richiamo dell'art. 52 CDFUE ai diritti conferiti dalla Convenzione europea si estende **anche alle norme dei suoi protocolli** (tra cui dunque l'art. 4 Prot. 7, che sancisce il diritto al *ne bis in idem*), e si estende altresì **all'interpretazione fornita da tale norme dalla Corte EDU** (che è il giudice ultimo della Convenzione e dei suoi protocolli, ai sensi dell'art. 32 CEDU).

Da queste - implicite, ma inequivoche - premesse normative, il Tribunale di Bergamo deduce **che il contenuto di garanzia dell'art. 50 CDFUE va ricostruito alla luce dell'ormai assai copiosa giurisprudenza della Corte EDU in materia di art. 4 Prot. 7 CEDU**, che testualmente recita: "*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 e alla procedura penale di tale Stato*".

Tale copiosa giurisprudenza è soltanto succintamente richiamata dal Tribunale, in particolare attraverso la menzione di due recenti pronunce del 2014, *Nykanen c. Finlandia* e *Lucky Dev c. Svezia*, entrambe segnalate e commentate sulla nostra *Rivista*[5]. Ma i principi desumibili da tali pronunce sono, in realtà, ampiamente **consolidati nella giurisprudenza della Corte EDU**[6] e stanno a fondamento della stessa sentenza *Grande Stevens c. Italia* in materia di manipolazione del mercato.

Due i caposaldi di questa giurisprudenza di immediato rilievo anche per la materia che qui viene in considerazione:

a) da un lato, il **concetto di "reato"** nell'art. 4 Prot. 7 CEDU deve essere letto **con riferimento alla medesima condotta** - nelle sue concrete coordinate spaziotemporali - che costituisce il presupposto della sanzione, e **non già alla sua qualificazione normativa**;

b) dall'altro, l'espressione "**assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale**" dello Stato deve essere interpretato con riferimento non solo alle sentenze e agli altri provvedimenti definitivi resi nell'ambito di un procedimento qualificabile come *penale* secondo l'ordinamento nazionale, ma anche **a tutti quei provvedimenti che, statuendo sulla responsabilità dell'individuo ai fini della eventuale inflizione di una sanzione di carattere punitivo nei suoi confronti per il medesimo fatto storico, abbiano natura sostanzialmente penale** secondo l'autonomo apprezzamento della Corte di Strasburgo, in base ai noti criteri elaborati a partire dalla storica sentenza *Engel* in poi.

Correttamente rileva a questo punto il Tribunale di Bergamo come, in materia di *ne bis in idem* e sanzioni per infrazioni tributarie, la costante giurisprudenza della Corte EDU - nella quale si iscrivono i casi *Nykanen* e *Lucky Dev* citati - sia costante nel riconoscere natura *punitiva* a tutti quei provvedimenti, pur irrogati dal potere esecutivo, con i quali si infligge al contribuente una **sanzione ulteriore rispetto al recupero dei tributi evasi e ai relativi interessi**, anche laddove gli importi

della sovrattassa siano nel caso concreto piuttosto modesti (anche nell'ordine di pochi migliaia di euro); sicché, nel caso concreto, la natura di **misura 'sostanzialmente penale' di una sanzione**, pur irrogata dall'amministrazione tributaria in esito a un procedimento formalmente amministrativo, **pari al 30% dell'importo IVA evaso** - per una somma di oltre 84.000 euro - **non è qui revocabile in dubbio**.

D'altra parte, fuori discussione è che il provvedimento sanzionatorio dell'amministrazione tributaria abbia qui colpito la **stessa persona** che riveste la qualità di imputato nel procedimento penale ora pendente, trattandosi in questo caso di **imprenditore individuale** e non già, come spesso avviene in questi casi, del legale rappresentante di una persona giuridica (situazione, quest'ultima, che si verificava invece nel caso concreto sottoposto all'attenzione della Corte costituzionale dal Tribunale di Bologna, e che pone invece l'ulteriore problema se possa parlarsi di *ne bis in idem* nonostante la diversità dei soggetti colpiti, rispettivamente, dalla sanzione tributaria e dal procedimento penale[7]).

