

**NE BIS IN IDEM E ILLECITI TRIBUTARI
PER OMESSO VERSAMENTO DELL'IVA:
IL RINVIO DELLA QUESTIONE ALLA CORTE COSTITUZIONALE**

Trib. Bologna, ord. 21 aprile 2015, giud. Cenni

di Michele Caianiello

1. Il Tribunale di Bologna solleva questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 649 c.p.p., in un caso di omesso versamento, da parte dell'imprenditore, dell'imposta sul valore aggiunto, fatto dal quale erano originati due procedimenti distinti: l'uno in ambito tributario, per violazione dell'art. 13 d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471; l'altro di carattere penale, ex art. 10-ter d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La vicenda in sé pare relativamente semplice. Il soggetto interessato, socio e legale rappresentante di una società a responsabilità limitata, veniva rinviato a giudizio per violazione della fattispecie penale di omesso versamento di Iva. In quella sede, eccitava il divieto di proseguire l'azione, producendo prova – orale e documentale – dell'avvenuto versamento da parte sua della imposta evasa, degli interessi e delle soprattasse nella misura del 30% del dovuto (a fronte di un debito con l'erario di € 378.180,71, aveva pagato, a chiusura di ogni pendenza con il fisco, € 450.797,20).

Il giudice in prima battuta prende atto della impossibilità di interpretare in maniera conforme a quanto richiesto dalla Corte europea dei diritti dell'uomo l'art. 649 c.p.p., in quanto la disposizione si riferirebbe esclusivamente alle sentenze del giudice penale; successivamente, richiama la giurisprudenza della Corte costituzionale sul valore della CEDU nel sistema italiano quale fonte interposta, idonea a dar vita a questione di legittimità nell'ipotesi di contrasto insanabile tra la legge ordinaria e la Convenzione come interpretata dalla Corte di Strasburgo. Infine, applicando al caso l'indirizzo intrapreso dal giudice sovranazionale in materia di *ne bis in idem*, a partire dalla nota sentenza *Grande Stevens*¹, riconosce, da un lato, natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie previste dall'art. 13 d. lgs. 471/1997, e, dall'altro, l'identità del fatto colpito dalla previsione tributaria e da quella incriminatrice ex art. 10-ter d. lgs. n. 74/2000. Considerato come non sia possibile nelle previsioni del d. lgs. n. 74/2000 individuare soluzioni ermeneutiche tali da consentire di precludere la doppia punizione – in parte a causa della formulazione testuale delle singole disposizioni, in parte in

¹ Corte EDU, II Sez., sent. 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*, ric. n. 18640/10. Se ne vedano i commenti di G. DE AMICIS, [Ne bis in idem e "doppio binario" sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza "Grande Stevens" nell'ordinamento italiano](#), in *Dir. pen cont. – Riv. trim.*, 3-4, 2014, p. 201 s.; F. VIGANÒ, [Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?](#), *ivi*, p. 219 s.

ragione del diritto vivente formatosi nella materia – decide di rimettere al giudice delle leggi, per violazione dell'art. 117 comma 1 Cost., la questione sull'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non preclude un secondo giudizio *ex art. 10-ter* d. lgs. n. 74/2000 ove l'imputato sia già stato condannato in sede tributaria in ragione dell'art. 13 d. lgs. 471/1997.

Va rilevato come al Tribunale fosse stata rappresentata dalla difesa la possibilità di sollevare questione interpretativa in via pregiudiziale alla Corte di Giustizia, *ex art. 276* TFUE, mentre l'ipotesi della rimessione alla Corte costituzionale venisse proposta solo in via subordinata.

Si può dire tuttavia, con uno sguardo d'insieme, che il problema rappresentato dalla convivenza del doppio binario sanzionatorio in materia di omesso versamento di imposte, appaia ormai oggetto di plurime questioni, tutte volte a dubitare della sua compatibilità con il sistema europeo: da un lato, come si ricorderà, risale a pochi mesi fa la questione pregiudiziale *ex art. 267* TFUE sollevata dal Tribunale di Torino sull'art. 10-*bis* d. lgs. 74/2000 (omesso versamento delle ritenute d'imposta)²; dall'altro, diviene adesso oggetto di scrutinio costituzionale la procedibilità penale dell'omesso versamento dell'Iva (10-*ter* d. lgs. 74/2000), quando vi sia stata già applicazione in via definitiva delle sanzioni tributarie secondo le previsioni del d. lgs. 471/1997. Alla luce del fatto che, lo scorso 15 aprile, la Corte di Lussemburgo si è dichiarata incompetente³ sull'art. 10-*bis*, la scelta del Tribunale di Bologna appare di certo lungimirante (sebbene la dichiarazione di incompetenza sia giustificata, nella sentenza della Corte di Lussemburgo, osservando come il 10-*bis* concerna l'imposta sui redditi, e si lasci trasparire che non vi sarebbe stato un analogo epilogo ove la questione avesse riguardato l'Iva⁴).

