

La Corte di Giustizia sulla carenza del requisito di *eadem persona* nell'applicazione del *ne bis in idem* in materia tributaria. I casi *Orsi e Baldetti*

di *Marta Ferrara*

Title: A preliminary ruling of the ECJ regarding the deficiency of the “eadem persona” requirement in the *ne bis in idem* principle. The tax cases *Orsi* and *Baldetti*

Keywords: *Ne bis in idem*; Duplication of proceedings; Notion of sameness.

1. – Con la pronuncia in esame, la Corte europea di giustizia puntualizza le condizioni di operatività del divieto di doppio giudizio penale (*ne bis in idem*) nel settore tributario.

La materia è, come noto, da tempo oggetto di scrutinio tanto delle Corti interne, quanto di quelle sovranazionali, poiché l'art. 325 TFUE e vari atti normativi unionali (dir. n. 112/2006/CE, reg. n. 596/2014 e dir. 2014/57/UE) riconoscono, oltre alla competenza degli Stati membri (d'ora in poi SM) nell'adozione delle misure antifrode, uno specifico interesse finanziario in capo all'Unione.

L'occasione è fornita dalle questioni gemelle sottoposte alla Corte in via pregiudiziale ex art. 267 TFUE dal Tribunale di Santa Maria Capua a Vetere (ord. del 23 aprile e del 23 giugno 2015) ed aventi ad oggetto la conformità al quadro normativo eurounitario dell'art. 10 *ter* del d.lgs. n. 74/2000 (*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*), che punisce il reato di omesso versamento Iva con la pena della reclusione da sei mesi a due anni.

Più nello specifico, il giudice del rinvio chiede alla Corte dell'UE di verificare l'armonizzabilità della disciplina nazionale con gli artt. 4, Prot. 7, Cedu e 50 Carta di Nizza (d'ora in poi CDFUE) relativi al divieto di doppio giudizio, nella parte in cui l'art. 10 *ter* ritiene responsabile anche penalmente il soggetto già sanzionato per il medesimo fatto, in esito ad accertamento amministrativo definitivo ex art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/1997 (*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*).

I ricorrenti *M. Orsi* e *L. Baldetti*, in qualità di legali rappresentanti delle rispettive società, sono stati infatti dapprima condannati in via definitiva al pagamento del debito tributario maturato nei confronti dell'Erario per aver omesso il versamento degli importi Iva e della cd. sovrattassa commisurata nel 30% del *quantum* evaso (art. 13.I); quindi, sottoposti a procedimento penale, a seguito della denuncia effettuata dall'Agenzia dell'Entrate per il medesimo fatto (art. 10 *ter*) alla Procura della Repubblica.

Le vicende sono accomunate dalla diversa imputazione soggettiva delle sanzioni: mentre l'accertamento tributario ha investito in primo luogo le società inadempienti, l'addebito per il reato di omesso versamento è stato mosso direttamente nei confronti dei ricorrenti, quali persone fisiche. Secondo il Tribunale rimettente, proprio tale rilievo

indurrebbe a ritenere non integrato il requisito di identità soggettiva richiesto, invece, dall'art. 50 CDFUE ai fini dell'esercizio del diritto di non essere perseguito o condannato due volte per lo stesso reato.

Stante l'identità dei *petita*, le due cause vengono riunite in forza dell'art. 54 reg. proc. Corte (decisioni Pres. della Corte del 24 settembre e del 21 ottobre 2015), mentre la terza (*L. Menci*, C 524/15), pure vertente sul cumulo sanzionatorio tributario, è separata prima della lettura delle conclusioni (decisione Pres. IV sez. del 30 novembre 2016), nonostante fosse già stato disposto il rinvio congiunto delle stesse ad una data successiva a quella della pronunzia della Corte Edu sul caso *A e B c. Norvegia* (15 novembre 2016).

Giova sin d'ora anticipare come i giudici di Lussemburgo abbiano ritenuto non configurabile nei casi scrutinati l'ipotesi di un *ne bis idem*, per carenza di identità soggettiva dei destinatari delle sanzioni penale ed amministrativa (p.ti 21-23). Questa soluzione ermeneutica, già peraltro percorsa dall'Avvocato generale Sánchez-Bordona nelle conclusioni del 12 gennaio 2017 (p.ti 36-38), risulta in linea con il *trend* generale elaborato dalla Corte Edu in tema di sanzioni tributarie, come oltre si tenterà di mettere in luce.

