



**TRIBUNALE ORDINARIO DI TORINO
QUINTA SEZIONE PENALE
IN COMPOSIZIONE MONOCRATICA**

Proc. n. 16821/12 r.g.n.r.
Proc. n. 1444/14 r.g. dib.

Il Giudice

udite le parti all'udienza del 27 Ottobre 2014, nella quale hanno concluso nei termini di cui al verbale di causa;

nel sopra emarginato procedimento nei confronti di B. S., n. x.x.xxxx, res. in XXXXX str. XXXX 4, difeso di fiducia dall'avv. Roberto Macchia del Foro di Torino, ha emesso la seguente

**ORDINANZA
avente ad oggetto
DOMANDA DI PRONUNCIA PREGIUDIZIALE
ALLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA**

1. PROCEDIMENTO PRINCIPALE

(v. art. 94 RdP e punto 22, 1° paragrafo, delle Raccomandazioni)

1. Esposizione succinta del procedimento

Nel sopra emarginato procedimento penale B. S. è imputato *“del reato di cui all'art. 10 bis d. lgs. 74/2000 perché in qualità di legale rappresentante della società S. B. E C srl (c/f p. iva xxxxxxxxxxxx) non versava entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute certificate relative all'anno di imposta 2008 per un ammontare pari a 120.394 euro (importo superiore alla soglia di punibilità di 50.000,00 euro)”* (in Chieri, Torino; il 31.07.2009).

2. Breve illustrazione dei fatti di causa

Nel corso del procedimento è stato sentito il funzionario della Agenzia delle Entrate (che ha riferito degli accertamenti fatti, della contestazione in via amministrativa del debito tributario attualmente ammontante a circa 170.000,00 euro, ed ha confermato che al momento del procedimento l'imputato stava pagando ratealmente il debito).

All'udienza del 27 ottobre 2014 la difesa dell'imputato ha prodotto la documentazione attestante il debito con l'Agenzia dell'Entrate (comprensivo di capitale, interessi e sanzione), e la rateizzazione della somma di 178.612,24 (unitamente ad altri importi) con la concessionaria Equitalia a seguito dell'iscrizione a ruolo della cartella.

Da tale documentazione, in particolare, si evince che l'Agenzia delle Entrate, attesa l'entità del versamento, avrebbe provveduto alla segnalazione alla competente Procura della Repubblica per il reato di cui all'art. 10 bis d. lgs. 74/00.

2. DIRITTO NAZIONALE

1 Disposizioni nazionali richiamate

ILLECITO AMMINISTRATIVO

Ai sensi del comma 1 dell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 **“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dal comma 1 dell'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'art. 54-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”**.

Va inoltre precisato che sul datore di lavoro, in qualità di sostituto di imposta grava l'adempimento di alcuni obblighi strumentali, quali:

- 1) rilasciare al sostituto (entro il 28 febbraio - 15 marzo all'epoca dei fatti - dell'anno successivo: v. art. 4, commi *6-ter* e *6-quater*, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322; art 37, comma 10, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248) una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate in modo da permettere al soggetto passivo di documentare e di dimostrare il prelievo subito;
- 2) presentare annualmente (entro il termine del 31 luglio - 30 settembre o 31 ottobre, a seconda dell'utilizzo del Mod. 770 semplificato o del Mod. 770 ordinario, in riferimento all'epoca dei fatti - dell'anno successivo: v. art. 4, comma *3-bis*, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322; art. 5, comma 1, lett. *b*, d.P.R. 16 aprile 2003 n. 126, e art. 4, comma 1, lett. *c*, d.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435) una dichiarazione unica di sostituto d'imposta dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente.

A sua volta anche il lavoratore-contribuente è obbligato a conservare le certificazioni così rilasciate e ad esibirle a richiesta degli uffici competenti per i dovuti controlli (v. art. 3, comma 3, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

ILLECITO PENALE

L'art. *10-bis* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (contenente la disciplina dei reati in materia di imposte dirette ed IVA) introdotto art. 1, comma 414, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Legge finanziaria per l'anno 2005) dal titolo *«Omesso versamento di ritenute certificate»* così recita: **«È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta»**.

