

I RAPPORTI TRA GIUDIZIO PENALE E TRIBUTARIO ED IL RISPETTO DEL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM*

di Pierpaolo Rivello

Abstract. *La disciplina volta a delineare le interconnessioni tra questi due distinti sistemi appare il frutto di un percorso che ha lasciato irrisolti alcuni aspetti, soprattutto per quanto concerne l'utilizzo del materiale probatorio formato in un diverso procedimento. In relazione allo specifico interrogativo concernente l'individuazione degli ambiti di operatività del principio del ne bis in idem nel predetto contesto, va rilevato come occorra tener conto della lettura data dalla nostra giurisprudenza di legittimità alle indicazioni derivanti dalla Corte E.D.U.; sotto questo aspetto è particolarmente interessante analizzare il cammino esegetico e gli spunti di riflessione ricavabili dalle pronunce dei giudici di Strasburgo.*

SOMMARIO: 1. L'evoluzione normativa. La realizzazione della regola del "doppio binario" e la successiva parziale "crisi" di detto modello. – 2. Le possibili interconnessioni, dal punto di vista probatorio, fra processo penale e processo tributario. La "circolazione delle prove". – 3. Il principio del *ne bis in idem*. I valori tutelati dalla formazione del giudicato e la necessità di veder temperata una duplice finalità. – 4. La "medesimezza del fatto". Il recepimento ad opera della sentenza C. cost. 200/2016 delle indicazioni ricavabili dalla decisione Zolotukhin v. Russia della Corte E.D.U. – 5. Alcune considerazioni sulla pronuncia della Corte E.D.U. in c. Grande Stevens. – 6. I più recenti orientamenti della giurisprudenza nazionale. – 7. I requisiti soggettivi richiesti per l'operatività del *ne bis in idem*. – 8. Lo sviluppo dell'ideale percorso intrapreso dalla Corte E.D.U.

1. L'evoluzione normativa. La realizzazione della regola del "doppio binario" e la successiva parziale "crisi" di detto modello.

Nell'affrontare la delicata e complessa tematica concernente i rapporti intercorrenti tra il processo penale e quello tributario, l'analisi storica appare indubbiamente utile, e quasi imprescindibile, al fine di evidenziare il mutamento di visuale accolto dal legislatore in questa materia, nel corso dei decenni, che ha condotto, con un radicale rovesciamento di prospettiva, al passaggio da un modello incentrato sulla sussistenza della cosiddetta "pregiudiziale tributaria" ad un meccanismo di "doppio binario", per giungere infine al c.d. sistema di "convergenze parallele".

Occorre iniziare la disamina della lettura dell'art. 21, terzo comma, della l. 7 gennaio 1929, n. 4. Tale norma stabiliva che per i reati individuati dalla legge sui tributi diretti l'azione penale doveva aver corso «dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia».

In questo modo il rischio di un possibile contrasto di giudicati in ordine agli stessi fatti era scongiurato in virtù del criterio volto a subordinare l'instaurazione dell'azione penale alla previa definizione del processo tributario, che si poneva appunto come elemento "pregiudiziale" rispetto ad essa.

Veniva inoltre previsto il congelamento del termine di prescrizione del reato tributario, in pendenza dell'accertamento fiscale e del processo tributario.

L'autorità giudiziaria ordinaria in ogni caso era tenuta a sospendere l'azione penale fino alla data dell'avvenuta comunicazione che l'avviso di accertamento non poteva più essere impugnato a causa dell'inutile decorso del termine per proporre ricorso o, in caso di instaurazione del procedimento innanzi alla giurisdizione tributaria, fino al momento della definitività della relativa decisione.

La l. n. 4 del 1929 non si limitava peraltro a subordinare all'intervenuta definizione del processo tributario il venir meno della causa di improcedibilità riguardante il processo penale; infatti, esercitata in tal caso l'azione penale, il giudice penale risultava poi vincolato agli esiti dell'accertamento espletato dagli organi tributari, sotto il profilo dell'imposta evasa.

Spettava dunque al giudice tributario stabilire se vi fosse stata evasione fiscale e quale fosse l'entità dell'imposta elusa; il giudice penale avrebbe potuto intervenire solo successivamente, e si sarebbe dovuto limitare a valutare se i fatti, già accertati in ambito tributario, integrassero o meno gli estremi di un reato.

In tal modo i tempi d'intervento della giustizia penale risultavano notevolmente postergati, dovendosi attendere gli esiti del processo innanzi alla giustizia tributaria.

La "filosofia" di fondo di questa impostazione era ispirata a considerazioni antitetiche all'attuale realtà giudiziaria.

Si riteneva infatti che il giudice penale non fosse in grado di affrontare le delicate problematiche inerenti agli accertamenti in materia, ed in particolare di compiere le analisi estimative necessarie per l'individuazione dell'*an* e del *quantum* dell'imposta evasa, che andavano pertanto operate, in prima battuta, dagli organi tributari¹.

La vincolatività degli accertamenti tributari rispetto al successivo giudizio penale si traduceva in una gravissima compressione dell'autonomia valutativa della magistratura ordinaria, che venne giudicata incostituzionale dal giudice delle leggi.

Infatti con la pronuncia n. 88 del 1982 fu dichiarata l'illegittimità dell'art. 21, secondo comma, della l. n. 4 del 1929, per violazione dei parametri di cui agli artt. 3, 24 e 101, secondo comma, Cost., nella parte in cui stabiliva «che l'accertamento

¹ V. sul punto M. STAGNO, sub art. 20 d. lg. n. 158/2015. *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in C. NOCERINO - S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, p. 390.

dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati preveduti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette».

La Consulta osservò che detta impostazione violava il diritto di difesa, non potendo l'interessato più contestare, in sede penale, gli esiti dell'accertamento amministrativo, che ormai "faceva stato"; fu altresì ravvisata la violazione del principio di parità di trattamento, in quanto il meccanismo così delineato e la conseguente preclusione volta a vincolare il giudice penale differenziavano irrazionalmente la condizione degli imputati, a seconda che l'imputazione fosse «conseguente a un accertamento amministrativo o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, (sia) fosse relativa a imposte dirette o indirette».

Venne inoltre ritenuta sussistente la violazione dell'art. 101, secondo comma, Cost., in base al quale il giudice è soggetto soltanto alla legge, essendo stato sottolineato che alla luce di questa normativa l'autonomia del giudice penale era invece fortemente limitata.

Pochi mesi dopo detta pronuncia, e proprio in considerazione di tali profili di incostituzionalità, il legislatore decise finalmente di abbandonare definitivamente il criterio della "pregiudiziale tributaria" (che era rimasto in vita per oltre cinquant'anni), e stabilì di introdurre un sistema completamente nuovo.

In virtù dell'art. 13 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 1982, n. 516 (nota con la dizione di "manette agli evasori")², fu abrogato l'art. 21, terzo comma, della l. n. 4 del 1929, e fu invece introdotto un meccanismo ispirato alla tendenziale reciproca autonomia tra il processo tributario e quello penale, in relazione al quale la dottrina, facendo riferimento ad un'immagine ferroviaria, coniò immediatamente il termine di "doppio binario".

Occorre precisare, in sede di inquadramento di detto provvedimento riformatore, che anche in tal caso il legislatore mantenne «un atteggiamento di sostanziale sfiducia nei confronti del giudice penale, continuando a presumere che quest'ultimo non fosse in grado di addentrarsi *funditus* nei meandri della materia tributaria»³.

Al fine di agevolarne il compito, il giudice penale venne chiamato ad occuparsi di "reati funzione", essendo così tenuto a compiere un accertamento fattuale e non estimativo, avente ad oggetto non il *quantum* dell'imposta evasa, ma l'avvenuta violazione di determinati adempimenti, quali la regolare tenuta delle scritture contabili, secondo un'impostazione incentrata sull'archetipo dei c.d. "reati prodromici".

Ai sensi dell'art. 12 del predetto provvedimento legislativo «in deroga a quanto disposto dall'art. 3 c.p.p. il processo tributario non può essere sospeso; tuttavia, la

² Circa le connotazioni e le criticità di tale legge v. G. TREMONTI, *La parabola della legge 516/82, da modello a problema*, in R. Bettiol (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario, vecchia e nuova legge 516/82*, Padova, 1993.

³ D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d. lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, p. 1385.

sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e d'imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale».

La norma in tal modo fissava due distinti principi. Da un lato infatti si prevedeva che il processo tributario non dovesse essere sospeso, pur in presenza della contestuale pendenza di un processo penale in ordine a fatti ad esso correlati; al contempo veniva delineata l'autorità di cosa giudicata da parte della sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento, circa i fatti materiali costituenti oggetto del processo in materia di illeciti concernenti le imposte sui redditi o di I.V.A.

Tale previsione risultava pienamente aderente alla dizione dell'art. 28 del codice di procedura penale del 1930, in base al quale alla sentenza penale irrevocabile di condanna o di proscioglimento veniva attribuita l'efficacia vincolante di giudicato, *erga omnes*, in relazione ai procedimenti civili o amministrativi concernenti gli stessi fatti.

Non è questa la sede per soffermarci su tutte le numerose questioni che a suo tempo costituirono oggetto di approfondita disamina da parte della dottrina⁴, e sulle quali avemmo occasione di sviluppare alcune specifiche considerazioni⁵.

A distanza di pochi anni, tuttavia, con l'emanazione del nuovo codice di procedura penale, gli interpreti furono chiamati a valutare se questa disposizione potesse ancora essere ritenuta compatibile con il mutato scenario normativo, ed in particolare con il disposto dell'art. 654 c.p.p., volto a fissare criteri assai differenti nella regolamentazione dell'efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione nei giudizi civili o amministrativi.

Sorse infatti il dubbio se l'art. 12 del d.l. n. 429 del 1982 dovesse ritenersi implicitamente abrogato, in base al principio della successione delle leggi nel tempo, compendiato nel brocardo *lex posterior derogat priori*, o se esso, in quanto norma "speciale", tendente a disciplinare in maniera peculiare i rapporti tra il processo penale e quello tributario, dovesse prevalere sulle disposizioni divergenti contenute in una legge "generale" quale è il codice di procedura penale⁶.

Prevalse, sia in dottrina che in giurisprudenza, la tesi dell'implicita abrogazione.

Poco dopo, peraltro, ogni residuo dubbio fu risolto per espressa volontà del legislatore, nel contesto di un nuovo intervento riformatore concernente i reati tributari che, sulla base di una serie di proposte di riforma, variamente giudicate dalla dottrina

⁴ V. al riguardo, in particolare, E. AMODIO, *L'abolizione della pregiudiziale nel nuovo processo penale tributario*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1992, p. 561 ss.

⁵ V., volendo, P. RIVELLO, *Processo penale e giudizio tributario. Inapplicabilità dell'art. 20 c.p.p.*, in *Il fisco*, 1984, n. 31, p. 4154 ss.

⁶ V. al riguardo A. TANZI, *Note in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, p. 31 ss.

di quegli anni⁷, e a seguito della «Delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale tributario»⁸, conferita con l'art. 9 della l. 25 giugno 1999, n. 205, si tradusse nel d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74 (recante «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto»).

Infatti l'art. 25 del d.lgs. 74 del 2000 n. 74 abrogò espressamente tale norma⁹.

Venne invece previsto, ai sensi dell'art. 20 del predetto provvedimento, che «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione»¹⁰.

Raffrontando il testo dell'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000 rispetto a quello del previgente art. 12 del d.lgs. n. 429 del 1982 può notarsi come, mentre sia stata conservata la disposizione volta ed escludere la sospensione del processo tributario in caso di contestuale pendenza del processo penale avente ad oggetto i medesimi fatti, sia stata invece eliminata la specifica previsione contenuta nell'art. 12 che, nel delineare i riverberi sul processo tributario, in chiave di autorità di cosa giudicata, da parte della sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento, in relazione ai fatti materiali costituenti oggetto del giudizio penale, fissava una serie di criteri non più omogenei con il disposto dell'art. 654 dell'attuale codice di procedura penale.

Peraltro l'introduzione dell'art. 20, tendenzialmente ispirato al principio di piena autonomia e totale separazione dei procedimenti e delle giurisdizioni, non ha certo posto fine a tutte le problematiche in materia¹¹.

Si è infatti giustamente rilevato che «il dibattito sui rapporti tra processo penale e processo tributario appare ancor oggi ben lungi dall'acquietarsi», aggiungendosi come «la riforma del 2000 [...] pur rappresentando un significativo punto di svolta rispetto al passato, non sembra aver sortito sotto quest'aspetto gli effetti sperati, mettendo finalmente un argine al cospicuo contenzioso giudiziario generato dai

⁷ Cfr., tra gli altri, G. BERSANI, *Il nuovo diritto penale tributario tra principi riformatori e vecchi problemi*, in *Il fisco*, 1998, p. 1342 ss.; I. CARACCIOLI, *Poche novità dal Senato per la delega sui reati tributari*, ivi, 1999, p. 3990 ss.; ID., *Nuovamente d'attualità la riforma penal-tributaria*, ivi, 1999, p. 1786 ss.; ID., *La riforma della L. n. 516/1982. Oltre la "commissione Tinti"*, ivi, 1996, p. 9147 ss.; L. CONTI, *Brevi considerazioni sul riordino del diritto "penale" tributario*, in *Dir. pen. proc.*, 1998, p. 764 ss.; P. CORSO, *Il nuovo sistema sanzionatorio penale nel disegno di legge delega*, in *Corr. trib.*, 1998, p. 502 ss.; G. FALCONE, *Riflessioni sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Il fisco*, 1998, p. 5091 ss.; G. GRAZIANO, *La riforma della L. n. 516/1982*, in *Rass. trib.*, 1998, I, p. p. 726 ss.; G. MARRA, *Il declino della 516. Brevi cenni sul disegno di riforma*, in *Il fisco*, 1998, p. 4654; A. TRAVERSI, *Osservazioni sul disegno di legge di riforma dei reati*, ivi, 1998, p. 3003 ss.

⁸ V. E. LO MONTE, *Luci (poche) ed ombre (tante) del disegno di legge delega per la riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 149 ss.

⁹ Sulla valenza ricollegabile a tale abrogazione v. U. NANNUCCI, *I rapporti tra il procedimento penale e il processo tributario*, in U. NANNUCCI – A. D'AVIRRO, *La riforma del diritto penale tributario* (D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), Padova, 2000, p. 360 ss.

¹⁰ Al fine di una disamina di detta norma v. E. MASTROGIACOMO, *sub art. 20 d. lgs. n. 74/2000*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, tomo II, Padova, 2011, p. 662 ss.; nonché G. POLLARI, *Considerazioni introduttive sulla riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. Guardia Fin.*, 2000, n. 4, p. 1506 ss.

¹¹ Per un'approfondita analisi al riguardo v. O. MAZZA, *L'insostenibile convivenza fra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1033 ss.

problemi di coordinamento e di reciproca interferenza tra il procedimento penale e quello tributario»¹².

Le “radici ideali” del d.lgs. n. 74 del 2000 erano comunque assai diverse da quelle della normativa ad essa antecedente.

Venuto meno ogni dubbio circa la capacità della magistratura ordinaria ad affrontare le complesse problematiche connesse agli illeciti finanziari, è stato abbandonato l’archetipo dei reati prodromici, e si è passati conseguentemente da un modello volto a perseguire penalmente le condotte di “pericolo” ad un diverso criterio focalizzato sulle condotte di “danno”, tale peraltro da configurare una almeno apparente sovrapposizione fra l’accertamento in abito penalistico dell’imposta evasa e l’individuazione in ambito tributario dell’imposta dovuta¹³.

Infatti se i due illeciti, e cioè quello penale e quello tributario, appaiono modellati su di un identico “stampo” «applicare cumulativamente allo stesso fatto le due sanzioni significa, in certo qual modo, duplicare la stessa sanzione»¹⁴.

Al fine di evidenziare l’elevata possibilità di individuazione di ipotesi volte a generare il rischio di *bis in idem*, basterebbe raffrontare il disposto dell’art. 5 d.lgs. n. 471 del 1997 con quello dell’art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, in tema di omessa dichiarazione.

In base alla prima norma «nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell’imposta sul valore aggiunto, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell’ammontare del tributo dovuto per il periodo di imposta o per la operazione che avrebbe dovuto formare oggetto di dichiarazione».

Invece secondo l’art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, come aggiornato dal d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158 «è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila».

In questo contesto, ove la stessa struttura normativa contribuisce ad incrementare i dubbi di una sostanziale sovrapposizione, è stata progressivamente avvertita una sempre più profonda insoddisfazione nei confronti del modello del “doppio binario”, laddove accolto nella sua integralità; essa ha condotto alla crisi di tale schema¹⁵, in un’ottica ispirata ad un criterio di separazione non più “assoluta” ma

¹² Per queste affermazioni cfr. D. GUIDI, *I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d. lgs. n. 74 del 2000*, in *Dir. pen. proc.*, 2012, p. 1384.

¹³ Sul netto mutamento di rotta tracciato al riguardo dal d. lgs. n. 74/2000 si sofferma G. TABET, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessioni di diritto processuale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 303 ss.

¹⁴ A. BENAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, in *Diritto penale dell’economia*, diretto da A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, Tomo I, *Reati societari, finanziari e bancari. Reati tributari*, Utet, Milanofiori Assago, 2017, p. 129.

¹⁵ F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del “doppio binario” nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, p. 38.

“relativa”, e di tendenziale coordinamento tra le due giurisdizioni, in relazione agli elementi probatori acquisiti nelle rispettive sedi¹⁶.

Si è conseguentemente parlato di «superamento»¹⁷ e di «dissoluzione»¹⁸ del doppio binario, considerato «largamente anacronistico»¹⁹, affermandosi che questa “metafora ferroviaria” appare ormai datata ed obsoleta²⁰, e sottolineandosi come la possibilità di circolazione del materiale probatorio induca semmai a ravvisare la sussistenza di “convergenze parallele” tra le due giurisdizioni²¹.

Per meglio comprendere il sistema così delineato occorre tener conto anche degli artt. 19 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000.

L’art. 19 delinea il criterio di “specialità” tra disposizioni sanzionatorie penali ed amministrative²²; in base ad esso «quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale».

Limitandoci a ricordare in questa sede come, almeno secondo l’impostazione prevalente, la soluzione in tal caso appaia ricavabile dal confronto logico-formale tra fattispecie astratte, dovendosi ritenere sussistente il rapporto di specialità qualora una delle due fattispecie, oltre a contenere tutti gli elementi costitutivi dell’altra, presenti uno o più elementi aggiuntivi e specializzanti, va osservato che appare sostanzialmente minoritaria la tesi secondo cui la disposizione “speciale” sarebbe quella amministrativa²³; al contrario, in base all’orientamento prevalente, nella maggioranza dei casi è l’illecito penale a configurarsi in termini di specialità²⁴.

Infatti per la sussistenza di tale illecito, fatte salve talune ipotesi, è prevista una soglia di punibilità, non richiesta per la configurazione della violazione tributaria²⁵;

¹⁶ G. TABET, *Collegamento tra fattispecie tributarie fattispecie penale: riflessioni di diritto processuale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 303 ss.; analogamente A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in *Diritto penale dell’economia*, cit., Tomo I, cit., p. 1285.

¹⁷ A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 1284.

¹⁸ E. MARELLO, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 269 ss.; in tal senso v. anche F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del ‘doppio binario’*, cit., p. 29 ss.

¹⁹ A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 1287.

²⁰ A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 1286.

²¹ M. DI SIENA, *Doppio binario tra procedimento tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?*, in *Il fisco*, 2014, p. 4259 ss.

²² V. sul punto A. CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 499 ss.

²³ Cfr. R. FERRAZZANI, B. CARTONI, *Rapporto di specialità tra sanzione amministrativa e sanzione penale introdotto dalla legge 662 del 1996. Prima applicazione*, in *Il fisco*, 1999, p. 4512 ss.

²⁴ A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, p. 97, sottolineano che il principio di specialità in materia tributaria «dovrebbe condurre per lo più alla prevalenza degli illeciti penali, per la maggiore ricchezza di contenuto delle relative fattispecie»; analogamente S. GENNAI, A. TRAVERSI, *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, p. 242.

²⁵ V. in tal senso I. CARACCIOLI - G. FALSITTA, *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*, in *Il fisco*, 2000, p. 9746. La soglia di punibilità non è tuttavia prevista per i reati delineati negli artt. 2, 8 e 10 del d.lgs. n. 74 del 2000. Circa la ratio dell’introduzione delle soglie di punibilità v. M. CAPUTO, *In limine. Natura e funzioni politico-criminali*

inoltre esso presuppone, almeno generalmente, ed a differenza dell'illecito tributario, la sussistenza dell'elemento del dolo specifico di evasione²⁶.

Il problema però si complica, rendendo assai più disagiata la soluzione, nelle situazioni di "specialità reciproca", e cioè qualora ognuna delle rispettive fattispecie presenti una nota aggiuntiva rispetto all'altra²⁷.

Proprio per questo è stata talora evidenziata la preferibilità dell'orientamento diretto a privilegiare una valutazione caso per caso²⁸.

Comunque, «per l'evidente timore che l'introduzione integrale del principio di specialità potesse procurare pregiudizi all'Erario (con l'applicazione della sanzione penale, infatti, vengono meno le sanzioni tributarie, magari di cospicuo ammontare)»²⁹, in base al secondo comma del predetto art. 19 «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».

È stato affermato criticamente che «con questo subdolo innesto il principio del cumulo o del raddoppio, cacciato dalla porta, è rientrato lestamente dalla finestra»³⁰.

Pertanto solo in caso di contribuenti persone fisiche vige il principio di specialità, e non può dunque mai operare il cumulo tra sanzioni amministrative e penali; ciò invece non accade qualora i contribuenti siano delle persone giuridiche.

Si è osservato che in tal modo il legislatore delegato «ha voluto per ingordigia vanificare il principio di alternatività e (creduto di poter) assicurare il pagamento integrale (anche) delle sanzioni amministrative allorché il contribuente sia una persona giuridica, ossia nella quasi generalità dei casi importanti»³¹.

Oltretutto il secondo comma della norma determina inevitabilmente l'insorgenza delle problematiche alla cui eliminazione è preordinato il primo comma.

Per effetto del combinato disposto degli artt. 19 e 21 non può procedersi all'esecuzione della sanzione per l'illecito amministrativo qualora non risulti definito il procedimento penale con una formula di proscioglimento volta ad escludere la rilevanza penale del fatto.

In base all'art. 21, primo comma, se è pendente un processo penale, la cui conclusione potrebbe escludere la sanzione amministrativa, l'Amministrazione finanziaria irroga comunque le sanzioni amministrative, concernenti le violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato; peraltro ai sensi del successivo secondo

delle soglie di punibilità nei reati tributari, in R. BORSARI (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, p. 27 ss.

²⁶ Va peraltro ricordato che il dolo specifico di evasione non è richiesto nei reati di omesso versamento e di indebita compensazione, di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000.

²⁷ V. al riguardo M. DOVA, [Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?](#), in questa Rivista, 9 febbraio 2016; A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, loc. cit., nota 30.

²⁸ A. MARTINI, *reati in materia di finanze e tributi*, Milano, 2003, p. 230; N. MONFREDA, *La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità*, Matelica, 2006, p. 57.

²⁹ A. BENAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, in *Diritto penale dell'economia*, cit., Tomo I, cit., p. 1293.

³⁰ I. CARACCIOLI - G. FALSITTA, *Il principio di non cumulabilità*, loc. cit.

³¹ I. CARACCIOLI - G. FALSITTA, *Il principio di non cumulabilità*, loc. cit.

comma «tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto»; pertanto, almeno in un primo momento, con riferimento ai contribuenti persone fisiche il provvedimento esecutivo di irrogazione delle sanzioni risulta sospeso.

Nell'ipotesi in cui all'esito del processo penale si pervenga ad una sentenza di condanna, l'applicazione della relativa sanzione penale rende ineseguibile la sanzione amministrativa. Qualora invece il processo penale si concluda con un provvedimento di archiviazione o una sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento volta ad escludere la rilevanza penale del fatto la sanzione amministrativa diviene eseguibile, scongiurando in tal modo il rischio che, in caso di proscioglimento in sede penale derivante dall'assenza dell'elemento soggettivo rappresentato dal dolo di evadere il tributo, non possa poi applicarsi la sanzione amministrativa, dovuta invece anche in caso di mera negligenza.

In altri termini, l'art. 21 «consente da subito all'Amministrazione finanziaria di determinare il *quantum* delle sanzioni amministrative applicabili con riguardo alle violazioni tributarie penalmente rilevanti. L'eseguità delle stesse resta, tuttavia, sospesa in attesa della definizione del contendere in sede penale»³².

Onde evitare che la sospensione dell'esecuzione pregiudichi gli interessi dell'erario il secondo periodo del secondo comma stabilisce che «in quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente».

Proseguendo in questo percorso volto a dar conto dell'evoluzione normativa dobbiamo svolgere qualche breve osservazione concernente l'art. 9 del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 (*Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*) , emanato in attuazione dell'art. 10, primo comma, lett. a) e b) della l. 11 marzo 2014, n. 23, volta a delegare il Governo ad intervenire al fine di realizzare «un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita», fissando al riguardo i relativi principi e criteri direttivi.

In virtù di detta norma è stata introdotta una serie di modifiche al d.lgs. n. 546 del 1992. Anche se la disposizione non riguarda i rapporti fra processo penale e tributario, essa appare comunque significativa in quanto evidenzia l'attenzione da parte del legislatore ad evitare un possibile contrasto di giudicati, sia pur con riferimento all'esclusivo ambito del processo tributario.

Infatti l'art. 9, primo comma, lett. o) ha operato l'inserimento, nell'art. 39 del d. lgs. n. 546 del 1992, di due nuovi commi, e cioè del comma 1 *bis* e del comma 1 *ter*, volti a determinare un ampliamento delle ipotesi di sospensione del processo tributario, tendente alla realizzazione della predetta finalità. In particolare il nuovo comma 1-*bis*

³² A. BENAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, cit., p. 1295.

dell'art. 39 d.lgs. n. 546 del 1992 ha introdotto un'ipotesi di pregiudizialità "interna"³³, in presenza di controversie collegate fra loro da un nesso di dipendenza sostanziale.

Va poi fatto un cenno al d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (*Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23*), se non altro per dar conto dei rilievi critici di chi sottolinea come con tale legge, riguardante le sanzioni penali tributarie, il legislatore abbia «perso un'importante opportunità: adeguarsi agli orientamenti manifestati dalla Corte dei diritti dell'Uomo sulla non applicabilità della doppia sanzione (amministrativa e penale)»³⁴.

In effetti, nel momento in cui la configurazione di nuove figure incriminatrici nel settore penale tributario rendeva più elevato il rischio di possibili violazioni al divieto di *bis in idem*, sarebbe stato opportuno operare quantomeno un intervento di rivisitazione del meccanismo risultante dal combinato disposto degli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000.

2. Le possibili interconnessioni, dal punto di vista probatorio, fra processo penale e processo tributario. La "circolazione delle prove".

Il giudicato formatosi all'esito del processo tributario non riveste efficacia "vincolante" sugli esiti del processo penale, ancorché i fatti accertati siano gli stessi; alle stesse conclusioni deve giungersi, specularmente, per quanto riguarda l'incidenza del processo penale su quello tributario, con riferimento alle ipotesi in cui per gli stessi fatti già valutati in sede penale l'Amministrazione finanziaria abbia promosso l'accertamento nei confronti del contribuente³⁵.

Occorre analizzare il disposto dell'art. 654 c.p.p. Detta norma, nel sancire l'efficacia di giudicato rivestita dalla sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione nel giudizio civile o amministrativo, e dunque anche nel giudizio tributario, «quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale», fissa una serie di requisiti, che vanno attentamente valutati.

In primo luogo, tale efficacia può essere riconosciuta solo alla sentenza «pronunciata in seguito a dibattimento» (devono dunque ritenersi escluse le pronunce adottate all'esito dei procedimenti speciali volti ad eliminare il transito alla fase dibattimentale, o le sentenze di non luogo a procedere emesse all'esito dell'udienza

³³ A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 1278.

³⁴ A. BENAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, cit., p. 1291.

³⁵ Come osservato da Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2011, n. 19786, in *Giust. civ. mass.*, 2011, n. 9, p. 1355 «la struttura e le finalità del giudizio tributario, volto ad accertare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, di spiccata rilevanza pubblicistica, mal si conciliano con un'efficacia vincolante del giudicato conseguito in sede penale, che può essere valutato, dunque – ai fini del libero convincimento del giudice ex art. 116 c.p.c. – solo come elemento a carattere presuntivo ed indiziario, che va necessariamente posto a confronto, peraltro, con tutti gli altri elementi probatori acquisiti in atti».

preliminare); inoltre, dal punto di vista soggettivo, essa opera «nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale». Conseguentemente, qualora l'Amministrazione finanziaria non si sia costituita o non sia intervenuta nel processo penale in qualità di parte civile la pronuncia emessa in sede penale non eserciterà alcuna efficacia vincolante nei suoi confronti.

Peraltro il dato di maggiore interesse ai fini in esame è rappresentato dal dettato dell'ultima parte dell'art. 654 c.p.p., in base al quale la sentenza penale può esercitare tale efficacia solo se «la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa».

Invece, come ben noto, il processo tributario appare caratterizzato da tali limitazioni, in quanto, ai sensi dell'art. 7, quarto comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ivi «non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale»³⁶.

Dottrina e giurisprudenza hanno conseguentemente affermato che tale connotazione impedisce di ipotizzare un'automatica efficacia vincolante del giudicato penale sul processo tributario, anche qualora per gli stessi fatti esaminati in sede penale l'Amministrazione finanziaria abbia poi promosso l'accertamento nei confronti del contribuente³⁷.

Ciò peraltro non implica che il processo penale e quello tributario vadano considerati come due "comparti stagni", e che gli elementi probatori acquisiti nel corso di uno dei due procedimenti non possano poi mai essere valutati ed utilizzati nell'altro, con conseguente totale "dispersione" dei relativi dati.

Una simile impostazione amplierebbe il rischio di pervenire, in un numero assai elevato di casi, a decisione fra loro contrastanti anche per quanto concerne l'accertamento degli stessi fatti materiali.

Oltretutto le ipotesi di interconnessione fra i due rispettivi procedimenti appaiono estremamente significative. Si pensi, a titolo di esempio, alla deduzione dei costi da reato, che, ai sensi della disciplina introdotta nel 2012, viene fatta dipendere

³⁶ Va ricordato come sia stata reiteratamente esclusa la sussistenza di un'illegittimità costituzionale derivante da tale previsione. In particolare C. cost., sent. 18 febbraio 2000, n. 18, in *Giur. cost.*, 2000, p. 128, chiamata a valutare la legittimità dell'art. 7, comma 4, del d. lgs. n. 546 del 1992, con riferimento agli artt. 3, 42 e 53 Cost., nel dichiarare infondata la relativa eccezione, ha affermato che non esiste un principio, costituzionalmente rilevante, di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo «sicché i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e dalle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento». Il giudice delle leggi ha osservato che «il divieto della prova testimoniale nel processo tributario trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; sia, infine, nella stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale».

³⁷ Cfr. in dottrina P. TURIS, *Giudicato penale: apprezzamento del giudice ed efficacia nel processo tributario (nota a Cass., 25 giugno 2008, n. 22438)*, in *Il fisco*, 2008, n. 37, p. 6670 ss. Per quanto concerne la giurisprudenza v. Cass. civ., sez. trib., 29 dicembre 2010, n. 26296, in *Dir. pratica trib.*, 2011, p. 827 ss.

dalle valutazioni adottate in sede penale, in quanto i costi direttamente sostenuti per il compimento di un'attività volta a configurare un'ipotesi di illecito non sono deducibili laddove il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale o il giudice abbia emesso il decreto volto a disporre il giudizio, e risultano invece nuovamente fiscalmente deducibili qualora il procedimento venga archiviato³⁸.

Occorre ricordare come, ai sensi dell'art. 238-bis c.p.p., aggiunto dall'art. 3, comma 2, del d.l. 8 giugno 1992, n. 306³⁹, le sentenze emesse dagli organi della giustizia tributaria e aventi efficacia di giudicato siano acquisibili in sede penale, ai fini della prova di fatto in esse accertato⁴⁰, e autonomamente valutabili⁴¹ ex artt. 187 e 192, comma 3, c.p.p.⁴².

Il giudice penale potrà infatti pervenire ad una conclusione processuale diversa rispetto a quella cui si è giunti all'esito del processo tributario, ritenendo che l'ammontare della somma evasa sia superiore a quella ivi accertata (mentre non

³⁸ V. al riguardo G. FRANSONI, *La disciplina dei costi da reato: vizi di merito e problemi di metodo*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 447 ss.; F. TUNDO, *Indeducibilità dei costi da reato: i difficili rapporti fra processo penale e tributario*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1682 ss.

³⁹ V. al riguardo, volendo, P. RIVELLO, *Commento all'art. 3 d.l. 8/6/1992*, in *Leg. pen.*, 1993, p. 46 ss.; ID., sub art. 238-bis, in *Commento al codice di procedura penale*, coordinato da M. CHIAVARIO, Secondo aggiornamento, Torino, 1993, p. 90 ss.; nonché A. SCANDELLARI – G. VOLPE, *Le modificazioni al processo penale ex d.l. 8/6/1992*, n. 306, in *Giust. pen.*, 1992, III, c. 471 ss.

⁴⁰ Per un'approfondita analisi al riguardo v. inoltre V. ADRIANI, *La sentenza penale come mezzo di prova*, in *Cass. pen.*, 1997, p. 2136 ss.; R. CANTONE, *L'art. 238 bis: strumento probatorio e mezzo per la risoluzione preventiva del contrasto tra giudicati*, in *Cass. pen.*, 1999, p. 2895 ss.; A. CORBO, *I documenti*, in *Trattato di procedura penale*, diretto da G. SPANGHER, Vol. Secondo, *Prove e misure cautelari*, Tomo I, *Le prove*, a cura di A. SCALFATI, Torino, 2009, p. 371 ss.; L. IAFISCO, *La sentenza come mezzo di prova*, Torino, 2002; L. KALB, *Il documento nel sistema probatorio*, Torino, 2000, p. 167 ss.; L. MARAFIOTI, *Trasmigrazione di atti, prova "per sentenze" e libero convincimento del giudice*, in *Studi sul processo penale in ricordo di A. Mazzarra*, coordinamento di A. GAITO, Padova, 1996, p. 247 ss.; cfr. altresì A. MAZZARRA – R. PONZETTI, *Documenti*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto processuale penale*, diretta da M. CHIAVARIO. E. MARZADURI, *Le prove*, Tomo secondo, *I singoli mezzi di prova e di ricerca della prova*, coordinamento di E. MARZADURI, Torino, 1999, p. 330 ss.; F. PERONI, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di sentenze irrevocabili*, in *Dir. pen. proc.*, 1996, p. 1383 ss.; N. ROMBI, *La prova documentale*, in P. Ferrua-E. Marzaduri-G. Spangher (a cura di), *La prova penale*, Torino, 2013, p. 621 ss.; EAD., *La circolazione delle prove penali*, Padova, 2003, p. 179 ss. Va osservato come parte della dottrina abbia censurato la formula legislativa «ai fini della prova di fatto in esse accertato», giudicandola «ambigua» (così N. ROMBI, *La prova documentale*, cit., p. 624) o «infelice» (in tal senso L. KALB, *Il documento nel sistema probatorio*, cit., p. 171). Si rileva infatti, tra l'altro, se, come sostenuto ad esempio da I. CALAMANDREI, *La prova documentale*, Padova, 1995, p. 27; nonché da R.A. RUGGIERO, *I limiti dell'art. 238-bis c.p.p. alla luce dell'art. 111 Cost.*, in *Cass. pen.*, 2004, p. 3171, l'efficacia dimostrativa della sentenza, ex art. 238-bis c.p.p., vada limitata al solo fatto oggetto di imputazione e accertato nel dispositivo o ricomprenda anche i fatti ricostruiti in motivazione e posti a base della decisione, secondo la tesi fatta propria, tra gli altri, da R. CANTONE, *L'art. 238 bis: strumento probatorio*, cit., p. 2896; L. IAFISCO, *La sentenza come mezzo di prova*, cit., p. 28; L. MARAFIOTI, *Trasmigrazione di atti*, cit., p. 257.

⁴¹ Cfr. A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 1277: «il giudicato formatosi in esito al processo tributario non può che rientrare tra le risultanze liberamente apprezzabili dal giudice penale, in punto sia di fatto, sia di diritto, secondo il principio del libero convincimento, e non è vincolante per il giudice penale».

⁴² Per alcuni rilievi critici circa l'utilizzo di questa tecnica di rinvio ad altre norme, accolta dall'art. 238-v. c.p.p., v. L. MARAFIOTI, *Trasmigrazione di atti*, cit., p. 253; nonché P. RIVELLO, *Commento all'art. 3 d.l. 8/6/1992*, cit., p. 52.

potrebbe mai considerare configurata un'evasione per una somma superiore rispetto alla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, che fissa il limite della soglia di punibilità).

D'altro canto, nel processo tributario è acquisibile come "documento", ex artt. 24, 32 e 58 del d.lgs. n. 546 del 1992, la sentenza emessa in sede penale⁴³.

Il giudice tributario non deve peraltro recepire passivamente le conclusioni accolte nel processo penale; al riguardo viene affermato che la disciplina legislativa impone una forte "responsabilizzazione" anche a tale magistrato, che non può basare il proprio convincimento in ordine ai fatti di causa su quanto statuito in una sentenza penale irrevocabile, ma deve invece rivalutare criticamente, in maniera del tutto distinta ed autonoma⁴⁴, le risultanze emerse nel corso del processo penale, sebbene queste costituiscano «indiscutibile elemento di prova» nell'ambito del procedimento tributario⁴⁵.

Conseguentemente, il contribuente proscioltto con sentenza irrevocabile in sede penale non necessariamente vedrà accolto il proprio ricorso innanzi alla giurisdizione tributaria avverso gli atti di accertamento o impositivi riguardanti la medesima situazione presa in esame nel processo penale⁴⁶.

Anche per quanto concerne i singoli elementi conoscitivi acquisiti nel corso dei due rispettivi procedimenti il sistema nel suo complesso sembra permettere la "circolazione" e "trasmigrazione" del materiale probatorio⁴⁷.

Dottrina e giurisprudenza si soffermano al riguardo, quasi esclusivamente, sulla necessità di un'autonoma valutazione da parte dei rispettivi organi giudiziari, onde evitare ogni forma di automatico recepimento delle soluzioni accolte in altra sede, dovendosi tener conto, tra l'altro, della differente disciplina che connota il rito tributario, anche dal punto di vista probatorio.

⁴³ D. GUIDI, *I rapporti*, cit., p. 1393. Detto A. sottolinea che «il giudicato penale, pur non assumendo efficacia vincolante in ordine alla prova dei fatti controversi, costituisce una fonte a cui il giudice tributario può attingere per fondare il proprio convincimento – ovviamente dando conto dell'iter logico-argomentativo seguito mediante adeguata motivazione – alla luce di una autonoma rivalutazione critica del quadro indiziario complessivo e del materiale probatorio acquisito agli atti».

⁴⁴ D. GUIDI, *I rapporti*, cit., p. 1384 ss.

⁴⁵ Cass. civ., sez. V tribut., 22 dicembre 2014, n. 27196, in *Il fisco*, 2015, p. 577 ss., con commento di C. BECCALLI, *Dal patteggiamento penale solo significativi elementi di prova per il giudice tributario*.

⁴⁶ V. in tal senso Cass. civ., sez. V trib., 27 settembre 2011, n. 19786, cit.: «nel processo tributario anche la sentenza penale irrevocabile di assoluzione con formula piena, emessa "perché il fatto non sussiste", non spiega automaticamente efficacia di giudicato, sebbene i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'amministrazione finanziaria abbia proposto l'accertamento nei confronti del contribuente. Il giudice tributario non può, pertanto, limitarsi a rilevare l'esistenza di sentenze penali in materia di reati tributari, recependone – acriticamente – le conclusioni assolutorie, ma è tenuto ad operare un'autonoma valutazione di dette pronunce, nel quadro complessivo degli elementi di prova acquisiti nel corso dell'intero giudizio»; analogamente Cass. civ., sez. V trib., 12 marzo 2007, n. 5720, in *Giust. civ. mass.*, 2007, n. 3, p. 551.

⁴⁷ A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, cit., p. 1285; A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 83 ss.; F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, ivi, 2015, p. 323 ss.

Il problema, peraltro, a ben vedere, è assai più ampio. In tal modo infatti, per utilizzare una suggestiva espressione di Cordero, il processo rischia di apparire una sorta di “mostro onnivoro” volto a fagocitare tutto quanto è transitato sul suo percorso, permettendo così ogni forma di “travasò”.

La giurisprudenza non sempre pare avvertire la delicatezza di simili conseguenze, limitandosi ad affermare che un atto legittimamente assunto in sede penale e trasmesso poi all’Amministrazione finanziaria «entra a far parte a pieno titolo del materiale probatorio e indiziario che il giudice tributario di merito deve valutare»⁴⁸.

Suscita perplessità, ad esempio, la conclusione generalmente accolta in tema di intercettazioni. Sebbene, come noto, il legislatore limiti tassativamente a specifiche ipotesi, rigidamente delineate, la possibilità di utilizzare in altri procedimenti penali le risultanze dei verbali delle intercettazioni, in quanto l’art. 270, primo comma, c.p.p. prevede che i risultati delle intercettazioni non siano utilizzabili in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che si rivelino indispensabili per l’accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l’arresto in flagranza, viene invece sostenuto che una simile limitazione non opera con riferimento alla possibilità di acquisizione di questi elementi conoscitivi nel processo tributario, affermandosi che non è possibile estendere l’efficacia di tale norma processuale penale, posta a garanzia del diritto di difesa, a modelli processuali diversi, tra cui quello tributario, muniti di regole proprie⁴⁹.

Non appare convincente l’affermazione in base alla quale i limiti di utilizzo delle intercettazioni varrebbero solo in relazione ad altri procedimenti penali; deve al contrario aderirsi ai rilievi critici, sviluppati da una parte della dottrina, volti a sottolineare come in tal modo risultino violate le regole del “giusto processo regolato dalla legge”, di cui all’art. 111 Cost., che connotano ogni forma di giurisdizione⁵⁰.

Non concordiamo, in linea generale, con le affermazioni in base alle quali potrebbero essere utilizzate, nel processo tributario, delle prove considerate invece inutilizzabili in quello penale.

Analoghi problemi emergono in senso inverso, in caso di travaso in sede penale di dati formati nel corso dell’accertamento tributario⁵¹.

⁴⁸ Cass. civ., sez. V trib., 7 febbraio 2013, n. 2916, in *Riv. giur. trib.*, 2013, p. 385 ss., con commento critico di S. ARMELLA - F. DI LUCIANO, *L’utilizzo delle intercettazioni nel processo tributario e il delicato equilibrio con il diritto di difesa e il principio del giusto processo*; in senso analogo Cass. civ., sez. V trib., 20 marzo 2013, n. 6918, in *Corr. trib.*, 2013, p. 1847 ss., con nota di G. DONEDDU, *Esigenze di coordinamento per l’utilizzo nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*.

⁴⁹ Cass., sez. V, 7 febbraio 2013, n. 2916, cit.; Cass. civ., sez. V trib., 23 febbraio 2010, n. 4306, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1202.

⁵⁰ F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, n. 2, p. 324 ss.

⁵¹ Su queste tematiche, ed in particolare sull’utilizzabilità in sede di processo penale del verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, v., tra gli altri, G. BERSANI, *L’utilizzabilità nel processo penale del verbale di constatazione degli illeciti tributari*, in *Riv. pen.*, 1999, p. 3 ss.; G. FERRO, *I principali atti di polizia tributaria e loro utilizzabilità nel procedimento penale*, in *Giust. pen.*, 1990, III, c. 399 ss.; O. MAZZA, *L’utilizzabilità processuale del verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 1286 ss.; V. MONGILLO, *Sui limiti di utilizzabilità in sede penale del processo verbale di constatazione redatto dalla*

Una serie di esempi può valere a chiarire il senso di queste affermazioni. Mentre l'accesso domiciliare nel corso della verifica fiscale è subordinato all'autorizzazione del pubblico ministero, l'accesso ai locali ove il contribuente svolge la propria attività economica impone la sola previa autorizzazione dal capo dell'ufficio finanziario; gli eventuali documenti rinvenuti, utilizzati nel processo tributario, potranno peraltro poi essere travasati in quello penale. Sempre con riferimento alla verifica fiscale, va osservato che, sebbene l'art. 12, comma 2, del c.d. Statuto dei diritti del contribuente, e cioè della l. n. 212 del 2000, stabilisca che al momento dell'inizio della stessa il contribuente abbia diritto non solo di essere informato delle ragioni che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguarda ma anche «della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria», tuttavia tale facoltà potrebbe non essere esercitata e comunque il professionista abilitato alla difesa innanzi alla giustizia tributaria non necessariamente deve essere un avvocato (potendo ad esempio essere un commercialista).

Oltretutto, in sede di verifica il contribuente è in qualche modo "compulsato" ad una totale *disclosure* dei dati in suo possesso, per effetto della previsione di cui all'art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, in base alla quale le notizie ed i dati non addotti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta ad una richiesta in tal senso da parte dei verificatori non possono poi più essere presi in considerazione a favore dell'interessato, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o nel corso del successivo processo tributario.

Può così accadere che il contribuente, non assistito o assistito da un soggetto privo di adeguate conoscenze legali, al fine di non compromettere i possibili esiti dell'accertamento o dell'eventuale processo tributario, sia indotto ad esporre dei dati che sarebbero a lui pregiudizievoli in sede penale.

Non è dirimente l'obiezione tendente a rilevare che in realtà simili pericoli dovrebbero essere esclusi da una corretta applicazione dell'art. 220 disp. att. c.p.p.⁵², diretta a stabilire che se nel corso dell'attività ispettiva emergono degli indizi di reato gli atti necessari per assicurare le fonti di prova vanno compiuti con l'osservanza delle disposizioni previste dal codice di procedura penale. In effetti, qualora nel corso di una verifica si constati che l'evasione tributaria supera le soglie volte a far assumere ad essa una rilevanza penale, scatta l'obbligo di osservanza delle predette disposizioni; peraltro non sempre, ed anzi assai raramente, si può ipotizzare l'immediato emergere di elementi indicativi di un'evasione sopra soglia, e dunque penalmente rilevante, o quantomeno di una concreta probabilità dell'avvenuto superamento di tale soglia; molto spesso solo al termine della verifica, e cioè quando tutti i dati sono stati ormai acquisiti (senza l'osservanza delle disposizioni di garanzia previste dal codice di

Guardia di Finanza o dai funzionari degli uffici finanziari, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1014 ss.; A. SCAGLIONE, *Processo verbale di constatazione e atto irripetibile*, in *Foro it.*, 1991, II, c. 160.

⁵² Per una disamina di detta norma v. G. BELLANTONI, *Attività ispettive e di vigilanza e processo penale*, in *Ind. pen.*, 2000, p. 745 ss.; R.E. KOSTORIS, sub art. 220 disp. coord., in *Commentario al nuovo codice di procedura penale. Norme di coordinamento e transitorie*, diretto da E. AMODIO-O. DOMINIONI, Milano, 1990, p. 80 ss.; G. UBERTIS, *L'utilizzazione dibattimentale di prelievi e analisi di campioni*, in *ID.*, *Sisifo e Penelope. Il nuovo codice di procedura penale dal progetto preliminare alla ricostruzione del sistema*, Torino, 1993, p. 432 ss.

procedura penale), potrà ipotizzarsi tale evasione, alla luce di una più approfondita verifica delle risultanze dell'istruttoria amministrativa⁵³.

3. Il principio del *ne bis in idem*. I valori tutelati dalla formazione del giudicato e la necessità di veder temperata una duplice finalità.

Il divieto di *bis in idem* può essere esaminato sotto l'aspetto sostanziale o processuale⁵⁴, in quanto i due ambiti di tutela non risultano necessariamente coincidenti⁵⁵.

Come sottolineato dalla Corte costituzionale nella pronuncia n. 200/2016⁵⁶ grazie al divieto di *bis in idem* processuale «giunge un tempo in cui, formatosi il giudicato, l'individuo è sottratto alla spirale di reiterate iniziative penali per il medesimo fatto». In assenza di detto divieto «il contatto con l'apparato repressivo dello Stato, potenzialmente continuo, proietterebbe l'ombra della precarietà nel godimento delle libertà connesse allo sviluppo della personalità individuale, che si pone, invece, al centro dell'ordinamento costituzionale».

Dunque, *ratio* del divieto è evitare la reiterazione di procedimenti per lo stesso fatto, in un'ottica garantistica ispirata a criteri consolidati a livello internazionale, rispondente a principi di civiltà giuridica fondamentali per tutti gli Stati democratici (anche se in realtà prevalentemente connaturata a modelli processuali di stampo continentale⁵⁷, in quanto i sistemi di *common law* per tutelare l'imputato contro il rischio di un'alea giudiziaria ripetuta si avvalgono, principalmente, del differente criterio del *double jeopardy*⁵⁸), volendosi in tal modo sottrarre gli individui a un'illimitata esposizione al rischio di instaurazione di procedimenti in ordine agli stessi fatti.

⁵³ Su questa problematica v., tra gli altri, C. CESARI, *atti del procedimento amministrativo e processo penale tra limiti del codice ed urgenze della prassi*, in *Cass. pen.*, 1993, p. 218 ss.; R. ORLANDI, *Atti e informazioni delle autorità amministrative nel processo penale. Contributo allo studio delle prove precostituite*, Milano, 1992, p. 141 ss.; N. ROMBI, *La prova documentale*, cit., p. 580 e 581; EAD., *La circolazione delle prove penali*, cit., p. 165 ss.

⁵⁴ Come peraltro osservato da F. CONSULICH, *La norma penale doppia. Ne bis in idem sostanziale e politiche di prevenzione generale: il banco di prova dell'autoriciclaggio*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2015, p. 73 «il *ne bis in idem* sostanziale condivide con quello processuale una comune matrice; si tratta di due facce della stessa medaglia».

⁵⁵ Va del resto ricordato che la violazione del *ne bis in idem* processuale non necessariamente contraddice il canone del *ne bis in idem* sostanziale. Si pensi all'ipotesi in cui un soggetto sia sottoposto a due successivi processi in ordine allo stesso fatto, venendo peraltro assolto in uno di essi.

⁵⁶ Corte cost., sent. 21 luglio 2016, n. 200, in *Cass. pen.*, 2017, p. 60 ss., con commenti di D. PULITANÒ, *La Corte Costituzionale sul ne bis in idem*, *ivi*, p. 70 ss.; e di P. FERRUA, *La sentenza costituzionale sul caso Eternit: il ne bis in idem tra diritto vigente e diritto vivente*, *ivi*, p. 78 ss. Per un'ulteriore disamina di detta pronuncia v. S. ZIRULIA, [Ne bis in idem: la Consulta dichiara l'illegittimità dell'art. 649 c.p.p. nell'interpretazione datane dal diritto vivente italiano \(ma il processo Eternit bis prosegue\)](#), in *questa Rivista*, 24 luglio 2016.

⁵⁷ Ad esempio il modello francese presenta significativi aspetti di analogia con quello accolto nel nostro Paese, sancendo l'autorità della cosa giudicata *au criminel sur le criminel*, volta ad impedire la celebrazione di un secondo processo in ordine all'identico fatto ed a carico dello stesso soggetto.

⁵⁸ Il principio del *double jeopardy* (letteralmente "doppio rischio") limita la facoltà di impugnazione da parte dell'accusa, ed è espressamente sancito dal V Emendamento della Costituzione degli Stati Uniti. Esso mira

Sotto questo aspetto, si potrebbe affermare che l'adozione del criterio dell'*idem* legale appare «troppo debole»⁵⁹, ed inidonea a tutelare adeguatamente gli individui, sottraendoli alla possibilità di un'illimitata duplicazione di procedimenti a loro carico; basterebbe infatti che l'autorità giudiziaria riconducesse un determinato fatto di reato, già costituente oggetto di un procedimento conclusosi con una pronuncia passata in giudicato, sotto una diversa qualificazione, e dunque sotto un differente *nomen iuris*, per eludere tale scudo garantistico.

Non è stata comunque questa la scelta del legislatore italiano, come si evince dalla disamina dell'art. 649, primo comma, c.p.p., volto ad affermare che l'imputato prosciolt o condannato con sentenza o con decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto «neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze».

La Corte costituzionale con la pronuncia 200/2016 ha ricordato che l'art. 649 c.p.p. «vive nell'ordinamento nazionale» alla luce di un'interpretazione, ribadita anche dalle Sezioni Unite della Cassazione⁶⁰, in base alla quale l'identità del fatto sussiste «quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona», dovendosi unicamente aver cura di precisare che in tal caso viene in considerazione l'"evento naturalistico" e non l'"evento giuridico".

In relazione a questa materia si scontrano due contrapposte esigenze: da un lato garantire il soggetto dal rischio di un'indefinita sottoposizione a sempre nuovi ed ulteriori procedimenti, aventi la loro scaturigine dallo "stesso fatto"; dall'altro evitare che ciò conduca alla verifica di ipotesi di parziale "impunità", volte a vanificare le istanze punitive.

Un grande Maestro del diritto evidenziava come l'elaborazione del principio del *ne bis in idem* non debba fondarsi «su schemi logici aprioristici», ma su criteri «di mera opportunità pratica»⁶¹, onde contrastare soluzioni astratte stridenti con il principio di equità.

L'art. 649 c.p.p. si collega idealmente ad una normativa estremamente risalente nel tempo.

Il concetto di giudicato e la consapevolezza della necessità di evitare la celebrazione di ulteriori processi "*in idem*" risalgono ad epoche remote, risultando già

ad evitare che nel corso dell'*iter* processuale il *prosecutor* possa compiere più di un tentativo diretto ad ottenere una pronuncia di condanna. Nel caso di *acquittal*, e cioè di assoluzione, il *prosecutor* non può infatti proporre impugnazione, fatte salve ipotesi assolutamente peculiari.

⁵⁹ Cfr. G. LOZZI, *Profili di una indagine sui rapporti tra «ne bis in idem» e concorso formale di reati*, Milano, 1974, p. 40 ss.; ID., voce *Giudicato (diritto penale)*, in *Enc. dir.*, vol. XVIII, Milano, 1969, p. 918 ss.; nonché, volendo, P. RIVELLO, *La nozione di "fatto" ai sensi dell'art. 649 c.p.p. e le perduranti incertezze interpretative ricollegabili al principio del ne bis in idem*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, p. 1410 ss.; ID., *Analisi in tema di ne bis in idem*, ivi, 1991, p. 476 ss.; ID., Sub art. 649 c.p.p., in *Commento al nuovo codice di procedura penale*, coordinato da M. Chiavario, vol. VI, Torino, p. 420 ss.

⁶⁰ Cass., sez. un., 28 giugno 2005, n. 34655, in *Dir. pen. proc.*, 2006, p. 719.

⁶¹ G. DE LUCA, *I limiti soggettivi della cosa giudicata penale*, Milano, 1963, p. 142.

chiaramente delineati nel diritto romano⁶², ove fu formulato il canone *bis de eadem re ne sit actio*, volto ad impedire, mediante la *denegatio actionis*, di esperire più di una volta la stessa *actio*⁶³.

Ai fini della nostra disamina, ci limitiamo solo ad accennare che l'art. 649 c.p.p. previene il conflitto "pratico" di decisioni; esula invece dalle sue finalità la regolamentazione di eventuali conflitti teorici⁶⁴.

4. La "medesimezza del fatto". Il recepimento ad opera della sentenza C. cost. 200/2016 delle indicazioni ricavabili dalla decisione Zolotukhin v. Russia della Corte E.D.U.

Occorre esaminare, sia pur brevemente, la pronuncia n. 200 del 2016⁶⁵, ispirata alle indicazioni fornite, in materia di *ne bis in idem*, dalla Corte europea dei diritti dell'uomo.

La Consulta era stata chiamata ad affrontare la disamina dell'art. 649 c.p.p. a seguito dell'eccezione di legittimità costituzionale sollevata dal g.u.p. del tribunale ordinario di Torino⁶⁶. Secondo il giudice rimettente l'art. 649 c.p.p. limitava l'applicazione del *ne bis in idem* al "medesimo fatto giuridico", nei suoi elementi costitutivi, e non al "medesimo fatto storico". Inoltre il giudice *a quo* rilevava che il "diritto vivente" escludeva l'applicabilità dell'art. 649 c.p.p. nelle ipotesi di concorso formale omogeneo o di concorso formale eterogeneo di reati. Peraltro detta impostazione sembrava porsi in contrasto con l'interpretazione data dalla Corte EDU all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo che, a partire dalla pronuncia della Grande Camera del 10 febbraio 2009, nella causa Zolotukhin v. Russia, aveva ritenuto di giungere a conclusioni maggiormente "favorevoli" per l'imputato, considerando sufficiente la medesimezza dell'azione o dell'omissione per far ravvisare l' "identità del fatto", in relazione al divieto di *bis in idem*.

Conseguentemente, il giudice rimettente dubitava della legittimità dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui, in base al "diritto vivente" nazionale, stabiliva dei criteri

⁶² Per un sintetico esame delle ragioni che giustificavano la *consumptio per litis contestationem*, da cui derivava il principio *bis de eadem re ne sit actio*, v. G. DE LUCA, *I limiti soggettivi*, cit., p. 136 ss., il quale osservava che «il richiamo alle origini romanistiche del giudicato concepito nel suo significato di *ne bis in idem* è particolarmente istruttivo, se si pensa che il diritto pretorio dei romani, come già ebbe a rilevare il Goldschmidt, presenta sorprendenti analogie con il moderno diritto penale».

⁶³ V. al riguardo H. LAURENS, *De l'autorité de la chose jugée considérée comme mode d'extinction de l'action publique*, Paris, 1885, p. 212 ss.

⁶⁴ Per ulteriori considerazioni al riguardo v. P. RIVELLO, *La nozione di "fatto" ai sensi dell'art. 649 c.p.p.*, cit., p. 1410 ss.

⁶⁵ Corte cost., sent. 21 luglio 2016, n. 200, cit.

⁶⁶ G.i.p. Trib. Torino, 24 luglio 2015, in G.U. n. 48 del 2015. Per un'analisi di tale provvedimento di rimessione v. A. GALLUCCIO, [Diritti viventi a confronto: a proposito della questione di legittimità costituzionale nel processo Eternit bis](#), in questa Rivista, 11 gennaio 2016; E. SCAROINA, *Ancora sul caso Eternit: la "giustizia" e il sacrificio dei diritti*, in Arch. pen., 2015, n. 3, p. 877 ss.

difformi, in ordine alla valutazione della medesimezza del fatto, rispetto a quelli ricavabili dal dettato dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, come risultante dall'interpretazione fornita dalla Corte EDU.

Il giudice *a quo* non aveva ritenuto di risolvere il dubbio di legittimità costituzionale mediante un'interpretazione "adeguatrice", conforme a quella ricavabile dalle pronunce della Corte EDU, in quanto il "diritto vivente" del nostro Paese appariva rigidamente posizionato su una differente opzione esegetica.

Va rilevato che il contrasto così ravvisato non scaturiva dal confronto tra il dettato dell'art. 649 c.p.p., come interpretato dal "diritto vivente" italiano, ed il contenuto letterale dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, ma dalla differenza tra la lettura dell'art. 649 c.p.p. ricavabile dal "diritto vivente" italiano e l'interpretazione data all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU dalla recente giurisprudenza della Corte EDU, radicalmente difforme da quella più risalente, che faceva invece riferimento, per l'applicazione del principio del *ne bis in idem*, al criterio dell'*idem legale*.

Solo a partire dalla pronuncia Zolotukhin v. Russia la Grande Camera della Corte EDU, risolvendo i precedenti contrasti interpretativi insorti fra le varie Sezioni della Corte, aveva infatti aderito senza esitazioni al canone interpretativo basato sulla nozione dell' *idem factum*, secondo un'esegesi che, a ben vedere, non sembra del tutto confortata dal testo del citato art. 4 (volto a porre a presupposto del divieto di *bis in idem* la sussistenza di un ulteriore procedimento in ordine alla stessa *infractio*), come sottolineato in un passaggio significativo (e problematico) della pronuncia n. 200 del 2016 della Corte costituzionale, ove si afferma che ormai la Corte EDU recepisce «il più favorevole criterio dell'*idem factum*, a dispetto della lettera dell'art. 4 del Protocollo n. 7, anziché la più restrittiva nozione di *idem legale*».

Questo aspetto è stato posto in luce dai commentatori della sentenza n. 200/2016, che hanno evidenziato come la nostra Corte costituzionale abbia mostrato di «essere ben consapevole che il dato testuale contraddice il diritto vivente», dovendosi constatare «il superamento dell'art. 4 attraverso un'interpretazione sistematica od evolutiva, volta ad attribuire all'espressione '*infractio*' il significato di 'fatto'»⁶⁷.

La Corte costituzionale ha ritenuto condivisibile solo una delle due considerazioni che caratterizzavano l'eccezione di legittimità costituzionale, respingendo invece la tesi del giudice rimettente secondo cui la necessità dell'adeguamento all'opzione interpretativa accolta dalla Corte EDU in materia di *ne bis in idem* imporrebbe di sostenere «che il test di comparazione tra fatto già giudicato

⁶⁷ Cfr. per tali affermazioni P. FERRUA, *La sentenza costituzionale sul caso Eternit*, cit., p. 86; detto A. sostiene che in tal modo si finisce col riconoscere «il primato del diritto vivente a scapito del diritto vigente», così aggiungendo (*ivi*, p. 87), con forti toni critici: «Il diritto vivente, espresso dalla Corte europea, è recepito come unico parametro di costituzionalità, indipendentemente dalle ragioni che lo giustificano, restando anzi del tutto irrilevante il diverso tenore del diritto vigente; scelta che equivale di fatto a consegnare all'organo, da cui deriva il diritto vivente, un inedito potere di riforma della fonte sovraordinata, ad abbattere in sostanza la frontiera che separa la legislazione dalla giurisdizione. Esce così svuotato il fondamentale principio del primato democratico della legislazione; il diritto vivente s'impone come una legge, al di là del caso deciso, a scapito del diritto vigente, dal quale si affranca per divenirne il tiranno, anzi il sicario».

definitivamente e fatto oggetto di una nuova azione penale dipenda esclusivamente dalla medesimezza della condotta dell'agente».

È stato invece osservato come, pur accogliendo un'impostazione in chiave adeguatrice ai dettami della Corte EDU, deve essere considerato come "fatto" «l'accadimento materiale, certamente affrancato dal giogo dell'inquadramento giuridico, ma pur sempre frutto di un'addizione di elementi la cui selezione è condotta secondo criteri normativi».

Ritenere non rilevante, ai fini della configurazione del divieto di *bis in idem*, la qualificazione giuridica (secondo quanto del resto emerge dallo stesso testo dell'art. 649 c.p.p.) non significa, secondo le considerazioni sviluppate dal giudice delle leggi, che il "fatto" «pur assunto nella sola dimensione empirica, si restringa alla sola azione o all'omissione, e non comprenda, invece, anche l'oggetto fisico su cui cade il gesto, se non anche, al limite estremo della nozione, l'evento naturalistico che ne è conseguito, ovvero la modificazione della realtà indotta dal comportamento dell'agente».

Del resto, come ribadito dalla Corte costituzionale, in nessuna delle sue pronunce (e neppure nella decisione Zolotukhin c. Russia) la Corte EDU è giunta ad affermare che il "fatto", ai fini del divieto di *bis in idem*, debba essere valutato con esclusivo riferimento all'azione od omissione.

5. Alcune considerazioni sulla pronuncia della Corte E.D.U. in c. Grande Stevens.

Anche se la pronuncia in c. Grande Stevens e a. v. Italia della Corte europea dei diritti dell'uomo⁶⁸ offre spunti di estremo interesse sotto una pluralità di aspetti⁶⁹, ai

⁶⁸ Tra i numerosissimi commenti a questa decisione v. A. ALESSANDRI, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, V, p. 855 ss.; A. BIGIARINI, *Ne bis in idem: il corto circuito del "doppio binario" sanzionatorio in relazione a fatti di criminalità economica*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, p. 262 ss.; G.M. BOZZI, *Manipolazione del mercato: la Corte EDU condanna l'Italia per violazione del principio dell'equo processo e del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2014, p. 3099 ss.; F. D'ALESSANDRO, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, p. 614 ss.; G. DE AMICIS, [Ne bis in idem e 'doppio binario' sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza 'Grande Stevens' nell'ordinamento italiano](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3-4/2014, p. 201 ss.; M. DOVA, [Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile](#), in questa Rivista, 11 dicembre 2014; M. FLICK-V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. società*, 2014, fasc. 5, p. 953 ss.; B. LAVARINI, *Corte europea dei diritti umani e ne bis in idem: la crisi del "doppio binario" sanzionatorio*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, n. 12, Suppl., *Gli Speciali, Speciale CEDU e ordinamento interno*, a cura di M. Gialuz e A. Marandola, p. 82 ss.; A.F. TRIPODI, *Abusi di mercato (ma non solo) e ne bis in idem: scelte sanzionatorie da ripensare?*, in *Proc. pen. giust.*, 2014, n. 5, p. 102 ss.; F. VIGANÒ, [Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta? \(a margine della sentenza Grande Stevens della Corte EDU\)](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3-4/2014, p. 219 ss.

⁶⁹ Per un approfondimento al riguardo v. D. LABIANCA, *La nuova dimensione del ne bis in idem: dal caso Grande Stevens a C. cost. n. 102/2016*, in *Diritto penale dell'economia*, cit., Tomo I, cit., p. 116 ss. Va ricordato che con la pronuncia 4 marzo 2104 della II Sezione della Corte EDU l'Italia venne condannata in relazione a due distinti aspetti. Fu infatti ravvisata una violazione del diritto ad un equo processo, tutelato dall'art. 6 CEDU, in quanto nel giudizio di opposizione avverso il provvedimento d'irrogazione delle sanzioni amministrative da parte della CONSOB, svoltosi innanzi alla Corte di appello di Torino, era stato negato

fini della nostra disamina occorre focalizzare l'attenzione sulla parte motiva volta a chiarire come, per individuare l'eventuale sussistenza di un fenomeno di *bis in idem*, anche talune misure formalmente definite come amministrative, secondo la legislazione interna, vadano invece ricondotte nell'alveo della normativa avente natura penale, alla luce delle loro connotazioni e finalità e della carica lesiva dei diritti fondamentali dell'individuo.

La Corte E.D.U., richiamando la propria giurisprudenza sul punto, delineatasi a partire dalla nota pronuncia Engel e altri v. Paesi Bassi del 1976⁷⁰, ribadita da

agli imputati il diritto alla pubblica udienza. Venne inoltre ritenuto che la normativa delineata dall'Italia per sanzionare gli abusi di mercato potesse comportare la violazione del diritto a non essere giudicati due volte in ordine allo stesso fatto, tutelato dall'art. 4, par. 7 della CEDU, affermandosi che ciò era avvenuto nel caso in esame, caratterizzato da una duplice sanzione per «una unica e stessa condotta da parte delle stesse persone alla stessa data»).

La vicenda sottoposta alla disamina dei giudici di Strasburgo fu originata dalla stipula, in data 26 agosto 2002, da parte di *Fiat s.p.a.*, di un prestito “convertendo” con alcune banche, diretto a prevedere che, se entro il 20 settembre 2005 la predetta società non avesse provveduto alla restituzione del credito, gli istituti bancari, mediante la sottoscrizione di un aumento di capitale, sarebbero divenuti proprietari del 28% della società; conseguentemente, la quota di partecipazione della *IFIL Investment s.p.a.* sarebbe scesa dal 30,06% al 22%. Poco prima della scadenza l'avv. Franco Grande Stevens, consulente legale di *Fiat s.p.a.* e membro del Consiglio di amministrazione di *IFIL*, predispose un piano di rinegoziazione di un contratto di *equity swap* con la banca statunitense *Merril Lynch*, riguardante novanta milioni di azioni *Fiat s.p.a.*, la cui scadenza era stata originariamente fissata per il 26 dicembre 2006. Il 12 agosto l'avv. Grande Stevens chiese alla CONSOB se, in caso di rinegoziazione del contratto di *equity swap*, vi fosse l'obbligo di lanciare un'O.P.A. La CONSOB rispose in senso negativo, chiedendo però all'*IFIL* di rendere note, mediante un comunicato stampa, quali fossero le iniziative previste nell'approssimarsi della scadenza del prestito “convertendo”. Il 24 agosto 2005 la *IFIL* affermò di «non aver intrapreso né studiato alcuna iniziativa in relazione alla scadenza del prestito convertendo», e confermò la volontà di «rimanere nell'attuale posizione della compagine societaria». Peraltro il 15 settembre *IFIL* e *Merryl Lynch* conclusero l'accordo di negoziazione del contratto di *equity swap*, grazie al quale *IFIL*, mediante l'acquisto di un determinato numero di azioni FIAT, fu in grado di mantenere la quota del 30,06 del capitale sociale di *FIAT S.p.a.* A causa della mancata indicazione, nel comunicato stampa del 24 agosto, della prossima negoziazione del contratto di *equity swap* da parte dell'*IFIL*, vennero instaurati dei procedimenti per violazione degli artt. 185 e 187-ter T.u.f., essendo stata ravvisata un'ipotesi di manipolazione del mercato. Nel procedimento amministrativo la CONSOB ritenne configurata la violazione dell'art. 187-ter, primo comma, T.u.f. (in base al quale «salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 20.000 a euro 5.000.000 chiunque, tramite mezzi di informazione, compreso internet o ogni altro mezzo, diffonde informazioni, voci o notizie false o fuorvianti che forniscano o siano suscettibili di fornire indicazioni false ovvero fuorvianti in merito agli strumenti finanziari»). La delibera CONSOB venne sostanzialmente confermata dalla Corte di appello di Torino, che peraltro ridusse l'entità delle sanzioni amministrative irrogate, e poi dalla Corte di Cassazione. In sede penale, gli imputati furono assolti in primo grado dal reato di cui all'art. 185 T.u.f., volto a sanzionare con la reclusione da uno a sei anni e con la multa da euro ventimila e auro cinque milioni «chiunque diffonde notizie false o pone in essere operazioni simulate o altri artifici concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari». Fu peraltro proposto ricorso *per saltum* dalla Procura della Repubblica di Torino e la Cassazione annullò la decisione di primo grado, ritrasmettendo gli atti, per un nuovo esame nel merito, alla Corte di appello di Torino, che, come giudice del rinvio, condannò gli imputati ad un anno e quattro mesi di reclusione, nonché al pagamento di 400.000 euro di multa. Infine, a seguito di gravame avverso detta pronuncia, la Cassazione dichiarò estinto il reato per intervenuta prescrizione.

⁷⁰ Corte eur. dir. uomo, 8 giugno 1976, Engel v. Bassi, riguardante delle sanzioni disciplinari inflitte ad alcuni militari olandesi. A dette sanzioni, incidenti sulla libertà personale (in quanto prevedevano la collocazione, per una durata variabile dai tre ai sei mesi, in una “unità disciplinare”, e dunque in una

successive analoghe decisioni⁷¹ e fatta propria anche dalla Corte di Giustizia europea⁷², sottolineò come per l'individuazione della natura penale di una sanzione non si debba seguire il principio meramente nominalistico, basato sulla qualificazione ad essa attribuita dalla legislazione interna, rilevando come ciò possa altrimenti condurre al c.d. fenomeno dell' *Etikettenschwindel*, e cioè della "truffa delle etichette", a cui si accompagna il rischio che una determinata misura, definita come amministrativa o civile, ma avente in realtà natura penale, venga irrogata prescindendo dalle garanzie previste in caso di inflizione di una sanzione penale, ai sensi degli artt. 6 e 7 della CEDU⁷³.

Fu evidenziato come in tal caso la qualificazione fornita nel diritto interno abbia un valore meramente indicativo, o quantomeno rappresenti solo uno dei tre criteri che devono essere presi in considerazione al riguardo, unitamente a quello della natura effettiva dell'illecito e del grado di severità della sanzione⁷⁴.

Queste indicazioni assumono ovviamente un particolare rilievo ai nostri fini, tenuto conto del fatto che, come è stato acutamente osservato, il settore tributario, accanto a quello degli abusi di mercato, può rappresentare «una sorta di laboratorio sperimentale» volto a verificare i riverberi della giurisprudenza della Corte di Strasburgo nei settori ove si sovrappongono sanzioni penali e amministrative⁷⁵, essendosi auspicato il maturare di una riflessione che permetta una razionalizzazione dell'intero sistema repressivo, nella consapevolezza della necessità «che ad un fatto corrisponda solo un'unica risposta sanzionatoria», abbandonando così la soluzione in base alla quale «dinanzi al rischio che l'autore del fatto non venisse – o comunque non adeguatamente – punito, si è preferito inseguire il sogno dell'*iper* effettività attraverso la moltiplicazione degli strumenti sanzionatori»⁷⁶.

6. I più recenti orientamenti della giurisprudenza nazionale.

Il quadro emergente dall'analisi di alcune pronunce volte ad affrontare questa problematica appare estremamente frastagliato. In taluni casi è stata accolta la soluzione consistente nel sollevare innanzi alla Corte di Giustizia del Lussemburgo,

struttura che avrebbe determinato una forte compressione della libertà personale) venne riconosciuta una natura sostanzialmente penale.

⁷¹ Corte eur. dir. uomo., 21 febbraio 1984, Grande Camera, Öztürk c. Repubblica federale tedesca, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, p. 894 ss., con nota di C.E. Paliero; Corte eur. dir. uomo., 27 settembre 2011, Menarini Diagnostics s.r.l. c. Italia.

⁷² Corte di Giustizia Europea, Grande Sezione, 5 giugno 2012, C-489/10, Bonda.

⁷³ V. sul punto l'analisi di D. LABIANCA, *La nuova dimensione*, cit., p. 130 ss.

⁷⁴ Cfr. in tal senso Öztürk c. Repubblica federale Tedesca, cit.

⁷⁵ M. DOVA, Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?, loc. cit.

⁷⁶ Per tali affermazioni v. M. DOVA, Ne bis in idem e reati tributari, cit., p. 2. Occorre peraltro riconoscere come la questione appaia estremamente complessa, in quanto, con specifico riferimento alle interconnessioni fra diritto tributario e diritto penale, bisogna tenere in considerazione gli specifici interessi dell'amministrazione finanziaria, che potrebbero non trovare adeguata protezione nella sanzione penale.

mediante lo strumento della questione pregiudiziale di interpretazione, l'interrogativo concernente l'eventuale violazione dell'art. 50 della c.d. Carta di Nizza, e cioè della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE)⁷⁷ (alla quale il Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, entrato in vigore il primo dicembre 2009, ha conferito carattere giuridicamente vincolante e lo stesso valore dei Trattati istitutivi dell'UE).

Non sempre peraltro la proposizione della questione innanzi alla Corte appariva formalmente corretta. Infatti detto organismo giurisdizionale ha competenza sulle tematiche concernenti l'evasione dell'IVA, che ricade nell'ambito del diritto UE, avendo "rilevanza comunitaria", in quanto una parte del gettito IVA entra nelle casse dell'Unione (è dunque pienamente corretto, ad esempio, chiamare la Corte a valutare la legittimità o meno della duplice sanzione derivante dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per quanto concerne l'ambito tributario, e dall'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in ambito penale); esso non può invece occuparsi delle questioni in tema di omesso versamento di ritenute, ai sensi dell'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, poiché detta materia non risulta regolata dal diritto UE.

Altre decisioni, di merito, hanno invece ritenuto possibile risolvere direttamente questa tematica, in quanto il canone del *ne bis in idem* rappresenta un principio generale, operante in ogni ramo del diritto; conseguentemente sarebbe possibile farvi riferimento anche in relazione a fattispecie di omessa dichiarazione, volte a configurare sia illeciti penali che violazioni tributarie.

La questione è stata affrontata, in particolare, in relazione ai rapporti intercorrenti tra gli artt. 10-bis (*omesso versamento di ritenute dovute o certificate*) e 10-ter (*omesso versamento di IVA*) del d.lgs. n. 74 del 2000 e l'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997, riguardante il parallelo illecito amministrativo di omesso versamento.

Ad esempio il Tribunale di Asti, in composizione monocratica, nel valutare se la sanzione amministrativa tributaria avesse in realtà una natura "penale", secondo i criteri *Engel* della Corte EDU, ha sottolineato come le misure previste dal d. lgs. n. 471 del 1997 rappresentino, in considerazione della loro gravità «a tutti gli effetti e al di là della formale qualificazione giuridica interna, una pena [...] capace di condizionare la vita del trasgressore in misura assai maggiore rispetto a molte delle sanzioni attualmente contemplate dal codice penale»⁷⁸.

Pertanto secondo detta impostazione esse costituiscono di fatto delle sanzioni penali, pur essendo qualificate come amministrative dal nostro ordinamento interno.

Alla luce del richiamo alla pronuncia Donati delle Sezioni unite, volta a rilevare come il canone del *ne bis in idem* assuma il ruolo di principio generale dell'ordinamento dal quale, a norma del secondo comma dell'art. 12 delle preleggi, il giudice non può

⁷⁷ In base a detta norma «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».

⁷⁸ Trib. Asti, 10 aprile 2015, n. 717, in *questa Rivista*, 9 febbraio 2016, con commento (concernente peraltro anche altre decisioni) di M. DOVA, [Ne bis in idem e reati tributari](#), cit.; in senso analogo v. anche Trib. Terni, 12 giugno 2015, ivi, 2 dicembre 2015, con nota di S. CONFALONIERI, [Ne bis in idem e reati tributari: il Tribunale di Monza solleva eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. Quale possibile destino della questione pendente, dopo la pronuncia A e b c. Norvegia?](#).

prescindere quale necessario referente dell'interpretazione logico-sistematica, si è affermato che detto principio trascende l'ambito del processo penale⁷⁹; è stato conseguentemente dichiarato non doversi procedere, ai sensi dell'art.649 c.p.p., in relazione ad un episodio di omesso versamento di IVA, volto a configurare il reato di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, rispetto al quale erano già state irrogate le sanzioni amministrative dagli uffici tributari⁸⁰.

La Cassazione ha invece generalmente espresso un indirizzo di segno contrario, sia pur fondato su motivazioni non sempre omogenee⁸¹.

È stato talora affermato che si è in presenza di una "progressione di offesa"; le fattispecie penali rappresenterebbero infatti violazioni molto più gravi rispetto a quelle amministrative, essendo esse delineate e "arricchite" in virtù di elementi aggiuntivi, concernenti segmenti comportamentali successivi al compimento dell'illecito amministrativo, o comunque "ulteriori" (si pensi alla previsione riguardante la sussistenza di condotte fraudolente).

Questa impostazione è stata fatta propria dalla Cassazione a sezioni unite con le "sentenze gemelle" del 2013. La pronuncia Favellato n. 37425, analizzando i rapporti tra il reato di omesso versamento di ricevute certificate di cui all'art. 10 bis del d.lgs. n. 74 del 2000 e l'illecito sanzionato dall'art. 13, primo comma, del d.lgs. n. 471 del 1997, ha affermato che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni⁸², osservando, a sostegno di detta conclusione, come il reato di cui all'art. 10-bis, che si consuma con il mancato versamento per un ammontare superiore ad euro cinquantamila delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale, non si ponga in rapporto di specialità bensì di progressione illecita con l'art. 13, primo comma, del d.lgs. n. 471 del 1997, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili.

Analoghe considerazioni sono state ripetute dalla pronuncia Romano, raffrontando la fattispecie di cui all'art. 13, primo comma, del d.lgs. n. 471 del 1997 con quella dell'art. 10-ter del d. lgs. n. 74 del 2000⁸³. Si è escluso che possa parlarsi di uno "stesso fatto" in quanto nella fattispecie delineata dall'art. 13, primo comma, il presupposto è costituito dal compimento di operazioni imponibili che comportano l'obbligo del versamento periodico dell'Iva, e viene ipotizzata una condotta omissiva

⁷⁹ Cfr. Trib. Asti, 10 aprile 2015, n. 717, cit., laddove afferma che il *ne bis in idem* rappresenta un «Principio generale che attraversa ogni ramo del diritto, sostanziale e processuale, e che è parte integrante della generalità degli ordinamenti giuridici».

⁸⁰ Trib. Asti, 10 aprile 2015, n. 717, cit.

⁸¹ Per una più approfondita disamina al riguardo v. comunque G. CESARI, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e di Cassazione*, in *Riv. dir. tribut.*, 2014, parte IV, p. 74 ss.

⁸² Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato, in *questa Rivista*, 18 settembre 2013, con nota di A. VALSECCHI, [Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo](#).

⁸³ Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, Romano, in *Corr. trib.*, 2013, p. 3487 ss., con nota di A. TRAVERSI, ed in *questa Rivista*, 18 settembre 2013, con nota di A. VALSECCHI, cit.

consistente nel mancato pagamento periodico dell'Iva (ove il termine per l'adempimento è fissato al giorno sedici del mese o trimestre successivo a quello di maturazione del debito IVA), mentre nell'illecito penale di cui all'art. 10-ter la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore a cinquantamila euro, dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, ed il termine per l'adempimento viene individuato in quello previsto per il versamento dell'acconto IVA concernente il periodo di imposta successivo.

Si è conseguentemente affermato che «pur nella comunanza di una parte dei presupposti (compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'IVA) e delle condotte (omissione di uno o più dei versamenti periodici dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, richiesta 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 sedici del mese successivo a quello di maturazione del debito mensile IVA, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo»⁸⁴, aggiungendosi che tali divergenze inducono a ricostruire il rapporto tra i due illeciti in rapporto di "progressione" anziché di specialità; infatti la fattispecie penale costituisce in sostanza una violazione più grave di quella amministrativa e, pur "contenendo" necessariamente quest'ultima «la arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità [...] in quanto recano decisivi segmenti comportamentali (in riferimento alla presentazione della dichiarazione annuale IVA e al protrarsi della condotta omissiva) che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo»⁸⁵.

È stata in tal modo radicalmente sconfessata l'impostazione accolta, poco tempo prima, dalle Sezioni semplici, che avevano invece ravvisato una sostanziale identità tra la condotta prevista e punita in via amministrativa dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 e la condotta considerata penalmente rilevante dall'art. 10-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rilevando che entrambe concernono l'omesso versamento delle medesime somme, non risultando significativo per valutare l'identità della condotta posta in essere dall'agente né il fatto che da un lato si puniscono gli omessi versamenti delle ritenute operate mensilmente e dall'altro delle ritenute operate nel corso dell'intero anno, né la circostanza rappresentata dal diverso termine di versamento: «non sembra invero esservi una sostanziale ed effettiva differenza di condotta fra l'omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti delle porzioni del tutto. Il comportamento illecito tenuto dal soggetto è, in effetti, il medesimo; e tanto le sanzioni amministrative tanto la sanzione penale hanno ad oggetto la stessa condotta omissiva

⁸⁴ Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, Romano, *cit.*

⁸⁵ Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, Romano, *cit.*

(il mancato versamento all'erario) rivolta sul medesimo oggetto materiale (le ritenute certificate). Parimenti irrilevante è la diversità dei termini di adempimento prevista dalle due norme, perché l'enucleazione di due differenti termini di versamento non può influire, a livello penalistico, sulla fisionomia di una fattispecie penale e sul disvalore della stessa. Si tratta di un dato estrinseco che non incide sulla condotta omissiva dell'agente, se non nel senso di sanzionarne il termine di rilevanza giuridica»⁸⁶.

Numerose pronunce hanno comunque negato che la Cassazione possa procedere alla disamina concernente l'eventuale avvenuta violazione del *ne bis in idem*. In antitesi all'orientamento in base al quale essa si risolverebbe in un *error in procedendo*, tale da consentire al giudice di legittimità l'accertamento dei relativi presupposti⁸⁷, si è infatti rilevato che in questo ambito non può essere prospettata la questione concernente la sostanziale identità di oggetto tra il procedimento tributario e quello penale «in quanto è precluso, in sede di legittimità, l'accertamento del fatto, necessario per verificare la preclusione derivante dalla coesistenza di procedimenti iniziati per lo stesso fatto e nei confronti della stessa persona, e non potendo la parte produrre documenti concernenti elementi fattuali, la cui valutazione è rimessa esclusivamente al giudice di merito»⁸⁸.

Si è inoltre sottolineato come dall'analisi della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo emerga una tendenza volta a ravvisare la violazione del *bis in idem* solo quando i due procedimenti, tendenti sostanzialmente ad accertare gli stessi fatti, siano indipendenti fra loro e si sviluppino in successione, ovvero in modo che uno dei due prosegua o inizi quando l'altro è divenuto definitivo. Viene invece osservato come ciò non accada nel nostro ordinamento, ove i due procedimenti sono paralleli e interagiscono fra loro.

La Cassazione ha pertanto affermato che «il nostro ordinamento nazionale, agli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. 74/2000, disciplina in maniera chiara i rapporti tra il sistema sanzionatorio amministrativo e tra i procedimenti penale e tributario, che dunque non sembrano essere totalmente indipendenti tra loro»⁸⁹.

Per quanto specificamente riguarda la pronuncia del tribunale di Asti, alla quale abbiamo fatto riferimento in precedenza, la Cassazione, nell'annullare con rinvio, ha ritenuto proceduralmente scorretta l'impostazione da essa accolta⁹⁰. Infatti la Corte

⁸⁶ Cass. pen. sez. III, 8 febbraio 2012, Germani, in *questa Rivista*, 23 maggio 2012, con nota di A. VALSECCHI, [Sull'inapplicabilità del delitto di omesso versamento delle ritenute d'acconto \(art. 10 bis d.lgs. 74/00\) all'omesso versamento delle ritenute relative al 2004 e sulle possibili ripercussioni di tale principio sul delitto di cui all'art. 10 ter.](#)

⁸⁷ Cass. pen., sez. V, 23 settembre 2014, n. 44854, Gentile ed altro, in *CED Cass*, n. 261311; Cass., sez. II, 8 luglio 2014, n. 33720, Nerini, *ivi*, n. 260346; Cass., sez. VI, 31 ottobre 2013, n. 44632, Pironti, *ivi*, n. 257809.

⁸⁸ Cass. pen. sez. III, 15 aprile 2015, n. 827, Aumenta, in *questa Rivista*, 9 febbraio 2016; analogamente Cass. pen., sez. II, 15 ottobre 2013, n. 2662, Galiano, in *CED Cass*, n. 258593.

⁸⁹ Cass. pen. sez. III, 15 aprile 2015, n. 827, Aumenta, *cit.*

⁹⁰ Cass. pen., sez. III, sent. 21 aprile 2016, P.G. Torino in proc. Scaglietti, in *questa Rivista*, 11 luglio 2016, con commento di F. VIGANÒ, [Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?](#)

costituzionale, con le due “sentenze gemelle”, nn. 348 e 349 del 2007, ha indicato che in caso di contrasto tra una disposizione della CEDU o dei suoi protocolli ed una norma ordinaria della legislazione italiana il giudice deve valutare, preliminarmente, se è possibile pervenire ad un’interpretazione conforme al disposto sovranazionale. Laddove ciò non risulti possibile, è necessario sollevare la questione di legittimità costituzionale della normativa interna, ai sensi dell’art. 117, primo comma, Cost., ravvisando nella disposizione convenzionale il parametro interposto della questione.

È stato osservato che nel caso in esame la questione non poteva essere risolta in via meramente interpretativa, in quanto l’art. 649 c.p.p., fissando il divieto di un secondo giudizio, menziona la sussistenza di una «sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili», escludendo in tal modo ogni possibilità di riferimento a provvedimenti sanzionatori adottati dall’autorità amministrativa⁹¹.

Secondo la Cassazione, dunque, l’unica strada percorribile sarebbe stata quella del promovimento di un’eccezione di legittimità costituzionale dell’art. 649 c.p.p. ai sensi dell’art. 117 primo comma Cost., assumendo quale parametro interposto l’art. 4, prot. 7 CEDU, come interpretato dai giudici di Strasburgo, «nella parte in cui non prevede l’applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui l’imputato sia stato giudicato, con provvedimento irrevocabile, per il medesimo fatto nell’ambito di un procedimento amministrativo per l’applicazione di una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali e dei relativi Protocolli»⁹².

Peraltro la Cassazione ha ricordato come la Consulta, già chiamata a pronunciarsi al riguardo, nel dichiarare inammissibili, con la pronuncia n. 102 del 2016, le questioni di legittimità sollevate dalle ordinanze di due Sezioni della Cassazione, volte ad eccepire la presunta violazione del principio del *ne bis in idem* derivante dalla vigente disciplina sanzionatoria prevista dal T.U.F., di cui al d.lgs. n. 58 del 1998, abbia espressamente sottolineato la necessità di un intervento normativo al riguardo.

7. I requisiti soggettivi richiesti per l’operatività del *ne bis in idem*.

Circa le limitazioni soggettive all’operatività del criterio del *ne bis in idem* occorre menzionare le conclusioni, peraltro sostanzialmente scontate, alle quali è recentemente giunta la Corte di Giustizia UE nelle cause Orsi e Baldetti⁹³.

⁹¹ Per quanto concerne la dottrina v. in tal senso O. MAZZA, *L’insostenibile convivenza fra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1033 ss., il quale rileva che l’estensione della portata dell’art. 649 c.p.p. «ai rapporti fra processo penale e processo amministrativo» si tradurrebbe in «una inammissibile forzatura della disposizione espressamente scritta per regolare i rapporti fra processi penali».

⁹² Cass. pen., sez. III, sent. 21 aprile 2016, P.G. Torino in proc. Scaglietti, *cit.*

⁹³ Corte di Giustizia UE, IV Sez., sent. 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15), in *questa Rivista*, 10 aprile 2017, con commento di M. SCOLETTA, [Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto](#).

Erano stati inoltrati dall'Autorità giudiziaria italiana dei ricorsi in via pregiudiziale relativi a procedimenti penali concernenti l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, in tema di omesso pagamento dell'Iva (detta materia, come già abbiamo ricordato, rientra nell'ambito di applicazione del diritto UE), concernenti episodi rispetto ai quali risultavano essersi già conclusi i paralleli procedimenti di accertamento dell'illecito tributario, ex art. 13, primo comma, del d.lgs. n. 471 del 1997, all'esito dei quali l'Amministrazione finanziaria dello Stato aveva liquidato il debito erariale non versato, irrogando al contempo la sovrattassa consistente nella sanzione amministrativa pari al trenta per cento dell'imposta evasa.

Ritenendosi che la sovrattassa dovesse essere considerata, alla luce degli *Engel criteria*, come una sanzione penale, era stato richiesto ai giudici del Lussemburgo di pronunciarsi sull'eventuale violazione del *ne bis in idem*, e più precisamente di chiarire se ai sensi degli artt. 4 del prot. n. 7 alla CEDU e 50 della Carta dell'UE potesse o meno dirsi conforme al diritto dell'Unione Europea la disposizione contenuta nell'art. 10 ter del d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui consente di procedere alla valutazione della responsabilità penale di un soggetto che, per lo stesso fatto, consistente nell'omissione del versamento dell'Iva, risulti già essere stato destinatario di un accertamento definitivo da parte dell'Amministrazione finanziaria, con conseguente irrogazione di una sanzione amministrativa.

La Corte di Giustizia ha potuto agevolmente sottolineare come il principio del *ne bis in idem* risulti violato solo quando la "stessa persona" sia sottoposta ad una duplice sanzione in ordine allo stesso fatto. Invece nel caso in esame il procedimento penale era stato instaurato nei confronti della persona fisica autrice del reato, in quanto rappresentante legale della persona giuridica, ma la sanzione amministrativa per omesso versamento dell'Iva, a seguito del definitivo accertamento della violazione tributaria, era stata irrogata nei confronti della persona giuridica, in base all'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, volto a prevedere che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica».

Ciò escludeva la violazione non solo dell'art. 4, prot. n. 7 alla CEDU ma anche, specificamente, dell'art. 50 della Carta dei diritti.

La pronuncia in oggetto ha conseguentemente rilevato che « l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penale sono stati avviati nei confronti di una persona fisica ».

Tale principio era già stato fissato con chiarezza anche dalla nostra Corte di cassazione, con la decisione Gabbana e a.⁹⁴

⁹⁴ Cass., sez. III, 24 ottobre 2014, n. 43809, Gabbana e altri, in *CED Cass.*, n. 265118.

8. Lo sviluppo dell'ideale percorso intrapreso dalla Corte E.D.U.

Può osservarsi come, successivamente alla pronuncia *Grande Stevens*, la Corte E.D.U., pur senza formalmente contraddire la precedente impostazione, e quindi senza dirette indicazioni di *revirement*, abbia mostrato di tener conto di aspetti che, anche per la diversità delle rispettive vicende sottoposte al suo esame, antecedentemente non erano forse stati sufficientemente valorizzati.

Questa considerazione non si attaglia alla pronuncia *Nykänen v. Finlandia*⁹⁵, con cui venne ravvisata la violazione dell'art. 4, prot. n. 7 CEDU in materia di *ne bis in idem*, affermandosi che l'applicazione al contribuente di una sanzione amministrativa tributaria, consistente in una sovrattassa, avendo natura punitiva e potendo essere sostanzialmente considerata come una sanzione penale, alla luce dei criteri di *Engel*, impediva di instaurare un procedimento penale in ordine alla medesima violazione, valutata come frode fiscale.

Si può invece parlare di una prospettiva parzialmente differente ed "ulteriore" con riguardo ai due casi *Lucki Dev v. Svezia*⁹⁶ e *Kiiveri v. Finlandia*⁹⁷, ove è stata esclusa la violazione del principio del *ne bis in idem* con riferimento ai rapporti intercorrenti tra le sanzioni per *accounting offence*, aventi nelle rispettive legislazioni un rilievo penale, riguardanti l'irregolare tenuta delle scritture contabili, e gli addebiti di *tax surcharge*, concernenti la violazione dell'obbligo di presentare una corretta dichiarazione dei redditi, e considerati come illeciti amministrativi.

La Corte E.D.U. ha ravvisato una reciproca autonomia e specificità tra i rispettivi procedimenti, osservando in particolare che un soggetto potrebbe, dopo aver violato le disposizioni in materia di tenuta delle scritture contabili, correggere i dati

⁹⁵ [Corte eur. dir. uomo, Quarta Sezione, sent. 20 maggio 2014, Nykänen v. Finlandia](#), in *questa Rivista*, 5 giugno 2014. Al fine di riassumere la vicenda in oggetto va ricordato che il ricorrente Nykänen, accusato di aver ricevuto una somma di circa 30.000 euro non dichiarata all'Amministrazione finanziaria, fu dapprima sanzionato con una sovrattassa di 1.700 euro e poi condannato, all'esito di un processo penale per frode fiscale, a dieci mesi di reclusione ed al pagamento di una multa. Nikänen fece ricorso alla Corte europea dei diritti dell'uomo, lamentando l'avvenuta violazione dell'art. 4, prot. n. 7 CEDU, volto a statuire il divieto di *bis in idem*, affermando che la condanna al pagamento di 1.700 euro, pur essendo definita amministrativa dalla propria legislazione nazionale, rappresentava in realtà una sanzione di natura penale. Per un'analisi di detta pronuncia v. A. Poddighe, *Il divieto di bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: il caso Nykänen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Riv. dir. tribut.*, 2014, parte IV, p. 104 ss.

⁹⁶ [Corte eur. dir. uomo, Quinta sezione, sent. 27 novembre 2014, Lucki Dev v. Svezia](#), in *questa Rivista*, 11 dicembre 2014.

⁹⁷ Corte eur. dir. uomo, Quarta sezione, sent. 10 febbraio 2015, *Kiiveri v. Finlandia*, in *questa Rivista*, 27 marzo 2015, con un commento di M. Dova, [Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione](#).

erronei e fornire successivamente i documenti veridici⁹⁸, presentando pertanto una corretta dichiarazione dei redditi⁹⁹.

Vi è stato poi lo sviluppo di un orientamento che si era già andato delineando con la pronuncia Nilsson v. Svezia¹⁰⁰, incentrato sulla disamina dell'eventuale sussistenza di una *sufficiently close connection in substance and in time*.

Infatti con la sentenza della Grande Chambre n. 24130/11, A e B v. Norvegia del 15 novembre 2016¹⁰¹, è stato precisato che i due procedimenti, penale ed amministrativo, possono coesistere a condizione che sia rinvenibile l'elemento rappresentato dall'esistenza di una «connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta»¹⁰². Si è tuttavia aggiunto che il soggetto sottoposto a tale duplicità di procedimenti non deve subire un pregiudizio spropositato, derivante da un perdurante stato di incertezza circa la propria sorte processuale. L'attenzione è stata focalizzata sulla «prevedibilità» per l'interessato di una possibile duplicazione di sanzioni e sulla necessità di una conduzione «integrata» dei procedimenti, che devono comunque risultare ispirati a differenti finalità.

È stato evidenziato come l'art. 4, prot. n. 7 della CEDU non escluda che una Nazione possa approntare un sistema incentrato su una pluralità di risposte sanzionatorie nei confronti di condotte socialmente offensive, sulla base di procedimenti distinti, purché ciò non determini un sacrificio eccessivo e le sanzioni risultino collegate fra loro in virtù di un meccanismo normativo «unitario e coerente».

La Corte europea dei diritti dell'uomo ha affermato che rientra tra le sue competenze verificare, a tale fine, se l'impostazione adottata da ogni singolo Stato rappresenta il «prodotto di un sistema integrato che permette di affrontare i diversi aspetti dell'illecito in maniera prevedibile e proporzionata, nel quadro di una strategia unitaria» (§ 122)¹⁰³, alla luce del già menzionato criterio della *sufficiently close connection*

⁹⁸ Cfr. Corte eur. dir. uomo, Quarta sezione, sent. 10 febbraio 2015, Kiiveri v. Finlandia, cit., §35: «an applicant, while not having fulfilled the legal book-keeping requirements, can later have complied with the duty to supply the tax authority with sufficient and accurate information by, for instance, correcting the information contained in the books or by submitting other material which can adequately form the basis of a tax assessment. An accounting offence is therefore sufficiently separate from the tax surcharge proceedings to conclude that these proceedings did not arise from identical facts or facts which were substantially the same».

⁹⁹ Tuttavia, come rilevato criticamente da M. DOVA, *Ne bis in idem*, cit., p. 10, così argomentando «la Corte finisce per attribuire rilievo a una possibile condotta successiva che trascende il confronto tra il fatto punito in sede penale (*accounting offence*) e quello punito in sede amministrativa (*tax surcharge*). In altri termini, la diversità fattuale non pare possa essere dedotta da un'eventuale condotta (effettivamente non tenuta) che sia successiva alla commissione del reato in materia di scritture contabili per evitare di fornire una dichiarazione fiscale scorretta».

¹⁰⁰ Corte eur. dir. uomo, 13 dicembre 2005, Nilsson v. Svezia.

¹⁰¹ Per una disamina critica di detta pronuncia v. F. VIGANÒ, [La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio](#), in questa Rivista, 18 novembre 2016.

¹⁰² Corte eur. dir. uomo, Grande Chambre 15 novembre 2016, n. 24130/11, A e B v. Norvegia, ove, dopo essersi osservato che «art. 4 of Protocol 7 does not exclude the conduct of dual proceedings, even to their term, provided that certain conditions are fulfilled », viene tuttavia precisato che «the Respondent State must demonstrate convincingly that the dual proceedings have been sufficiently closely in substance and in time».

¹⁰³ Corte eur. dir. uomo, Grande Chambre 15 novembre 2016, cit., sottolinea appunto la necessità che i procedimenti «have been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole».

in substance and in time, che finisce in tal modo per assumere un ruolo assolutamente centrale, anche se in realtà, a causa della sua sostanziale indeterminatezza, rischia di condurre ad applicazioni assai disomogenee fra loro.

Questo indirizzo giurisprudenziale legittima dunque, sia pur alla presenza di determinati requisiti, il meccanismo del doppio binario punitivo, amministrativo e penale, e rappresenta il tentativo di coniugare gli interessi dei singoli individui con quelli finanziari dell'Unione che, risultando spesso protetti negli Stati membri da sistemi ispirati al doppio binario sanzionatorio, non avrebbero potuto essere "sconfessati" in maniera radicale.

Tale criterio risulta comunque "temperato" dall'indicazione di numerosi correttivi. È stato ad esempio ribadito come occorra garantire che le risposte sanzionatorie nel loro complesso siano non solo prevedibili ma anche proporzionate (§ 130)¹⁰⁴, essendo necessario che la pena irrogata nel procedimento concluso per primo venga tenuta in considerazione in quello ad esso temporalmente successivo, giacché solo in tal modo può ritenersi rispettata l'esigenza di complessiva proporzionalità della sanzione.

Su queste basi, in una recente pronuncia la Corte E.D.U. ha invece ravvisato la violazione dell'art. 4, prot. n. 7 CEDU¹⁰⁵, osservando come, a differenza del caso precedentemente deciso dalla Grande Camera, in quello in esame risultasse assente una «connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta» tra i due procedimenti.

Questa "nuova frontiera" della Corte E.D.U. sembra giustificare l'impostazione accolta dalle decisioni della Cassazione, quali la già citata pronuncia Aumenta, volte ad escludere la sussistenza della violazione del principio del *ne bis in idem* nella materia degli illeciti tributari proprio alla luce della considerazione in base alla quale, come rilevato dalla Corte E.D.U. nelle sue più recenti sentenze, tale principio non può dirsi negato se, come avviene nel nostro ordinamento tributario, i due procedimenti "interagiscono" fra loro, in quanto l'avvenuto pagamento del debito tributario non solo incide sulla sanzione penale, ai sensi dell'art. 13-bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, inserito dall'art. 12, comma 1, del d. lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ma può talora configurare una causa di non punibilità, secondo quanto disposto dall'art. 13 del predetto d. lgs. n. 74 del 2000, come sostituito dall'art. 11, comma 1, del d. lgs. n. 158 del 2015.

¹⁰⁴ Corte eur. dir. uomo, *Grande Chambre* 15 novembre 2016, *cit.*

¹⁰⁵ Corte eur. dir. uomo, I sez., 18 maggio 2017, ric. n. 22007/11, Jóhannesson e altri v. Islanda. Per un'analisi di detta pronuncia v. F. VIGANÒ, [Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari](#), in *questa Rivista*, 2017, fasc. 5, p. 392 ss.