

Fabrizio Amatucci

DOPPIO BINARIO E “CONNESSIONE SUFFICIENTE” TRA PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E PENALE

DOUBLE TRACK SYSTEM AND “SUFFICIENTLY CLOSE CONNECTION” BETWEEN CRIMINAL AND TAX PROCEEDINGS

Abstract

Le continue interrelazioni tra procedimento e processo tributario e penale previste a livello normativo e giurisprudenziale, hanno generato, ormai da qualche tempo, la necessità di una revisione del doppio binario sul quale si fonda l'autonomia delle attività istruttorie svolte nelle rispettive sedi. Una delle maggiori spinte verso il ravvicinamento tra procedimento e processo tributario e penale arriva dal diritto europeo e dal principio del *ne bis in idem*. La sufficiente connessione ed interazione tra le autorità, recentemente considerata dalla Corte EDU nel caso *A and B v. Norway* del 15 novembre 2016 quale requisito per il mantenimento del doppio binario e per evitare la violazione del *ne bis in idem*, consente una maggiore circolazione probatoria preliminare nel rispetto del principio della proporzionalità che potrebbe avere un forte impatto sui procedimenti nazionali.

Parole chiave: istruttoria, doppio binario, procedimento tributario, procedimento penale, proporzionalità, interazione

The continuous overlappings between tax and criminal proceedings that arise in law and case law, have necessarily led, from quite a long time, to rethink the double track system that provides the independence of preliminary investigations. One of the main impetus towards the approximation of tax and criminal proceedings comes from EU law and from the ne bis in idem principle. The sufficient connection and interaction between different authorities, as recently remarked by the European Court of Human Rights in the A and B v. Norway of 15 November of 2016 as requirement to maintain the double track and avoid infringing the ne bis in idem principle, allow an increased preliminary circulation of evidence in line with the proportionality principle that would have a significant impact on national proceedings.

Keywords: preliminary investigation, double track system, tax proceedings, criminal proceedings, proportionality, interactions

SOMMARIO:

1. La crisi dell'autonomia tra procedimento tributario e penale. – 2. L'impatto del *ne bis in idem* sull'indipendenza procedimentale e processuale. – 3. La sufficiente connessione ed interazione quale requisito per la sopravvivenza del doppio binario. – 4. Conclusioni.

1. La crisi dell'autonomia tra procedimento tributario e penale

L'autonomia tra procedimento penale e tributario, fondata nel nostro ordinamento sul doppio binario, attraversa da qualche tempo un periodo di crisi derivante da continue interrelazioni tra le due sfere e attività valutative ormai non più tanto separate e distanti. Tale situazione è stata generata da una serie di novità legislative e da orientamenti giurisprudenziali nazionali ed europei che hanno consentito un ravvicinamento tra le diverse fasi istruttorie, pur nel rispetto delle diversità che le caratterizzano.

La fase successiva all'abrogazione della pregiudiziale tributaria prevista dalla L. n. 4/1929 ad opera della L. n. 516/1982, ha determinato come reazione nel nostro ordinamento l'autonomia tra i due procedimenti e processi, pur consentendo allo stesso tempo l'eliminazione degli ostacoli normativi all'utilizzo reciproco di informazioni e dati acquisiti nelle rispettive sedi¹. L'autonomia è stata sancita dall'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 che chiarisce che il procedimento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti, eliminando ogni tipo di pregiudizialità e condizionamento reciproco². Tale disposizione, che si

¹ SCHIAVOLIN, *Il rapporto tra accertamenti*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da Giovannini, Milano, 2016, p. 1242, ritiene che il legislatore abbia previsto una doverosa collaborazione degli organi pubblici per la repressione delle violazioni fiscali. Ciò è avvenuto ai sensi dell'art. 36, D.P.R. n. 600/1973 che obbliga i soggetti pubblici incaricati ad attività ispettive a comunicare alla Guardia di Finanza i fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie. Inoltre l'art. 33, D.P.R. n. 600/1973 prevede, al comma 3, la possibilità da parte della Guardia di Finanza previa autorizzazione di utilizzare e trasmettere dati e notizie acquisiti da altre Forze di polizia e gli artt. 32 n. 2 e 51 n. 2, D.P.R. n. 633/1972 consentono di porre a base degli accertamenti previsti degli artt. 38, 39, 40 e 41, i dati e gli elementi raccolti a norma dell'art. 33, comma 2 e 3 se il contribuente non dimostri che sono irrilevanti o che già ne ha tenuto conto per la dichiarazione.

