



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

NE BIS IN IDEM



Commissione Consultiva Diritto dell'Unione Europea e Direttive UE

COORDINATORE: SILVESTRO SPECCHIA - DELEGATO DEL CONSIGLIO: CLAUDIO UBERTI - MEMBRI: ANGELO CISOTTO, ALESSANDRO ALBA,
MAURIZIO BACCHIEGA, TOMMASO FORNASARI, DANIELA MENTASTI, SILVIO PICCINELLI, SABATO SANTORO e KEVIN TARASCO

GENNAIO 2020

NE BIS IN IDEM

di SABATO SANTORO, SILVIO PICCINELLI e KEVIN TARASCO

Meritevoli di commento risultano alcuni recenti orientamenti giurisprudenziali comunitari in merito al tema del “Ne bis in Idem”, concetto espresso dalla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo per stigmatizzare l’impossibilità per un Ordinamento di sottoporre a giudizio un individuo due volte per una medesima fattispecie.

La Corte CEDU si è pronunciata sull’applicazione del principio del “ne bis in idem” sancito dell’articolo 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo, con la Sentenza n. 11828/11 pronunciata in data 20 Maggio 2014 (Nykaemen c. Finlandia), con riguardo al profilo tributario unitamente al profilo penalistico.

Applicando i criteri Engel, la Corte europea giunge alla conclusione che, anche se qualificata come sanzione tributaria, la sovrattassa ha natura penale perché è una vera e propria punizione funzionale anche a produrre un effetto deterrente. Non si tratta – osserva la Corte – di una sovrattassa comminata al solo fine di colmare il divario tra entrate e tasse corrisposte, con un mero fine risarcitorio, ma di una misura punitiva.

Tutto ciò ha una maggiore particolare evidenza qualora un illecito tributario venga congiuntamente esaminato dagli organi giudicanti di più paesi membri dell’Unione Europea, in quanto è possibile che un contribuente venga processato (a carattere amministrativo o penale) in due diversi ordinamenti.

Nel prosieguo verranno quindi riepilogati il contesto normativo europeo, quello italiano ed il progressivo percorso di avvicinamento della giurisprudenza italiana a quella comunitaria su questi elementi, che può costituire un utile spunto per i difensori di un contribuente nazionale, che su questi argomenti può giocare la carta di un rinvio della controversia alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea, che su questi argomenti risulta essere più sicura ed organizzata.

IL CONTESTO NORMATIVO EUROPEO

CEDU: Il protocollo n. 7 integrativo della CEDU (Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo), firmato a Strasburgo il 22 novembre 1984, disciplina, all’articolo 4, il «diritto di non essere giudicato o punito due volte», nei seguenti termini:

“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”.

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

Diritto Unione Europea: Ai sensi dell'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea:

“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”.

L'articolo 51 definisce l'ambito di applicazione della stessa:

“Le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze e nel rispetto dei limiti delle competenze conferite all'Unione nei trattati”.

L'articolo 273, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto prevede che:

“Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera”.

Infine, l'articolo 1 della Convenzione TIF del 26/07/1995, intitolato “Disposizioni generali”, dispone che:

“1. Ai fini della presente Convenzione costituisce frode che lede gli interessi finanziari delle Comunità europee:

a) in materia di spese, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa:

- all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o di documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua il percepimento o la ritenzione illecita di fondi provenienti dal bilancio generale delle Comunità europee o dai bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse;

- alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto;

- alla distrazione di tali fondi per fini diversi da quelli per cui essi sono stati inizialmente concessi;

b) in materia di entrate, qualsiasi azione od omissione intenzionale relativa:

- all'utilizzo o alla presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti cui consegua la diminuzione illegittima di risorse del bilancio generale delle Comunità europee o dei bilanci gestiti dalle Comunità europee o per conto di esse;

- alla mancata comunicazione di un'informazione in violazione di un obbligo specifico cui consegua lo stesso effetto;

- alla distrazione di un beneficio lecitamente ottenuto, cui consegua lo stesso effetto.

2. Fatto salvo l'articolo 2, paragrafo 2, ciascuno Stato membro prende le misure necessarie e adeguate per recepire nel diritto penale interno le disposizioni del paragrafo 1, in modo tale che le condotte da esse considerate costituiscano un illecito penale.

3. Fatto salvo l'articolo 2, paragrafo 2, ciascuno Stato membro prende altresì le misure necessarie affinché la redazione o il rilascio intenzionale di dichiarazioni o di documenti falsi, inesatti o incompleti cui conseguano gli effetti di cui al paragrafo 1

costituiscono illeciti penali qualora non siano già punibili come illecito principale ovvero a titolo di complicità, d'istigazione o di tentativo di frode quale definita al paragrafo 1.