L'omesso versamento, alle scadenze (mensili) previste, delle ritenute operate, era in origine sanzionato penalmente, dal comma secondo dell'art. 2 d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516.

Tale norma è stata completamente sostituita dall'art. 3 d.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito dalla 15 maggio 1991, n. 154, che, in luogo degli omessi versamenti mensili, ha sanzionato penalmente il mancato versamento delle ritenute entro il termine previsto per la presentazione

della dichiarazione annuale, condizionando e graduando la sanzione al raggiungimento di certe soglie di omissione e alla sussistenza o meno della certificazione delle ritenute stesse. Nella vigenza di tali fattispecie penali, con il comma 1 dell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 sopra riportato, è stata reintrodotta la sanzione amministrativa per l'omissione dei versamenti dovuti «alle prescritte scadenze».

Il d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha abrogato espressamente (art. 25, lett. d) il titolo I del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, che conteneva la repressione dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ivi compresi tutti i reati a carico del sostituto di imposta, e, nell'ambito della nuova disciplina in materia di reati tributari che introduceva, non prevede fattispecie di reato in continuità normativa rispetto a quella di cui al citato art. 2 della legge n. 516.

In altre parole, con l'entrata in vigore del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è stata abolita ogni sanzione penale per l'omesso versamento delle ritenute, come pacificamente riconosciuto dalla giurisprudenza dell'epoca (Sez. 3, n. 3714 del 21/11/2000, Piacente, Rv. 218183; Sez. 3, n. 39178 del 05/10/2001, Romagnoli, Rv. 220360), restando solo la sanzione amministrativa di cui alla citata previsione del comma 1 dell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Con l'introduzione dell'art. 10-bis nel d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, operata dall'art. 1, comma 414, legge 30 dicembre 2004, n. 311, è stata ripristinata la sanzione penale in relazione al mancato versamento delle ritenute entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, purché fosse raggiunta una certa soglia di omissione (C 50.000) e si trattasse di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

2 Giurisprudenza nazionale in materia

(v. art. 94 RdP e punto 22, 2° paragrafo, delle Raccomandazioni)

Sulla disposizione in esame era insorto in giurisprudenza un contrasto circa l'applicabilità della sanzione penale di cui all'art. 10 bis d. lgs. 74/00 (entrato in vigore in data 10 gennaio 2005) in caso di omissioni dei versamenti delle ritenute relative all'anno 2004 avvenute entro la scadenza del 31 ottobre 2005 (prevista quale termine per la presentazione della dichiarazione mod. 770/2005 ordinario), condotte già sanzionate dall'illecito amministrativo di cui all'art. 13 D.Ls. 471/97.

La questione riguardava, da un lato, il problema della successione nel tempo delle norme sanzionatorie (penali ed amministrative) sopra riportate – questione non rilevante nel caso di specie – e, dall'altro lato, il rapporto di “specialità” o meno tra i due illeciti – questione rilevante nel caso di specie.

Secondo un orientamento (inaugurato da Cass. Pen. Sez. 3, n. 25875 del 26/05/2010, Olivieri, Rv. 248151, e seguito poi da Sez. 3, n. 7588 del 12/01/2012, Screti; Sez. 3, Sentenza n. 27719 del 04/04/2012, Bregoli; Sez. 3, n. 27720 del 04/04/2012, Fumo; Sez. 3, n. 47606 del 04/04/2012, Verini; Sez. 3, n. 178 del 05/07/2012, dep. 2013, Spriano) non è ravvisabile alcuna sovrapposizione fra l'art. 10-bis d. lgs. 74/00 e l'art. 13 d.lgs. 471/97.

Mentre infatti la sanzione amministrativa prevista da quest'ultima norma riguarda il mancato rispetto del termine del giorno sedici del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, fissato per il versamento delle stesse all'Erario, la reintrodotta sanzione penale ha ad oggetto il mancato versamento, oltre un certo ammontare, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta, entro il termine (30 settembre, per il Mod. 770 semplificato, ovvero 31 ottobre, per il Mod. 770 ordinario) stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente.