Stante allora la **definitività della sanzione tributaria irrogata**, e l'avvenuta conclusione del relativo procedimento, **nei confronti della medesima persona fisica** - indipendentemente dall'effettiva riscossione delle somme dovute, che non rileva ai fini dell'operatività della garanzia del *ne bis in idem* -, restava da affrontare per il Tribunale la cruciale questione se il **fatto dell'imputato** che aveva costituito il presupposto per l'irrogazione della sovrattassa fosse **il medesimo ora contestatogli in sede penale**.

Il Tribunale dà atto qui dell'argomento forte utilizzato dalla giurisprudenza della Cassazione per negare il rapporto di specialità in astratto tra le due norme in questione (l'art. 13 d.lgs. 471/1997 e l'art. 10-ter d.lgs. 74/2000): e cioè il **diverso momento di perfezionamento dell'illecito** - che si realizza, per ciò che concerne l'art. 13, alla scadenza del **termine mensile o trimestrale** scelto dal contribuente per il versamento dell'IVA, e per l'art. 10-ter al momento del **termine annuale** per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successiva. **Tale diverso termine**, che comporta necessariamente una mancata coincidenza tra gli importi dovuti alle singole scadenze mensili o trimestrali e quello dovuto globalmente l'anno successivo per evitare la realizzazione del delitto di cui all'art. 10-ter, **non è tuttavia considerato decisivo dal Tribunale ai fini dell'operatività della garanzia del ne bis in idem convenzionale**: la condotta costitutiva dell'illecito penale ha, infatti, ad oggetto il **mancato pagamento** - entro un termine, per così dire, 'di grazia' concepito dal legislatore per dare un'ultima opportunità al contribuente - **di un importo che risulta, puramente e semplicemente, dalla somma degli importi dovuti alle singole scadenze relative all'anno fiscale precedente**.

Nel caso concreto, in effetti, il **mancato pagamento** rimproverato in sede penale all'imputato (pari a circa **280.000 euro**, dovuta a titolo di IVA per l'anno 2011) è **esattamente quello che ha costituito, in sede tributaria, il presupposto dell'inflizione della sovrattassa di circa 84.000 euro**. *Identico il periodo di imposta considerato; e identica la somma evasa*, per la quale il soggetto è stato - dunque - già sanzionato dall'amministrazione tributaria con provvedimento divenuto ormai definitivo.

Di qui la conclusione del Tribunale: **il fatto ora contestato all'imputato è, verosimilmente, un idem rispetto a quello già sanzionato in via amministrativa**; sicché **la mera celebrazione e prosecuzione del processo a suo carico (prima ancora che la sua eventuale condanna) potrebbe costituire una violazione del suo diritto fondamentale sancito dall'art. 50 CDFUE**, letto alla luce della corrispondente giurisprudenza formatasi a Strasburgo sull'art. 4 Prot. 7 CEDU.

* * *

5. Solo qualche parola di **commento ‘a caldo’** su un provvedimento sul quale converrà invece meditare più a fondo in altra occasione.

Partendo proprio dall'ultimo profilo segnalato, mi pare anzitutto che la posizione del Tribunale - nonostante tutte le resistenze espresse sinora dalla nostra giurisprudenza di legittimità - debba essere condivisa. In effetti, è l'**evasione del medesimo debito d'imposta** che l'attuale sistema di 'doppio binario' di repressione degli illeciti tributari vuole sanzionare: **prima in via amministrativa**, in corrispondenza della scadenza dei singoli termini mensili o trimestrali, e **poi** - perdurando l'inadempimento - **in via penale**, alla scadenza del successivo termine annuale; tanto che, come ben sottolinea il Tribunale, la realizzazione dell'illecito penale alla scadenza annuale presuppone necessariamente la previa realizzazione degli illeciti amministrativi alle singole scadenze.