² GALLO, *Rapporti tra processo penale e processo tributario*, in MUSCO (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2002, p. 495. Il principio della reciproca indipendenza (c.d. doppio binario) caratterizza nel nostro ordinamento i rapporti tra accertamento e contenzioso fiscale da una parte e processo penale dall'altra (D.Lgs. n. 74/2000, art. 20, e art. 64 c.p.p.).

fonda sulla diversità dei fatti giuridicamente rilevanti e delle regole operanti nelle differenti sedi³, avrebbe dovuto evitare eventuali contrasti tra diversi giudicati in presenza di regole e strumenti valutativi e probatori diversi⁴. Il doppio binario trova forse ancora oggi la sua giustificazione più valida nella motivazione della sentenza della Corte cost. n. 51/1992, in cui il limite alla trasmissione di notizie acquisite in sede penale è considerato volto a garantire l'efficienza ed il buon esito dell'indagine penale e la tutela dei diritti della persona. Ciò nonostante, una serie di interrelazioni tra i procedimenti ed i processi tributario e penale sono state previste a livello normativo e giurisprudenziale ed i due binari hanno iniziato ad incrociarsi sempre più spesso in quanto molteplici risultano essere le contaminazioni tra i diversi modelli di accertamento⁵. È sempre più frequente ad es. l'utilizzo di sentenze di assoluzione o archiviazione dei reati penali nel processo tributario o l'ingresso nel processo tributario di dichiarazioni rese dai terzi o, ancora, intercettazioni che, pur non presupponendo un'autonoma valutazione da parte del giudice tributario, assumono rilevanza quali elementi di prova critica⁶. Tale esigenza dimostra la limita-

³ LA ROSA, *Orientamenti e disorientamenti in tema di rapporti tra norme penali e tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, p. 446, rileva correttamente come i termini e la rilevanza della questione cambiano notevolmente in fase penale rispetto a quella fiscale. Nel primo caso vengono in gioco la libertà personale del contribuente; la sanzione penale è volta a rendere giustizia a quanti sono pregiudicati dall'altrui evasione ed alla quantificazione del pregiudizio arrecato alla finanza pubblica. Diversamente sul fronte tributario rilevano prevalentemente le irregolarità da parte del contribuente che vengono fondate a base delle pretese e che possono determinare preclusioni probatorie.

⁴ Mantenendo l'autonomia procedimentale, ciò che per il giudice penale è reato d'evasione può essere ritenuto condotta non evasiva o elusiva dal giudice tributario. In tal senso v. AIUDI, *Processo tributario e processo penale*, in *Boll. trib.*, 2004, p. 89.

⁵ PERRONE, *Fatto fiscale e fatto penale*, Bari, 2012, pp. 28-43. L'A. evidenzia come la contaminazione sia inevitabile e necessaria. Nonostante durante le verifiche degli illeciti tributari da parte di Agenzia Entrate e Guardia di Finanza si individuano gli elementi fattuali alla base della configurazione giuridica del reato tributario, vi può essere grazie al doppio binario, un problema di mancato coordinamento sulle soglie di punibilità che possono essere determinate o accertate nel processo penale in modo diverso rispetto a quello che accade in sede tributaria, in quanto il giudice penale deve quantificare l'evasione ai fini della configurabilità del reato.

⁶ V. Cass., 28 ottobre 2015, n. 21966 ove è stata riconosciuto, nonostante l'inoperatività dell'efficacia vincolante del giudicato penale da parte del giudice tributario, che esso può essere considerato elemento probante avente valore di prova critica. Con successiva sent. n. 48585/2016 si afferma che l'assoluzione dell'imputato per il reato di cui all'art. 10 bis del D.Lgs. n. 74/2000 con la formula "perché il fatto non sussiste", in ragione del mancato raggiungimento della soglia di punibilità elevata a seguito dell'emanazione del D.Lgs. n. 158/2015, significa che è stata accertata l'insussistenza del fatto che sia stata raggiunta una soglia pari o superiore a quella prevista per la realizzazione del reato; ne consegue che solo rispetto a tale fatto, ai

tezza del sistema probatorio tributario sin dalla fase istruttoria e l'inadeguatezza delle presunzioni poste sempre più spesso a base degli accertamenti. Inoltre, le discipline dell'indeducibilità dei costi da reato⁷, della confisca per equivalente⁸ e dell'abrogato raddoppio dei termini⁹, hanno creato una sorta di dipendenza del procedimento tributario da quello penale in alcune fasi dell'accertamento molto delicate ed una maggiore attenzione del giudice verso l'esito e le acquisizioni probatorie del processo parallelo¹⁰. In senso inverso non va trascurata la particolare rilevanza, ai fini della determinazione delle soglie di punibilità in sede penale dell'ammontare delle pretese determinate dall'Amministrazione Finanziaria e, più di recente, l'estinzione o definizione del debito tributario come attenuante ai fini penali a seguito delle modifiche degli artt. 13 e 13 *bis*, D.Lgs. n. 74/2000 ad opera del D.Lgs. n. 158/2015¹¹.

sensi dell'art. 652 c.p.p., la sentenza penale irrevocabile di assoluzione, pronunciata in sede dibattimentale, ha efficacia di giudicato nel procedimento tributario.

Inoltre, con riguardo alle intercettazioni, nella sent. n. 2916/2013, la Cassazione ritiene che esse siano utilizzabili nel processo tributario. Viene specificato che la difesa del contribuente tuttavia, deve essere sempre garantita: quindi il contribuente ha pieno diritto a contestare l'interpretazione delle dichiarazioni intercettate e il giudice il dovere di motivare sul punto; inoltre tali elementi hanno un valore indiziario debole nel processo tributario, e vanno quindi valutati con assoluto rigore. La Corte di Cassazione, con sent. 14 settembre 2016, n. 18065, nel considerare ammesse le dichiarazioni dei terzi in sede extraprocessuale con il valore proprio degli elementi indiziari, precisa che le stesse, se possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonee a costituire, da sole, il fondamento della decisione.