Secondo questo orientamento, è solo in ragione del protrarsi della inadempienza, oltre la soglia stabilita, della permanente obbligazione tributaria fino al maturare di tale scadenza, che si verifica l'evento dannoso per l'Erario e la consumazione della prevista fattispecie penale,

non ostando al riguardo il già verificatosi mancato rispetto del termine stabilito per i versamenti mensili, rilevante esclusivamente sul piano della normativa amministrativa fiscale. Sulla stessa linea si colloca Sez. 3, n. 7588 del 12/01/2012, Screti, secondo la quale l'art. 10-bis configurerebbe un reato omissivo istantaneo punito a titolo di dolo generico, consumantesi nel momento di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione nell'anno successivo a quello di effettuazione delle ritenute.

In senso contrario all'orientamento illustrato, Cass. Pen. Sez. 3, n. 18757 del 08/02/2012, Germani, Rv. 252619 (seguita poi anche da Sez. 3, n. 15025 del 09/10/2012, dep. 2013, Innocenti), la quale, richiamandosi espressamente al criterio già elaborato da altre decisioni (Sez. 3, n. 14160 del 03/11/1999, Di Grisostomo, Rv. 214917), individua nel rapporto fra l'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e l'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, una successione di norme sanzionatorie, regolante in sostanza, con spostamento del termine di adempimento e inasprimento repressivo, la stessa condotta omissiva, con la conseguenza che il momento di consumazione dell'illecito, non importa se amministrativo o penale, non può essere che unico e identificarsi nella scadenza del termine utile per realizzare la condotta doverosa, quale stabilito dalla legge vigente al momento in cui i singoli versamenti dovevano essere effettuati. Secondo tale orientamento, l'eventuale lettura della nuova norma penale come statuizione prorogante con effetto retroattivo termini già scaduti, con correlativa restituzione di effetti a illeciti già consumati e perfezionati, si porrebbe in palese contrasto con il divieto del *bis in idem*.

E ciò tanto più in considerazione della sostanziale identità, negata dall'indirizzo di segno opposto, tra la condotta prevista e punita in via amministrativa dall'art. 13 d.lgs. n. 671 del 1997 e quella, penalmente rilevante, sanzionata dall'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Sul contrasto sono intervenute le Sezioni Unite Penali con la sentenza del 28.03-12.09.2013 n. 37425 (ric. Favellato) la quale ha affermato che:

a) con l'introduzione dell'art. 10-bis nel d.lgs. 74 del 2000 non si è formalmente determinata la sostituzione di un regime sanzionatorio ad un altro, ma si è aggiunta, alla generale previsione delle fattispecie di illecito amministrativo di cui al comma 1 dell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (rimasto in vigore), comprendenti l'omesso versamento, alle previste scadenze mensili, delle ritenute alla fonte, la previsione di una specifica fattispecie penale, ruotante sì nell'ambito dello stesso fenomeno omissivo ma ancorata a presupposti fattuali e temporali nuovi e diversi. In questo caso, quindi, non si pone un problema di successione di norme sanzionatorie, bensì una questione di eventuale concorso apparente di norme (penale ed amministrativa), ed è una questione che, evidentemente, non riguarda solo l'anno 2004 ma anche gli anni successivi;

b) detto concorso è regolato dal principio di specialità, quale previsto in generale nell'art. 9, comma 1, legge 24 novembre 1981, n. 689 (cfr. Sez. 6, n. 11395 del 01/10/1993, Bellone, Rv. 196065) — secondo il quale «Quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale» —, e che trova specifica espressione, nella materia in esame, nell'art. 19, comma 1, d.lgs. 74 del 2000, secondo il quale «Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II [precisamente dedicato ai "delitti"] e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale».

c) per stabilire se nel caso in esame si è in presenza di un concorso apparente o effettivo di norme, si tratta, dunque, di verificare se le norme sanzionatorie in questione riguardino o meno lo "stesso fatto".

La risposta a tale quesito, secondo le Sezioni Unite, è negativa.

Entrambi gli illeciti in esame, invero, sono illeciti omissivi propri, integrati dal mero mancato compimento di un'azione dovuta.