4. Il carattere intenzionale di un'azione o di un'omissione di cui ai paragrafi 1 e 3 può essere dedotto da circostanze materiali oggettive”.

LA GIURISPRUDENZA INTERNAZIONALE

Nella maggioranza dei Paesi dell'Unione Europea in ambito tributario è previsto un doppio binario penale - amministrativo che in molti casi entra in conflitto con il contesto normativo europeo ed in particolare

con

il principio ne bis in idem. Sul tema si possono citare le seguenti sentenze:

- Grande Stevens contro Italia del 27 novembre 2014;
- Nikanen contro Finlandia del 20 aprile 2014;
- Lucky Dev contro Svezia del 27 novembre 2014, con particolare riferimento alla Sentenza della Commissione Territoriale Regione Toscana n. 1643/5/16 del 28 novembre del 2016 circa l'applicabilità nell'ambito del processo tributario dei Principi sanciti dalla CEDU;
- Corte di Giustizia UE sentenza nn. C-2017/15 e C-350/15 a seguito del rinvio pregiudiziale operato dal Tribunale di Santa Maria Capua Vetere.

Dal contenuto delle sentenze emanate negli ultimi anni dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Corte EDU) si può affermare che per stabilire se si tratta di un caso di violazione del principio ne bis in idem vanno verificati 4 aspetti fondamentali.

1. In primis, va stabilito se la sanzione amministrativa ha natura penale. L'articolo 50 della Carta vieta infatti di infliggere, per fatti identici, più sanzioni di natura penale in esito a diversi procedimenti svolti a tali fini;

2. in caso affermativo occorre analizzare i fatti di rilevanza penale per i quali il ricorrente è stato perseguito e stabilire se sono gli stessi fatti per i quali è stata imposta la sanzione amministrativa. Va analizzato il fatto concreto, se si pone l'accento sulla fattispecie astratta si rischia di indebolire la garanzia prestata dall'articolo 4 del protocollo n. 7 che integra la convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo (CEDU). Ai fini della valutazione della sussistenza di uno stesso reato il criterio rilevante è quello dell'identità dei fatti materiali, intesi come esistenza di un insieme di circostanze concrete inscindibilmente collegate tra loro che hanno condotto all'assoluzione o alla condanna definitiva dell'interessato. Con la sentenza Lucky Dev contro Svezia, la Corte, ai sensi dell'articolo 4 – protocollo 7 della

convenzione, ha stabilito che il procedimento tributario e quello penale per frode fiscale dovessero essere considerati *idem factum* in quanto riferiti al medesimo periodo temporale ed allo stesso ammontare;

3. va verificato se è già stata pronunciata una sentenza definitiva;

4. infine, va stabilito se sussiste una duplicazione di procedimento.

In merito a quest'ultimo punto è importante sottolineare che la Corte EDU ha ribadito più volte che l'art. 4 – protocollo 7, della Convenzione non preclude la contemporanea apertura e celebrazione di procedimenti paralleli per lo stesso fatto, bensì la mancata interruzione di uno dei due procedimenti nel momento in cui l'altro diviene definitivo. Un'importante deroga all'orientamento giurisprudenziale della Corte EDU è rappresentata però dalla duplicazione delle sanzioni inflitta da Autorità diverse nell'ambito di procedimenti strettamente collegati dal punto di vista sostanziale e temporale. A tal riguardo si veda il caso Nilsson contro Svezia con il quale la violazione del divieto di *ne bis in idem* è stata respinta.

Occorre ricordare che esiste anche una limitazione al principio del *ne bis in idem* garantito all'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che, come stabilito dalla sentenza emanata dalla Corte EDU il 27 maggio 2014, Spasic (C-129/14 PPU, EU:C:2014:586, punti 55 e 56), può essere giustificata sul fondamento dell'articolo 52, paragrafo 1, della medesima Carta.

Ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, primo periodo, della Carta, eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla stessa devono essere previste dalla legge e devono rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. In base al secondo periodo del suddetto paragrafo, nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni a tali diritti e libertà solo qualora siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.

Dalle sentenze emanate dalla Corte di Giustizia Europea si possono estrapolare anche tre principi di carattere generale di seguito sintetizzati:

1. se un contribuente tramite le vie del ricorso previste all'interno del proprio Paese di appartenenza non ha nessuna possibilità di vedersi accolta l'eccezione fondata sulla violazione può presentare ricorso direttamente alla Corte EDU, senza dover prima esaurire necessariamente tutte le vie del ricorso previste all'interno del proprio Paese di appartenenza. Questo principio, spesso utilizzato dalla Corte EDU per respingere le eccezioni avanzate dai vari Governi Nazionali, viene argomentato dall'esistenza di un monolitico orientamento giurisprudenziale nazionale che ribadisce costantemente la legittimità convenzionale del doppio binario penale - amministrativo in materia tributaria.

