

**Ne bis in idem- Doppio binario-Connesione sostanziale e temporale - Interpretazione della Corte EDU ai sensi dell'art. 4 del Protocollo n. 7 aggiuntivo della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali - Reati tributari-**

**Conformi : CEDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, ricorsi nn. 24130/11 e 29758/11 A. e B. contro Norvegia.**

**Contrari : CEDU, Grande Camera, 4 marzo 2014 - Ricorso n. 18640/10 - Grande Stevens e altri c. Italia.**

#### **Commento:**

La Suprema Corte di Cassazione affronta nuovamente il tema della compatibilità del doppio binario tra sanzioni amministrativo-tributarie e penali con il dettato dell'art. 4 prot. 7 Cedu. Difatti, la disposizione *de qua*, prescrivendo il divieto di *bis in idem*, osterebbe all'applicazione congiunta, per lo stesso fatto di reato, di sanzioni di natura tributaria e penale, ritenute un'inutile duplicazione dal contenuto eccessivamente afflittivo.

In particolare, la Grande Camera, nella ormai nota sentenza Grande Stevens del 2014, aveva sottolineato come le sanzioni tributarie irrogate a fronte della condotta di cui all'art. 2 dlgs. N. 74/2000, alla luce degli Engel criteria, fossero dotate di una sostanziale carica repressivo-afflittiva tale da rivestire natura sostanzialmente penale.

L'applicazione di un doppio binario siffatto sarebbe, quindi, il viatico per la violazione dell'art. 4, protocollo 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo, recante il principio di *ne bis in idem* sostanziale.

La stessa Grande Camera, però, nella pronuncia **A. e B. contro Norvegia del novembre 2016, giunge a conclusioni parzialmente differenti, ritenendo ammissibile l'operatività di tale doppio procedimento, subordinandolo alla verifica dell'esistenza di una *sufficient connection in substance and in time*.**

In particolare, tale recente acquisizione viene posta a base della decisione che qui si commenta ove si legge testualmente che "la *disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili, verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare "per quanto possibile" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità della pena*".

Sulla base di tale principio di diritto, la Terza Sezione della Suprema Corte di Cassazione ha ritenuto che, nel caso di specie, risulta integrato il requisito della stretta connessione temporale tra i due procedimenti, quello tributario e quello penale, cosicché le due sanzioni irrogate devono essere considerate come parti di un unico sistema sanzionatorio che non si pone in violazione con il divieto di *double jeopardy*.

**Cassazione penale, 22/09/2017, (ud. 22/09/2017, dep.14/02/2018), n. 6993**

- **Intestazione**
- LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
- SEZIONE TERZA PENALE
- Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
- Dott. CAVALLO Aldo - Presidente -

- Dott. GALTERIO Donatella - Consigliere -
- Dott. GAI Emanuela - rel. Consigliere -
- Dott. SCARCELLA Alessio - Consigliere -
- Dott. MENGONI Enrico - Consigliere -
- ha pronunciato la seguente:
- SENTENZA
- sul ricorso proposto da:
- S.G.A., nato a (OMISSIS);
- avverso la sentenza del 26/05/2015 della Corte d'appello di Brescia;
- visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
- udita la relazione svolta dal Consigliere Dr. Emanuela Gai;
- udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Dr. Mazzotta Gabriele, che ha concluso chiedendo
- l'inammissibilità del ricorso.

- **Fatto**

#### RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza del 26 maggio 2015, la Corte d'appello di Brescia ha confermato la sentenza del Giudice dell'Udienza preliminare del Tribunale di Bergamo con la quale S.G.A. era stato condannato, alla pena, applicata la diminvente per il rito e unificati i reati dal vincolo della continuazione, di anni due e mesi otto di reclusione per i reati di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2 (capo 1) e D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 8 (capo 2), quale titolare della ditta individuale "Siderfer di S.G.".

Fatti commessi (OMISSIS) (capo 1) e dal (OMISSIS) (capo 2).

2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso S.G.A., a mezzo del difensore di fiducia, e ne ha chiesto l'annullamento per i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173 disp. att. c.p.p., comma 1:

2.1. Con il primo motiva denuncia la violazione di legge penale in relazione al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 2 e 8 e violazione del ne bis in idem di cui all'art. 4 protocollo 7 Cedu.

In sintesi, premette il ricorrente che a seguito della comunicazione della notizia di reato, l'Agenzia delle entrate aveva inviato al ricorrente l'avviso di accertamento per l'anno 2010, nonchè l'atto di contestazione con il quale veniva applicata una sanzione amministrativa unica di Euro 529.876,80 e Euro 3.859.444,75 ai fini Iva, atti non oggetto di contestazione e pertanto definitivi. In tale contesto, il ricorrente, dopo ampi richiami alla giurisprudenza della Corte di cassazione e della Corte Edu che, all'indomani della pronuncia della Grande Camera nel causa Grande Stevens c/Italia e Nykanen c/Finlandia, aveva stabilito la violazione del principio del ne bis in idem nel caso di condanna penale per il medesimo fatto per il quale era stata irrogata una sanzione amministrativa ritenuta di natura penale secondo i criteri di Engel. Tenuto conto dei principi affermati dalla Corte Edu, non vi sarebbero dubbi per ritenere la natura penale delle sanzioni amministrative irrogate soprattutto allorchè viene prevista una sovrattassa sull'importo non versato, sicchè in presenza dello stesso fatto illecito, secondo i criteri indicati nella sentenza Nykanen c/Finlandia, il ricorrente non poteva essere sottoposto al processo penale.

Sotto altro profilo argomenta, il ricorrente, che la natura penale della sanzione amministrativa irrogata, qualora definitiva, violerebbe altresì l'art. 50 del CDFUE, e ciò perchè tale disposizione

osta a che procedimenti penali per gli stessi fatti possano essere avviati nei confronti della stessa persona come affermato dalla Corte di Giustizia nella causa Fransson (p. 34).

Per tutte queste ragioni, il ricorrente conclude chiedendo l'annullamento della sentenza senza rinvio per violazione del principio del ne bis in idem di cui all'art. 4 prot. 7 della CEDU.

2.2. Con il secondo motivo deduce la violazione di cui all'art. 606 c.p.p., comma 1, lett. e) in relazione alla mancanza della prova in relazione alla dimostrazione dell'inesistenza oggettiva delle operazioni anche sotto il profilo del travisamento della prova.

Argomenta il ricorrente che nell'atto di appello aveva offerto una versione alternativa delle prove che avrebbe dovuto condurre il giudice dell'impugnazione ad assolvere, in presenza di un ragionevole dubbio, il ricorrente e ciò in ragione del fatto che le operazioni commerciali di compravendita di materiale ferroso dalla ditta individuale B. e successiva vendita a Rottami Lombardia srl erano avvenute con fatturazione e pagamenti effettuati tramite bonifici bancari sui conti correnti intestati alle rispettive società, sicchè la sentenza non avrebbe superato il ragionevole dubbio sulla inesistenza oggettiva delle fatture.

3. Il Procuratore Generale ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso.

- **Diritto**

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso non è fondato per le ragioni di seguito esposte.

5. Non è fondata la violazione dell'art. 4 prot. 6 della Convenzione dei diritti dell'Uomo secondo l'interpretazione data dalla Corte di Giustizia di cui al primo motivo di ricorso.

Il riconoscimento della garanzia del ne bis in idem di cui all'art. 4 del Protocollo n. 7 annesso alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, adottato nel novembre del 1984, reso esecutivo nell'ordinamento italiano con la L. 9 aprile 1990, n. 98, è espressione di una garanzia per il cittadino e cioè che nessuno possa essere nuovamente processato o punito per un reato in relazione al quale, nella giurisdizione del medesimo Stato, sia stato assolto o condannato a seguito di sentenza divenuta definitiva. Il principio affermato con riguardo alla materia penale e all'irrogazione delle sanzioni definite dalla legge "penali", come sancito nell'ordinamento interno all'art. 649 c.p.p., è stato progressivamente esteso anche ai casi di sanzioni che pur non formalmente penali sono state ritenute tali, secondo i criteri Engel, per il contenuto afflittivo dalla giurisprudenza della Corte Edu. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte Edu, ha, infatti, esteso la garanzia convenzionale anche nei casi di sanzioni irrogata avanti ad autorità diverse ed aventi natura sostanzialmente penale secondo i criteri Engel e, per quanto qui di interesse, ha riconosciuto la garanzia convenzionale nei casi di irrogazione di una sanzione amministrativa per lo stesso fatto, avente natura sostanzialmente penale, in presenza di doppio binario sanzionatorio in materia tributaria.

Di recente, per quanto strettamente rilevante ai fini della decisione, la Corte Edu ha avuto modo di precisare il perimetro della garanzia convenzionale del divieto di un secondo giudizio, in ambito tributario, con la decisione A. e B. Norvegia.

La Corte EDU (grande Camera), con la sentenza del 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11, ha, infatti, affermato che "non viola il ne bis in idem convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30% dell'imposta evasa), purchè sussista tra i due procedimenti una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta".

