

28 Giugno 2022

La Corte Costituzionale si pronuncia in tema di *ne bis in idem* nei casi di doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale: i possibili riflessi in materia penale-tributaria

Con la sentenza n. 149 del 10 maggio 2022, depositata in data 16 giugno 2022, la Corte Costituzionale ha sancito l'illegittimità costituzionale dell'articolo 649 del codice di procedura penale laddove non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall'articolo 171-ter della legge n. 633/1941 (in materia di protezione del diritto d'autore) che, in relazione allo stesso fatto, sia già stato sottoposto a un procedimento amministrativo, definitivamente concluso, per l'illecito amministrativo di cui all'articolo 174-bis della medesima legge.

I principi di cui alla pronuncia in commento risultano assolutamente innovativi e potrebbero avere riflessi rilevanti anche in materia penale-tributaria, ove il c.d. "doppio binario" tra il procedimento amministrativo e quello penale da sempre crea duplicazioni e difficoltà di coordinamento, oltre che preoccupazioni e oneri rilevanti per i contribuenti.

1. La pronuncia della Corte Costituzionale

La questione di illegittimità costituzionale del menzionato articolo 649 del codice di procedura penale è stata sollevata dal Tribunale ordinario di Verona in relazione a una violazione in materia di diritto d'autore per la quale sono previste sanzioni amministrative pecuniarie (ex articolo 174-bis della legge n. 633/1941) e sanzioni penali (ex articolo 171-ter della legge n. 633/1941).

Nell'accogliere la questione di illegittimità posta dal Tribunale di Verona, la Consulta rileva come il principio del *ne bis in idem* – riconosciuto anche a livello internazionale dall'articolo 4, par. 1. prot. n. 7 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali ("CEDU"):

- rappresenti un diritto fondamentale della persona e miri ad evitare non solo l'inflizione di una seconda pena ma soprattutto ulteriori sofferenze e costi derivanti da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali un soggetto sia già stato giudicato. E ciò indipendentemente dall'esito del primo giudizio che ben potrebbe essersi concluso con un'assoluzione;
- debba essere applicato ai procedimenti in senso lato penali individuati alla luce dei c.d. criteri Engel¹,

¹ Dalla sentenza della Corte Europea per i diritti dell'uomo, Engel e altri c. Paesi Bassi (Grande Camera) dell'8 giugno 1976.

utilizzati dalla Corte Europea per i diritti dell'uomo per fissare il perimetro applicativo della "materia penale" ai fini degli articoli 6 e 7 della CEDU (concernenti rispettivamente il diritto a un equo processo e l'impossibilità di irrogare pene per fatti non previsti dalla legge come reati al momento della commissione). Pertanto, la valutazione della natura penale del procedimento dovrà fondarsi, in sintesi, sui seguenti principi:

- *in primis* occorrerà verificare se la disposizione è qualificata come di diritto penale ai sensi della normativa nazionale. Tale qualificazione non viene tuttavia considerata determinante ma come punto di partenza della valutazione;
- inoltre, bisognerà avere riguardo all'oggetto della norma sia in termini di destinatari che di obiettivo che si pone con la sanzione dalla stessa prevista. A quest'ultimo riguardo, la natura penale viene riconosciuta ove la sanzione prevista assolva a una funzione repressiva e preventiva (diversamente dal caso in cui essa miri ad esempio unicamente a risarcire danni patrimoniali);
- infine, rileverà la natura e la severità della sanzione minacciata, che non deve necessariamente essere privativa della libertà personale.

Ciò implica che a risultare decisiva non sarà la qualificazione della procedura e della sanzione come "penale" da parte dell'ordinamento nazionale, ma la sua natura sostanzialmente "punitiva" da apprezzarsi, appunto, sulla base dei c.d. criteri Engel.

