

Sentenza **222/2019** (ECLI:IT:COST:2019:222)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI**

Presidente: **LATTANZI** - Redattore: **VIGANO'**

Udienza Pubblica del **18/06/2019**; Decisione del **15/07/2019**

Deposito del **24/10/2019**; Pubblicazione in G. U. **30/10/2019 n. 44**

Norme impugnate: Art. 649 del codice di procedura penale.

Massime:

Atti decisi: **ord. 169/2018**

## SENTENZA N. 222

ANNO 2019

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Giorgio LATTANZI; Giudici : Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI,

ha pronunciato la seguente

## SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, promosso dal Tribunale ordinario di Bergamo nel procedimento penale a carico di L. M., con ordinanza del 27 giugno 2018, iscritta al n. 169 del registro ordinanze 2018 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 47, prima serie speciale, dell'anno 2018.

Visti l'atto di costituzione di L. M., nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 18 giugno 2019 il Giudice relatore Francesco Viganò;

uditi l'avvocato Vittorio Meanti per L. M. e l'avvocato dello Stato Gianna Galluzzo per il Presidente del Consiglio dei ministri.

### *Ritenuto in fatto*

1.– Con ordinanza del 27 giugno 2018, il Tribunale ordinario di Bergamo ha sollevato – in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) adottato a Strasburgo il 22 novembre 1984, ratificato e reso esecutivo con la legge 9 aprile 1990, n. 98 – questioni di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli».

1.1.– Il rimettente premette di dover giudicare della responsabilità di L. M., imputato del reato previsto dall'art. 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), per avere omesso, in qualità di titolare dell'omonima impresa individuale, il versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta per il periodo d'imposta 2011, per l'ammontare di 282.495,76 euro.

Osserva il giudice a quo che la medesima omissione costituisce altresì illecito tributario, ai sensi dell'art. 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «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». A tale titolo l'imputato è già stato destinatario di una cartella esattoriale, notificata il 6 novembre 2013, con la quale gli era stato ingiunto il pagamento dell'IVA non versata e di una sanzione amministrativa pari a 84.748,74 euro, corrispondente al 30 per cento dell'ammontare del debito tributario.

Espone altresì il rimettente che la sanzione amministrativa è divenuta definitiva prima dell'esercizio dell'azione penale, avvenuta mediante decreto di citazione diretta a giudizio del 13 novembre 2014, e che il 6 maggio 2014 L. M. è stato autorizzato al pagamento rateale della somma evasa e della sanzione.

1.2.– Il rimettente riferisce quindi di avere, con ordinanza del 16 settembre 2015, sottoposto alla Corte di giustizia dell'Unione europea, nell'ambito del medesimo giudizio a quo, una questione pregiudiziale d'interpretazione volta a chiarire se la previsione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007, «interpretato alla luce dell'art. 4 prot. n. 7 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».

Con sentenza 20 marzo 2018, in causa C-524/15, Menci, la Corte di giustizia ha statuito che:

«1) L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa

– sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari,

– contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e

– preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti.

2) Spetta al giudice nazionale accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso».

1.3.– All'esito del giudizio innanzi alla Corte di giustizia, il rimettente solleva ora questioni di legittimità costituzionale dell'art. 649 cod. proc. pen., sospettandone il contrasto tanto con l'art. 117, primo comma, Cost. «nella misura in cui eleva a norma di rango costituzionale la norma interposta discendente dall'interpretazione della disposizione dell'art. 50 CDFUE fornita dalla Corte di Giustizia», quanto con l'art. 3 Cost., «declinato come principio di ragionevolezza intrinseca dell'ordinamento».

Il rimettente premette che, nella citata sentenza Menci, la Corte di giustizia avrebbe ravvisato l'identità dei fatti in ordine ai quali L. M. era stato soggetto prima a un procedimento amministrativo e poi a un procedimento penale, e avrebbe altresì riconosciuto la natura punitiva, in base ai cosiddetti “criteri Engel”, della sanzione amministrativa irrogata a L. M. in base all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, demandando poi al giudice nazionale di valutare l'eventuale eccessiva onerosità, per l'interessato, del cumulo di procedimenti e sanzioni, derivante dalla possibilità, prevista dall'ordinamento italiano, di punire l'illecito di omesso versamento dell'IVA, al di sopra della soglia di punibilità, sia con sanzione amministrativa, sia con sanzione penale.