La Corte di Strasburgo ha, così, chiarito che in linea di principio l'art. 4 prot. 7 CEDU "non esclude che lo Stato possa legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte socialmente

offensive (come l'evasione fiscale) che si articoli - nella cornice di un approccio unitario e coerente - attraverso procedimenti distinti, purchè le plurime risposte sanzionatorie non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato, con il conseguente onere per la Corte di verificare se la strategia adottata da ogni singolo Stato comporti una violazione del divieto di ne bis in idem, oppure sia, al contrario il "prodotto di un sistema integrato che permette di affrontare i diversi aspetti dell'illecito in maniera prevedibile e proporzionata, nel quadro di una strategia unitaria" (p. 122). Non sarebbe, infatti, possibile dedurre dall'art. 4 prot. 7 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa (ancorchè qualificabile come "sostanzialmente penale" ai fini delle garanzie dell'equo processo) per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile, altresì, perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione a un elemento ulteriore rispetto al mero mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura "amministrativa" (p. 123). Nella prospettiva di un equilibrato bilanciamento tra gli interessi del singolo e quelli collettivi, la Corte ha dunque valorizzato il criterio della "sufficiently close connection in substance and time" ricavato da parte della propria precedente giurisprudenza (p. 125).

Secondo la Corte EDU, la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purchè essi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purchè esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili (p. 130), verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei profili della condotta considerati, la prevedibilità della duplicità delle sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare "per quanto possibile" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità complessiva della pena (p. 133).

6. Nel caso in esame deve escludersi, alla luce degli orientamenti interpretativi espressi dalla giurisprudenza della Corte Edu, la violazione dell'art. 4 prot. 7 della Convenzione EDU sussistendo, quella stretta connessione temporale tra i due procedimenti che costituisce l'elemento per ritenere che le due sanzioni irrogate possano essere considerate quali parti di un unico sistema sanzionatorio adottato da uno Stato per sanzionare la commissione di un fatto illecito.

Ed infatti, risulta dagli atti; che gli avvisi di accertamento e di contestazione, con i quali venivano mosse le contestazioni e irrogate le sanzioni datati 15 luglio 2014, sono stati notificati, a mezzo lettera raccomandata, nel luglio 2014 al S. e che il procedimento di primo grado avanti al Tribunale di Bergamo si è concluso con la pronuncia della sentenza in data 2 dicembre 2014 (mentre il giudizio di appello in data 26 maggio 2015), sicchè vi è stata contemporaneità dell'irrogazione della due sanzioni a pochi mesi di distanza e, pertanto, deve ritenersi una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" tra i due procedimenti sanzionatori.

7. Anche il richiamo all'art. 50 del TFUE e al principio convenzionale del ne bis in idem nel diritto della UE da parte della Corte di Giustizia non è fondato. Ed invero, le norme della Convenzione dei Diritti dell'Uomo si applicano sempre nell'interpretazione data dalla Corte Edu e, dunque, anche la Corte di Giustizia, in applicazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione Europea, che ingloba il diritto convenzionale nel diritto Eurounitario, applica le norme convenzionali nell'interpretazione data dalla Corte Edu con la conseguenza che, tenuto conto dell'interpretazione sopra richiamata dalla recente pronuncia A. e B. Norvegia, non ricorrono i presupposti per sollevare una questione pregiudiziale di compatibilità della norma interna ai sensi dell'art. 267 TFUE.

8. Il secondo motivo di ricorso, al limite dell'inammissibilità per la proposizione di censure di fatto dirette a richiedere una rivalutazione del materiale probatorio, non consentita in questa sede, è comunque manifestamente infondato.

La Corte d'appello ha, con motivazione congrua e immune da profili di illogicità, confermato la pronuncia del Tribunale evidenziando, quanto al profilo della insussistenza delle operazioni descritte nelle fatture del fornitore B., annotate nella contabilità del S. per Euro 15.437.779,11, con conseguente indicazione di elementi passivi fittizi, che il medesimo fornitore B. non aveva una struttura imprenditoriale nè le attrezzature per effettuare le forniture indicate nelle fatture di rilevantissimi quantitativi di metalli, e quanto all'emissione delle fatture per la vendita del materiale ferroso a Rottami Lombardia sr., l'inesistenza dei mezzi di trasporto di colui che dichiaratamente risultava avere effettuato i trasporti verso la medesima Rottami Lombardia srl, società che è risultata effettuare pagamenti di importi rilevanti in favore della ditta del S. seguiti da prelevamenti in contanti del S. per circa 17 milioni di Euro che giustificano il meccanismo di ritorno della provvista a favore della Rottami Lombardia e prova dell'inesistenza oggettiva della prestazione.

9. Il ricorso deve essere rigettato e il ricorrente condannato al pagamento delle spese processuali.

- **PQM**

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 22 settembre 2017.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2018



**DE IUSTITIA**  
RIVISTA GIURIDICA