

25 marzo 2020

Avv. Emilio Scrudato

***Ne bis in idem* ed omesso versamento iva**

La presente trattazione mira a delineare il principio del *ne bis in idem* in materia tributaria con riferimento al delitto di «*Omesso versamento di IVA*» di cui all'art. 10-ter D.Lgs. 74/2000, nonché allo speculare illecito tributario previsto dall'art. 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

Occorre premettere, seppur brevemente, che l'attribuzione di un carattere punitivo, e non più risarcitorio, alla sanzione tributaria ad opera del D. Lgs. 472/1997, ha comportato l'inevitabile rischio di «*duplicazione*» del trattamento sanzionatorio dell'illecito finanziario. L'effettiva applicazione del principio di specialità previsto dall'art. 19 del D.Lgs. 74/2000, infatti, incorre in svariati problemi interpretativi. Il concreto operare del doppio binario sanzionatorio sovente si pone in contrapposizione con il principio del *ne bis in idem*.

Nell'ordinamento italiano, tale principio è codificato soltanto nel suo aspetto processuale penale (art. 649 c.p.p.). Lo spettro operativo della norma, circoscritto allo sviluppo di due procedimenti penali *stricto* sensu, nondimeno, è apparso di non agevole estensione allo schema biprocedimentale proprio del doppio binario sanzionatorio penale-amministrativo.

A livello sovranazionale, invece, il diritto dei cittadini UE a non essere giudicati, nonché a non essere puniti, due volte per lo stesso fatto è previsto dall'art. 4, Prot. 7, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Tale principio è stato oggetto di una serie di pronunce rese dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (*Engel c. Paesi Bassi*, *Grande Stevens c. Italia*, *A. B. c. Norvegia*) che ne hanno meglio "precisato" e, talvolta, ridimensionato la portata.

In ultimo, la CEDU, nel celeberrimo caso *A e B c. Norvegia* avente ad oggetto la compatibilità del principio di cui all'art. 50 cit. rispetto al doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, ha enunciato il principio di diritto secondo cui il *ne bis in idem* non opera quando i procedimenti sono avvinti da un legame materiale e temporale sufficientemente stretto («*sufficiently closely connected in substance and in time*»). Senza retrocedere rispetto ai propri precedenti orientamenti

giurisprudenziali in merito ai concetti di materia penale ed identità del fatto, è stato introdotto un nuovo criterio di valutazione, secondo il quale il divieto di un doppio giudizio posto a livello convenzionale non impedisce ai singoli Stati aderenti di predisporre un sistema punitivo multilivello a presidio di un unico fatto lesivo di interessi meritevoli di tutela.

Venendo ora all'omesso versamento di IVA, come anticipato, tale condotta è contemplata dall'ordinamento sia come reato punito (superata la soglia ivi prevista) con la reclusione da sei mesi a due anni (art. 10-ter D.Lgs. 74/2000), sia come illecito tributario (art. 13, comma 1, del D.Lgs. 471/1997), punito con una sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato. Essendo, anche quest'ultima, caratterizzata da una finalità punitiva, è evidente come l'eventuale concorso dei procedimenti e delle relative sanzioni suddette, si ponga in potenziale contrasto con il divieto di *bis in idem*.

Sul punto, il diritto vivente domestico ha risentito profondamente delle ondivaghe decisioni delle corti sovranazionali sopra accennate sul rapporto tra *ne bis in idem* e regimi sanzionatori domestici.

Preso atto, in particolare, del principio enunciato dalla CEDU nel caso *A e B c. Norvegia*, la giurisprudenza si è interrogata sulla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto di omesso versamento IVA ex art. 10-ter D.Lgs. 74/2000 per cui il soggetto imputato abbia già riportato una sanzione amministrativa ai sensi dell'art. 13 D.Lgs. 471/1997, divenuta irrevocabile.

Tale specifico interrogativo, invero, è stato recente oggetto di importati pronunce della giurisprudenza nazionale e sovranazionale, sollecitate dalla medesima vicenda¹.

Il Tribunale di Bergamo, per l'appunto, si è trovato a dover giudicare sulla penale responsabilità ex art. 10-ter cit di un soggetto che per lo stesso fatto era stato destinatario di una sanzione amministrativa ai sensi dell'art. 13 cit., divenuta definitiva prima dell'esercizio dell'azione penale.

Il giudice *a quo* sottoponeva alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea una questione pregiudiziale d'interpretazione volta a chiarire se la previsione dell'art. 50 cit. «*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*»

La Corte di Giustizia, seppur riconoscendo l'identità dei fatti considerati, nonché la natura punitiva della sanzione amministrativa, demandava al giudice nazionale la valutazione

¹ CGUE, Sentenza 20 marzo 2018, C-524/2015; Corte Costituzionale, sentenza 15 luglio 2019, n. 222;

dell'eventuale eccessiva onerosità del cumulo dei procedimenti e delle sanzioni, limitandosi a dettare una serie di criteri ermeneutici.

All'esito del giudizio innanzi alla Corte di giustizia, lo stesso remittente, ritenendo l'eccessiva onerosità, proponeva questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione (in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU) «*nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale*»

La Corte Costituzionale, tuttavia, con la Sentenza del 15 luglio 2019, n. 222, richiamando il già esposto principio espresso dalla CEDU nel caso *A. B c. Norvegia*, nonché le ritenute carenze motivazionali dell'ordinanza di remissione, ha dichiarato l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale.

Non è la prima volta, in questi ultimi anni, che l'art. 649 c.p.p. giunge sotto la lente del giudice delle leggi. Ma a distanza di ormai 6 anni dal caso *Grande Stevens e altri c. Italia*, non è ancora stato individuato un punto di convergenza certo tra il concreto atteggiarsi del principio del *ne bis in idem* nell'interpretazione della CEDU e i principi cardine dell'ordinamento punitivo interno.

Le difficoltà di adeguamento alle decisioni della Corte EDU, peraltro, sono state certamente accentuate dal criterio scarsamente determinato della “*sufficiente connessione sostanziale e temporale*” adottato dalla Corte EDU nel caso *A. e B. c. Norvegia*, il quale pecca di un'estrema, e sostanzialmente inemendabile, imprecisione ed impone «*ostacoli quasi insormontabili che i giudici nazionali dovranno affrontare per chiarire a priori, con un minimo di certezza e prevedibilità, quando sussista tale nesso*».