Il giudice a quo ritiene allora che tale cumulo di procedimenti e sanzioni, sia, in effetti, eccessivamente oneroso, e foriero di «un'ingiustificata disparità di trattamento, specie se rapportata al quadro sanzionatorio delle fattispecie originarie del d.lgs. 74/2000 nonché di un problema di ragionevolezza intrinseca dell'ordinamento».

Tali criticità non potrebbero peraltro essere risolte applicando, nella specie, il censurato art. 649 cod. proc. pen., che vieta di sottoporre chi sia stato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili a nuovo procedimento penale per il medesimo fatto. Il tenore letterale della disposizione, infatti, ricollega l'effetto preclusivo del secondo giudizio alla «formazione di un giudicato penale». Donde l'affermata necessità di una pronuncia di questa Corte, che estenda la portata della disposizione all'ipotesi, che qui viene in considerazione, in cui l'imputato sia già stato destinatario di una sanzione amministrativa di carattere “punitivo”, divenuta definitiva prima dell'avvio del procedimento penale a suo carico.

Il giudice a quo evidenzia che l'importo dell'IVA non versata è superiore alla soglia di

punibilità prevista dall'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, innalzata a 250.000 euro dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), e che l'imputato non ha integralmente versato le rate della sanzione amministrativa irrogatagli, di talché risulta inapplicabile la causa di non punibilità introdotta, nel testo dell'art. 13 del d.lgs. n. 74 del 2000, dal d.lgs. 158 del 2015.

Il rimettente osserva quindi che gli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000, pur «intesi a prevenire, sul piano sostanziale, la duplicazione delle sanzioni» penali e amministrative in relazione agli illeciti tributari, non impediscono, né hanno impedito nel caso di specie, l'avvio del procedimento penale dopo la conclusione di quello amministrativo. Infatti, l'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000 stabilisce che quando il medesimo fatto è punito, in quanto reato, ai sensi del Titolo II del d.lgs. n. 74 del 2000, e, allo stesso tempo, in quanto illecito amministrativo, deve essere applicata la sola disposizione speciale – disposizione che, nel caso in esame, è quella penale. Tuttavia questa regola, in base all'art. 21 del d.lgs. n. 74 del 2000, non impedirebbe che il procedimento amministrativo finalizzato all'applicazione della sanzione e il processo tributario siano avviati e se del caso conclusi, posto che la legge esclude che essi siano sospesi a causa della pendenza del procedimento penale. La sanzione amministrativa, anzi, dovrebbe essere applicata in ogni caso, ma non potrebbe essere eseguita, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione, o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con una formula che esclude la rilevanza penale del fatto (art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000). In tal modo, il legislatore avrebbe offerto un rimedio per scongiurare il rischio di duplicazione delle sanzioni al medesimo soggetto per l'identico fatto, ma – stante l'inapplicabilità dell'art. 649 cod. proc. pen. – avrebbe comunque imposto la celebrazione del giudizio penale nonostante la definitività della sanzione amministrativa già inflitta.

Ad avviso del rimettente, il cosiddetto sistema del doppio binario (penale e amministrativo) in materia tributaria risulterebbe giustificato in relazione alle sole fattispecie delittuose originariamente previste dal d.lgs. n. 74 del 2000, ossia le dichiarazioni fraudolente o infedeli di cui agli artt. 2, 3 e 4, l'omessa dichiarazione di cui all'art. 5, l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8, l'occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10, la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte di cui all'art. 11. Dette fattispecie – che concretano reati di pericolo, a dolo specifico, e presuppongono l'impiego di mezzi decettivi da parte del contribuente – assumerebbero infatti a oggetto diretto e immediato della tutela penale non già l'interesse dell'Amministrazione finanziaria al pagamento dei tributi – tutelato anche dalle sanzioni amministrative –, bensì «la funzione di accertamento che le infedeltà del contribuente rischiano di compromettere». Del tutto priva di giustificazione risulterebbe, invece, la previsione del doppio binario procedimentale e sanzionatorio rispetto alle fattispecie di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-bis e di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10-ter, rispettivamente inserite nel corpo del d.lgs. n. 74 del 2000 dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato, e dall'art. 35, comma 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale, convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006, n. 248). Le norme incriminatrici in questione sarebbero infatti poste a presidio dell'interesse dell'Amministrazione all'esatta percezione del tributo, ossia dello stesso bene giuridico tutelato dalla sanzione amministrativa.