Gli elementi costitutivi dell'illecito omissivo (di mera condotta) sono: *a*) i presupposti, cioè la situazione tipica da cui sorge l'obbligo di agire; *b*) la condotta omissiva (*non facere quod debetur*); *e*) il termine, esplicito o implicito, alla cui scadenza l'inadempimento dell'obbligo assume rilevanza e si consuma l'illecito.

Nell'illecito amministrativo di cui al comma 1 dell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, il presupposto è costituito dalla erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte (artt. 23 ss. d.P.R. n. 600 del 1973) e di versamento della stessa all'Erario con le modalità stabilite (art. 3 d.P.R. n. 602 del 1973), la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento della ritenuta mensile e il termine per l'adempimento è fissato al giorno quindici (poi passato al sedici) del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta (art. 8 d.P.R. n. 602 del 1973).

Nell'illecito penale di cui all'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il presupposto è costituito sia dalla erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte (artt. 23 ss. d.P.R. n. 600 del 1973) e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite (art. 3 d.P.R. n. 602 del 1973), sia dal rilascio al soggetto sostituito di una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate nell'anno precedente (v. art. 4, commi 6-ter e 6-quater, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322); la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a Euro cinquantamila, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti; il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto (in riferimento all'epoca dei fatti, 30 settembre ovvero 31 ottobre, a seconda dell'utilizzo del Modello 770 semplificato o - come avvenuto nel caso di specie - del Modello 770 ordinario: art. 4 d.P.R. n. 332 del 1998) per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente.

Secondo le Sezioni Unite, pur nella comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite) e della condotta (omissione di uno o più dei versamenti mensili dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare:

- dal requisito della "certificazione" delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale;
- dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale;
- dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno quindici (poi passato al sedici) del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per la presentazione (entro le date del 30 settembre ovvero del 31 ottobre) della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo d'imposta.

Il Supremo Collegio ricostruisce, pertanto, il rapporto fra i due illeciti in termini, non di specialità, ma piuttosto di "progressione": la fattispecie penale - secondo l'indirizzo di politica criminale adottato in generale dal d.lgs. 74 del 2000 (su cui v. in particolare Corte cost., sent. n. 49 del 2002) - costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima (senza almeno una violazione del termine mensile non si possono evidentemente determinare i presupposti del reato), la arricchisce di elementi essenziali (certificazione, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali (in riferimento al rilascio della certificazione - che erroneamente la sentenza Germani colloca nell'anno di effettuazione delle ritenute - e al protrarsi della condotta omissiva), che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo.

Le sezioni unite concludono, quindi, nel senso che la presenza della previsione dell'illecito amministrativo di cui al comma 1 dell'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e la

consumazione in concreto di esso, non sono di ostacolo all'applicazione, in riferimento allo stesso periodo d'imposta e nella ricorrenza di tutti gli specifici presupposti, della statuizione relativa all'illecito penale di cui all'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

La circostanza che in tal modo un fatto integrante uno o più illeciti minori (omissione di uno o più versamenti di ritenute nel termine mensile per un ammontare complessivamente superiore a Euro cinquantamila) assurga, in punto di fatto, a presupposto dell'illecito maggiore, richiedente a sua volta ulteriori requisiti e caratterizzato da un diverso tempo di realizzazione, argomentano i Giudici della Suprema Corte, non appare motivo sufficiente per escludere la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti.

Secondo il Supremo consesso (si riporta testualmente) *“la conclusione così assunta in ordine al rapporto sussistente, in via generale, fra le disposizioni in discorso non si pone in contrasto né con l'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, né con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che sanciscono il principio del ne bis in idem in materia penale. Anzitutto, invero, nella specie, come si è visto, non si può parlare di identità del fatto; in ogni caso, poi, il principio suddetto si riferisce solo ai procedimenti penali e non può, quindi, riguardare l'ipotesi dell'applicazione congiunta di sanzione penale e sanzione amministrativa tributaria (in tal senso, espressamente, Corte di giustizia U.E., 26/02/2013, Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson)”*.

Tale orientamento è stato da ultimo ribadito da Cass. Pen. 8.04-15.05.14 n. 20266, che ha nuovamente escluso che il concorso tra sanzioni amministrative e penali possa determinare una violazione del principio del *ne bis in idem*.