Che il sistema punitivo in ambito tributario finisca per trovarsi sotto scacco, nel contesto attuale, non desta stupore. Infatti, all'indomani delle sentenze *Grande Stevens* e *Nykänen*⁵, la dottrina non aveva esitato a individuare proprio in esso uno dei campi in cui le decisioni della Corte EDU si sarebbero prestate a provocare i maggiori cambiamenti⁶. In particolare, si era evidenziato come le previsioni introdotte con gli artt. 10 *bis* e *ter* trovassero un corrispondente quasi pedissequo in fattispecie colpite dalla sanzione tributaria (all'art. 13 d. lgs. 471/1997), così potenzialmente prestandosi a innescare violazioni del principio del *ne bis in idem* come concepito da entrambe le nostre Corti europee: non va infatti dimenticato che, se da un lato la Corte di Strasburgo

² V. Trib. Torino, IV sez. pen., 27 ottobre 2014, Giud. Pio, con nota di 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.

³ Così Corte di giustizia UE, ord. 15 aprile 2015, Burzio (C-497/14), con nota di M. SCOLETTA, [Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del ne bis in idem: la Corte di Giustizia dichiara la propria incompetenza](#), in *questa Rivista*, 8 maggio 2015.

⁴ Così Corte di giustizia UE, ord. 15 aprile 2015, Burzio (C-497/14), paragrafi 29 e 30.

⁵ Corte EDU, IV Sez., sent. 20 maggio 2014, Nykänen c. Finlandia, ric. n. 11828/11.

⁶ Così G. DE AMICIS, *Ne bis in idem e "doppio binario" sanzionatorio*, cit., p. 211-212, 214-216; F. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem*, cit., p. 232 s.; G. M. FLICK, [Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo](#), in *questa Rivista*, 14 settembre 2014, p. 12 s., in particolare p. 15-17.

ha in modo più netto e circostanziato disegnato i caratteri del divieto di un secondo giudizio nell'ipotesi di uno stesso fatto punito sia in sede formalmente penale che in una sede definita dal legislatore nazionale come non penale, cui tuttavia possa essere attribuita natura "sostanzialmente penale" facendo ricorso ai c.d. *Engel criteria*, anche la Corte di Giustizia ha mostrato di voler recepire il medesimo indirizzo, nella decisione *Åkerberg Fransson*⁷.

2. Alla luce del quadro generale, non si può fare a meno di considerare come del tutto inadeguata allo spirito dei tempi la soluzione ermeneutica escogitata dalle Sezioni Unite nel settembre 2013⁸: secondo quella pronuncia, come noto, nell'interazione tra illecito amministrativo e illecito penale in materia di omesso versamento delle imposte (la specifica fattispecie oggetto di scrutinio era l'art. 10-bis, omesso versamento delle ritenute d'acconto), non avrebbe operato il principio di specialità⁹, grazie al quale sarebbe stato possibile applicare una sanzione soltanto, tra quella penale e quella extrapenale; infatti, tra le due ipotesi di illecito, nella visione del Supremo Collegio, si sarebbe dovuto individuare piuttosto un rapporto di progressione criminosa. La fragilità di quell'approdo interpretativo era già tutta visibile allora: da un lato, in quanto ben esile appariva una "progressione" caratterizzata soltanto da diverse scadenze temporali (l'illecito tributario opera al mancato versamento trimestrale; quello penale su base annuale); dall'altro, in quanto appare difficile negare che la fattispecie penale assorba tutto il fatto colpito dall'illecito tributario (che si consuma a cadenze più brevi). In sostanza, ben può essere che un omesso versamento punibile secondo l'art. 13 d. lgs. 471/1997 non costituisca anche reato: ad esempio, perché l'omissione trimestrale può essere corretta; o, ancora, perché può rimanere a sé stante, e così non innescare la fattispecie penale che prende in considerazione solo le omissioni di versamento su base annuale. Tuttavia, è impossibile che un comportamento rientrante tra le previsioni di cui agli artt. 10-bis o 10-ter d. lgs. n. 74/2000 non implichi anche la realizzazione della corrispondente disposizione tributaria. Se poi consideriamo che i delitti qui considerati