L'identità «naturalistica, giuridica e di politica criminale» tra il delitto di omesso versamento dell'IVA e il correlativo illecito amministrativo impedirebbero di ritenere integrati i requisiti cui la Corte di giustizia, nella sentenza Menci, ha condizionato la valutazione di conformità all'art. 50 CDFUE del doppio binario sanzionatorio previsto in materia tributaria nell'ordinamento

italiano (individuata dal rimettente nella complementarità di scopi tra procedimenti e relative sanzioni, nella diversità di taluni aspetti della condotta sanzionata; nonché nella sussistenza di una normativa di coordinamento atta a limitare l'onere supplementare derivante dal cumulo di procedimenti e di norme idonee a garantire la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria rispetto alla gravità del reato). Infatti, rispetto all'omissione del versamento dell'IVA, i procedimenti e le sanzioni rispettivamente penali e amministrativi perseguirebbero il medesimo scopo; la condotta punita sarebbe identica; e non vi sarebbe modo di evitare la descritta «duplicazione procedimentale e sanzionatoria», specialmente laddove «i due procedimenti non si instaurino contestualmente o comunque non si sviluppino parallelamente e non abbiano ad oggetto frazioni diverse di condotta».

2.– È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei Ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni di legittimità costituzionale siano dichiarate inammissibili o infondate.

2.1.– Ad avviso dell'interveniente, si imporrebbe anzitutto la declaratoria di inammissibilità delle questioni, in quanto tendenti a sollecitare una pronuncia manipolativa di questa Corte, in assenza di «una sola soluzione normativa costituzionalmente compatibile rispetto a quella costituzionalmente illegittima».

2.2.– L'Avvocatura generale dello Stato afferma quindi che la Corte di giustizia avrebbe ritenuto compatibile con il diritto dell'Unione la normativa italiana che prevede l'irrogazione di sanzioni penali e amministrative per l'omesso versamento dell'IVA. Dalla sentenza Menci della Corte di giustizia si ricaverebbe infatti che il ne bis in idem europeo «ha per[so] la sua connotazione esclusivamente processuale per diventare un principio “relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata”». Non sarebbe, pertanto, costituzionalmente illegittima, né incompatibile con l'ordinamento europeo la disciplina legislativa del cosiddetto doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, atteso che essa consente al giudice di verificare, nel secondo giudizio, la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria apprestata dall'ordinamento a fronte dell'illecito. Tale giudizio di proporzionalità assurgerebbe ad autentico «cardine della valutazione del ne bis in idem».

Il rimettente avrebbe, dunque, dovuto spiegare perché, nel caso in esame, l'inflizione all'interessato di una precedente sanzione amministrativa – peraltro rateizzata e neppure pagata – costituisca un'afflizione di gravità tale da ostare all'ulteriore applicazione di una sanzione penale che prevede la reclusione da sei mesi a due anni.

Sarebbe poi erronea la valutazione del giudice a quo circa la non complementarità degli scopi perseguiti dalle sanzioni amministrativa e penale, argomentata in base all'asserita identità di ratio delle disposizioni sanzionatorie, che tutelerebbero entrambe l'«interesse economico diretto dell'Erario». Detta conclusione da un lato «prov[erebbe] troppo (trattandosi di scopo genericamente perseguito dall'intero apparato sanzionatorio penale e amministrativo)»; dall'altro lato, essa risulterebbe contrastante con la giurisprudenza di legittimità, secondo cui il delitto ex art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 si pone il rapporto non di specialità ma di «progressione illecita» con la fattispecie di cui all'art. 13, comma 1, del d.lgs. 471 del 1997 (è citata Corte di cassazione, sezioni unite penali, sentenza 28 marzo 2013-12 settembre 2013, n. 37424).

Sarebbe inoltre meramente assertiva l'affermazione del rimettente circa l'eccessiva onerosità del doppio binario, in presenza di istituti di collegamento tra il procedimento amministrativo e quello penale.

Il giudice a quo avrebbe altresì argomentato in maniera lacunosa e apodittica l'asserita contrarietà della disposizione censurata all'art. 3 Cost., omettendo di illustrare quali sarebbero i profili di intrinseca irragionevolezza della disciplina.