3. DISPOSIZIONI DI DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

(v. art. 94 RdP e punto 23 delle Raccomandazioni)

Il diritto dell'Unione

L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, intitolato *“Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato”*, così recita: **“Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”**.

L'articolo 51 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ne definisce nei seguenti termini l'ambito di applicazione: **“1. Le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, organi e organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze e nel rispetto dei limiti delle competenze conferite all'Unione nei trattati. 2. La presente Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione, ne introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, ne modifica le competenze e i compiti definiti nei trattati”**.

La Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali

Il protocollo n. 7 integrativo della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmato a Strasburgo il 22 novembre 1984, al suo articolo 4, intitolato *“Diritto di non essere giudicato o punito due volte”*, dispone quanto segue: **“1. Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato. 2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge ed alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta. 3. Non è autorizzata alcuna deroga al**

presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950 (in prosieguo: la "CEDU")".

4. BREVE ILLUSTRAZIONE DEI MOTIVI DEL RINVIO PREGIUDIZIALE

(v. art. 94 RdP e punto 22, 3° paragrafo, delle Raccomandazioni)

RINVIO PER INTERPRETAZIONE

Ai sensi dell'articolo 267 TFUE, un giudice nazionale, adito in una controversia concernente il diritto dell'Unione il cui significato o la cui portata non gli siano chiari, può, o eventualmente deve, adire la Corte su questioni interpretative relative alla disposizione del diritto dell'Unione di cui trattasi (par. 47 sentenza Fransson cit.).

La questione del rinvio per pregiudizialità ha ad oggetto la compatibilità della disposizione penale di cui all'art. 10 *bis* D. Lgs. 74/00 rispetto al diritto comunitario come interpretato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Nel caso in oggetto, infatti, l'imputato è già stato "condannato", in via definitiva, dalla amministrazione finanziaria per l'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, delle ritenute certificate relative all'anno di imposta 2008 per un ammontare pari a 120.394 euro.

Per la stessa condotta l'imputato è stato successivamente tratto a giudizio per il reato di cui all'art. 10 *bis* cit.

La questione assume rilevanza alla luce della diversa interpretazione offerta dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (e di Strasburgo), rispetto a quella della giurisprudenza nazionale sopra citata, circa a) la natura penale o meno di una sanzione amministrativa (nel nostro caso, di quella di cui all'art. 13 d. lgs 471/97) e, conseguentemente in caso di risposta positiva al quesito, b) circa la sussistenza o meno della violazione del divieto del *ne bis in idem* (art. 50 TFUE) qualora, per lo "stesso fatto", l'imputato sia stato tratto a giudizio avanti al giudice penale (come nel caso sottoposto a questo Giudice).

a) NATURA PENALE DELLA SANZIONE

Con la sentenza della Grande Sezione del 26 febbraio 2013 (Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson, C-617/10) la Corte di Giustizia ha affermato che:

a) ai fini della valutazione della natura penale delle sanzioni tributarie, sono rilevanti tre criteri: la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, la natura dell'illecito e, infine, la natura e il grado di severità della sanzione, come delineati nella sentenza C-GE, GS, 5 giugno 2012, C-489/10, *Bonda* § 37 (§ 35);

b) spetta al giudice nazionale "verificare" la natura penale o meno della sanzione (§ 37) e conseguentemente, "valutare", alla luce dei criteri di cui sopra, se occorra procedere ad un esame del cumulo di sanzioni tributarie e penali previsto dalla legislazione nazionale sotto il profilo degli standard nazionali ai sensi del § 29 della stessa sentenza, circostanza che potrebbe eventualmente indurlo a considerare tale cumulo contrario a detti standard, a condizione che le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive" (§ 36).