⁷ È frequente il richiamo ad elementi di tipo soggettivo, oltre che nel caso di diretta imputabilità dei costi all'attività illecita ai fini dell'indeducibilità *ex art. 14, comma 4 bis*, anche nella verifica della connivenza tra cessionario e cedente IVA nelle frodi carousel ai fini della in-detraibilità.

⁸ Sentenze Cass., 18 ottobre 2016, n. 43952 e n. 28223/2016.

⁹ MARELLO, *Raddoppio dei termini e crisi del doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, III, p. 95.

¹⁰ PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del 'doppio binario' nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 30. Il procedimento e l'accertamento tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale sui medesimi fatti e viceversa. Ciascuno di essi è autonomo in ragione delle diverse regole su cui si fondano. Tuttavia è inevitabile che procedimenti amministrativi e giurisdizionali su medesimi fatti nonostante siano autonomi, abbiano un momento di interrelazione. Ciò accade in particolare in ordine alla rilevanza che assumono nel processo tributario la sentenza penale e le prove che sono state raccolte nel relativo giudizio. Molteplici norme di dettaglio hanno determinato incertezze e dubbi sulla persistente vitalità e validità del doppio binario. In tal senso LA ROSA, *op. cit.*, p. 430.

¹¹ MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 631. La rilevanza ai fini penali ad es. dell'accertamento con adesione può secondo l'A. andare oltre la mera attenuante *ex art. 13 bis* per riflettersi anche sul merito conducendo ad una pronunzia di assoluzione.

2. L'impatto del *ne bis in idem* sull'indipendenza procedimentale e processuale

Una delle maggiori e più forti spinte verso il ravvicinamento tra procedimento e processo tributario e penale arriva dal diritto europeo ed in particolare, da un lato, dal principio del *ne bis in idem* operante in materia sanzionatoria che impone un'attività di qualificazione della natura delle sanzioni che non può prescindere da una maggiore interazione in ambito procedimentale e processuale e, dall'altro, dal riconoscimento di una maggiore apertura del sistema probatorio tributario, che consente il superamento di preclusioni¹² e quella circolazione di dati e notizie derivante dall'esigenza di entrambe le parti di utilizzare nuovi e più efficaci strumenti probatori. Si pensi ad es. alle intercettazioni telefoniche nelle indagini fiscali riconosciute solo nel rispetto dei diritti fondamentali e del principio del contraddittorio¹³ previsto dalla Carta di Nizza nella sentenza della Corte di Giustizia *WML* del 17 dicembre 2015 causa C-419/14¹⁴. In tale sentenza veniva posta infatti la delicata questione dell'utilizzo di prove ottenute all'insaputa del soggetto passivo in un procedimento penale parallelo, in caso di reati che possono ledere gli interessi finanziari europei. Tuttavia, per tale acquisizione ed utilizzo, la Corte pone la condizione del rispetto dei diritti fondamentali sanciti dalla Carta di Nizza. La possibilità di ampliare durante la fase istruttoria tributaria gli strumenti probatori raccolti in sede penale e, dunque, di un ravvicinamento tra i due binari, se pur giustificata dalla salvaguardia degli interessi finanziari dell'UE, trova a livello europeo un valido bilanciamento nella tutela dei diritti fondamentali.

Con riguardo all'operatività del *ne bis in idem* in materia sanzionatoria, diverse sentenze della Corte EDU e della Corte di Giustizia hanno consacrato tale principio (sent. Corte EDU *Nykanen e Hakka* del 20 maggio 2014, *Grande Stevens* del 2015 e sent. Corte di Giustizia *Fransson* del 26 febbraio 2013,

¹² V. sentenza Corte EDU *Jussila* della Corte di Strasburgo, 2 novembre 2006, n. 73053/01, ove viene fissato un limite nell'esaminare la legittimità dell'esclusione di una prova come quella testimoniale dal processo tributario (prevista dall'ordinamento svedese), e si considera tale esclusione compatibile con il giusto processo solo se da tale divieto non deriva un grave pregiudizio del ricorrente sul piano probatorio non altrimenti rimediabile, riconoscendo la proporzionalità di misure restrittive in sede processuale.

¹³ La possibilità di acquisizione del materiale proveniente da altri giudizi accompagnata da cautele viene considerata anche da parte della nostra dottrina (COMOGLIO, *Prove penali e giusto processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, p. 943; MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 98) secondo la quale è necessario un contraddittorio e non possono utilizzarsi materiali assunti illegittimamente.

¹⁴ MIDASSI, *Costruzione artificiosa ai fini IVA e circolazione delle prove*, in *Rass. trib.*, n. 3, 2016, p. 806. V. giurisprudenza della Cassazione, cit. nel par. 1.

causa C-617/10), stabilendo che le sanzioni amministrative volte a tutelare lo stesso bene giuridico, possono essere considerate al pari di quelle penali per la loro funzione dissuasivo-punitiva e, dunque per la rilevante severità, lo scopo repressivo e il grado di afflittività, rappresentare una duplicazione¹⁵.