Tali carenze argomentative imporrebbero di ritenere inammissibili le questioni sollevate, non avendo il rimettente assolto al proprio compito di effettuare, nell'ambito del procedimento penale susseguente a quello amministrativo, il doveroso giudizio di proporzionalità della complessiva

risposta punitiva dell'ordinamento all'illecito, alla luce della sanzione amministrativa già inflitta, in conformità del resto a quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo la quale spetterebbe al giudice di merito operare, nel vigente quadro normativo, una valutazione di proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio, alla luce delle circostanze del caso concreto e della condotta dell'imputato (è citata Corte di cassazione, sezione quinta penale, sentenza 16 luglio 2018-10 ottobre 2018, n. 45829).

Una pronuncia che estendesse l'ambito applicativo dell'art. 649 cod. proc. pen. alle sanzioni «punitive» ai sensi della CEDU e dei relativi Protocolli non sarebbe, dunque, «la strada da percorrere per giungere all'applicazione dei principi dettati sia dalla Corte di Giustizia UE sia dalla Corte EDU». Invero, l'ordinamento già prevedrebbe meccanismi di raccordo tra il procedimento amministrativo e il procedimento penale in materia tributaria, delineati dagli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000 e ritenuti dalla Corte di giustizia idonei ad assicurare al giudice di merito il potere di valutare la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria alla fattispecie concreta.

L'intervento sollecitato dal rimettente sortirebbe, invece, l'effetto di rendere l'art. 649 cod. proc. pen. «manifestamente contrastante proprio con il nostro ordinamento costituzionale ed eurounitario». Infatti da un lato, come avrebbe evidenziato questa Corte nella sentenza n. 102 del 2016, siffatto intervento minerebbe la certezza della risposta sanzionatoria a fronte di condotte di evasione dell'IVA, così ponendosi in contrasto con gli artt. 11 e 117 Cost. in relazione al canone di effettività delle sanzioni in materia di IVA, imposto dal diritto dell'Unione europea a salvaguardia degli interessi finanziari dell'Unione medesima. Dall'altro lato, «l'incertezza e la casualità delle sanzioni applicabili» determinerebbe la violazione dei principi di determinatezza e di legalità della sanzione penale, sanciti dall'art. 25 Cost., nonché dell'art. 3 Cost., «essendo irragionevole che soggetti autori di un medesimo fatto siano o meno sottoposti a sanzione penale in conseguenza di un accadimento del tutto casuale ed aleatorio quale la preventiva comminatoria di una sanzione amministrativa».

L'invocato intervento sull'art. 649 cod. proc. pen. sarebbe infine suscettibile di porsi in contrasto con il principio dell'obbligatorietà dell'azione penale, di cui all'art. 112 Cost., atteso che la mera definitività di una sanzione amministrativa verrebbe a paralizzare la prosecuzione dell'azione da parte del pubblico ministero.

A fronte dell'attuale conformazione del *ne bis in idem* europeo, sarebbe in definitiva spettato al giudice a quo assicurare la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria all'illecito commesso da L. M., «utilizzando tutti gli strumenti e i criteri valutativi a sua disposizione (art. 21 del D.lgs. 74/2000 oppure applicazione di circostanze attenuanti tali da ridurre la sanzione penale anche sotto il minimo edittale)», senza alcuna necessità di intervento sull'art. 649 cod. proc. pen.

3.– Si è costituito in giudizio L. M., chiedendo l'accoglimento delle questioni di legittimità costituzionale prospettate dal Tribunale di Bergamo e riservando le proprie deduzioni a successiva memoria, poi non depositata.

### *Considerato in diritto*

1.– Il Tribunale ordinario di Bergamo dubita della legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), adottato a Strasburgo il 22 novembre 1984, ratificato e reso esecutivo con la legge 9 aprile 1990, n. 98, «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al

quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli».

1.1.– Cuore delle censure del rimettente è l'asserita contrarietà dell'art. 649 cod. proc. pen., nella sua attuale e – ad avviso del rimettente – lacunosa formulazione, con il divieto di bis in idem, nell'estensione riconosciutagli dalla Corte di giustizia dell'Unione europea dalla sentenza 20 marzo 2018, in causa C-524/15, Menci, pronunciata in risposta a una domanda pregiudiziale formulata dallo stesso giudice a quo.

In proposito, il rimettente indica specificamente quale parametro interposto il solo art. 4 Prot. n. 7 CEDU, mentre la sentenza Menci – sulla quale è imperniata la motivazione dell'ordinanza di rimessione – interpreta in realtà la corrispondente disposizione del diritto dell'Unione, rappresentata dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007.