Circa, in particolare, ai criteri interpretativi indicati per la individuazione della natura "penale" o meno di una sanzione tributaria (indipendentemente dal nomen iuris dato dallo stato dell'Unione), si osserva altresì come tali criteri siano analoghi a quelli affermati dalla Corte EDU nella propria giurisprudenza costante (sent. "Engel e altri c. Paesi Bassi", 8 giugno 1976, § 82, serie A n. 22), da ultimo ribaditi nella pronuncia 4 marzo 2014 "Grande Stevens e altri c. Italia" e, recentissimamente, nella sentenza 20.05.14 (Nikanen c. Finlandia, proprio in un caso di violazione di norme fiscali).

b) DIVIETO DEL NE BIS IN IDEM

Il tema dell'ambito di applicazione del principio del *ne bis in idem*, è stato anch'esso oggetto della citata decisione Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson che, sul punto, ha affermato che: a) l'art. 50 CDFUE non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di IVA, una combinazione di sovrattasse e sanzioni penali, al fine di assicurare la riscossione delle entrate provenienti dall'IVA e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione (§ 34);

b) cionondimeno, “*qualora la sovrattassa sia di natura penale, ai sensi dell'articolo 50 della Carta, e sia divenuta definitiva, tale disposizione osta a che procedimenti penali per gli stessi fatti siano avviati nei confronti di una stessa persona*” (§ 34).

Circa la nozione di “*stesso fatto*” si osserva che la Corte di giustizia (come, ad es., affermato nell'interpretazione del principio di cui all'art. 54 della convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen e/o in tema di esecuzione del mandato di arresto europeo ex art. 3, n. 2 decisione quadro MAE, 2002/584/GAI) ha affermato che l'unico criterio pertinente è quello dell'identità dei fatti materiali, intesi come esistenza di un insieme di circostanze o condotte concrete inscindibilmente collegate tra loro, indipendentemente dalla loro qualificazione giuridica o dall'interesse giuridico tutelato (cfr. sent. 9 marzo 2006, causa C-436/04, Van Esbroeck, punto 36).

Anche sotto tale profilo appare opportuno richiamare la recente sentenza della Corte di Strasburgo 4 marzo 2014 “Grande Stevens e altri c. Italia”, che, in materia di abusi di mercato, ha affermato che l'avvio di un processo penale su fatti già sanzionati (in via amministrativa) viola il fondamentale principio del *ne bis in idem*, secondo cui non si può essere giudicati due volte per lo stesso fatto (nel caso esaminato, i ricorrenti, dopo essere stati sanzionati con illecito amministrativo nel 2007 dalla CONSOB, erano stati rinviati a giudizio con procedimento penale – con assoluzione in I grado e condanna in appello - conclusosi in Cassazione con la declaratoria di intervenuta prescrizione dei reati).

La giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione assume opzioni interpretative difformi da quelle espresse delle corti europee nelle citate decisioni.

La Corte di Cassazione (con le sopra richiamate decisioni a Sezioni unite nel 2013, e semplice nel 2014), con particolare riferimento al reato di cui all'art. 10 *bis* cit., riconosce il concorso tra le sanzioni amministrative e penali, declinando il principio di specialità sulla base di un confronto tra fattispecie tipiche in astratto considerate (sul punto cfr. anche, ai par. 1.2 e 1.3, nonché al par. 2 con espresso riferimento all'art. 9 della l. n. 689 del 1981, la decisione a Sezioni Unite n. 1963 del 2011, De Lorenzo, Rv. 248722), in ossequio al testo della norma che fa riferimento al “fatto tipico” ed agli orientamenti della Corte Costituzionale (cfr. la sentenza n. 97 del 1987 della Corte Costituzionale), non ravvisando, pertanto, la violazione del *ne bis in idem*.

L'interpretazione offerta dalla CGUE (e dalla Corte EDU) pare, invece, attenersi ad una nozione “sostanzialistica” del concetto di “stesso fatto”, volta cioè a verificare in concreto e caso per caso se i fatti - ascritti all'imputato in sede amministrativa e penale - siano riconducibili o meno alla stessa condotta, giungendo pertanto a conclusioni opposte a quelle assunte dalla giurisprudenza italiana.

5. ARGOMENTI ESSENZIALI DELLE PARTI NEL PROCEDIMENTO PRINCIPALE

(v. art. 94 RdP e punto 23 delle Raccomandazioni)

(*facoltativo*) *illustrazione succinta della posizione delle parti in ordine alla risposta da dare alle questioni pregiudiziali*

6. PUNTO DI VISTA DEL GIUDICE DEL RINVIO

(v. art. 94 RdP e punto 24 delle Raccomandazioni)

Questo Giudice ritiene “opportuno” esprimere la propria opinione sulla questione pregiudiziale sollevata.

Quanto al primo profilo (natura “penale” della sanzione amministrativa), facendo applicazione al caso in oggetto dei cd. Criteri di “Engel”, elaborati dalla Corte di Strasburgo e sopra richiamati anche dalla Corte di Lussemburgo, sembra difficile non ritenere che la sanzione prevista dall’art. 13 d. lgs. 471/97 (che prevede una “soprattassa” nella misura del 30% dell’importo non versato), per la sua natura ed afflittività, non abbia anch’essa natura “penale”.

In tal senso si richiamano i recenti arresti della Corte di Lussemburgo nella più volte sopra citata decisione *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson* (e di Strasburgo nelle sentenze *20.5.14 Nykanen c. Finlandia*, *Glantz c. Finlandia* e *Hakka c. Finlandia*), che hanno affermato la natura “penale” di sanzioni amministrative in casi e materie analoghe a quello oggetto del presente giudizio.

Quanto al secondo profilo (divieto del *ne bis in idem*), l’adozione dell’interpretazione “sostanzialistica” del principio di specialità assunta dalla Corte di Lussemburgo (e di Strasburgo) porterebbe, nel caso in oggetto, a ritenere “identico” il fatto sottoposto a questo Giudice (in sede penale) rispetto al fatto già oggetto di sanzione amministrativa.

Il comportamento illecito tenuto dall’imputato è il medesimo, avendo ad oggetto la stessa condotta omissiva (mancato versamento all’Erario) rivolta sul medesimo oggetto materiale (le ritenute), e pertanto il medesimo disvalore punito dall’ordinamento, indipendentemente dalle differenze dell’ammontare e dei termini di riferimento, non ravvisandosi una sostanziale differenza di condotta fra l’omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti delle porzioni del tutto.

Le argomentazioni svolte dalla Suprema Corte nel 2013 (e nel 2014) circa l’insussistenza del *ne bis in idem*, muovono, come s’è visto, da una accezione del principio di specialità differente da quella assunta dalla Corte di Lussemburgo (e di Strasburgo), ed in ogni caso ne escludono la rilevanza nel caso di “*applicazione congiunta di sanzione penale e sanzione amministrativa tributaria*”, laddove a conclusione opposta parrebbe giungersi qualora (come qui sostenuto) si debba ritenere la natura “penale” anche della seconda sanzione.

Ciò osservato, se, come afferma la stessa Corte di Giustizia (par. 45 decisione *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson* cit.) il Giudice nazionale incaricato di applicare, nell’ambito della propria competenza, le norme di diritto dell’Unione (come interpretate dalla Corte di Giustizia) ha l’obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all’occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale, le sopra svolte argomentazioni portano a dubitare che la disposizione di diritto interno che va applicata al caso in oggetto - ossia l’art. 10 bis D. Lgs. 74/00 - nella parte in cui consente (o impone) la celebrazione e/o la prosecuzione del procedimento penale nei confronti dell’imputato che per lo stesso fatto è già stato sottoposto a sanzione amministrativa irrevocabile, sia conforme con il diritto comunitario nell’accezione interpretativa sopra esaminata.

Pertanto, i recenti arresti della Corte di Strasburgo sopra richiamati inducono a ravvisare un ulteriore profilo di interesse nella questione interpretativa in oggetto, al fine di evidenziare la sussistenza di una eventuale violazione della Convenzione Europea dei diritti dell’uomo e del cittadino *in subiecta materia*.

7. RINVIO DELLE QUESTIONI PREGIUDIZIALI ALLA CORTE DI GIUSTIZIA

(v. art. 94 RdP e punto 26 delle Raccomandazioni)

Sulla base delle argomentazioni sopra svolte, risulta pertanto necessario ai fini della soluzione della controversia in oggetto determinare se, alla luce degli artt. 4 Prot. n. 7 CEDU e 50 CDFUE, sia conforme al diritto comunitario la disposizione di cui all'art. 10 *bis* cit. che consente la celebrazione e/o la prosecuzione del procedimento penale nei confronti dell'imputato che per lo stesso fatto è già stato sottoposto a sanzione amministrativa irrevocabile, nei termini di cui in motivazione.