Tuttavia l'impatto del *ne bis in idem* e della proporzionalità nel nostro ordinamento fondato su un approccio sostanzialistico, considerata l'onerosità e l'afflittività di diverse sanzioni amministrative¹⁶, non è stato valutato adeguatamente. In relazione ad alcune fattispecie, le conseguenze del *ne bis in idem* sono state inizialmente neutralizzate a livello interno dalla giurisprudenza della nostra Cassazione¹⁷, la quale ha ritenuto tuttavia che, nel caso di omesso versamento delle ritenute, non andava considerata sussistente la specialità tra le due sanzioni penale ed amministrativa, né violato il *ne bis in idem*, in presenza di un rapporto di progressione illecita che legittimasse il doppio binario, essendo la sanzione penale molto più grave dell'amministrativa ed in grado di arricchirla. Nonostante la Corte EDU nel caso *Nykanen* cit. avesse chiarito che si ha violazione del *ne bis in idem* sostanziale quando i procedimenti (anche se nominalmente non coincidenti) accertino gli stessi fatti, siano *indipendenti tra loro e si sviluppino in successione*, ovvero in modo che uno dei due prosegua o inizi quando l'altro è divenuto definitivo, ci si è posti tuttavia il pro-

¹⁵ FLORA, *Ne bis in idem europeo e sistema sanzionatorio tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 1010 evidenzia l'incertezza che può derivare da tali orientamenti europei in ordine alla completa ed effettiva assimilabilità della sanzione amministrativa rispetto a quella penale tributaria.

¹⁶ Si pensi ad alcune norme sanzionatorie che risultano basate su percentuali significative del tributo evaso che vanno da 100% a 200% ed irrogabili anche a seguito di violazione di obblighi formali come nel caso di irregolarità o errori di registrazioni di operazioni imponibili IVA ex art. 6, D.Lgs. n. 471/1997 e che si pongono in palese contrasto con quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in particolare sulla coerenza e sulla graduazione e più in generale con la proporzionalità.

¹⁷ Cass. pen., sez. un., 12 settembre 2013, nn. 3724 e 37425, che in riferimento al ritardato o omesso versamento ritenuto sanzionato penalmente dall'art. 10 bis, D.Lgs. 74/2000 ed amministrativamente dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997, richiama tale principio europeo pur ritenendo nella situazione in esame, non applicabile il *ne bis in idem* in quanto non vi sarebbe l'identità del fatto tra le due fattispecie amministrativa e penale. Inoltre, con sent. 15 maggio 2014, n. 20266 è stata affermata la legittimità del doppio sistema sanzionatorio in quanto il processo penale per i reati tributari viaggia in parallelo rispetto alla determinazione dell'imposta da adempiere. V. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, p. 1097. V. inoltre sentenza Cass. n. 40526/2014 riguardante sempre l'art. 10 bis. La Corte di Cassazione, con la sent. 20 maggio 2015, n. 20887, ha ritenuto che non è deducibile per la prima volta dinanzi a sé la violazione del *ne bis in idem* poiché ciò presuppone che si tratti del medesimo fatto, il che prevedrebbe un apprezzamento precluso in sede di legittimità.

blema della compatibilità del doppio binario e della possibilità di adeguamento da parte del nostro ordinamento tributario agli orientamenti ed alle regole europee.

A seguito del rinvio pregiudiziale operato parte della Cass., con ord. 15 gennaio 2015, n. 38, al fine di un chiarimento interpretativo risolutivo, la sentenza della Corte cost. n. 102/2016¹⁸ ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale relativa alla nostra normativa in materia di sanzionabilità del *market abuse*, ritenendo che spetta al legislatore stabilire le soluzioni per porre rimedio alle frizioni che il doppio binario genera tra ordinamento nazionale e CEDU. Non essendo stata risolta la delicata problematica, è apparsa ancor più impellente la necessità di chiarimenti interpretativi sulle modalità applicative del *ne bis in idem* nel nostro sistema sanzionatorio anche tributario, nel rispetto della giurisprudenza delle Corti europee, del principio di proporzionalità e del *ne bis in idem* a livello nazionale riguardante il coordinamento tra i procedimenti e i processi penale e tributario. Le maggiori perplessità scaturiscono dalla complessa attività di qualificazione della natura afflittiva ed effettiva delle singole sanzioni tributarie (amministrative o penali) imposta dalla giurisprudenza europea in materia di *ne bis in idem* e dalla valutazione della sua coerenza all'interno del sistema complessivo, al fine di evitare il cumulo sanzionatorio in relazione al medesimo illecito. La richiesta di una verifica della natura giuridica effettiva, fondata non solo sull'entità o sull'ammontare del tributo evaso, ma sull'afflittività e sulla severità della disposizione sanzionatoria¹⁹, chiaramente può indurre l'amministrazione in ambito