Dalla logica complessiva dell'ordinanza di rimessione si evince, peraltro, che il giudice a quo intende sottoporre alla Corte la questione della compatibilità della disciplina censurata tanto con l'art. 4 Prot. n. 7 CEDU, quanto con l'art. 50 CDFUE, evocato del resto dalla motivazione; e ciò muovendo dal presupposto di una sostanziale coincidenza tra gli approdi cui è pervenuta da un lato la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo nella sentenza 15 novembre 2016, A e B contro Norvegia, e dall'altro la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea nella citata sentenza Menci.

Il giudice a quo espone di dover giudicare della responsabilità penale di una persona fisica cui viene contestato il delitto di cui all'art. 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), in relazione all'omissione del versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) per un importo superiore all'attuale soglia di punibilità di 250.000 euro. Il medesimo imputato è, peraltro, già stato destinatario, per la medesima omissione, di una sanzione amministrativa di importo pari al 30 per cento della somma evasa ai sensi dell'art. 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «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»: sanzione divenuta ormai definitiva.

Secondo il rimettente, la duplicazione del procedimento sanzionatorio e delle relative sanzioni per lo stesso fatto – il mancato versamento del medesimo debito IVA – determinerebbe la violazione del ne bis in idem, così come declinato dalla citata sentenza Menci, non potendo essere ritenute soddisfatte nella specie le condizioni da quella sentenza fissate perché possa legittimarsi un doppio binario sanzionatorio per un medesimo fatto; condizioni indicate dal rimettente nella complementarità di scopi tra procedimenti e relative sanzioni, nella diversità di taluni aspetti della condotta, nonché nella sussistenza di una normativa di coordinamento atta a limitare l'onere supplementare derivante dal cumulo di procedimenti e di norme idonee a garantire la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria rispetto alla gravità del reato.

Il diritto vigente non consentirebbe, tuttavia, di evitare tale violazione, non potendosi – in particolare – applicare nella specie l'art. 649 cod. proc. pen., il cui tenore letterale sarebbe inequivoco nell'ancorare la pronuncia di una sentenza di non doversi procedere a una previa sentenza irrevocabile sullo stesso fatto, pronunciata da altro giudice penale. Di qui la richiesta a questa Corte di estendere, attraverso una pronuncia additiva, l'ambito applicativo dell'art. 649 cod. proc. pen. all'ipotesi, che qui viene in rilievo, in cui l'imputato sia già stato punito per lo stesso fatto in via amministrativa con una sanzione amministrativa definitiva dal carattere "punitivo", come quella prevista dall'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

1.2.– Il giudice a quo ritiene, inoltre, che l'inapplicabilità dell'art. 649 cod. proc. pen. alle

sanzioni di carattere “punitivo” secondo i “criteri Engel” – con conseguente possibilità di avviare o proseguire un procedimento penale per l’omesso versamento dell’IVA anche dopo l’irrogazione di una sanzione amministrativa ormai definitiva per il medesimo omesso versamento – determinerebbe altresì «un’ingiustificata disparità di trattamento, specialmente se rapportata al quadro sanzionatorio delle fattispecie originarie del d.lgs. n. 74/2000», e comunque solleverebbe «un problema di ragionevolezza intrinseca dell’ordinamento», in violazione dell’art. 3 Cost. Il cosiddetto doppio binario sanzionatorio in materia tributaria si giustificherebbe, infatti, in relazione alle sole fattispecie delittuose di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, che puniscono condotte decettive e tutelano la funzione accertativa dell’Amministrazione finanziaria, mentre risulterebbe ingiustificato in rapporto alle fattispecie di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del medesimo decreto legislativo, che tutelano in via diretta l’interesse dell’Amministrazione finanziaria al pagamento dei tributi, ossia il medesimo bene giuridico protetto dalla sanzione amministrativa di cui all’art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997.

2.– La censura fondamentale prospettata dal rimettente, che assume il contrasto dell’art. 649 cod. proc. pen. con l’art. 117, primo comma, Cost. in relazione all’art. 4 Prot. n. 7 alla CEDU (e implicitamente all’art. 50 CDFUE), è inammissibile, dal momento che l’ordinanza di rimessione non chiarisce adeguatamente le ragioni per le quali non sarebbero soddisfatte nel caso di specie le condizioni di ammissibilità di un “doppio binario” procedimentale e sanzionatorio per l’omesso versamento di IVA, così come enunciate dalla giurisprudenza europea evocata.