2. – Le interconnessioni normative che interessano a più livelli gli illeciti tributari e, in modo evidente, la stessa *questio iuris* posta alla ECJ rendono doverosa una breve ricognizione del tema, che sia il più possibile debitrice anche dell'apporto continuativo e talora oscillante delle Corti sovranazionali.

A fronte della ricordata discrezionalità degli SM nelle scelte repressive in materia tributaria, il legislatore italiano ha optato per la linea del rigore, punendo la fattispecie di omesso versamento Iva a titolo sia penale sia amministrativo. A fugare i dubbi circa l'esistenza di un rapporto di specialità tra le differenti sanzioni è la stessa Corte di Cassazione, in due pronunzie. Nella decisione *Favellato* del 2013 (sent. n. 37425, p. 5.1 *in diritto*), le Sezioni Unite inquadrano la relazione tra il reato di omesso versamento di ritenute certificate ex art. 10 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000 e relativa sanzione amministrativa (art. 13, comma 1) all'interno di un rapporto di progressione criminosa, e non di specialità così legittimando l'erogazione di due misure afflittive a carico dello stesso soggetto agente. A distanza di tre anni, la V Sezione civile applica la progressione anche ai rapporti tra omesso versamento Iva ex art. 10 *ter* ed art. 13,I, con l'effetto di escludere il concorso formale eterogeneo tra le fattispecie (Cass sent. n. 21570/2016, p. 3.5, *in diritto*).

La costruzione del cd. *doppio binario*, così incentrata sul diverso disvalore sotteso alle sanzioni (Corte cost. ord. n. 409/1991), inibisce in linea astratta l'automatismo del *ne bis in idem*, giacché l'unica disposizione interna che vieta espressamente il divieto di doppio giudizio (art. 649 c.p.p.) si applica alle ipotesi di instaurazione di due procedimenti *penali* per lo stesso fatto, non già a quelle di cumulo di procedimenti penali ed amministrativi.

La protezione multilivello offerta al divieto in esame dagli ordinamenti convenzionale (art. 4, prot. 7 Cedu) ed eurounitario (art. 50 CDFUE) ha tuttavia messo in discussione le scelte punitive del legislatore interno in materia tributaria, attraverso l'elaborazione di una giurisprudenza tesa nella maggior parte dei casi ad incidere in senso estensivo sulla portata applicativa e sulle condizioni di operatività del *ne bis in idem* (sul rapporto tra le Corti si rinvia a O. Pollicino, *Toward a convergence between the Eu and ECHR legal system? A comparative perspective*, in *The Constitutional Relevance of the ECHR in Domestic and European Law. An Italian Perspective*, a cura di G. Repetto, Cambridge, 2013, 99 -107).

Come ormai chiarito dalla Corte di giustizia (ECJ sent. *Akerberg Fransson*, 2013, § 34-37), la compatibilità in astratto del doppio binario sanzionatorio anche a tutela degli interessi finanziari dell'Unione incontra un limite nella natura delle misure repressive: laddove l'erogazione di una sanzione amministrativa per un fatto già giudicato penalmente in via definitiva sia nella sostanza assimilabile ad una misura penale, opererebbero il principio di legalità penale (art. 7 CEDU) ed il divieto di reiterazione di giudizio ex artt. 50 CDFUE e 4 Prot. 7 CEDU. E' questo il risultato dell'incorporazione entro il quadro europeo delle nozioni autonome elaborate dalla Corte di Strasburgo in materia penale, in forza della clausola di equivalenza posta dall'art. 52, III CDFUE, alla cui stregua i diritti *ivi* sanciti sono

considerati equipollenti a quelli previsti dalla CEDU (art. 6, III TUE), salvo che l'UE possa garantire ad essi una protezione superiore (Corte cost., sent. n. 80/2011, p. 5.5).

Quanto ricostruito vale, come appare evidente, anche per le sanzioni tributarie, oggetto di una riqualificazione in senso sostanzialmente penale da parte dei giudici di Strasburgo (E.M. Mancuso, F. Viganò, *Commento Art. 4, Prot. n. 7. Diritto a non essere punito o giudicato due volte*, in *Corte di Strasburgo e giustizia penale*, (a cura di) F. Viganò, G. Ubertis, Torino, 2016, 383 ss.). In particolare, la Corte Edu considera la denominazione formale attribuita alle misure anti-frode dal legislatore interno un indicatore non decisivo ai fini della esatta qualificazione della sanzione, dovendosi ulteriormente valorizzare gli altri *Engel criteria* (*Engel v. Paesi Bassi*, 1976, § 82), relativi alla *natura* e grado *afflittività* della pena *a priori* erogabile.