¹⁸ La questione di costituzionalità sollevata dalla Cassazione riguardava l'art. 187 *bis*, comma 1, D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, ai sensi degli artt. 8 e 21 della L. 6 febbraio 1996, n. 52) e dell'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., in relazione all'art. 4 del Prot. n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Secondo la Corte costituzionale la «Corte rimettente non scioglie i dubbi che essa stessa formula quanto alla compatibilità tra la giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo e i principi del diritto dell'Unione Europea – sia in ordine alla eventuale non applicazione della normativa interna, sia sul possibile contrasto tra l'interpretazione del principio del *ne bis in idem* prescelta dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo e quella adottata nell'ordinamento dell'Unione Europea, anche in considerazione dei principi delle direttive Europee che impongono di verificare l'effettività, l'adeguatezza e la dissuasività delle sanzioni residue – dubbi che dovevano invece essere superati e risolti per ritenere rilevante e non manifestamente infondata la questione sollevata». V. commento alla sentenza Corte cost. n. 102/2016 di PEPE, *Ne bis in idem europeo e sanzioni relative a tributi armonizzati*, in *Federalismi.it*, n. 19, 2016.

¹⁹ Cass. sez. un., n. 19367/2008 ha ad es. considerato l'assimilabilità delle sanzioni amministrative tributarie a quelle penali sulla loro commutabilità in misure detentive e sulla loro gravità.

procedimentale ed il giudice in fase processuale a subordinare la valutazione della rilevanza del fatto illecito, se pur ai soli fini della qualificazione della natura della sanzione, alla determinazione effettuata in altra sede per non incorrere in rischi di duplicazione. Ciò determina inevitabilmente una notevole influenza sul rapporto tra i due procedimenti (penale e tributario) e sul doppio binario sancito dall'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 fondato su diversi sistemi probatori, che rende le due fasi sempre meno indipendenti tra loro²⁰.

Attraverso la forza espansiva del diritto europeo²¹, si è realizzato dunque un impatto degli artt. 4, Prot. Integr. n. 7 e 50 CEDU non indifferente sui rapporti tra l'ordinamento penale e tributario che riguarda in particolare la materia sanzionatoria amministrativa, tributaria e penale, ma che ha portato a riconsiderare gli effetti della sentenza passata in giudicato di uno dei due giudizi o la definitività dell'atto di irrogazione o del procedimento²², generando

²⁰ AMATUCCI, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2015, II, p. 27.

²¹ La Corte costituzionale (con sent. n. 349/2007) ha in un primo momento considerato le disposizioni CEDU norme interposte tra il piano costituzionale e quello delle leggi ordinarie. Con sent. n. 210/2013 e n. 49/2015 è stato in seguito precisato, con riguardo alla disapplicazione diretta, che le norme in contrasto con i principi CEDU vanno ricondotte nell'ambito della valutazione di legittimità costituzionale ex art. 117, anche se la Corte sembra ridimensionare la loro efficacia ai fini della disapplicazione, «ritenendo esistente un predominio assiologico della Cost. sulla CEDU e osserva che il giudice nazionale può porre a fondamento della propria attività interpretativa solo un diritto consolidato e che non vi sarebbe dunque un obbligo di uniformarsi alla linea interpretativa CEDU». Con successiva sent. 8 luglio 2015, n. 184, la Corte costituzionale chiarisce il proprio compito che è quello di ricondurre la norma impugnata alla legalità convenzionale, dichiarandone l'illegittimità costituzionale per la parte in cui essa si è allontanata dall'osservanza della normativa interposta e quindi anche dell'art. 117, comma 1, Cost. È stato in proposito chiarito che l'interpretazione «non deve eccedere quanto necessario sul piano della legittimità costituzionale» e nell'ambito di quella effettuata ai sensi dell'art. 117. Alla Carta di Nizza è attribuito lo stesso valore dei trattati. Anche se il procedimenti di adesione della CEDU all'UE non si è ancora completato, alcune misure nazionali possono ormai essere disapplicate essendo il diritto di difesa basato sulla CEDU, strettamente correlato alle libertà fondamentali UE che non sono più solo economiche, ma collegate alla persona e ai diritti sociali. Inoltre, le sentenze della Corte EDU hanno la stessa efficacia di quelle della Corte di Giustizia come confermato dall'art. 52 CDFUE che attribuisce rilevanza all'interpretazione delle norme convenzionali da parte della giurisprudenza delle Corti sovranazionali.

²² La stessa Corte cost., sent. n. 102/2016 cit., ha riconosciuto che il divieto di bis in idem ha carattere processuale, e non sostanziale. Esso, in altre parole, permette agli Stati aderenti di punire il medesimo fatto a più titoli, e con diverse sanzioni, ma richiede che ciò avvenga in un unico procedimento o attraverso procedimenti fra loro *coordinati*, nel rispetto della condizione che non si proceda per uno di essi quando è divenuta definitiva la pronuncia relativa

non poche perplessità sul mantenimento di tale autonomia tra i due procedimenti ed i relativi processi che hanno reso necessario il rinvio alla Corte di Giustizia²³.

all'altro. Inoltre ha affermato che «Non può negarsi che un siffatto divieto possa di fatto risolversi in una frustrazione del sistema del doppio binario, nel quale alla diversa natura, penale o amministrativa, della sanzione si collegano normalmente procedimenti anch'essi di natura diversa».