2.1.– Il rimettente si limita, infatti, a sottolineare la natura “punitiva” della sanzione amministrativa irrogata all’imputato ai sensi dell’art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997, nonché l’identità storico-naturalistica del fatto (l’omesso versamento del debito IVA) astrattamente oggetto tanto di sanzione penale, quanto di sanzione amministrativa: circostanza, quest’ultima, che vale indubbiamente a distinguere l’illecito qui all’esame da quelli penalmente sanzionati dagli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, caratterizzati da condotte prodromiche o comunque diverse rispetto alla mera evasione del tributo.

Tuttavia, la recente giurisprudenza tanto della Corte europea dei diritti dell’uomo, quanto della Corte di giustizia dell’Unione europea, da cui il rimettente prende le mosse, non affermano affatto che la mera sottoposizione di un imputato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia già stato definitivamente sanzionato in via amministrativa integri, sempre e necessariamente, una violazione del ne bis in idem.

Come già questa Corte ha avuto modo di rammentare (sentenza n. 43 del 2018), infatti, nella citata sentenza A e B contro Norvegia la Grande Camera della Corte europea dei diritti dell’uomo ha ritenuto che debba essere esclusa la violazione del diritto sancito dall’art. 4 Prot. n. 7 CEDU allorché tra i due procedimenti – amministrativo e penale – che sanzionano il medesimo fatto sussista un legame materiale e temporale sufficientemente stretto; legame che deve essere ravvisato, in particolare: quando le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l’interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l’interessato, in rapporto alla gravità dell’illecito. Al contempo – come sottolineato ancora dalla sentenza n. 43 del 2018 – «si dovrà valutare», ai fini della verifica della possibile lesione dell’art 4 Prot. n. 7 CEDU, «se le sanzioni, pur convenzionalmente penali, appartengano o no al nocciolo duro del diritto penale, perché in caso affermativo si sarà più severi nello scrutinare la sussistenza del legame e più riluttanti a riconoscerlo in concreto».

Ad approdi in larga misura analoghi è pervenuta la Grande sezione della Corte di giustizia, nelle tre sentenze coeve del 20 marzo 2018 (rispettivamente in causa C-537/16, Garlsson Real Estate SA e altri, in cause C-596/16 e C-597/16, Di Puma e CONSOB, e in causa C-524/15, Menci, quest’ultima relativa alla materia tributaria e, come già rilevato, emessa proprio in



seguito a rinvio pregiudiziale proposto dall'odierno giudice a quo). A parere del supremo giudice dell'Unione, infatti, la violazione del *ne bis in idem* sancito dall'art. 50 CDFUE non si verifica a) allorché le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che b) il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'interessato, e c) assicuri comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione. La sostanziale coincidenza di tali criteri rispetto a quelli enunciati dalla Corte di Strasburgo è, del resto, espressamente sottolineata dalla Corte di giustizia, che richiama il principio generale, posto dall'art. 52, paragrafo 1, CDFUE, dell'equivalenza delle tutele assicurate dalla Carta rispetto a quelle approntate dalla CEDU e dei suoi protocolli (sentenza Menci, paragrafi 61-62).

Alla luce dei criteri appena rammentati, la stessa Corte di giustizia, nella sentenza Menci, conclude nel senso che la disciplina italiana in materia di omesso versamento di IVA, riservando la perseguibilità in sede penale alle sole violazioni superiori a determinate soglie di imposta evasa e attribuendo tra l'altro rilevanza, in sede penale, al volontario pagamento del debito tributario e delle sanzioni amministrative, appare conformata in modo tale da «garantire» – sia pure «con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio» – che «il cumulo di procedimenti e di sanzioni che essa autorizza non eccede quanto è strettamente necessario ai fini della realizzazione dell'obiettivo» di assicurare l'integrale riscossione dell'IVA (paragrafo 57). In tal modo, la Corte di giustizia da un lato suggerisce al giudice del procedimento principale che il complessivo regime sanzionatorio e procedimentale previsto dal legislatore italiano in materia di omesso versamento di IVA non si pone in contrasto, in linea generale, con il *ne bis in idem* riconosciuto dalla Carta, pur facendo salva la diversa conclusione cui il giudice del rinvio dovesse pervenire in applicazione dei criteri enunciati in via generale dalla Corte; e, dall'altro, affida allo stesso giudice nazionale il compito di verificare che, nel caso concreto, «l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso» (sentenza Menci, paragrafo 64).