In queste condizioni, è proprio difficile dar torto al Tribunale di Bergamo, facendo leva far leva sul diverso termine di realizzazione dei due illeciti per escludere la violazione del *ne bis in idem*. L'argomento suonerebbe in effetti del tutto formalistico, e ben poco corrispondente all'impostazione sostanzialistica adottata dalla Corte EDU in sede di interpretazione dell'art. 4 Prot. 7 CEDU: **se il contribuente è già stato sanzionato in via definitiva per il mancato pagamento dell'IVA alle scadenze mensili o trimestrali**, come considerare legittima - nell'ottica della Corte EDU, interprete 'autentica' dell'art. 4 Prot. 7 CEDU - **la sua successiva sottoposizione a processo (e a fortiori la sua successiva condanna) per il mancato pagamento del medesimo importo (risultante dalla mera somma dei quattro o dodici pagamenti periodici omessi) alla scadenza del ‘termine di grazia’ annuale successivo?**

6. Ma il profilo più interessante - dal punto di vista dell'**assetto complessivo dei rapporti tra diritto interno, ‘diritto CEDU’** (ci si passi l'imprecisa brevilocuzione) e **diritto UE**, e conseguentemente dal punto di vista dei **rapporti istituzionali (e di forza) tra giudice comune, giudice di cassazione, Corte di Strasburgo e Corte di Lussemburgo** - sta nella scelta, compiuta ora dal Tribunale di Bergamo, di rivolgersi a quest'ultima corte (alla Corte di giustizia UE, dunque) anziché all'interlocutore interno rappresentato dalla Corte costituzionale. E se cambia l'interlocutore, cambia necessariamente anche la base normativa: a essere invocato non è più qui - come aveva fatto fatto il Tribunale di Bologna nel provvedimento poc'anzi ricordato - l'art. 4 Prot. 7 CEDU come parametro interposto in un giudizio di legittimità costituzionale *ex art. 117 co. 1 Cost.*, ma la corrispondente norma di diritto primario dell'Unione rappresentata dall'art. 50 CDFUE: norma, quest'ultima, **direttamente applicabile nell'ordinamento nazionale, e destinata ipso iure a prevalere - senza la mediazione della Corte costituzionale - rispetto al diritto nazionale contrastante in forza del principio del primato del diritto dell'Unione.**

Interloquendo direttamente con la Corte di giustizia, il giudice di Bergamo ‘bypassa’ così d'emblée tanto la Corte costituzionale, che resta fuori gioco quando si discute di antinomie tra diritto nazionale e diritto UE (salvo che nell'ipotesi in cui non venga chiamata ad azionare i 'controlimiti', come nella recente vicenda relativa alla prescrizione delle frodi in materia di IVA); **quanto la stessa Corte di cassazione**, sinora riluttante anche solo ad affrontare seriamente il problema del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria dopo *Grande Stevens* e il profluvio di sentenze recenti di Strasburgo - specificamente ritagliate sui reati fiscali - delle quali anche la

nostra *Rivista* ha puntualmente dato conto. Un bell'esempio, ancora una volta, dello straordinario **empowerment del giudice di merito rispetto alle stesse supreme giurisdizioni nazionali, reso possibile dall'impatto del diritto europeo (in senso lato) sull'ordinamento interno**[8].

7. E' giuridicamente plausibile questo 'salto' al piano del diritto dell'Unione, che dovrebbe consentire in ultima analisi al Tribunale di Bergamo - nella prospettiva implicitamente evocata dall'ordinanza qui pubblicata - di applicare direttamente l'art. 50 CDFUE nel caso di specie, pronunciando su *questa* base giuridica (anziché su quella fornita a livello interno dall'art. 649 c.p.p.) una sentenza di non doversi procedere a carico dell'imputato per *ne bis in idem*?

Anzitutto, conviene qui rammentare - il passaggio resta ancora una volta nella penna del giudice del rinvio, ma è facilmente esplicitabile alla luce dell'univoca giurisprudenza della Corte di giustizia - che **la materia dell'evasione dell'IVA rientra appieno nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione**. Il principio è stato per la prima volta affermato nella sentenza *Fransson*, puntualmente citata dall'ordinanza; ed è stato ora ribadito, a chiarissime lettere, dalla recentissima sentenza *Taricco*, della quale abbiamo avuto modo di occuparci nelle ultime settimane nella nostra *Rivista*.