V. GIOVANNINI, *La corte ribadisce il divieto di doppia sanzione*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 905. La definitività del provvedimento sanzionatorio amministrativo in seguito a sentenza del giudice tributario passata in giudicato, determinerebbe in ogni caso una sentenza di non luogo a procedere nel procedimento penale relativamente a sentenza penale sul medesimo presupposto. Viceversa, nel caso di sentenza penale passata in giudicato con condanna del contribuente prima della definizione della sanzione amministrativa in sede processuale tributaria, si determinerebbe la improcedibilità dell'atto di irrogazione o la cessata materia del contendere.

Con sent. Cass., 14 settembre 2016, n. 38134 è stata considerata preclusa la deducibilità della violazione del divieto di "ne bis in idem" in conseguenza della irrogazione, per un fatto corrispondente sotto il profilo storico-naturalistico a quello oggetto di sanzione penale, di una sanzione formalmente amministrativa, ma della quale venga riconosciuta la natura "sostanzialmente penale" secondo l'interpretazione data dalle decisioni emessa dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nelle cause "Grande Stevens e altri c. Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen c. Finlandia" del 20 maggio 2014, quando manchi qualsiasi prova della definitività della irrogazione della sanzione amministrativa medesima (sez. III, 11 febbraio 2015, n. 19334 – dep. 11 maggio 2015).

²³ La mancata previsione dell'allargamento del principio "ne bis in idem" anche ai rapporti tra sanzione penale e amministrativa di natura penale, secondo la Corte di Cassazione, nell'ord. 13 ottobre 2016, n. 20675 di rinvio alla Corte di Giustizia UE, appare non conforme ai principi unionali, ritenendosi contraria ai principi sovranazionali sanciti dalla CEDU la previsione del doppio binario e, quindi della cumulabilità tra sanzione penale e amministrativa, applicata in processi diversi, qualora quest'ultima abbia natura di sanzione penale. Sulla base di tale premessa è stato sospeso il processo e rinviati gli atti alla Corte di Giustizia dell'UE, formulando la seguente questione pregiudiziale di interpretazione del diritto dell'Unione:

a) se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4, Prot. n. 7 CEDU, della relativa giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e della normativa nazionale, osti alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto (condotta illecita di manipolazione del mercato) per cui il medesimo soggetto abbia riportato condanna penale irrevocabile;

b) se il giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del "ne bis in idem", in base all'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4, Prot. n. 7 CEDU, della relativa giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e della normativa nazionale.

3. La sufficiente connessione ed interazione quale requisito per la sopravvivenza del doppio binario

Ai fini della corretta applicazione dell'art. 4, Prot. 7 e dell'art. 50 CEDU, sulla base di orientamenti precedenti in cui si era valorizzata a livello europeo la connessione stretta tra i procedimenti penale e tributario (caso *Nykanen*), la Corte EDU ha assunto di recente, nella sentenza *AB/Norvegia* del 15 novembre 2016, una più chiara e meno rigida posizione che consente in parte di superare i dubbi sorti a livello applicativo del *ne bis in idem* e sulla sopravvivenza del doppio binario, affermando che non è escluso che lo Stato possa contrastare condotte socialmente offensive attraverso procedimenti distinti e paralleli, purché le risposte non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato²⁴. Viene evidenziata correttamente l'importanza della verifica, ai fini applicativi sul *ne bis in idem*, dell'esistenza di un sistema procedimentale integrato che permetta di affrontare diversi aspetti dell'illecito o della medesima condotta antisociale in maniera prevedibile e proporzionata. In sintesi, ai fini del rispetto del *ne bis in idem*, è necessario un meccanismo in cui i due procedimenti possano coesistere, ma devono essere connessi dal punto di vista cronologico e sostanziale in maniera sufficientemente stretta.

I due procedimenti possono dunque, sulla base di tale orientamento, ai fini sanzionatori perseguire precisi e diversi scopi in concreto e ciò rappresenta una salvaguardia della loro autonomia, evitando tuttavia ogni duplicazione nella raccolta e valutazione della prova tra le due autorità mediante un'adeguata interazione, in modo da assicurare che l'accertamento dei fatti di un procedimento sia utilizzato nell'altro procedimento²⁵.

²⁴ Il caso riguardava due contribuenti che erano stati indagati e sanzionati due volte dalle autorità norvegesi a seguito di separati e paralleli procedimenti penale e tributario riguardanti il medesimo fatto. La Corte ha ritenuto che i procedimenti fossero interconnessi tra loro. Gli elementi valutati in uno dei due procedimenti erano stati tenuti presenti nell'altro e sulla base del principio della proporzionalità su cui si fonda la *overall punishment* e, nonostante fossero state irrogate due diverse sanzioni dai diversi organi competenti, c'era stata una sufficiente connessione tale da rendere le sanzioni conformi ad uno schema complessivo secondo l'ordinamento nazionale.