2.2.– La questione ora sottoposta all'esame di questa Corte sottende, invece, un giudizio di radicale contrarietà al *ne bis in idem* – così come riconosciuto tanto dall'art. 4 Prot. n. 7, quanto dall'art. 50 CDFUE – dell'attuale sistema di “doppio binario” sanzionatorio e procedimentale, così come previsto in astratto dalla legislazione italiana in materia di omesso versamento di IVA; contrarietà che produrrebbe sempre e necessariamente la violazione del diritto in parola allorché il contribuente, già definitivamente sanzionato in via amministrativa, venga sottoposto a un procedimento penale per la medesima violazione.

Una simile conclusione – contraria, vale la pena di ribadire, a quella raggiunta dalla sentenza Menci, sia pure «con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio» – avrebbe però meritato più puntuale dimostrazione da parte del giudice a quo, alla luce dei criteri enunciati dalle due Corti europee nelle sentenze appena rammentate.

2.2.1.– In merito anzitutto alle finalità delle due sanzioni – il primo dei criteri enunciati da entrambe le Corti europee –, l'ordinanza di rimessione si limita ad affermarne apoditticamente l'identità di scopo, senza però chiarire – in particolare – le ragioni per cui dovrebbe escludersi che la minaccia di una sanzione detentiva per l'evasione di importi IVA annui superiori – oggi – a 250.000 euro, in aggiunta a una sanzione amministrativa pecuniaria calcolata in misura percentuale rispetto all'importo evaso, possa perseguire i legittimi scopi di rafforzare l'effetto deterrente spiegato dalla mera previsione di quest'ultima, di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei, nonché di assicurare ex post l'effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'amministrazione grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario.

2.2.2.– Nessuna parola spende poi l'ordinanza di rimessione sul requisito – enunciato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nella sentenza A e B contro Norvegia – della necessaria prevedibilità per l'interessato della duplicazione dei procedimenti e delle sanzioni. Prevedibilità che è, peraltro, in re ipsa, dal momento che la legislazione italiana stabilisce chiaramente la sanzionabilità in via amministrativa della violazione ai sensi dell'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997 da un lato, e in via penale ai sensi dell'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, limitatamente – nella formulazione attuale – agli omessi versamenti di importo superiore ai 250.000 euro, dall'altro.

2.2.3.– Come rileva l'Avvocatura generale dello Stato, inoltre, il giudice a quo afferma sì l'eccessiva onerosità, per l'imputato del giudizio a quo, del cumulo tra procedimento amministrativo e procedimento penale – ciò che determinerebbe in effetti la violazione del ne bis in idem secondo la giurisprudenza di entrambe le Corti europee –, ma non fornisce alcuna plausibile motivazione dell'assunto.

Invero, l'ordinanza di rimessione si limita a richiamare gli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000 – relativi alla specialità tra sanzioni amministrative e penali, all'assenza di pregiudizialità tra procedimento amministrativo e procedimento penale, e alla sospensione dell'esecuzione delle sanzioni amministrative in pendenza di procedimento penale – per poi asserire che la disciplina in questione, non essendo idonea a inibire l'avvio o la prosecuzione del procedimento penale dopo la definitività della sanzione amministrativa, risulterebbe in contrasto con il ne bis in idem.

In tal modo, il giudice a quo trascura però di considerare che, secondo la giurisprudenza delle due Corti europee, l'eccessiva onerosità per l'interessato dei procedimenti amministrativo e penale deve essere esclusa allorché essi risultino avvinti da una stretta connessione sostanziale e temporale.

In particolare, il rimettente omette di dare conto delle numerose disposizioni normative, ulteriori rispetto agli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000, che regolano i rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria. Al di là di un fugace accenno all'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, relativo alla causa di non punibilità costituita dalla volontaria estinzione del debito tributario e della sanzione amministrativa – nella specie non applicabile per mancato integrale pagamento di dette somme da parte dell'imputato –, il rimettente trascura di descrivere gli ulteriori istituti premiali introdotti dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), quali la concessione di termine per adempiere al pagamento del residuo debito tributario rateizzato (art. 13, comma 3, del d.lgs. n. 74 del 2000) o gli effetti dell'adempimento del debito erariale sulla confisca (art. 12-bis del medesimo testo normativo), e di saggiarne la portata, in termini di introduzione di elementi di raccordo tra adempimento del debito tributario da un lato, e svolgimento ed esito del processo penale, dall'altro lato.