Il rilievo è, ovviamente, cruciale (per quanto frequentemente dimenticato dai giudici italiani al momento della formulazione di rinvii pregiudiziali alla Corte di Lussemburgo), perché la condizione di operatività della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione è che la materia del contendere nel caso di specie **ricada nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione ai sensi dell'art. 51 CDFUE**. Proprio in ragione del difetto di tale requisito la Corte di giustizia ha, in effetti, **recentemente restituito al mittente una parallela questione pregiudiziale formulata dal Tribunale di Torino in materia di *ne bis in idem* e delitto di omesso versamento di ritenute ex art. 10-bis d.lgs. 74/2000**, non essendo emerso in quel caso alcun profilo di connessione con il diritto UE che potesse giustificare l'applicazione dell'art. 50 CDFUE[9].

Ma qui, certamente, un tale problema non si porrà; sicché la Corte di giustizia non potrà esimersi dall'affrontare nel merito la questione proposita dal Tribunale di Bergamo.

8. Prevedere come la Corte deciderà non è però operazione agevole, nonostante la presenza della fluviale e univoca giurisprudenza della corte 'cugina' di Strasburgo, della quale abbiamo dato conto sin qui.

La giurisprudenza di Strasburgo in materia di *ne bis in idem*, cresciuta esponenzialmente negli ultimissimi anni, rappresenta in effetti un'autentica **spina nel fianco per la Corte di giustizia**, preoccupata di imporre agli Stati membri **obblighi di tutela non solo (genericamente) efficace, proporzionata e dissuasiva degli interessi finanziari dell'Unione, ma anche obblighi di tutela specificamente penale**, quanto meno nei casi più gravi di frodi o altri illeciti lesivi del bilancio dell'Unione: come quelli, per l'appunto, che derivano dall'evasione dell'IVA. La Grande Sezione della Corte di giustizia lo ha ribadito qualche settimana fa proprio nella sentenza *Taricco* poc'anzi citata: dall'art. 325 TFUE, letto alla luce del principio di leale cooperazione tra Unione e Stati membri di cui all'art. 4 § 3 TFUE, deriva un preciso **obbligo di prevedere (e concretamente applicare!) anche sanzioni penali** contro gli autori di reati gravi che si traducano in pregiudizio agli interessi finanziari dell'Unione.

D'altra parte - e anche questo dato è assai rilevante, nell'ottica della Corte - **il Prot. 7 CEDU non è stato ratificato da tutti gli Stati dell'Unione**: ad es., non è stato ratificato - nientemeno - che dalla Germania, probabilmente proprio per il timore che il suo effetto pratico fosse quello di rendere illegittimi i sistemi di 'doppio binario' sanzionatorio che anche altri paesi, oltre all'Italia, conoscono in vari settori dei rispettivi ordinamenti. Tanto che - come ho più estesamente rammentato in altra occasione[10] - lo stesso Avvocato generale Villalón, nelle proprie conclusioni sulla causa *Fransson*, aveva sostenuto che la garanzia di cui all'art. 50 CDFUE non potesse estendersi al caso in cui il fatto concreto fosse stato previamente sanzionato in esito a un procedimento qualificato dal diritto nazionale come meramente amministrativo.

L'argomento di Villalón non è stato tuttavia ripreso dalla Corte nella sentenza *Fransson*, forse anche perché **smentito dall'inequivoco tenore delle "Spiegazioni" ufficiali all'art. 50 CDFUE**, che fanno esplicito riferimento all'art. 4 Prot. 7 CEDU (e alla corrispondente elaborazione giurisprudenziale ad opera della Corte di Strasburgo) come contenuto minimo del diritto ivi sancito, ferma restando poi la sua ulteriore proiezione - estranea alla corrispondente garanzia convenzionale - alla materia del *ne bis in idem* internazionale.

Ma, certo, la circostanza che sul significato e l'estensione del *ne bis in idem* non sia registrabile un consenso universale tra tutti gli Stati membri dell'Unione, unitamente alla preoccupazione di non indebolire in alcun modo gli obblighi di tutela anche *penale* che gli Stati membri sono tenuti ad apprestare agli interessi finanziari dell'Unione, **spiega perché la Corte di giustizia abbia adottato in *Fransson* una linea estremamente cauta**: da un lato, affermando a chiare lettere che l'art. 50 CDFUE è norma di diritto primario dell'Unione, idonea a essere direttamente applicata dal giudice nazionale nella controversia pendente avanti a sé senza necessità (né possibilità) di alcun coinvolgimento della rispettiva corte costituzionale; ma, dall'altro, statuendo l'ambiguo principio secondo cui l'art. 50 CDFUE "***non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di imposta sul valore aggiunto, una sanzione tributaria e successivamente una sanzione penale, qualora la prima sanzione non sia di natura penale, circostanza che dev'essere verificata dal giudice nazionale***".