²⁵ Affinché non si violi il *ne bis in idem*, occorre secondo la Corte EDU che:

- a) i due procedimenti perseguano finalità diverse nella politica anticrimine dello Stato;
- b) vi sia collaborazione tra gli organi inquirenti in ogni fase dei due procedimenti;
- c) vi sia una stretta connessione tra i due giudizi finali, ovvero se occorrono due pronunce per l'irrogazione di due diverse sanzioni, la seconda deve essere graduata in modo tale da tenere in debito conto la "pena" già inflitta con la prima decisione;
- d) vi sia prevedibilità della risposta sanzionatoria complessiva, ossia il sistema sanziona-

Nonostante una certa complessità attuativa²⁶, soprattutto con riguardo all'identificazione di strumenti validi che possano assicurare l'esistenza della connessione sostanziale tra i procedimenti, la Corte EDU ha tuttavia chiarito alcuni aspetti, fissando condizioni che consentono la coesistenza di due procedimenti autonomi nel rispetto del principio del *ne bis in idem*, inteso non come divieto assoluto di parallelismi procedurali e processuali e dunque di collaborazione nelle varie fasi istruttorie, che può indurre a configurare una nuova pregiudiziale tributaria con allungamento di tempi dei rispettivi giudizi non consentito dallo stesso diritto europeo²⁷. Nonostante vi sia un problema di sfasamento temporale tra le due indagini che si fondano su regole diverse e che richiedono inevitabilmente tempi diversi, l'impatto del *ne bis in idem* sull'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 che ne scaturisce a livello europeo, secondo il più recente orientamento, comunque non provoca esclusioni di forme di interrelazione tra i procedimenti penale e tributario, anche se la sopravvivenza del doppio binario viene subordinata alla sussistenza della sufficiente connessione tra gli stessi. Ciò facilita quella maggiore integrazione e coordinamento tra i procedimenti e tra le diverse istruttorie già evidenziata più volte dalla nostra giurisprudenza²⁸. Tali procedimenti possono talvolta completarsi a vicenda

torio deve essere facilmente comprensibile dai cittadini, che a priori devono essere consapevoli che saranno assoggettati a due diversi procedimenti;

e) la risposta sanzionatoria complessiva dello Stato deve essere rispettosa del principio di proporzionalità.

²⁶ VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2016. È stato inoltre affermato (CALZOLARI, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il ne bis in idem*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 309) che il nostro ordinamento nazionale non sia in grado di rispettare alcuno dei requisiti previsti dalla sentenza *AB/Norvegia* della Corte EDU. I processi decisorii da cui scaturiscono le due distinte sanzioni non possono dare luogo, a priori, ad un'unica pena facilmente quantificabile, che, a posteriori, si riveli rispettosa del principio di proporzionalità.

²⁷ Non appare convincente in tale ottica l'approccio interpretativo restrittivo dell'art. 50 CEDU fondato sulla regola della priorità assoluta della definitività del giudizio tributario o penale o della definitività dell'atto contestato, in quanto proprio secondo la giurisprudenza europea, le Corti di Giustizia ed EDU sembrano non attribuire rilevanza all'esito processuale definitivo e porre un divieto assoluto in fase procedimentale della stessa sanzione, essendo il *ne bis in idem* volto ad evitare, non solo il cumulo delle sanzioni, ma prevalentemente la duplicazione dei giudizi sullo stesso fatto.

Nel caso *Nikitin Russia* del 9 ottobre 2008 veniva rilevato che il *ne bis in idem* non si esaurisce nell'evitare per la medesima condotta due sanzioni, ma precisa che il divieto si estende al diritto di non essere processato due volte per il medesimo fatto.

²⁸ Tale esigenza (v. giur. Cass., cit. fine par. precedenti) è evidente quando i fatti oggetto di verifica siano gli stessi. In tal senso MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione de doppio binario*, in *Riv. dir. trib.*, III, 2013, p. 280, il quale osserva che non si com-

pur mantenendo in vita la reciproca autonomia e, dal punto di vista sanzionatorio, non devono condurre necessariamente ad un unico provvedimento punitivo, evitando allo stesso tempo che vengano compromesse le garanzie fondamentali della persona sottoposta ad indagini penali (ad es. segreto istruttorio) e del contribuente, attraverso la limitazione nella trasmissione dei dati che può generare alterazione e manipolazione delle valutazioni effettuate in altra sede aventi diversa finalità.

4. Conclusioni

La sufficiente connessione ed interazione tra le autorità, recentemente considerata dalla Corte EDU nel caso *AB/Norvegia* del 15 novembre 2016 quale requisito per il mantenimento del doppio binario e per evitare la violazione del *ne bis in idem*, potrebbe avere un forte impatto sui procedimenti nazionali, ma tale contaminazione non è da intendersi come un'automatica trasmissione reciproca di dati ed elementi probatori. Il riferimento alla sufficienza della connessione tra i procedimenti va inteso nel senso che l'interazione tra gli stessi ed il trasferimento di dati probatori, deve considerarsi ammissibile laddove sia necessaria, presupponendo un'attenta ponderazione di questi ultimi (acquisiti e rilevati spesso con modalità diverse) da parte delle diverse autorità che, attraverso percorsi separati, perseguono, come esaminato, interessi differenti²⁹. Inoltre, seguendo le recenti indicazioni fornite dalla giurisprudenza EDU, è possibile comprendere meglio i termini dei rapporti tra i due procedimenti in quanto si ritiene ipotizzabile una circolazione o trasmissione ed un utilizzo dei dati e prove in altra sede laddove necessario, al fine anche di una preventiva corretta qualificazione delle sanzioni aventi stessa natura secondo i criteri Engel³⁰. Ciò che assume particolare interesse è l'intento

prende come gli inquirenti possono essere lasciati senza alcun coordinamento. Ciò può determinare sovrapposizioni tra diverse attività scelte da Guardia di Finanza, Agenzia delle Entrate e Polizia giudiziaria in sede penale.