Inoltre, la Consulta precisa che, affinché possa configurarsi una situazione rilevante ai fini del *ne bis in idem* tra due procedimenti, non deve sussistere una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, così che essi rappresentino parti di un unico sistema integrato di tutela dei medesimi beni giuridici insuscettibile di produrre effetti sproporzionati sui diritti fondamentali dell'interessato. Ove così fosse, infatti, il sistema di "doppio binario" disegnato dal legislatore non risulterebbe di per sé incompatibile con l'articolo 4, par.1. prot. n. 7 della CEDU e, conseguentemente, con l'art. 117, primo comma della Costituzione. Come precisato dalla Consulta, pertanto, non è configurabile una situazione rilevante ai fini del *ne bis in idem* quando:

- i diversi procedimenti perseguono scopi complementari e, pertanto, concernono diversi aspetti del comportamento illecito in questione;
- la duplicità di procedimenti in conseguenza della stessa condotta è prevedibile, in astratto e in concreto;
- i due procedimenti sono condotti in modo da evitare, nella misura del possibile, ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove e sono previsti meccanismi che consentano, nel secondo procedimento, di tenere in considerazione la sanzione eventualmente già inflitta nel primo procedimento, in modo da evitare che l'interessato sia sottoposto a un trattamento sanzionatorio complessivo eccessivamente gravoso.

Peraltro, anche nel caso in cui tra i due procedimenti dovesse sussistere un nesso sostanziale sufficientemente stretto, qualora in concreto tra i due non vi sia un'adeguata connessione dal punto di vista temporale potrebbe comunque verificarsi una violazione del principio in esame poiché la persona non risulterebbe tutelata rispetto

a una ingiustificatamente protratta situazione di incertezza circa la propria sorte.

Sulla base dei principi sopra esposti, nell'esaminare il caso di specie sottoposto alla propria attenzione, la Consulta rileva una violazione del principio del *ne bis in idem* per i seguenti motivi:

- la disciplina in materia di diritto d'autore crea strutturalmente le condizioni perché uno stesso soggetto possa essere sanzionato, in sede penale e amministrativa, per la medesima condotta alla luce del fatto che le due disposizioni oggetto di esame sanzionano esattamente le medesime condotte materiali;
- la previsione di due distinte classi di sanzioni (l'una penale, l'altra amministrativa) per le medesime condotte comporta poi, altrettanto fisiologicamente, la prospettiva di più procedimenti sanzionatori che si sviluppano parallelamente o consecutivamente nei confronti del loro autore: l'uno condotto dal pubblico ministero, l'altro dal prefetto. Pertanto, non appena uno di tali procedimenti giunga a conclusione, è altrettanto fisiologico che il procedimento ancora aperto – o ancora da iniziarsi – divenga un *bis* rispetto al procedimento già concluso;
- inoltre, le sanzioni amministrative previste hanno natura punitiva e dissuasiva poiché determinate di regola assumendo come base del calcolo il doppio del prezzo di mercato dell'opera o del supporto oggetto della violazione, moltiplicato per il numero di esemplari abusivamente duplicati o replicati, in modo da infliggere al trasgressore un sacrificio economico superiore al profitto ricavato dall'illecito;
- tra i due procedimenti non vi è una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, così che tali procedimenti appaiano come parti di un unico sistema integrato di tutela dei medesimi beni giuridici, insuscettibile di produrre effetti sproporzionati sui diritti fondamentali dell'interessato:
 - non può, difatti, ritenersi che i due procedimenti perseguano scopi complementari, o concernano diversi aspetti del comportamento illecito. Al riguardo, la Corte rileva l'assenza di un sistema di soglie in grado di selezionare le sole condotte che per la loro gravità appaiano meritevoli anche della sanzione penale, come avviene invece nella materia tributaria;
 - il sistema normativo non prevede, d'altra parte, alcun meccanismo atto a evitare duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove, e ad assicurare una ragionevole coordinazione temporale dei procedimenti;
 - né è previsto, infine, alcun meccanismo specifico in materia che consenta al giudice penale (ovvero all'autorità amministrativa in caso di formazione anticipata del giudicato penale) di tenere conto della sanzione già irrogata ai fini della commisurazione della pena, in modo da evitare che una medesima condotta sia punita in modo sproporzionato.

2. Possibile rilevanza della pronuncia in esame in ambito penale - tributario

Gli importanti principi stabiliti dalla Corte Costituzionale con la sentenza in commento potrebbero certamente avere riflessi e/o applicazione in ambito penale-tributario.

Il doppio binario sussistente tra i procedimenti amministrativi in materia tributaria e i connessi procedimenti penali comporta sicuramente delle duplicazioni in termini di costi e sforzi in relazione di fatto alle medesime questioni, in assenza di meccanismi idonei ad evitarlo nella generalità dei casi. Il procedimento penale è indipendente dal procedimento amministrativo e ben potrebbe proseguire per molto tempo anche a seguito della conclusione del primo come, ad esempio, nel caso in cui il contribuente decida di aderire alla pretesa tributaria.

Inoltre, le sanzioni amministrative comminate per le violazioni tributarie potrebbero ben ritenersi aventi natura punitiva considerato che, analogamente al caso esaminato dalla Corte, possono infliggere al trasgressore un sacrificio economico circa pari o ben superiore al profitto ricavato dall'illecito. Si pensi, ad esempio, alle sanzioni previste nel caso di dichiarazione infedele, omessa o fraudolenta pari rispettivamente al 90-180%, 120%-240%, 135%-270% delle maggiori imposte accertate. In tal senso l'esistenza di soglie di punibilità per alcuni reati tributari non appare determinante al fine della selezione delle condotte che meriterebbero di essere valutate sia in sede amministrativa che in sede penale.

In linea di principio, quindi, sembrerebbero sussistere argomenti per poter ritenere integrate le condizioni al fine di sostenere un mancato rispetto del principio del *ne bis in idem* in caso di violazioni tributarie rilevanti ai fini penali. Da valutare in ogni caso i riflessi sulla questione per quei casi che coinvolgono persone giuridiche, data la non coincidenza tra il soggetto sottoposto rispettivamente al procedimento amministrativo e penale.

Si segnala che negli ultimi anni la tematica, pur essendo stata rimessa al vaglio della Corte Costituzionale, non è stata affrontata da quest'ultima nel merito per ragioni di natura procedurale e, nello specifico, per insufficiente motivazione da parte del giudice *a quo* rispetto a quelle che sono le condizioni delineate dalla CGUE e dalla Corte Europea per i diritti dell'uomo, come richiamate nella sentenza in commento².

Alla luce dei recenti sviluppi in materia sarebbe auspicabile una pronuncia della Corte Costituzionale sui meccanismi del c.d. "doppio binario" in ambito penale-tributario.

² Cfr. Sentenza 222/2019, Ordinanza 114/2020 e Ordinanza 136/2021.

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.
Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.
Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:

Fabio Chiarenza
Partner

Responsabile dipartimento Diritto tributario
Roma
+39 06 478751
fchiarenza@gop.it

Luciano Acciari
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751
lacciari@gop.it

Mario d'Avossa
Partner

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741
mdavossa@gop.it

Luciano Bonito Oliva
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751
lbonitooliva@gop.it

Alessandro Zalonis
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751
azalonis@gop.it

Vittorio Zucchelli
Partner

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741
vzucchelli@gop.it

Valeria Romagnoli
Senior Associate

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741
vromagnoli@gop.it



INFORMATIVA EX ART. 13 del Reg. UE 2016/679 - Codice in materia di protezione dei dati personali

I dati personali oggetto di trattamento da parte dallo studio legale Gianni & Origoni (lo "Studio") sono quelli liberamente forniti nel corso di rapporti professionali o di incontri, eventi, workshop e simili, e vengono trattati anche per finalità informative e divulgative. La presente newsletter è inviata esclusivamente a soggetti che hanno manifestato il loro interesse a ricevere informazioni sulle attività dello Studio. Se Le fosse stata inviata per errore, ovvero avesse mutato opinione, può opporsi all'invio di ulteriori comunicazioni inviando una e-mail all'indirizzo: relazioniesterne@gop.it. Titolare del trattamento è lo studio Gianni & Origoni, con sede amministrativa in Roma, Via delle Quattro Fontane 20.