Con questo costrutto logico-argomentativo, la Corte Edu ha in molti casi ricondotto le misure repressive in campo finanziario alla “*matière pénale*”, così dilatando l'estensione del divieto *ne bis in idem* in senso maggiormente garantista per il contribuente. In particolare, a partire dalla pronuncia *Grande Stevens et al. v. Italia* del 2014 relativa alla natura giuridica delle sanzioni Consob ex art. 187 *ter* TUF (G.M. Flick, V. Napoleoni, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?* (« *Materia penale* », *giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse*), *Rivista AIC*, 3, 2014), la Corte ha ritenuto applicabile il principio ex art. 4, prot. 7 CEDU in una pluralità di casi caratterizzati dall'apertura di procedimenti penali per reati fiscali già sanzionati con sovrattasse amministrative (*Kiiveri v. Finlandia*, 2015; *Nykäken v. Finlandia*, 2014; *Lucky Dev. v. Svezia*, 2014).

Di recente, nella decisione *A e B v. Norvegia* i giudici di Strasburgo hanno precisato ulteriormente i limiti di compatibilità tra il doppio binario e il principio ex art. 4, prot. 7 CEDU. Per la Corte, l'armonizzabilità con il quadro convenzionale può essere garantita anche attraverso una sufficiente connessione tra i procedimenti (“*sufficiently close connection in substance and time*”), idonea a rappresentare una risposta unitaria, prevedibile e proporzionata al medesimo illecito da parte dell'ordinamento (F. Viganò, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in www.penalecontemporaneo.it). Tale criterio, che sembrerebbe funzionale ad una riduzione delle frequenti condanne riportate dagli Stati che adottano il sistema del cumulo sanzionatorio, ha già trovato applicazione in diverse pronunce (*Jóhannesson and Others v. Iceland*, 2017, §§ 54-55).

3. – Il diritto a non essere giudicato due volte è da tempo riconosciuto quale principio generale dell'ordinamento e di civiltà giuridica (SS.UU. Cassazione, sent. n. 34655/2005 e Corte cost., ord. n. 150/1995, rispettivamente) anche in forza dei suoi plurimi ancoraggi costituzionali (artt. 27, III, 111 e 117, I cost.). Il relativo esercizio soggiace alla sussistenza di quattro condizioni: la *duplicità dei procedimenti* sanzionatori; l'acquisizione del *carattere definitivo* di una delle due decisioni; la *medesimezza del fatto* violativo; infine, l'*identità del soggetto* sanzionato. Come già anticipato, tale ultimo presupposto è risultato dirimente per la soluzione delle questioni pregiudiziali rimesse ai giudici di Lussemburgo.

In disparte i requisiti strettamente procedurali di definitività e duplicità, l'*identità fattuale* che sta alla base del doppio intervento sanzionatorio ha alimentato sensibili divergenze tra l'ordinamento interno e quello convenzionale. Alla cennata interpretazione della giurisprudenza di legittimità, che vede nell'*idem factum* ex art. 649 c.p.p. la coincidenza di condotta, evento e nesso eziologico, ovvero “*di tutte le componenti della fattispecie concreta oggetto dei due processi*”, per cui esso esprimerebbe “*l'identità storico-naturalistica del reato in tutti i suoi elementi costitutivi*” (Cass. SS.UU. sent. n. 34655/2005), la Corte Edu ha infatti opposto dal 2009 una concezione materiale, che richiede la riconducibilità dei fatti alla stessa condotta e non alla medesima fattispecie penale (GC *Zolothukhine v. Russia*, § 80; *Grande Stevens et al., cit.*, § 224), sulla base di elementi concreti riscontrabili processualmente (S. Allegrezza, *Commento Art. 4 Prot. 7*, in *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo per la salvaguardia delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 899 ss.). Nell'impossibilità di indugiare su tale aspetto, preme ricordare come il suddetto contrasto sia

sfociato nella declaratoria di parziale illegittimità dell'art. 649 c.p.p. della Corte costituzionale (sent. n. 200/2016), nella parte in cui la disposizione «*limita l'applicazione del principio del ne bis in idem all'esistenza del medesimo "fatto giuridico", nei suoi elementi costitutivi, sebbene diversamente qualificato, invece che all'esistenza del medesimo "fatto storico"*» (V. Zagrebelsky, *Diritto a un processo equo*, in V. Zagrebelsky, R. Chenal, L. Tomasi, *Manuale dei diritti fondamentali in Europa*, Bologna, 2016, 225).