La Corte ha in tal modo rinviato al giudice nazionale la delicata valutazione se - alla luce dei criteri della "qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale", della "natura dell'illecito" e della "natura nonché nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere": in definitiva, dei medesimi criteri utilizzati dalla Corte di Strasburgo ai fini della verifica della natura penale della sanzione - la sanzione precedente e il relativo procedimento applicativo, pur se qualificati formalmente come 'amministrativi', abbiano o meno natura *sostanzialmente penale*. In tal caso, un secondo procedimento sugli stessi fatti - e il conseguente cumulo sanzionatorio - sarebbero **illegittimi alla luce dello stesso art. 50 CDFUE**; fermo restando, aggiunge qui la Corte, **l'obbligo degli Stati membri di assicurare comunque che le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive** (§ 36 della sentenza).

Non si può dire a questo punto che la Corte di giustizia abbia brillato in chiarezza nell'indicare la strada da seguire al giudice nazionale, in casi come quello all'esame del Tribunale di Bergamo; sicché del tutto legittima appare ora la **pressante richiesta del giudice del rinvio di ulteriori chiarimenti sul punto**, sì da porre il giudice medesimo in condizioni di decidere se applicare o meno l'art. 50 CDFUE nel caso di specie, e se chiudere anticipatamente o meno con una pronuncia di rito, *su questa base normativa*, il procedimento penale relativo a un'evasione dell'IVA già sanzionato in via amministrativa.

9. Naturalmente, **la Corte di giustizia potrebbe a questo punto cavarsela con una pronuncia** (magari nella forma dell'ordinanza) **meramente confermativa dei principi espressi in *Fransson***, rispedendo la domanda al mittente, pressappoco con il seguente messaggio: valuti il Tribunale, in applicazione dei criteri *Engel* succintamente rammentati da *Fransson*, se la sanzione amministrativa precedente abbia o meno natura sostanzialmente penale, e decida quindi in conformità a tale valutazione; compiendo però l'autentico miracolo di assicurare, al tempo stesso, una tutela efficace, proporzionata e dissuasiva agli interessi finanziari dell'UE contro l'evasione dell'IVA - una tutela che la sentenza *Taricco* ci dice ora dover essere di natura necessariamente penale, quanto meno nei casi di frodi gravi.

Oppure la Corte potrebbe finalmente sentirsi obbligata a sciogliere le ambiguità di *Fransson*, e ad assumere una posizione chiara sull'**effettiva estensione della garanzia sancita dall'art. 50 CDFUE**: una garanzia alla quale a mio avviso, alla luce della stessa trama argomentativa di *Fransson* oltre che delle 'Spiegazioni' della Carta, **ben difficilmente potrà essere assegnato un contenuto di garanzia inferiore a quello attribuito all'art. 4 Prot. 7 CEDU dalla giurisprudenza di Strasburgo.**

Se così fosse, però, la (altrettanto sacrosanta) richiesta di effettività e deterrenza delle sanzioni contro l'evasione dell'IVA dovrebbe per forza di cose essere affermata dalla Corte sotto forma di **obbligo che presuppone il rispetto del diritto al *ne bis in idem***: e dunque come obbligo di prevedere ed applicare una sanzione penale, quanto meno per i casi più gravi, destinata a **sostituirsi alla sanzione amministrativa**. Con la conseguenza che il procedimento di accertamento e di irrogazione della sanzione amministrativa dovrebbe almeno in questi casi arrestarsi e cedere il passo al procedimento penale, evitandosi così il *cumulo* di procedimenti, prima ancora ancora che di sanzioni, 'amministrativi' e 'penali'.

Un compito tuttavia - quest'ultimo - che la Corte non potrebbe che demandare al legislatore: al giudice spettando solo, nell'immediato, l'ineludibile compito di assicurare la salvaguardia del diritto dell'individuo a non essere giudicato (e *a fortiori* sanzionato) due volte per il medesimo fatto.

[1] Su cui cfr. ampiamente F. Viganò, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, n. 3-4/2014 e *ivi* ult. rif.

[2] Già pubblicata dalla nostra *Rivista* con nota adesiva di M. Caianiello, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'Iva: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, 18 maggio 2015

[3] In questa *Rivista*, 22 gennaio 2015, e sulla quale cfr. anche M. Scoletta, *Il doppio binario sanzionatorio del market abuse al cospetto della Corte costituzionale per violazione del diritto fondamentale al ne bis in idem*.

[4] Su tale ulteriore questione, e sui dubbi di ammissibilità che la medesima suscita in relazione alla sfortunata formulazione del *petitum*, cfr. F. Viganò *Anche la sezione tributaria civile della Cassazione manda agli atti alla Corte costituzionale su abusi di mercato e ne bis in idem*, in questa *Rivista*, 23 gennaio 2015.

[5] Cfr. M. Dova, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, *ivi*, 5 giugno 2015 e M. Dova, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, *ivi*, 11 dicembre 2014.

[6] Cfr. ancora, sul punto, M. Dova, *Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*, *ivi*, 27 marzo 2015

[7] Cfr., sul punto, le considerazioni di M. Caianiello, *Ne bis in idem e illeciti tributari*, *cit.*, p. 6

[8] Su tale fenomeno, già messo in luce da un bellissimo saggio di J. Weiler di qualche anno fa, cfr. - volendo - F. Viganò, F. Viganò, *Les interactions en droit pénal de fond : la perturbation des hiérarchies internes*, in Giudicelli-Delage - Manacorda (a cura di), *Court de Justice et justice pénale en Europe*, Société de Législation Comparée (Parigi), 2010, pp. 137-175.

[9] Su questa vicenda, cfr. ampiamente M. Scoletta, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento delle ritenute: un problematico rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia*, in questa *Rivista*, 17 novembre 2014; Id., *Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del ne bis in idem: la Corte di Giustizia dichiara la propria incompetenza*, *ibidem*, 5 maggio 2015.

[10] F. Viganò, *Doppio binario sanzionatorio*, *cit.*, p. 234.



Repubblica Italiana

TRIBUNALE DI BERGAMO
Sezione del dibattimento penale
in composizione monocratica

N. 4967/14 R.G.N.R.

N. 872/15 R.G.Trib.

Il giudice, dott. Antonella Bertoja,

letti gli atti del processo penale (N 4967/14 RG NR – 872/15 RG Trib) a carico di **M. L.**, nato a [OMISSIS],

per il delitto di cui all'art. 10 ter d.lgs. 74/2000, perché, in qualità di titolare dell'omonima ditta individuale con sede legale in...ometteva il versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta per il periodo di imposta 1/1/2011 – 31/12/2011 per un ammontare complessivo di euro 282.495,76. Commesso in Bergamo nel dicembre 2012, data in cui avrebbe dovuto effettuare il versamento.

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA
avente ad oggetto
DOMANDA di PRONUNCIA PREGIUDIZIALE
alla CORTE di GIUSTIZIA dell'UNIONE EUROPEA

L'imputato è stato tratto a giudizio per rispondere del reato sopra indicato con decreto di citazione diretta in data 13/11/2014; con memoria difensiva depositata in occasione della prima udienza dibattimentale utile dell'8/7/2015 venivano prodotti la contestazione dell'Agenzia delle Entrate concernente l'omesso versamento IVA nei termini e per il periodo di imposta sopra indicati, la relativa cartella esattoriale iscritta a ruolo in data 6/11/2013, l'accoglimento dell'istanza di rateizzazione presentata dall'imputato e l'attestazione dei pagamenti delle prime rate dal medesimo imputato effettuati.