2. Per le stesse motivazioni non si può precludere ad un contribuente la possibilità di ricorrere davanti alla Corte EDU semplicemente perché la violazione non viene prima sollevata dinnanzi alle Autorità Nazionali. Non è possibile basare un ricorso sulla violazione di un principio non previsto dalla normativa del proprio Paese di appartenenza. Anzi, si tratta di obiezioni avanzate da Paesi che spesso applicano principi sostanzialmente opposti a quanto previsto dalla normativa comunitaria.

3. Infine, secondo i Giudici di Strasburgo tutti i casi a loro sottoposti devono sempre essere decisi alla luce dell'attuale giurisprudenza. Questo anche se all'interno dei singoli Paesi dell'Unione Europea i fatti o i processi sono avvenuti o si sono svolti in precedenza. Con la sentenza Zolotukhin contro Russia del 2009 viene sancita la retroattività dei Principi enunciati dalla Corte EDU.

IL CONTESTO NORMATIVO ITALIANO

- Sanzioni Tributarie: L'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, 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 così recita: *“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, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'art. 54-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”*.

- Reati Tributarie: Il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, relativo ai reati in materia di imposte dirette ed

IVA, disciplina, all'articolo 10-bis, l'omesso versamento di ritenute disponendo quanto segue:

“È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”;

mentre, all'articolo 10-ter, disciplina l'omesso versamento dell'IVA nel modo seguente:

“È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo d’imposta successivo, l’imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d’imposta”.

Gli articoli 19, 20, 21 del decreto legislativo n. 74/2000, contenuti nel titolo «Rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti», prevedono, in sintesi:

- a) che si applica la disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa;
- b) che il processo penale e il procedimento amministrativo si svolgono separatamente, vale a dire che nessuno dei due viene sospeso in attesa della risoluzione dell’altro;
- c) che l’autorità competente irroga le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato;
- d) che, tuttavia, tali sanzioni non sono eseguibili, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto e, in quest’ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui sono stati comunicati il provvedimento di archiviazione o la sentenza.

- Il decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, prevede all’articolo 7, relativo alla riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie, quanto segue:

“Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica”.

ELEMENTI DI UTILIZZO PRATICO

NELL’AMBITO DEL CONTENZIOSO FISCALE

Gli argomenti trattati, in quanto relativi a principi della giurisprudenza comunitaria possono risultare di difficile interpretazione per la prassi professionale italiana, che sovente fa riferimento alle sole fonti del diritto di natura nazionale, quali la giurisprudenza e le indicazioni di prassi fornite dall’Agenzia delle Entrate.

Tali argomenti sono tuttavia di immediato interesse per il difensore tributario, in quanto il loro inserimento nell’ambito del ricorso proposto dal professionista per conto del contribuente può costituire circostanza utile per un rinvio alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea: il rinvio viene operato dal giudice istruttore, tuttavia può venire suggerito dal difensore mediante esposizione dei presenti approfondimenti dottrinali.

E’ opportuno quindi considerare come gli aspetti della giurisprudenza in ambito europeo possano avere rilevanza anche in merito a circostanze puramente nazionale, stante la natura sovra-ordinata della legislazione europea rispetto a quella nazionale.

CONCLUSIONI - LA GIURISPRUDENZA ITALIANA E L'ALLINEAMENTO CON LA NORMATIVA COMUNITARIA

Visto l'orientamento Europeo in tema di *ne bis in idem*, nonostante a livello normativo, in ambito fiscale, è tutt'ora previsto il doppio binario penale – amministrativo le Autorità Nazionali nel prendere le proprie decisioni non possono più prescindere dai principi sanciti dalla normativa comunitaria. In Italia come negli altri Paesi comunitari le Autorità si stanno adattando e nelle sentenze più recenti vengono analizzati anche gli aspetti relativi al *ne bis in idem*.

A tal proposito, la sentenza della Corte EDU n. 524/15 del 20/03/2018 fa seguito a una domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunale di Bergamo con ordinanza del 16/09/2015 con la quale viene sottoposta alla Corte la seguente questione pregiudiziale: *"Se la previsione dell'art. 50 [della Carta], interpretato alla luce dell'art. 4 [protocollo] n. 7 [della 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"*.