Quanto al requisito soggettivo che richiede, invece, la coincidenza della persona sottoposta a duplice procedimento penale, la Corte di Strasburgo non si è finora espressa in modo puntuale, anche per via della non contraddittorietà della nozione di *eadem persona*. Nella maggior parte dei casi essa ha infatti dato per presupposta l'identità del soggetto ai fini della operatività del *ne bis in idem*, considerandola desumibile dalla medesimezza del fatto (*Jóhannesson and Others v. Iceland*, cit., §§ 45-46). Appare evidente, infatti, come la garanzia di non reiterazione di giudizio penale per il medesimo fatto riposi sull'esistenza di un'unica vittima, verso la quale lo Stato riverserebbe un carico sanzionatorio sproporzionato ed ingiustificato (Cass. pen., sez. II, n. 24995/2015; sez. III, n. 8984/2015). Del resto, la dizione normativa tanto delle disposizioni interne quanto di quelle sovranazionali sul divieto di doppio giudizio offre più di una conferma in tal senso: «L'imputato prosciolto o condannato ... non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto ...» (art. 649, I c.p.p.); «No one shall be liable to be tried or punished again ... for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted ...» (art. 4, par. I Prot. 7 CEDU); «No one shall be liable to be tried or punished again ... for an offence for which he or she has already been finally acquitted or convicted within the Union ...» (art. 50 CDFUE).

Tuttavia, la varietà casistica, da un lato, e la diversificazione delle scelte repressive operata dal legislatore in ambito societario dall'altro, hanno di recente sollevato alcuni dubbi ermeneutici anche intorno al concetto apparentemente univoco di identità soggettiva.

Per i casi qui in commento, è indubbio che la sussistenza di una chiara alterità soggettiva a fondamento delle sanzioni erogate abbia l'effetto di precludere il ricorso all'art. 50 CDFUE; milita in questo senso anche la giurisprudenza Cedu, che in decisioni anche risalenti (*Isaksen v. Norway*, 2003; *Ponsetti and Chesnel v. France*, 1999) ha escluso l'integrazione del requisito di *eadem persona* ex art. 4 Prot. 7 proprio in ragione della diversità dei destinatari delle misure afflittive, statuendo che «making a tax declaration in personal taxation differs from making a tax declaration for a company as these declarations are made in different forms, they may have been made at a different point of time and, in the case of the company, may also have involved other persons» (*Pirttimäki v. Finlandia*, 2014, § 52).

Lo stesso non può dirsi invece, per la causa *Menci* (C 524/15) tuttora aperta dopo le conclusioni presentate dall'Avvocato generale (*Conclusioni dell'Avvocato generale M. Campos Sanchez-Bordona*, 12 settembre 2017). In tale ultimo caso, infatti, lo schermo tra amministratore ed impresa individuale parrebbe farsi più sottile, rendendo la distinzione dell'autonomia giuridico-patrimoniale dell'uno da quella dell'altra un'operazione oggettivamente complessa; senza contare che il quadro potrebbe essere poi ulteriormente complicato dall'eventuale applicazione da parte della ECJ del richiamato criterio convenzionale di «sufficiente connessione temporale e sostanziale tra i procedimenti» (*Conclusioni*, cit., §§ 57-73).

4. – Il panorama giurisprudenziale che si è tentato di ricostruire si mostra frammentato e in continua evoluzione. Il giurista fatica a secondare il ritmo delle decisioni sovranazionali, così come ad intuire i confini interpretativi del divieto di doppio giudizio in materia tributaria, specie sotto il profilo della natura e del coordinamento interno delle misure afflittive nel settore. La *dissenting opinion* espressa dal giudice Pinto de Albuquerque ed allegata alla decisione *A e B v. Norvegia*, in cui egli sottolinea la vaghezza e l'arbitrarietà del concetto di «connessione temporale e sostanziale dei procedimenti» (§ 80) che legittimerebbe la *doppia* pretesa punitiva esercitata dello Stato in una prospettiva *unitaria* è tuttavia il segnale importante di una presa di consapevolezza in tal senso.

Sul fronte normativo interno, permane però un vuoto di determinatezza prescrittiva. Una volta optato per il modello punitivo a doppio binario, il legislatore dovrebbe approntare una disciplina di settore tecnicamente conforme all'interpretazione convenzionale. Diversamente, il rischio è quello di una delega costante in tema di scelte punitive al giudice interno, il quale, come noto, può avvalersi unicamente di strumenti interpretativi, tra cui il rinvio interordinamentale ex art. 267 TFUE; o, ancora, alla Corte costituzionale, in attesa di un intervento di tipo manipolativo sulle singole disposizioni incriminatrici che la Corte stessa tende ad evitare.