²⁹ V. PISTOLESI, *op. cit.*, p. 49, secondo il quale è inevitabile pretendere da parte del giudice che si avvalga delle prove raccolte nel processo parallelo una rigorosa e autonoma valutazione e non è ammissibile il passivo recepimento di detti mezzi istruttori perché l'accertamento tributario e quello della responsabilità penale si fondano su regole diverse.

³⁰ Secondo la Corte EDU nel caso *Engel* del 8 giugno 1976, n. 5100/71, per stabilire la natura "criminale" delle sanzioni applicabili all'esito dei procedimenti paralleli (amministrativo e penale), vi sono alcuni parametri denominati i "criteri di Engel" da tenere in considerazione: classificazione legale (formale) dell'illecito; natura sostanziale dello stesso e grado di se-

principale che si vuole perseguire a livello europeo, rappresentato dall'eliminazione di duplicazioni riguardanti analoga fattispecie ed aggravati o sacrifici eccessivi, anche in termini di onere probatorio, che impediscono una gradazione delle stesse ispirata al principio di proporzionalità.

Tale principio dovrebbe consentire l'utilizzo di dati probatori diversi provenienti dal procedimento penale e non ammissibili in sede processuale tributaria ad es. nel caso in cui la loro esclusione determini un grave pregiudizio non altrimenti rimediabile e qualora siano rispettati i diritti fondamentali o la normativa tributaria richiami fatti o situazioni rilevabili penalmente (ad es. in deducibilità costi da reato, raddoppio dei termini). Tale orientamento non può valere solo in relazione ai tributi armonizzati, sebbene l'inasprimento sanzionatorio sia giustificato in tal caso (si pensi alle frodi IVA) dal perseguimento degli interessi finanziari a livello UE, sia per la rilevanza equivalente che assumono gli interessi finanziari nazionali³¹ e sia per la capacità della connessione sufficiente di condizionare l'intero sistema probatorio tributario sul quale si fonda l'istruttoria unica riguardante solitamente anche i tributi c.d. non armonizzati.

Il doppio binario procedimentale e processuale ed il doppio sistema sanzionatorio sopravvivono e sono compatibili con i principi europei dunque, secondo la Corte EDU, solo se sono rispettate una serie di condizioni che presuppongono un coordinamento (richiesto anche dalla nostra Corte cost., sent. n. 102/2016) sin dalla fase procedimentale, volto ad evitare più in generale inutili duplicazioni non solo sanzionatorie, ma anche di tipo probatorio. Ciò deve indurre ad effettuare una seria riflessione sul nuovo assetto che caratterizza la fase procedimentale alla luce delle numerose interrelazioni emerse e considerate più volte dalla nostra giurisprudenza e dalla necessità di una sufficiente, ma non completa integrazione. La maggiore attenzione posta dai più recenti orien-

verità della sanzione. V. DORIGO, *Il rapporto tra sanzione tributaria e sanzione penale secondo la Corte di Giustizia e i possibili effetti sull'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, p. 217. La Corte di Giustizia nell'identificazione di criteri per l'individuazione delle sanzioni ai fini del *ne bis in idem*, ha trasposto tali criteri dalla giurisprudenza CEDU in particolare dal caso *Engel v. Olanda* dell'8 giugno 1976.

³¹ È pur vero che la giustificazione di tale diversità per l'IVA risulta essere di tipo economico in quanto si fonda su di un interesse di tipo finanziario, poiché considera la destinazione di una parte del gettito di tale imposta quale risorsa propria UE del bilancio comunitario. Tuttavia, proprio il livello avanzato di integrazione economia tra gli Stati, rende difficile il mantenimento della distinzione tra i diversi interessi finanziari nazionali e dell'UE. Inoltre, anche se non è imposta la rimozione di ogni diversità a livello sanzionatorio nazionale, essa sembra possibile se si considera la parità di strumenti disposta dall'*ex art.* 290 del Trattato UE (art. 325 TFUE).

tamenti della Corte EDU alla fase procedimentale tributaria e penale rispetto a quella processuale ispirata alla proporzionalità e dunque ad una ponderata circolazione dei documenti ed elementi probatori, consente di salvaguardare i diritti della persona e di prevenire allo stesso tempo prolungamenti dei tempi processuali ed eventuali contrasti, incongruenze e sovrapposizioni di oneri e di sanzioni. Ciò appare realizzabile solo attraverso una maggiore cooperazione preventiva tra le diverse autorità competenti in fase di istruttoria volta a rendere, nel rispetto dei diversi interessi garantiti, più efficace il contrasto all'evasione ed all'elusione fiscale e ad evitare duplicazioni o contrapposizioni tra le attività svolte nelle rispettive sedi in fase processuale.