In sostanza il Tribunale di Bergamo chiede se l'articolo 50 della Carta, letto alla luce dell'articolo 4 del protocollo n. 7 alla CEDU, debba essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'IVA dovuta entro i termini di legge, qualora a detta persona sia già stata irrogata una sanzione amministrativa definitiva per i medesimi fatti.

Un altro esempio riguarda la sentenza n. 574/15 del 02/05/2018 emanata dalla Corte di Giustizia Europea a seguito della domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunale di Varese con ordinanza del 30/10/2015. In particolare, il Tribunale di Varese ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

"1) Se il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto [dell'articolo] 4, paragrafo 3, TUE, [dell'articolo] 325 TFUE e [della] direttiva [IVA] che prevedono l'obbligo di assimilazione in capo agli Stati membri per quanto riguarda le politiche sanzionatorie, possa essere interpretato nel senso che osti alla promulgazione di una norma nazionale che preveda che la rilevanza penale dell'omesso versamento dell'IVA consegua al superamento di una soglia pecuniaria più elevata rispetto a quella stabilita in relazione all'omesso versamento dell'imposta diretta sui redditi[.]

2) [S]e il diritto europeo, e in particolar modo il combinato disposto [dell'articolo] 4, paragrafo 3, TUE, [dell'articolo] 325 TFUE e [della] direttiva [IVA] che impongono l'obbligo a carico degli Stati membri di prevedere sanzioni effettive, dissuasive e proporzionate a tutela degli interessi finanziari della UE, possa essere interpretato nel senso che osti alla promulgazione di una norma nazionale che escluda la punibilità dell'imputato (sia esso amministratore, rappresentante legale, delegato a svolgere funzioni di rilevanza tributaria ovvero concorrente nell'illecito), qualora l'ente dotato di personalità giuridica ad esso riconducibile abbia provveduto al pagamento tardivo dell'imposta e delle sanzioni amministrative dovute a titolo di IVA, nonostante l'accertamento fiscale sia già intervenuto e si sia provveduto all'esercizio dell'azione penale, al

rinvio a giudizio, all'accertamento della rituale instaurazione del contraddittorio in sede di processo e fin tanto che non si è proceduto alla dichiarazione di apertura del dibattimento, in un sistema che non commina a carico del predetto amministratore, rappresentante legale ovvero al loro delegato e concorrente nell'illecito alcuna altra sanzione, neppure a titolo amministrativo[.]

3) [S]e la nozione di illecito fraudolento disciplinata all'articolo 1 della Convenzione [T]IF vada interpretata nel senso di ritenere incluso nel concetto anche l'ipotesi di omesso, parziale, tardivo versamento dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, se l'articolo 2 della convenzione summenzionata imponga allo Stato membro di sanzionare con pene detentive l'omesso, parziale, tardivo versamento dell'IVA per importi superiori a 50 000,00 euro.”

Con questi due interventi la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, innanzitutto, ha ribadito che l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE vieta di perseguire o condannare una medesima persona più di una volta per uno stesso reato, ma allo stesso tempo afferma anche che, nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni ai diritti previsti dalla Carta qualora esse siano necessarie, previste dalla legge e abbiano finalità di interesse generale.

Laddove un ordinamento consenta il cumulo di procedimenti e sanzioni unicamente a condizioni fissate in modo tassativo dalla legge, non si ha violazione del principio del ne bis in idem. La normativa nazionale deve, però, prevedere norme chiare e precise che consentano al soggetto dell'ordinamento di prevedere quali atti ed omissioni possano costituire oggetto di un cumulo di procedimenti e di sanzioni.

È possibile avviare più procedimenti penali a carico di una persona per un identico reato, anche nel caso in cui a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale, è necessario però che la normativa:

- sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, come la lotta ai reati di natura fiscale, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni abbiano però scopi complementari;
- contenga norme che garantiscano un coordinamento che limiti a quanto strettamente necessario sia l'onere supplementare risultante dal cumulo di procedimenti sia la severità delle sanzioni imposte rispetto alla gravità del reato.

La Corte di Giustizia UE, infine, precisa che spetta al Giudice nazionale accertare che l'onere per l'interessato, derivante dall'applicazione della normativa nazionale e dal cumulo di procedimenti e sanzioni, non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso. Il principio di proporzionalità richiede, infatti, che il cumulo di procedimenti e sanzioni previsto da una normativa nazionale non superi i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa stessa, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla

meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti.

Si può quindi concludere affermando che, nonostante il doppio binario penale – amministrativo, sul tema ne bis in idem la normativa italiana viene considerata compatibile con quanto previsto dalla normativa europea.