⁷ C. giust. UE, sent. 26 febbraio 2013, *Åkerberg Fransson*, causa C-617/10, §§ 16-31 (con nota di D. VOZZA, [I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell'Unione europea](#), in *questa Rivista*, 15 aprile 2013). Si vedano in particolare i paragrafi 34, 35, 36.

⁸ Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, 37424, Romano, con nota A. VALSECCHI, [Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo](#), in *questa Rivista*, 18 settembre 2013.

⁹ In tal senso cfr. M. L. Di BITONTO, *Una singolare applicazione dell'art. 649 c.p.p.*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, p. 441 s. (ma in particolare p. 444-445), a commento di Trib. Brindisi, sez. penale, 17 ottobre 2014, giud. Biondi, nella quale il giudice, in un caso di danneggiamento aggravato commesso da un detenuto, a fronte della sanzione disciplinare già applicata dal direttore dell'istituto penitenziario (consistente nell'isolamento per 15 giorni e nella condanna al risarcimento dei danni per € 341), riteneva di applicare il non doversi procedere per *ne bis in idem* nel susseguente processo penale, originato per il medesimo fatto, sulla base di due considerazioni: l'attribuzione della natura sostanzialmente penale alla sanzione disciplinare inflitta dal direttore del carcere; la necessità di adeguare l'interpretazione dell'art. 649 c.p.p. ai canoni ermeneutici della Corte EDU, come ricavati dal caso *Grande Stevens*.

del d. lgs. 74/2000 hanno come paradigma generale il modello appropriativo¹⁰ (si tratta di ipotesi *ad hoc* di appropriazione indebita), si comprende come il fatto, sul piano processuale, sia il medesimo. Volendo stilizzare la questione (pur con qualche approssimazione): appropriarsi di un bene altrui per un lasso di tempo di 12 mesi implica l'aver tenuto una condotta appropriativa – su quel medesimo bene – per più segmenti temporali trimestrali.

Del resto la sentenza delle Sezioni Unite trovava la sua giustificazione tutta nel *favor fisci*, e non certo nella *ars boni et aequi*. Con una attenuante, tuttavia: che cercava di far fronte alla scelta del legislatore del 2000 di non prevedere sanzioni di carattere pecuniario, per il caso di violazione di illeciti penali in materia tributaria. Il legislatore – il primo a dar vita a un tessuto normativo che avrebbe rivelato in brevissimo tempo l'inadeguatezza rispetto alle svolte che l'Europa qualche anno dopo avrebbe imposto – aveva nel 2000 mantenuto fermo l'approccio del doppio binario, in campo penale fiscale, relegando al solo settore extrapenale la sanzione pecuniaria (mentre per i fatti costituenti reato si prevedeva esclusivamente la pena detentiva). Da qui il rischio, ove si fosse riconosciuto l'operare del principio di specialità – attraverso l'art. 19 d. lgs. 74/2000 – di non poter recuperare l'imposta evasa (nonché le soprattasse e le sanzioni), ogniqualvolta il fatto fosse previsto (anche) come reato. Per essere più chiari, il rifiuto, da parte delle Sezioni Unite, di riconoscere l'operare della specialità – attraverso l'art. 19 d. lgs. 74/2000 – o per lo meno l'assorbimento di una fattispecie – quella tributaria – nell'altra (l'ipotesi penale), pare legato in modo rilevante alla differenza di reazione sanzionatoria prevista nei due ambiti, e al rischio conseguente di perdere irrimediabilmente il tributo illecitamente sottratto all'erario da parte del contribuente.