Deve dunque concludersi che l'imputato è stato sottoposto a procedimento penale dopo essere stato oggetto di un regolare procedimento amministrativo definitivamente concluso prima dell'instaurazione del procedimento penale, in relazione al quale procedimento amministrativo – come risulta dalla documentazione prodotta e sopra indicata - l'autorità amministrativa sta riscuotendo l'intero ammontare dell'imposta non pagata **oltre alla sanzione pari ad euro 84.748,74.**

In un simile contesto, ritiene questo giudice, sulla scorta della giurisprudenza comunitaria, che la celebrazione e la definizione del presente procedimento penale possano rappresentare una **violazione del divieto di bis in idem** sancito dall'art. 50 CDFUE (“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”); in argomento assumono rilievo, tra le altre, tre recenti pronunce delle Corti europee:

- Sentenza della Corte di giustizia (Grande Sezione) del 26/2/2013 nella causa C – 617/10, *Aklagaren c. Hans Akelberg Fransson*, secondo cui una combinazione di sanzioni amministrative e penali per le medesime violazioni in materia di obblighi dichiarativi sarebbe astrattamente compatibile con il principio del *ne bis in idem* sancito dall'art. 4 del protocollo 7 CEDU e dal citato art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, **salvo che la sanzione amministrativa non debba essere in concreto ritenuta di natura penale all'esito della valutazione rimessa al giudice nazionale**;
- Sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, IV Sezione, del 20/5/2014 nella causa *Nykanen contro Finlandia*, secondo cui deve essere qualificata come di natura penale (sulla base dei notori "*Engel criteria*") **la sovrattassa di 1.700 euro applicata in sede amministrativa al ricorrente e divenuta definitiva prima dell'instaurazione del procedimento penale** per frode fiscale, conclusosi con sentenza di condanna a pena detentiva;
- Sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, V Sezione, del 27/11/2014 nella causa *Lucky Dev contro Svezia*, che ha fornito una precisa interpretazione del concetto di "stesso fatto" ("*same offence*").

Orbene, quanto al **DIRITTO NAZIONALE**, la sanzione amministrativa per gli omessi versamenti, alle prescritte scadenze, di imposte (periodici, in acconto, a conguaglio o a saldo) risultanti dalla dichiarazione è prevista dall'art. 13 co. 1 D. lgs 471/97 ed è corrispondente al 30% dell'importo non versato; la disciplina penale prevede, all'art. 10 ter del D. Lvo 74/2000, che sia punito con la reclusione da sei mesi a tre anni chiunque non versi l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo e sempre che l'ammontare dell'imposta sia superiore a una determinata soglia di rilevanza penale, nel caso in esame abbondantemente superata.

La materia di interesse nel sistema italiano è specificatamente regolata dagli artt. 19 e segg. D.Lvo 74/2000, raccolti nel titolo "Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti"; in sintesi, è normativamente previsto che: il procedimento penale e quello amministrativo procedano separati, cioè che nessuno dei due debba essere sospeso in attesa della definizione dell'altro; che l'Ufficio competente irroghi comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni finanziarie oggetto della notizia di reato; che tuttavia tali sanzioni NON siano eseguibili, salvo che il procedimento penale sia definito con archiviazione o con sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento che escluda la rilevanza penale del fatto, e in quest'ultimo caso il termine per la riscossione decorre dalla data di comunicazione all'Ufficio del provvedimento assolutorio. Tale articolata previsione¹, tuttavia, scongiura solo in astratto il pericolo che sanzione penale e sanzione amministrativa si cumulino in capo al responsabile, essendo in concreto possibile – e il caso in esame ne è prova evidente - che un soggetto si trovi sottoposto a procedimento penale dopo che gli è stata inflitta in via definitiva una sanzione amministrativa; ma soprattutto il sistema delineato entra in palese contraddizione con se stesso nel momento in cui è prevista, all'art. 13 del medesimo D.Lvo, l'attenuante speciale del pagamento del debito tributario (attenuante che sola rende altresì possibile il "patteggiamento" per i reati tributari), pagamento che, per espressa dizione del co. 2, "deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'art. 19". Si desume insomma che chi voglia godere di benefici in sede penale deve volontariamente² rinunciare al divieto di *bis in idem*.

Passando ad esaminare il **CASO DI SPECIE**, l'attuale imputato è stato "condannato" in via definitiva dall'Amministrazione Finanziaria per l'omesso versamento di IVA risultante dalla

¹ Che distingue nettamente il settore tributario da quello degli abusi di mercato, anch'esso oggetto di pronuncia CEDU nel notissimo caso *Grande Stevens contro Italia*, 4/3/2014.