Trattasi, infatti, di una questione di interpretazione, che presenta un interesse generale per l'applicazione uniforme del diritto dell'Unione, con particolare riferimento alle implicazioni riconnesse allo "spazio" da assegnare in concreto all'esercizio del diritto fondamentale del cittadino europeo affermato nell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali (principio del *ne bis in idem*).

Peraltro, nella decisione "Fransson" la Corte di Giustizia ha affermato che, nella valutazione della compatibilità della disciplina amministrativo-penale dell'illecito prevista dal diritto interno con il divieto del doppio giudizio, il giudice nazionale deve valutare "*se occorra procedere ad un esame del cumulo di sanzioni tributarie e penali previsto dal diritto interno sotto il profilo degli standard nazionali*", nell'interpretazione che di essi fornisce la Corte stessa; se infatti (§ 29 sent. Cit.) resta consentito alle autorità e ai giudici nazionali applicare gli standard nazionali di tutela dei diritti fondamentali, ciò non può compromettere il livello di tutela previsto dalla Carta, come interpretata dalla Corte, né il primato, l'unità e l'effettività del diritto dell'Unione.

In tale prospettiva, sussiste pertanto un ulteriore profilo di "opportunità" della questione pregiudiziale, al fine cioè di conoscere in concreto i criteri di valutazione cui il giudice nazionale deve fare ricorso al fine di operare o meno un giudizio di compatibilità del "cumulo" delle sanzioni con il principio del *ne bis in idem*, tenuto conto della esigenza di non inficiare sia il livello di protezione assicurato dalla Carta dei diritti fondamentali che il principio del primato del diritto dell'Unione europea, e della concorrente necessità per il giudice nazionale (che opera nell'ambito del principio di riserva di legge vigente in materia penale) di operare entro chiari parametri interpretativi.

Alla luce delle argomentazioni sopra svolte e richiamato quanto affermato dalla citata sentenza Fransson circa il potere del giudice comunitario di valutare pienamente "*se del caso con la collaborazione della Corte*" la compatibilità di una disposizione del diritto interno che si ponga in contrasto con un diritto fondamentale garantito dalla Carta (al fine della disapplicazione della norma di diritto interno; par. 48 sent. cit.), sussistono fondate ragioni di opportunità che inducono a sollevare la presente questione pregiudiziale.

P. Q. M.

Il Tribunale di Torino in composizione monocratica, visto l'articolo 267 TFUE, così provvede:

E' sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione interpretativa pregiudiziale:

Se ai sensi degli artt. 4 Prot. n. 7 CEDU e 50 CDFUE, sia conforme al diritto comunitario la disposizione di cui all'art. 10 *bis* D. lgs. 74/00 nella parte in cui consente di procedere alla valutazione della responsabilità penale di un soggetto il quale, per lo

stesso fatto (omissione versamento delle ritenute), sia già stato destinatario della sanzione amministrativa irrevocabile di cui all'art. 13 d. lgs. 471/97 (con l'applicazione di una sovrattassa).

Visto l'art. 276 TFUE, l'art. 23 Statuto CGUE e l'art. 29 raccomandazioni CGUE (2012/C 338/01),

dispone la sospensione del procedimento fino alla pronuncia della Corte di giustizia.

Visto l'art 159 c. I n. 2) c.p.,

dispone la sospensione dei termini di prescrizione del reato.

Manda alla Cancelleria per la notifica alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea del presente provvedimento e per la trasmissione degli atti (provvedimento e copia del fascicolo di causa) alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (mediante plico raccomandato indirizzato alla Cancelleria della Corte di giustizia - Rue du Fort Niedergrünewald, L-2925 Lussemburgo), nonché per gli ulteriori adempimenti di competenza.

Così deciso in Torino, addì 27 ottobre 2014

**Il Giudice
Dr. Edmondo PIO**