3. Le considerazioni che precedono giustificano il giudizio di rilevanza e non manifesta infondatezza della questione devoluta alla Corte costituzionale. Senza dubbio infatti emerge un contrasto tra ordinamento interno e sistema sovranazionale, difficilmente superabile in via interpretativa. In primo luogo, si pone il problema della natura del sistema sanzionatorio tributario, reputato non penale secondo i parametri interni (non solo dal legislatore, ma anche da diritto vivente, stando alle Sezioni Unite del 2013 in precedenza richiamate) e da considerare invece come sostanzialmente penale facendo riferimento ai "criteri Engel". Né si può asserire che l'attribuzione di una natura punitiva assimilabile a quella penale del modello delle soprattasse fiscali rappresenti un orientamento ancora malfermo, nella giurisprudenza della Corte EDU. Al contrario, che sia consolidato lo si desume non solo dal caso *Nykänen*, ma anche da alcune pronunce della Corte di Strasburgo che a questo sono seguite: si pensi alla sentenza *Lucky Dev c. Svezia*¹¹, e alla sentenza *Kiiveri c. Finlandia*¹². Si tratta, in sostanza, di un orientamento

¹⁰ In questo senso, con grande efficacia, C. E. PALIERO-F. MUCCIARELLI, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in questa Rivista, 20 aprile 2015, p. 16-17.

¹¹ Corte EDU, V Sez., sent. 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, ric. n. 7356/10, con nota di M. DOVA, [Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile](#), in questa Rivista, 11 dicembre 2014.

stabile, e non estemporaneo od occasionale: in tal senso, sembra soddisfatto quello scrutinio imposto dalla recente sentenza n. 49 del 2015 dal giudice delle leggi, secondo il quale, prima di sollevare questione di legittimità per violazione dell'art. 117 comma 1 Cost., in caso di contrasto tra la legge italiana e la CEDU come interpretata dalla sua Corte, occorrerebbe sempre verificare se ci si trovi di fronte a un "diritto consolidato generato dalla giurisprudenza europea" o piuttosto di un orientamento ancora lontano dal divenire definitivo. In secondo luogo, appare difficilmente percorribile la via ermeneutica per arrivare a includere nel concetto di sentenza irrevocabile di cui all'art. 649 c.p.p. anche la decisione definitiva di applicazione *ex art.* 13 d. lgs. 471/1997 delle sanzioni tributarie. Ciò in base a due ragioni: da un lato, perché in tal senso deporrebbe soltanto l'interpretazione letterale della disposizione del codice (volendo, la "sentenza irrevocabile" può essere pronunciata anche da un giudice non penale), mentre ogni altro criterio deporrebbe in senso opposto¹³. Ad esempio, non c'è dubbio che il metodo storico lasci intendere che il legislatore, con l'art. 649 c.p.p., intendesse fare riferimento al solo giudice penale. Del resto, anche il criterio sistematico depone nella medesima direzione, posto che l'ipotesi della sentenza irrevocabile è affiancata a quella del decreto penale (che può essere emesso soltanto da un giudice penale). Per non dire che, anche sul piano letterale, l'esordio della disposizione, riferita all'imputato, si presta a essere letto come implicante il fatto che il primo giudizio deve essere stato penale: il divieto, in tal senso, opererebbe per colui che, prosciolti da un primo giudizio in cui sia stato "imputato", si trovi a rivestire nuovamente questo ruolo in un nuovo processo avente ad oggetto il medesimo fatto. Ma, al di là di tutto ciò, si pone il fatto che l'apparato sanzionatorio di cui al d.lgs. 471/1997 può ben essere applicato da un'autorità amministrativa, e dunque da un non giudice. Come del resto si è verificato nel caso di specie. L'ipotesi contenziosa giudiziale, nell'ambito tributario, rappresenta un'eventualità, rimessa alla scelta di ricorrere, da parte dell'interessato, avverso l'atto di accertamento o quello con il quale si irrogano le sanzioni (o entrambi). Ricorso, peraltro, che innesca una giurisdizione indubbiamente non penale, alla quale è ancora da definire in modo chiaro sino a che punto si applichino le salvaguardie riconosciute dall'art. 6 CEDU¹⁴.

¹² Corte EDU, IV Sez., sent. 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*, ric. n. 53753/12, con nota M. DOVA, [Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione](#), in *questa Rivista*, 27 marzo 2015.

¹³ Per una analisi dell'art. 649 c.p.p. nella dottrina processualpenalistica, v. F. CAPRIOLI-D. VICOLI, *Procedura penale dell'esecuzione*, 2ª ed., Giappichelli, Torino, 2011, p. 67 s.; F. CORDERO, *Procedura penale*, 9ª ed., Giuffrè, Milano, 2012, p. 1215; M. CERESA-GASTALDO, *Esecuzione*, in G. CONSO-V. GREVI-M. BARGIS, *Compendio di procedura penale*, 7ª ed., Cedam Padova, 2015, p. 1106-1108; C. MARINELLI, *sub art. 649 c.p.p.*, in G. CONSO-G. ILLUMINATI (a cura di), *Commentario breve al codice di procedura penale*, Cedam, Padova, 2015, p. 2840, 2841.

¹⁴ Come noto, in linea generale, la Corte EDU non ritiene applicabile al procedimento tributario l'insieme dei principi sanciti dall'art. 6 a meno che non sia oggetto di contestazione anche la sanzione amministrativa tributaria (si veda ad esempio Corte EDU, Gran Camera, sent. 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, ric. n. 73053/0143). Tuttavia, anche in quella decisione, che pur riconosceva una natura sostanzialmente punitiva alle sanzioni tributarie applicate, si giunse a non considerare violato il diritto alla udienza pubblica previsto all'art. 6 par. 1 CEDU in quanto l'omissione non avrebbe dato origine a un grave e non altrimenti rimediabile pregiudizio della posizione processuale del ricorrente. Volendo, del tutto diversa, sotto questo profilo, è la questione decisa in via interpretativa dal Tribunale di Brindisi, ove il giudice ha applicato il

Posto che dunque l'art. 649 c.p.p. ben difficilmente si presta a una lettura convenzionalmente orientata, e che in definitiva il sistema sanzionatorio italiano in materia di omesso versamento Iva pare in contrasto con il divieto di *bis in idem* elaborato dalla giurisprudenza di Strasburgo, residuavano due dubbi: il primo è che ci si trovasse di fronte allo stesso fatto; il secondo è che non fosse percorribile la strada della disapplicazione del diritto interno, in nome del diritto dell'Unione europea.

Quanto al dubbio *sull'idem factum*, l'obiezione potrebbe essere basata osservando che, nell'ottica della normativa tributaria, il soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta è la società, non già l'amministratore della stessa (che pur ne deteneva parte delle quote). Si tratta di una considerazione senza dubbio di un certo rilievo, e tuttavia, nel caso di specie, non decisiva: da un lato, in quanto il soggetto che si è sottoposto al pagamento della sanzione tributaria (nonché dell'imposta evasa e degli interessi) è la stessa persona fisica contro la quale successivamente è stata esercitata l'azione penale. Il caso pare quello, in sostanza, dell'imprenditore che, per rimediare ai debiti della propria società, debiti legati alla crisi economica, decide di mettere mano al proprio patrimonio personale per risanare l'illecito in cui ha posto l'ente giuridico da lui gestito. Dall'altro, perché un caso del tutto analogo si è verificato nella sentenza *Kiiveri*. Anche in questa vicenda il soggetto del rapporto tributario era una persona giuridica, diversamente da quello del giudizio penale, come non aveva mancato di evidenziare il Governo finlandese¹⁵. Tuttavia, la Corte non ha ritenuto di rilevare in questo elemento una ragione preclusiva all'operare del *ne bis in idem*, evidentemente preferendo far leva sulla sostanza delle vicende verificatesi. Si tratta di una scelta, questa della Corte EDU, sotto certi aspetti criticabile, perché pare tendere a sovrapporre il divieto di doppia punizione – cioè il *ne bis in idem* sostanziale – con quello di una doppia sottoposizione a processo – per l'appunto il *ne bis in idem* processuale. Tuttavia se l'intento è quello di portare il nostro sistema a uniformarsi a quanto predicato da Strasburgo, il distinguo incentrato sulle diversa identità tra il soggetto del rapporto tributario rispetto a quello del rapporto giuridico processuale penale non pare facilmente percorribile, aprendo la strada a un non remoto rischio di condanna davanti alla Corte EDU.

Quanto alla possibilità di disapplicare il diritto italiano in nome di quello dell'Unione europea, si tratta di una soluzione in linea teorica praticabile, come del resto evidenziato già all'indomani delle sentenze *Grande Stevens* e *Nykanen*. Non agevole, tuttavia, pare la scelta di quale disposizione disapplicare in nome del diritto UE: l'art. 649 c.p.p., nella parte in cui fa riferimento alle sole sentenze irrevocabili penali? Qui l'ostacolo non è tanto l'elisione del predicato (penale), quanto la sua sostituzione con un concetto più ampio della sola "sentenza" non penale, di modo da includere anche la decisione divenuta definitiva adottata dall'autorità amministrativa. Ancora, l'art. 13 d. lgs. 74/2000, ove non permette di considerare di ostacolo al perseguimento penale il

divieto di *bis in idem* perché ha considerato sostanzialmente penale la sanzione disciplinare inflitta dal direttore dell'istituto penitenziario: quel provvedimento, infatti, ex art. 69 comma 6 l. ord. pen., è reclamabile davanti al magistrato di sorveglianza, un giudice senza dubbio con competenza penale, la cui decisione, pronunciata con ordinanza, è a sua volta ricorribile per cassazione.

¹⁵ Corte EDU, IV Sez., sent. 10 febbraio 2015, *Kiiveri* c. Finlandia, ric. n. 53753/12, par. 27.

pagamento, da parte dell'interessato, del debito amministrativo (ivi comprese le soprattasse), consentendo invece di farne uso al solo fine di una mitigazione della pena (o dell'accesso al patteggiamento)? Anche in questo caso, la difficoltà risiede non tanto nella disposizione da disapplicare, quanto nell'individuazione della regola con cui sostituire la norma disattesa, posto che di una previsione del genere non v'è traccia nel nostro ordinamento (tutto incentrato, da diversi decenni, sulla praticabilità del doppio binario sanzionatorio). L'ipotesi più immediata pare quella di optare per una applicazione diretta dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali¹⁶. Come noto, nella sentenza *Åkerberg Fransson*, la Corte di Giustizia ha ammesso la diretta applicabilità della Carta, ove la questione coinvolga una fonte dell'Unione europea che si ponga in raccordo tra la legge nazionale e la Carta stessa¹⁷. Il caso di specie sembrerebbe senza troppe difficoltà rientrare nell'ipotesi delineata dai giudici di Lussemburgo: si versa in tema di Iva, imposta che coinvolge gli interessi finanziari dell'Unione e alcune direttive UE¹⁸; per questa ragione, tutto l'insieme dei principi dell'Unione deve trovare attuazione attraverso il metodo comunitario, ivi compresi in diritti fondamentali della Carta, tra cui è riconosciuto il divieto di *bis in idem*. In questa prospettiva, senza dubbio la più affascinante, e quella che sembra destinata nel medio periodo a prevalere, si possono tuttavia intravedere due ostacoli: da un lato, la decisione più volte richiamata *Åkerberg Fransson* non ha espressamente stabilito che in sé considerato il sistema sanzionatorio del doppio binario – tributario e penale – si ponga in contrasto con il *ne bis in idem*, rimettendo, sul punto, al giudice nazionale la valutazione relativa alla natura sostanzialmente punitiva della sanzione qualificata formalmente come non penale¹⁹. Dall'altro, la sentenza mantiene ferma l'esigenza che si dia piena effettività al diritto

¹⁶ E' questa la tesi di F. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem*, cit., p. 237-238.

¹⁷ Sul punto sia consentito il riferimento a M. CAIANIELLO, [Dal terzo pilastro ai nuovi strumenti: diritti fondamentali, "road map" e l'impatto delle nuove direttive](#), in questa Rivista, 4 febbraio 2015, p. 17.

¹⁸ Si tratta della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977 e della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, entrambe evocate per l'appunto nella sentenza *Åkerberg Fransson*. Si noti che anche l'ordinanza del caso *Burzio* si presta ad essere letta nello stesso senso: Così Corte di giustizia UE, ord. 15 aprile 2015, *Burzio* (C-497/14), paragrafi 29 e 30.

¹⁹ Si vedano i passaggi qui riportati della sentenza (par. 34-36): "A tale riguardo, occorre anzitutto rilevare che l'articolo 50 della Carta non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di IVA, una combinazione di sovrattasse e sanzioni penali. Infatti, per assicurare la riscossione di tutte le entrate provenienti dall'IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione, gli Stati membri dispongono di una libertà di scelta delle sanzioni applicabili [...]. Esse possono quindi essere inflitte sotto forma di sanzioni amministrative, di sanzioni penali o di una combinazione delle due. Solo qualora la sovrattassa sia di natura penale, ai sensi dell'articolo 50 della Carta, e sia divenuta definitiva, tale disposizione osta a che procedimenti penali per gli stessi fatti siano avviati nei confronti di una stessa persona. Occorre inoltre ricordare che, ai fini della valutazione della natura penale delle sanzioni tributarie, sono rilevanti tre criteri. Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nella natura nonché nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere [...]. Spetta al giudice del rinvio valutare, alla luce di tali criteri, se occorra procedere ad un esame del cumulo di sanzioni tributarie e penali previsto dalla legislazione nazionale sotto il profilo degli standard nazionali ai sensi del punto 29 della presente sentenza, circostanza che potrebbe eventualmente indurlo a considerare tale cumulo contrario a detti standard, a condizione che le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive".

dell'Unione²⁰. Ora, posto che, nel sistema italiano, il delitto di omesso versamento dell'Iva *ex art. 10-ter* è punito solo con la pena detentiva, e non con quella pecuniaria, si corre il rischio, recependo la tesi qui esaminata, che le sanzioni in concreto predisposte per colpire i comportamenti devianti in tema di Iva possano apparire ineffettive e non adeguatamente dissuasive. Una nota in tal senso pare ricavarsi da un caso recentemente sottoposto alla attenzione della Corte di Lussemburgo, devoluto dal Tribunale di Cuneo, in cui il giudice remittente lamentava la incompatibilità delle regole dettate dal codice penale italiano in materia di prescrizione – a seguito della riforma operata con la legge n. 251/2005 – con la possibilità di apprestare in concreto un ventaglio di ipotesi sanzionatorie efficaci, proporzionate e dissuasive. La linea interpretativa suggerita dall'Avvocato generale, recentemente pubblicata²¹, pare accogliere la tesi del remittente, affermando che “Una normativa nazionale sulla prescrizione dei reati, la quale, per motivi sistemici, comporta in numerosi casi la non punibilità dei responsabili di frodi nel settore dell'IVA, è incompatibile con i summenzionati precetti del diritto dell'Unione. Una siffatta normativa deve essere disapplicata dai giudici nazionali in procedimenti penali pendenti”. In un'ottica simile, non si può escludere che la Corte di Lussemburgo avverta forte l'esigenza di dare la precedenza alla tutela degli interessi finanziari, piuttosto che a quella dei diritti fondamentali, ove, impedendo l'applicazione della sanzione tributaria nel caso di omesso versamento Iva configurante il reato di cui all'art. 10-ter, venisse ad essere posta a repentaglio l'effettività nella tutela degli interessi economici dell'Unione. Per tacere del fatto che, se il Tribunale di Bologna avesse optato per la disapplicazione diretta, si sarebbe esposto al rischio di un annullamento in sede di impugnazione, *ex art. 604 comma 6 c.p.p.*, o, in caso di ricorso immediato, *ex art. 621 c.p.p.* Ma anche se la decisione non fosse stata impugnata, così divenendo definitiva, difficilmente sarebbe stata in grado di incidere in modo rilevante sul sistema, considerata la provenienza da un giudice di merito.

In definitiva, la scelta di rimettere la questione alla Corte costituzionale appare la più realistica, e comunque quella deputata a fornire il maggior grado di certezza possibile a un principio, quello del *ne bis in idem*, che, alla luce degli sviluppi della giurisprudenza sovranazionale, pare in grado, per lungo tempo ancora, di imporre ai sistemi nazionali rilevanti ripensamenti dei propri assetti in settori tradizionalmente connotati dalla presenza della doppia sanzione, sia penale che amministrativa²².

²⁰ Cfr. per una analisi delle questioni controverse in questo ambito della sentenza *Åkerberg Fransson*, T. RAFARACI, *Diritti fondamentali, giusto processo e primato del diritto UE*, in *Proc. pen. giust.*, 2014, n. 3, p. 1 s.

²¹ C. giust. UE, Causa C-105/14, Taricco e a., [Conclusioni dell'Avvocato Generale Juliane Kokott](#) presentate il 30 aprile 2015.

²² Sul tema v. le considerazioni di F. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem*, cit., p. 238. Si rinvia anche alle osservazioni critiche di M. L. Di Bitonto, *Una singolare applicazione dell'art. 649 c.p.p.*, p. 448, la quale ritiene che non sia l'istituto del *ne bis in idem* processuale quello sul quale intervenire in via ermeneutica per uniformare il nostro ordinamento a quanto richiesto dalla Corte EDU, quanto una migliore e più estesa applicazione del *ne bis in idem* sostanziale, attraverso i principi di specialità e di assorbimento (soluzione purtroppo molto raramente adottata dal diritto vivente).