

I. La questione.

L'art. 649 c.p.p. consente l'applicazione della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui sia già stata applicata, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo tributario, una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dei relativi Protocolli?

II. Il quadro normativo e giurisprudenziale.

Come è noto, in base all'art. 52 § 3 C.D.F.U.E., "laddove" (la stessa Carta U.E. dei diritti fondamentali, n.d.r.) "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", di cui costituiscono parte integrante sia i protocolli, tra cui il protocollo n. 7, sia l'interpretazione fornite dalla C.e.d.u., "interpretazione che fissa dunque il livello minimo di tutela degli stessi diritti riconosciuti dalla Carta" (Viganò, *A never-ending story? Alla Corte di giustizia dell'unione europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato*, Diritto penale contemporaneo, 17 ottobre 2016).

In caso di accertata violazione la recente sentenza Åkerberg Fransson della Corte di giustizia, emessa il 26 febbraio 2013 nella causa C-617/10, ha affrontato al § 45 le conseguenze che "il giudice nazionale deve trarre da un conflitto tra disposizioni del proprio diritto interno e diritti garantiti dalla Carta", ribadendo che "secondo una costante giurisprudenza il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme di diritto dell'Unione ha l'*obbligo* di garantire la piena efficacia di tali norme, *disapplicando* all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale".

Ciò premesso, per la C.e.d.u. si ha violazione dell'art. 4 del protocollo n. 7¹ quando uno dei due procedimenti previsti per il medesimo fatto punito con l'irrogazione di due sanzioni sostanzialmente penali si sia concluso con una statuizione definitiva².

Questa assimilazione tra le sanzioni amministrative tributarie a quelle penali è stata rilanciata da una recente giurisprudenza della stessa C.e.d.u.

a) Nella sentenza Niskanen c. Finlandia del 20/5/2014 la Corte si è pronunciata nel senso che l'avvenuta applicazione al contribuente, con provvedimento definitivo, di una sanzione amministrativa tributaria - nella specie una soprattassa di importo contenuto (1.700 euro) ma avente una connotazione punitiva - impedisce di avviare o di proseguire un procedimento penale per la medesima violazione, qualificata come reato tributario.

b) Nella sentenza Lucky Dev c. Svezia del 27.11.2014 la Corte si è pronunciata negli stessi termini in un caso analogo a quello oggi discusso perchè anche nell'ordinamento svedese alle violazioni di natura tributaria conseguono sia una sanzione amministrativa (*tax surcharge*) sia una sanzione penale (*tax offence*), visto che il procedimento amministrativo-tributario e quello penale sono indipendenti, con un meccanismo di "doppio binario" analogo a quello italiano.

L'approccio sostanzialista della C.e.d.u., svincolato dal *nomen iuris* attribuito dal singolo Stato dell'Unione, è stato ribadito dalla notissima sentenza del 4 marzo 2014, Grande Stevens e altri c. Italia, con cui è stato rilevato il contrasto con il divieto convenzionale del *bis in idem* da parte del regime del "doppio binario" sanzionatorio previsto dalla legislazione italiana per gli abusi di mercato a causa del carattere sostanzialmente penale della sanzione formalmente

¹ L'art. 4 del Protocollo n. 7 alla C.e.d.u., intitolato "*Diritto di non essere giudicato o punito due volte*", dispone:

"1. 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 dalla procedura penale di tale Stato.

2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e dalla procedura penale dello stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un servizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta.

3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950".

² Inoltre, quand'anche non si sia ancora provveduto al pagamento della sanzione amministrativa, permarrrebbe una violazione del *ne bis in idem* processuale e, conseguentemente, dell'art. 4 del protocollo n. 7 della convenzione (Trib. Bologna, ord. 21 aprile 2015, giud. Cenni).

amministrativa irrogata dal T.U.F. per tali abusi, alla luce dei criteri interpretativi ormai consolidati nella giurisprudenza convenzionale (ovvero i c.d. *Engel criteria*³).

Tale interpretazione era già stata fatta propria anche dal giudice delle leggi, che con la sentenza n. 196/2010 aveva affermato che tutte le misure di carattere punitivo-afflittivo, al di là della loro qualificazione formale, devono essere soggette alla medesima disciplina della sanzione penale in senso stretto. Con riferimento alla materia penaltributaria la questione avrebbe comunque dovuto trovare un espresso chiarimento in sede costituzionale che tuttavia non è intervenuto a causa del mutamento del quadro legislativo.

III. Le ultime novità normative e giurisprudenziali.

Infatti è entrata in vigore la revisione del sistema sanzionatorio attraverso il D.Lgs. 158/2015, il cui art. 11 ha modificato l'art. 13 della L. 74/2000 introducendo una nuova causa di non punibilità per una serie di reati tributari (tra cui quelli previsti dagli art. 10 bis, 10 ter, 10 quater), di cui ora è prevista l'estinzione in seguito al pagamento del debito tributario, comprese le sanzioni amministrative. La novità legislativa, tuttavia, non esclude del tutto la prospettiva dell'applicabilità del principio in questione.

A ciò si aggiunga, peraltro, che la giurisprudenza della C.e.d.u. in materia di *ne bis in idem* in materia tributaria è ora messa in discussione in due casi, A e B c. Norvegia (24130/11) e B. c. Norvegia (29758/11), che riguardano le sovrattasse irrogate dall'amministrazione tributaria per violazioni aventi anche rilievo penale e dovrebbero essere definiti dalla Grande Camera, e che potrebbero determinare un *revirement* giurisprudenziale, ove fossero accolte le tesi del governo norvegese e di altri governi costituitisi *ad adiuvandum*.

³ Gli *Engel criteria* sono stati definiti, come è noto, da un celebre *leading case* della stessa C.e.d.u. (Engel e a. c. Olanda 8 giugno 1976) con cui la natura di una sanzione è determinata non già solo dalle qualificazioni giuridiche provenienti dagli ordinamenti degli Stati membri (c.d. *primo criterio*) ma anche da due ulteriori criteri cioè la natura dell'illecito (c.d. *secondo criterio*) e la natura e severità della sanzione (c.d. *terzo criterio*).