² Ma francamente è dubbio che si tratti di questione disponibile.

dichiarazione relativa all'anno di imposta 2011 per un ammontare complessivo di euro 282.495,76; tale "condanna" ha comportato il pagamento della somma di euro 84.748,74 a titolo di sanzione, ed è attualmente in esecuzione alla luce della documentata rateizzazione.

Per gli stessi fatti l'imputato è stato tratto a giudizio in sede penale.

Quanto all'**identità soggettiva di chi si assume più volte sanzionato per lo stesso fatto**, la documentazione prodotta attesta che la cartella di pagamento è stata emessa nei confronti della persona fisica M. L., e che il medesimo M. è rinvitato a giudizio quale titolare dell'omonima ditta individuale; vi è dunque coincidenza tra destinatario della sanzione amministrativa e soggetto rinvitato a giudizio³.

Quanto all'**identità del fatto**, secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale nazionale⁴, il principio di specialità non si applicherebbe nei rapporti tra i reati di omesso versamento (di ritenute certificate o IVA) e gli illeciti amministrativi di omesso versamento periodico delle somme dovute a tali titoli, in quanto tra reato e illecito amministrativo intercorrerebbe un rapporto (non di specialità ma) di "progressione": l'illecito amministrativo cioè si perfezionerebbe al momento dell'omesso versamento periodico delle singole scadenze mentre il reato si consuma alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale. Al di là dell'osservazione per cui una simile interpretazione trascura il dato sostanziale per cui il reato implica necessariamente il passaggio attraverso gli illeciti amministrativi, e dunque non pare applicare correttamente il principio dell'assorbimento, ben diversi sono i criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo fin dal noto caso Sergey Zolotukhin contro Russia, che ha costituito una fondamentale inversione di rotta rispetto all'orientamento precedente. In sintesi, secondo la Corte, il punto di riferimento non deve essere l'astratta previsione legislativa ("*legal characterisation*"), ma il fatto concreto, e in applicazione di tali principi ha concluso che il procedimento tributario e quello penale che si riferiscano al medesimo periodo temporale e allo stesso ammontare debbono essere considerati come *idem factus* ai sensi dell'art. 4, prot. N. 7 CEDU.

Quanto alla **natura penale della sanzione**, aspetto che secondo la sentenza Fransson della Corte di Giustizia deve essere apprezzato dal giudice nazionale, deve rilevarsi che la sovrattassa del 30% dell'importo non pagato prevista dalla normativa tributaria appare adeguatamente afflittiva e soprattutto munita di funzione deterrente, aspetti questi comuni alla sanzione penale in base alla consolidata interpretazione della Corte EDU.

Sulla base delle argomentazioni sopra svolte, risulta necessario sospendere il processo e rinviare gli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 267 del vigente Trattato sul funzionamento dell'Unione, affinché chiarisca se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretata alla luce dell'art. 4 prot n. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo poc'anzi citata, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto per cui il medesimo soggetto abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile, nei termini di cui in motivazione; ulteriori determinazioni sulla sospensione del procedimento e sulla sospensione della prescrizione come da dispositivo.

P.Q.M.

visto l'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione,

Dispone

³ Diversamente dal caso in cui l'omesso versamento IVA fosse ascrivibile a una società di capitali: in tal caso, destinataria della sanzione amministrativa è di regola la società, mentre l'imputato non potrebbe che essere il legale rappresentante persona fisica.

⁴ Assai autorevolmente sancito da Cass. Sezioni Unite penali n. 37424 del 28/3/2013 e fatto proprio dalla sentenza della Suprema Corte dell'8/4/2014.

il rinvio degli atti alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, formulando la seguente questione pregiudiziale di interpretazione del diritto dell'Unione:

se la previsione dell' art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4 prot. n. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile;

Dispone

la sospensione del procedimento fino alla pronuncia della Corte di Giustizia nonché la sospensione della prescrizione del reato ai sensi dell'art. 159 co. 1 n. 2 cp;

Manda

alla Cancelleria per la trasmissione alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea del presente provvedimento e degli atti di causa mediante plico raccomandato indirizzato alla Cancelleria della Corte di Giustizia Rue du Fort Niedergrunewald, L – 2925, Lussemburgo.

Bergamo, 16 settembre 2015

Il giudice