Neppure il giudice a quo si confronta con le disposizioni, estranee al corpus normativo del d.lgs. n. 74 del 2000, che prevedono obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all'autorità giudiziaria (art. 331 cod. proc. pen.) e, specularmente, da parte dell'autorità giudiziaria alla Guardia di Finanza (art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi») e all'Agenzia delle entrate (art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, recante «Interventi correttivi di finanza pubblica», come modificato dall'art. 1, comma 141, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato»), miranti ad assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale.

Non vengono, poi, considerate le disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa (art. 63,

comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto», e art. 33, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e, specularmente, art. 220 delle Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale).

Nemmeno risulta richiamata la giurisprudenza relativa all'utilizzabilità del materiale istruttorio raccolto in ciascun procedimento, quale elemento di prova e fonte di convincimento da parte del giudice che istruisce l'altro procedimento (ex plurimis, Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenze 14 novembre 2012, n. 19859 e 20 marzo 2013, n. 6918, in relazione alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento; sentenze 3 dicembre 2010, n. 24587 e 22 maggio 2015, n. 10578, relative alla possibilità che la sentenza penale irrevocabile, pur non spiegando efficacia di giudicato, possa essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario; nonché, per converso, sezione terza penale, sentenze 24 settembre 2008-21 ottobre 2008, n. 39358, 28 ottobre 2015-18 gennaio 2016, n. 1628 e 23 ottobre 2018-5 dicembre 2018, n. 54379, tutte relative alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, ex art. 234 o 238-bis cod. proc. pen., quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 cod. proc. pen.).

2.2.4.– Ancora, come pure giustamente eccepisce l'Avvocatura generale dello Stato, il giudice a quo omette di spiegare per quale motivo l'irrogazione di una pena detentiva – destinata con ogni verosimiglianza, peraltro, a essere condizionalmente sospesa – risulterebbe sproporzionata rispetto alla gravità del reato (consistente, nella specie, nell'omissione del versamento di 282.495,76 euro dovuti a titolo di IVA), se combinata con la sanzione amministrativa già applicata (pari in concreto al 30 per cento dell'imposta evasa), con conseguente violazione del ne bis in idem nei confronti dell'imputato.

2.2.5.– Nessun argomento spende, infine, il giudice a quo sulla questione della riconducibilità o meno delle sanzioni penali previste in materia di evasione di IVA al “nocciolo duro” del diritto penale, rispetto al quale – secondo la sentenza A e B contro Norvegia della Corte europea dei diritti dell'uomo – più rigoroso dovrebbe essere il vaglio di compatibilità del “doppio binario” sanzionatorio con la garanzia convenzionale del ne bis in idem.

2.3.– Le segnalate lacune determinano un'insufficiente motivazione tanto della non manifesta infondatezza della questione prospettata, quanto della sua rilevanza (in quest'ultimo senso, sentenza n. 43 del 2018).

3.– Le censure formulate con riferimento all'art. 3 Cost. dipendono strettamente, nella rispettiva trama motivazionale, da quelle prospettate in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 alla CEDU e all'art. 50 CDFUE. Nella prospettiva del rimettente, l'art. 649 cod. proc. pen. darebbe infatti luogo a una «disparità di trattamento» nonché a un «problema di ragionevolezza intrinseca dell'ordinamento» sostanzialmente per le medesime ragioni per le quali dovrebbe ravvisarsi l'incompatibilità tra la disposizione censurata e il ne bis in idem, alla luce delle indicazioni fornite dalla sentenza Menci.

La carente motivazione su tale ultima censura, poc'anzi sottolineata, non può che riverberarsi sulle censure ex art. 3 Cost., declinate come ancillari rispetto alla prima, determinandone parimenti l'inammissibilità.

PER QUESTI MOTIVI

## LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione,

quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), adottato a Strasburgo il 22 novembre 1984, ratificato e reso esecutivo con la legge 9 aprile 1990, n. 98, e all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007, dal Tribunale ordinario di Bergamo con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 15 luglio 2019.

F.to:

Giorgio LATTANZI, Presidente

Francesco VIGANÒ, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 24 ottobre 2019.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA