

L'ARDUA DECLINAZIONE NORMATIVA DEI
PRINCIPI GIURISPRUDENZIALI IN TEMA DI *NE
BIS IN IDEM*



Fabio Di Vizio *

SOMMARIO 1. Principi e i criteri direttivi della revisione del sistema sanzionatorio tributario e penale: le obiettive difficoltà di partenza e i limiti di impostazione dell'intervento. – 2. Il principio del *ne bis in idem*. – 2.1. Premesse generali. – 2.2. La garanzia convenzionale del *ne bis in idem* nella lettura della Corte EDU: fonti, ambiti applicativi e confini del principio convenzionale. – 2.2.1. *Idem factum*. – 2.2.2. *Eadem persona*. – 2.2.3. La *matière pénale*. – 2.2.4. *Res iudicata*. – 2.2.5. La connessione sostanziale e/o temporale tra i procedimenti e le sanzioni: il doppio binario tributario e il c.d. sistema integrato (*as a coherent whole*). – 2.3. Il principio di *ne bis in idem* nella riflessione della CGUE. – 2.4. La giurisprudenza della Cassazione in tema di doppio binario sanzionatorio. – 3. Il *ne bis in idem* nel vigente sistema normativo nazionale: tra principio di specialità e doppio binario. – 4. Le previsioni dello schema di d.lgs. in commento. – 4.1. L'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione. – 4.2. L'applicazione e l'esecuzione delle sanzioni penali e amministrative: la mitigazione della misura della sanzione successiva alla luce della sanzione irrogata per prima. – 4.3. L'efficacia probatoria penale delle sentenze tributarie irrevocabili e degli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione. – 4.4. Le sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti. – 4.5. Il principio di specialità. – 4.6. I raccordi informativi tra A.G. e Amministrazione Finanziaria. – 5. Osservazioni conclusive.

1. I principi e i criteri direttivi della revisione del sistema sanzionatorio tributario e penale: le obiettive difficoltà di partenza e i limiti di impostazione dell'intervento

Il progetto di revisione del sistema sanzionatorio tributario e penale, condensato nello schema di decreto legislativo A.G. 144 (d'ora in poi anche "il provvedimento") profila interventi di razionalizzazione del vigente assetto punitivo, potenziando il raccordo e l'integrazione tra i diversi settori della strategia unitaria e coordinata contro l'illecito tributario. L'opera del legislatore storico sconta, però, obiettive incertezze ricollegate all'evoluzione giurisprudenziale nella materia del *ne bis in idem*¹. Per la

* Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Firenze, in servizio presso il Comitato direttivo della Scuola Superiore della Magistratura.

¹ Per un quadro delle evoluzioni giurisprudenziali nelle varie giurisdizioni coinvolte, a vari livelli, nella definizione del contenuto precettivo del principio di *ne bis in idem*, cfr. M. SCOLETTA, *Il principio europeo di ne bis in idem e i modelli punitivi "a doppio binario"*, in C. AMALFITANO - M. D'AMICO - S. LEONE (a cura di), *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nel sistema integrato di tutela*, Torino, 2022, e già in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 4/2021, p. 180 ss.

maturata sensibilità rispetto alle ragioni pubbliche (la tutela dei mercati finanziari o della riscossione dell'imposte) il diritto vivente ha lenito la nettezza delle originarie declinazioni della garanzia individuale del divieto di *ne bis in idem* pervenendo ad una lettura più mite dei suoi riflessi processuali. Profili che, in effetti, restano in ombra nel tessuto della revisione.

Il legislatore delegante, sul punto, non ha dato specifiche indicazioni, rassicurato dalla ampia comprensione giurisprudenziale ricevuta a fronte delle proprie "buone ragioni" e delle proprie "obiettive difficoltà". Ciò ha giustificato la conferma della centralità del doppio binario, sistema che vive seri – se non "ontologici" – pericoli di frizione con la garanzia convenzionale; ne è scaturito, forse inevitabilmente, un intervento che sottostima la portata del diritto individuale di sottrarsi alle ulteriori sofferenze e ai costi economici determinati da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali la persona è già stata giudicata. E ciò, evitando di raccogliere le esortazioni della Corte costituzionale. La Consulta, infatti, ancora di recente², ha ricordato come il principio convenzionale concreti un diritto fondamentale della persona, tutelato non solo contro la prospettiva dell'inflizione di una seconda pena, ma, ancor prima, contro la prospettiva di subire un secondo processo per il medesimo fatto, a prescindere dall'esito del primo. La salvaguardia di tale diritto individuale non può essere rimessa alla sola proporzionalità sanzionatoria, specie quando il percorso dei giudizi svolti per assicurarla risulta così gravemente disfunzionale e comporta il dispendio di energie difensive, morali ed economiche, del tutto sproporzionate. In queste condizioni di prolungata inerzia normativa – che confida nel persistere della comprensione giurisprudenziale – la compatibilità convenzionale e costituzionale del doppio binario sanzionatorio – nel settore tributario – rischia di essere "a tempo".

I motivi di questo attendismo, va riconosciuto con franchezza, non riposano tutti in ciò. È vero, infatti, che il doppio binario ha legittimato nel settore tributario una tecnica di legiferazione che ha affastellato sanzioni e illeciti di natura diversa per fatti identici; più che distinguere i fatti e costruire illeciti di diversa natura, si è inteso presidiare i pericoli di trasgressione moltiplicando, in maniera confusa, le fattispecie astratte e le punizioni teoriche; una scelta che ha segnato, inevitabilmente, la razionalità della normativa e dalla quale, ora, non è facile retrocedere. Onde, il doppio binario è diventata una condizione "a tempo", nei fatti, ma non per questo facilmente "rinunciabile".

² Corte cost., sent. 16 giugno 2022, n. 149. Per un primo commento cfr. M. SCOLETTA, *Uno più uno anche a Roma può fare due: la illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo in materia di diritto d'autore*, in *sistemapenale.it*, 2022.

Con particolare riferimento alle imposte sui redditi e all'IVA, l'art. 20, comma 1, della l. n. 111/2023 fissa i seguenti principi e i criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale: a) per gli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali: 1) razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*; 2) valutare la possibilità, fissandone le condizioni, di compensare sanzioni e interessi per mancati versamenti di imposte su redditi regolarmente dichiarati nei riguardi di soggetti che hanno crediti maturati nei confronti delle amministrazioni statali, certificati dalla piattaforma dei crediti commerciali, per importi pari e sino alla concorrenza del debito di imposta; 3) rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributario prevenendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario quanto all'accertamento dei fatti medesimi [...] b) per le sanzioni penali: [...] 2) attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto».

Le contraddizioni tra il principio di specialità (art. 19 d.lgs. 74/2000, operante *a posteriori* rispetto alla definizione della vicenda penale, *arg. ex art.* 21, comma 2, d.lgs. n. 74/2000) e il sistema del doppio binario (art. 20 d.lgs. n. 74/2000) hanno alimentato crescenti insoddisfazioni rispetto all'assetto normativo vigente. In particolare, critico è il giudizio che può essere riservato – sotto i profili dell'economicità e della funzionalità – ai rapporti tra procedimento e sanzione penale, da un lato, e sanzione e procedimento tributario, dall'altro.

Inoltre, l'evoluzione della portata della garanzia del *ne bis in idem*, sia nella componente sanzionatoria che in quella processuale, sotto le sollecitazioni della giurisprudenza sovranazionale, ha condotto verso la necessità di valutazioni giudiziali casistiche, ancorate a criteri assai elastici che dovrebbero assicurare un trattamento sanzionatorio complessivamente proporzionato, anche salvaguardando una stretta integrazione tra i contenitori. Tali criteri, con i connessi *test* di proporzionalità, chiamano il giudice di volta in volta a governare le particolarità della singola fattispecie concreta, pur rivelando gravi *deficit* di (pre-)determinatezza, almeno allo stare dei consueti canoni della legalità formale della materia penale³; inoltre, si pongono in

³ Come osserva P. VENEZIANI, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *SP*, 9/2023, p. 29, i parametri di valutazione descritti dalla Corte EDU sono «*alquanto*

sostanziale contrasto con l'abito mentale del giudice penale nazionale, refrattario ad impostazioni che rischiano di sconfinare (sostanzialmente) in nomopoiesi e, certo, in un problematico governo casistico dell'esistenza di un legame temporale e materiale tra giudizio penale e procedimento tributario. La giurisprudenza di legittimità, del resto, tende a richiedere al giudice di merito una verifica sempre più rigorosa della proporzionalità della sanzione complessivamente inflitta rispetto al disvalore dei fatti commessi, al fine di stabilire se la sanzione debba essere "riproporzionata" (operando sulla porzione ancora in valutazione, penale o amministrativa), oppure, se occorra procedere sino ad una disapplicazione totale di una sanzione ulteriore, qualora la prima assorba l'intero disvalore del fatto, nei suoi vari aspetti⁴.

Conviene riconoscere che l'assetto ipotizzato dal legislatore della riforma in discussione (cfr. *infra* § 4) sconta l'obiettivo difficoltà di prestabilire le soluzioni migliori di integrazione tra i diversi sistemi procedimentali; in tal contesto, predeterminare in via normativa i criteri delle proporzionalità è oggettivamente arduo, anche se si tratta di operazione relativamente più semplice da realizzare sul versante sanzionatorio (sul quale, in effetti, la revisione si impegna con più decisione) che su quello procedurale (ove la riforma è più prudente e, ad avviso di molti, quasi silente).

Resta indubbio che il dispendio di energie e risorse ricollegate allo svolgimento di processi distinti, per quanto coordinati, finalizzati ad assicurare un trattamento sanzionatorio complessivamente proporzionato, resterà sempre inspiegabile a fronte della possibilità di favorire la concentrazione del giudizio sullo stesso fatto.

L'assetto attuale è, però, anche figlio delle condiscendenti posizioni

elastici e sfumati, e tutt'altro che semplici da contemperare in un'ottica di riforma complessiva del sistema penale tributario, o comunque di un significativo restyling del medesimo».

⁴ Cass. pen., Sez. 5, 15 aprile 2019, n. 39999, *Respigo*, Rv. 276963-04: «In tema di abuso di informazioni privilegiate, nel caso in cui siano state già definitivamente inflitte le sanzioni amministrative previste dall'art. 187-bis del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, in modo tale da assorbire completamente il disvalore della condotta, risultando coperti aspetti rilevanti sia a fini penali che amministrativi, e pienamente tutelato l'interesse protetto dell'integrità dei mercati finanziari e della fiducia del pubblico negli strumenti finanziari, il giudice di merito o quello di legittimità – ricorrendo le condizioni previste dall'art. 620, comma 1, lett. l) cod. proc. pen. – può disapplicare integralmente la sanzione penale, atteso che, in tal caso, il cumulo delle sanzioni risulterebbe radicalmente sproporzionato e contrario ai principi sanciti dagli artt. 50 CDFUE e 4 Pro. n. 7 CEDU, come interpretati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nelle sentenze Grande Sezione, Menci (C-524/15); Garlsson Real Estate SA e altri contro Consob (C-537/16); Di Puma contro Consob e Consob contra Zecca (C-596/16 e C-597/16) e dalla Corte EDU nella sentenza GC, A e B contro Norvegia del 2016». Sul tema cfr. A. TRIPODI, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *DPC*, 2018, n. 3, p. 275; A. ANDRONIO, *Il problema del "ne bis in idem" tributario*, in *La disciplina penale in materia di imposte dirette e I.V.A.*, a cura di A. SCARCELLA, Torino, 2019, p. 393 ss.

giurisprudenziali. Il diritto vivente, nella ricerca di bilanciamenti e di sano realismo, si è preoccupato di assicurare le soluzioni più eque in termini sanzionatori a discapito di scelte più economiche in termini di risorse processuali. Il governo degli interessi primari si è così trasferito dalla norma di legge al *dictum* giudiziale. La tendenza giurisprudenziale in atto – nella quale si inserisce l'intervento del legislatore nazionale – registra la trasformazione “diseconomica” del principio del *ne bis in idem* in nome del primato della proporzionalità sanzionatoria complessiva⁵. Infatti, sotto la spinta delle Corti europee, il criterio della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato con i diversi procedimenti ha travolto il confine netto tra dimensione processuale (divieto di doppio giudizio) e dimensione sostanziale (divieto di doppia sanzione) del *ne bis in idem*. Dopo la *pronuncia A e B contro Norvegia del 2016* e le tre decisioni CGUE del 20 marzo 2018 è mutata la fisionomia del principio: il *ne bis in idem* processuale ha assunto valutazioni sostanziali, strettamente attinenti alla proporzionalità della sanzione. Il *test* di proporzionalità svolto dal giudice interessa, anzitutto, il bilanciamento tra esigenze contrapposte (ad esempio, *ne bis in idem*, da un lato, riscossione integrale dell'IVA dovuta e tutela dei mercati finanziari), per accertare se la limitazione apportata ad un determinato diritto ne comporti un eccessivo sacrificio, oltrepassando quanto strettamente necessario al raggiungimento di un obiettivo di interesse generale tutelato. Indi, investe il trattamento sanzionatorio in senso stretto, affidando il controllo della proporzionalità al giudice nazionale. Il ruolo centrale assunto dalla proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio ha sopravanzato (*rectius* travolto) le esigenze di economia dello svolgimento dei processi. Di conseguenza, la continuazione di un procedimento una volta che l'altro più celere sia divenuto definitivo non costituisce, di per sé, una violazione dell'art. 4, Prot.7 CEDU o dell'art. 50 della Carta: il nuovo *ne bis in idem* inteso delle Corti europee tollera la duplicazione procedimentale, purché la normativa nazionale assicuri un coordinamento tra i procedimenti e contenga la risposta sanzionatoria entro confini proporzionati. Per contro, le Corti europee hanno finito per sottovalutare grandemente le esigenze di economia processuale. E ciò, sia nella prospettiva coltivata dalla *Grande Stevens*, ove il mantenimento di un doppio binario era difficilmente spiegabile, perché, prima o poi, uno dei due procedimenti sarebbe giunto a definizione, vanificando le energie processuali sino a quel momento spese nell'altro *iter*,

⁵ Per un'evoluzione sul tema dei commenti dottrinali, cfr.: M.N. GALANTINI, *Il principio del ne bis in idem fra doppio processo e doppia sanzione*, in *Giur. It.*, 2015, pag. 216; F. CONSULICH – C. GENONI, *L'insostenibile leggerezza del ne bis in idem. Le sorti del divieto di doppio giudizio e doppia punizione, tra diritto comunitario e convenzionale*, in www.giurisprudenzapenale.it, 2018; S. SEMINARA, *Il divieto di bis in idem: un istituto inquieto*, in *Dir. Pen. Proc.*, 2022, pag. 1381.

costretto ad interrompersi; sia nel quadro scaturito dalle tre pronunce CGUE del 20 marzo 2018; invero, se il nuovo scopo del *ne bis in idem* è garantire una sanzione complessivamente proporzionata, il raggiungimento di un tale risultato attraverso la duplicazione processuale è scelta tortuosa e economicamente più sconveniente, implicando la mediazione dei giudici nazionali rispetto a valutazioni nevralgiche in materia di proporzionalità della sanzione, in assenza di parametri idonei a controllare l'esercizio della relativa discrezionalità. Come è stato osservato, «il divieto di *bis in idem* processuale è collegato, ma logicamente distinto rispetto al tema della necessità di garantire una ragionevole proporzione tra sanzione e fatto offensivo»⁶. Infatti, chiosa anche la Corte costituzionale (sentenza 10 maggio 2022, n. 149), «la garanzia convenzionale del *ne bis in idem* mira a tutelare l'imputato non solo contro la prospettiva dell'inflizione di una seconda pena, ma ancor prima contro la prospettiva di subire un secondo processo per il medesimo fatto, a prescindere dall'esito del primo. La *ratio* primaria della garanzia – declinata quale diritto fondamentale della persona – è dunque quella di evitare l'ulteriore sofferenza, e i costi economici, determinati da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali quella persona sia già stata giudicata. Il *ne bis in idem* non si oppone, invece, alla possibilità che l'imputato sia sottoposto, in esito a un medesimo procedimento, a due o più sanzioni distinte per il medesimo fatto (pene detentive, pecuniarie e interdittive), ferma la diversa garanzia rappresentata dalla proporzionalità della pena, fondata sugli artt. 3 e 27 Cost. e sull'art. 49, par. 3, CDFUE»⁷.

La soluzione dovrebbe risiedere nell'evitare – prima e più che nell'organizzare – le aree di critica sovrapposizione tra procedimenti destinati ad accertare e punire lo stesso fatto: punire con sanzioni penali ciò che è reato, presidiare con sanzioni amministrative l'illecito che non attinge al grado penale⁸. Al contrario, sotto la remora di

⁶ P. VENEZIANI, *op. cit.*, p. 26.

⁷ Nel caso di specie, è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo – per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 Prot. 7 CEDU – l'art. 649 cod. proc. pen., nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171-*ter* della legge n. 633 del 1941, che, in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174-*bis* della medesima legge.

⁸ Secondo la sentenza *A. e B.* una violazione del *ne bis in idem* è meno probabile se i procedimenti concorrenti comportino la stigmatizzazione caratteristica del “nucleo duro” del diritto penale, più probabile quanto più il procedimento formalmente “amministrativo” presenti connotati stigmatizzanti simili a quelli propri del processo penale in senso stretto (§ 133); inoltre anche allorché tra i due procedimenti sussiste un nesso sostanziale sufficientemente stretto, una violazione del diritto convenzionale in esame potrebbe ugualmente verificarsi laddove difetti, in concreto, una sufficiente connessione

far mancare, in via ipotetica, un arsenale completo di diverse tipologie di sanzioni per fatti che in termini storico-naturalistici si rivelano identici, quantunque intercettabili da fattispecie astratte di diversa estensione, il quadro normativo continua a moltiplicare le fattispecie dell'illecito, disancorandole da criteri distintivi – di portata oggettiva – tra fatti meritevoli di sanzione penale e quelli stigmatizzabili con sanzioni amministrative. In tale contesto, governato da “ansiose” preoccupazioni dell'ineffettività dei comandi, il sovrapporsi di diverse tipologie di punizioni finisce per costituire la problematica risposta offerta quale regola, ma anche la ragione della diversità dei contenuti procedurali; senza interesse reale per la natura e la medesimezza dell'illecito e senza che, al fondo, se ne traggano benefici per l'effettività dei comandi.

L'elaborazione giurisprudenziale sin qui intervenuta va tenuta, dunque, ben presente per comprendere portata, effetti e limiti della revisione ipotizzata; ne costituisce la premessa e la ragione.

2. Il principio del *ne bis in idem*

2.1. - *Premesse generali*

Uno stesso fatto può essere previsto da più norme incriminatrici, originando una convergenza normativa apparente o reale (concorso formale ex art. 81, comma 1, c.p.); in quest'ultimo caso, occorre ulteriormente chiarire se la possibile duplicazione sanzionatoria sia costituzionalmente compatibile. Tale verifica va svolta sia ove l'accertamento si realizzi nello stesso contesto processuale, sia ove avvenga in diversi giudizi, acclarando se il secondo sia precluso in ragione dell'accertamento definitivo intervenuto nel primo o se specifici raccordi ne possono legittimare una celebrazione cronologicamente sfalsata.

Con l'affermarsi dell'impostazione sostanzialistica nell'identificazione della “materia penale”⁹ (*amplius infra*), su questi temi il dialogo tra le Corti si è fatto più serrato nella ricerca dei confini entro i quali edificare le garanzie individuali riconnesse al divieto di *ne bis in idem* tenendo conto delle esigenze del sistema punitivo. Perciò, in presenza di un'elaborazione giurisprudenziale incessante, diventa difficile tracciare una distinzione tra nozione sostanziale e nozione processuale del principio del *ne bis in idem*: fatto, sanzione penale, giudizio si rivelano vasi comunicanti capaci

cronologica tra gli stessi: requisito, quest'ultimo, funzionale a tutelare la persona contro una ingiustificatamente protratta situazione di incertezza circa la propria sorte (§ 134).

⁹ Corte EDU, sentenza dell'8 giugno 1976, *Engel c. Paesi Bassi* (CE: ECHR:1976:0608JUD0005 10071).

di contenuti diversi e propensi a invadere le diverse prospettive d'analisi, sovente confondendone gli esiti. Si pensi, per mera esemplificazione, al mutamento dei piani introdotto dalla Grande Camera della Corte EDU, con la sentenza 15 novembre 2016, *A e B contro Norvegia*¹⁰.

In prospettiva storico-empirica, il fatto è l'accadimento naturalistico-materiale, frutto di un'addizione di elementi selezionati, pur sempre, secondo criteri normativi. In particolare, il fatto identifica l'azione o l'omissione, l'oggetto fisico su cui cade il gesto, sino al conseguente evento naturalistico (quale modificazione della realtà indotta dal comportamento e limite estremo della nozione). Il fatto già giudicato nei suoi elementi materiali resta lo stesso anche se diversamente qualificato per il titolo, il grado e per le circostanze (arg. ex art. 649 c.p.p.). Non assumono rilievo, neppure, la diversità della soggettività attiva, dell'elemento soggettivo, della natura del reato, del bene giuridico e dell'evento giuridico. In sintesi, secondo la giurisprudenza di legittimità¹¹, l'identità del "fatto" sussiste quando vi è corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti gli elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle medesime circostanze di tempo, di luogo e di persona.

L'identità del fatto rileva prioritariamente a fini processuali e per i limiti previsti dall'art. 649 c.p.p. L'intervento di una pronuncia definitiva per uno specifico fatto storico, infatti, impone di riconoscere, secondo canoni sostanzialistici, l'impraticabilità della celebrazione di un ulteriore processo, posto il limite ex art. 649 c.p.p., ora esteso anche all'ipotesi di reati in concorso formale a seguito della pronuncia della Consulta n. 200/2016¹², sulla scorta dell'evoluzione stimolata dalle Corti europee rispetto ai

¹⁰ Corte EDU, sentenza del 15 novembre 2016, *A e B c Norvegia* (CE:ECHR:2016:1115 JUD002413011). La sentenza ha introdotto «una nuova chiave di valutazione per la verifica della sussistenza di una violazione del divieto di doppio giudizio nell'ordinamento interno di uno Stato membro, nel caso in cui ad una sanzione amministrativa definitiva si affianchi un procedimento penale per lo stesso fatto, nei confronti della stessa persona: i procedimenti sanzionatori, penale ed amministrativo, possono coesistere... qualora si ritenga tra loro una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta"»; per un commento cfr. RINALDI e GAITO, *Introduzione allo studio dei rapporti tra* ne bis in idem *sostanziale e processuale*, in AP, 2017, n. 1.

¹¹ Così Cass., Sez. Un., 28/06/2005, n. 34655, *P.G. in proc. Donati e altri*, rv. 231800.

¹² La Corte cost., con la sentenza n. 200 del 31/5/2016, ha statuito l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale. Nella ricordata prospettiva, la Consulta ha escluso che l'art. 4 del protocollo n. 7 CEDU abbia un contenuto più ampio di quello dell'art. 649 cod. penale; per i giudici di Strasburgo, la medesimezza del fatto va apprezzata alla luce delle circostanze fattuali

parametri normativi dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU e dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Sotto il profilo sostanziale, nel caso di concentrazione in *simultaneus processus*, le duplicazioni sanzionatorie non sono vietate, ma rimesse alla discrezionale opzione del legislatore storico, con il limite (convenzionale e costituzionale) di non trasmodare in assetti punitivi irragionevoli, arbitrari e sproporzionati. L'applicazione di una sola delle norme in cui il fatto sarebbe sussumibile, infatti, potrebbe non esaurire il disvalore del fatto, sia da un punto di vista oggettivo che soggettivo; ragionevoli opzioni statuali di politica criminale possono ricollegare ad un'unica azione ovvero ad omissioni differenti disposizioni penali, corrispondenti a disvalori autonomi, seppur "calmierati" dal criterio posto dall'art. 81 c.p. Si può ben dire, in positivo, che esiste uno spazio legittimo del *bis in idem* sanzionatorio; è ammesso, cioè, il *simultaneus processus* per reati diversi commessi con il medesimo fatto, ma è preclusa una seconda iniziativa penale laddove tale fatto sia già stato oggetto di una pronuncia di carattere definitivo. Le opzioni regolamentari, in tal senso, spaziano dal concorso apparente al concorso (reale) formale di norme. Svolgendo solo considerazioni introduttive, secondo la Cassazione, nel contesto del *simultaneus processus*, ove il legislatore non regoli espressamente la convergenza di sanzioni penali sull'*idem factum*, il criterio generale euristico è quello della specialità ex artt. 15, 84, 61, 62, comma 1, 68, 581, comma 2, c.p., intesa in astratto ovvero in senso logico-formale¹³. I criteri della sussidiarietà e della consunzione, ricorrentemente propugnati dalla dottrina, vengono tuttora ritenuti dalla giurisprudenza in contrasto con il principio di legalità¹⁴. Si tratta di svolgere un confronto tra *idem* legali, procedendo ad

concrete, indissolubilmente legate nel tempo e nello spazio, col ripudio di ogni riferimento alla mera qualificazione giuridica della fattispecie.

¹³ Sulla lettura riduttiva del principio di specialità offerta dalla giurisprudenza a fronte del principio europeo del *ne bis in idem* cfr. A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, III ed., Milano, 2020, p. 161 ss.

¹⁴ La giurisprudenza delle Sezioni Unite risulta consolidata nel rilevare che l'unico criterio idoneo a dirimere i casi di concorso apparente di norme è da rinvenirsi nel principio di specialità ex art. 15 c.p. (Sez. U, n. 20664 del 23/02/2017, *Stalla*, Rv. 269668; Sez. U, n. 1963 del 28/10/2010, dep. 2011, *Di Lorenzo*, Rv. 248722; Sez. U, n. 1235 del 28/10/2010, dep. 2011, *Giordano*, Rv. 248865; Sez. U, n. 16568 del 19/04/2007, *Carchivi*, Rv. 235962; Sez. U, n. 47164 del 20/12/2005, *Marino*, Rv. 232302, ove si osserva che i diversi criteri della sussidiarietà e della sussunzione sono da ritenersi tendenzialmente in contrasto con il principio di legalità). È il principio di specialità, pertanto, che assurge a criterio euristico di riferimento. Il principio di specialità definito dall'art. 15 cod. pen. consente alla legge speciale di derogare a quella generale, nel caso in cui le diverse disposizioni penali regolino la "stessa materia». Deve definirsi norma speciale quella che contiene tutti gli elementi costitutivi della norma generale e che presenta uno o più requisiti propri e caratteristici, in funzione specializzante, sicché l'ipotesi di cui alla norma speciale, qualora la stessa mancasse, ricadrebbe nell'ambito operativo della norma generale

una comparazione strutturale tra norme incriminatrici e fattispecie penali, nella configurazione astratta degli elementi costitutivi. In tal senso, l'identità del fatto storico è la premessa che attiva questo confronto strutturale, ma mai la soluzione di esso. Per l'applicazione del principio di specialità, infatti, anche l'identità della materia¹⁵, premessa di operatività dello stesso, è parametrata alla fattispecie astratta (ovvero al fatto tipico), mentre l'interesse tutelato dalla norma incriminatrice assume rilievo non dirimente.

L'identità del fatto storico, invece, torna rilevante ai fini del *ne bis in idem* processuale (art. 649 c.p.p.), tematica che si confronta con l'evenienza di celebrazione separata di processi per reati in concorso formale. In tale evenienza, infatti, secondo la giurisprudenza costituzionale, l'identità del fatto storico si pone quale limite alla celebrazione di ulteriori processi rispetto ad altro reato in concorso formale con quello per cui è intervenuta pronuncia irrevocabile (C. cost. n. 200/2016).

2.2. - *La garanzia convenzionale del ne bis in idem nella lettura della Corte EDU: fonti, ambiti applicativi e confini del principio convenzionale*

In base all'art. 4 del Protocollo Addizionale n. 7 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti umani e delle libertà fondamentali¹⁶ «nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato

(Cass., Sez. Un., n. 1235 del 28/10/2010, dep. 2011, *Giordano*, cit.). In tale ambito ricostruttivo, si è chiarito che il criterio di specialità deve intendersi e applicarsi in senso logico-formale. Il presupposto della convergenza di norme, necessario perché risulti applicabile la regola sulla individuazione della disposizione prevalente posta dall'art. 15 c.p., risulta integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra fattispecie, alla cui verifica deve procedersi attraverso il confronto strutturale tra le norme incriminatrici astrattamente configurate, mediante la comparazione degli elementi costitutivi che concorrono a definire le fattispecie di reato.

¹⁵ L'insegnamento delle Sezioni Unite è consolidato nel ritenere che per "stessa materia" deve intendersi la stessa fattispecie astratta, lo stesso fatto tipico nel quale si realizza l'ipotesi di reato; con la precisazione che il riferimento all'interesse tutelato dalle norme incriminatrici non ha immediata rilevanza ai fini dell'applicazione del principio di specialità (Cass., Sez. Un, n. 16568 del 19/04/2007, *Carchivi*, cit.; Id., n. 1963 del 28/10/2010, dep. 2011, *Di Lorenzo*, cit.) L'identità di materia ricorre nei seguenti casi: specialità unilaterale per specificazione (ricomprensione); specialità reciproca per specificazione (artt. 581 e 572 c.p.); specialità unilaterale per aggiunta (art. 605 e 630 c.p.); per contro, va esclusa nel caso di specialità reciproca bilaterale per aggiunta (violenza sessuale ed incesto) ove ciascuna delle fattispecie presenta, rispetto all'altra, un elemento aggiuntivo eterogeneo, come nel rapporto tra violenza sessuale e incesto: violenza e minaccia nel primo caso, rapporto di parentela o affinità nel secondo (Sez. U, n. 1963 del 28/10/2010, dep. 2011, *Di Lorenzo*, Rv. 248722).

¹⁶ Il protocollo 7 è stato adottato nel novembre del 1984 e reso esecutivo in Italia con la l. 9 aprile 1990, n. 98.

per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato».

Il principio convenzionale del cd. “*ne bis in idem*”¹⁷ si esprime secondo due distinte prospettive applicative, concretamente declinate dall’insegnamento della giurisprudenziale sovranazionale.

Il primo ambito di applicazione ha carattere sostanziale, si riferisce alla sanzione (evocata dall’espressione “condannato penalmente”) e ne importa la necessaria proporzionalità rispetto alla gravità dell’illecito di natura penale. La seconda prospettiva ha carattere processuale (evidenziata dall’espressione “perseguito”): delineata in origine come condizione di preclusione di un secondo giudizio per lo stesso fatto¹⁸. Quest’ultima componente si è evoluta nell’edificazione di una serie di condizioni che legittimano la celebrazione di un secondo giudizio ove giustificato dalla necessità di reprimere profili diversi e complementari dell’illecito; in altri termini, un accertamento definitivo non esclude l’instaurazione di procedimenti instaurati dinanzi a diverse Autorità per accertare e sanzionare diversi aspetti dell’illecito in quanto sia riconoscibile un coordinamento temporale e un’integrazione funzionale dei diversi procedimenti organizzata in maniera prevedibile e proporzionata. Sono le condizioni dell’approccio “unitario e coerente”, del “sistema integrato” e della “strategia unitaria” che finisce per interessare sia il processo che la sanzione, trasferendo al primo le esigenze di proporzionalità della seconda. Una problematica coordinazione del processo alla logica sanzionatoria, sia pure nella ricerca di un’equilibrata proporzionalità.

Secondo l’impostazione “pragmatica” coltivata dai giudici di Strasburgo, l’applicazione delle declinazioni dei divieti identificati dal *ne bis in idem* – rivolti al

¹⁷ Il principio si trova consacrato nell’ordinamento interno dagli artt. 24, 111 Cost., 649 c.p.p., mentre in ambito europeo fa perno oltre che sull’art. 4 Prot. 7 CEDU e sull’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali UE (CDFUE); cfr. Corte cost. n. 149/2022.

¹⁸ La Corte Edu, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia* (CE: ECHR:2014:0304JUD001864010), dopo aver richiamato la sua giurisprudenza sull’art. 4 del Prot. n. 7 (causa *Serguei Zolotoukhine*, Grande Camera), ha affermato che la garanzia sancita da quest’ultima disposizione entra in gioco quando si avvia un nuovo procedimento e la precedente decisione di assoluzione o di condanna è già passata in giudicato. Non è importante sapere quali parti delle nuove accuse siano ritenute fondate o meno nella procedura successiva, poiché l’articolo 4 del Protocollo n. 7 enuncia una garanzia contro nuovi procedimenti, non il divieto di una seconda condanna o di una seconda assoluzione. Nel caso di specie, la Corte ha osservato che le condanne inflitte dalla CONSOB e parzialmente ridotte dalla corte d’appello erano passate in giudicato il 23 giugno 2009, ovvero all’atto delle sentenze della Corte di cassazione. A partire da tale momento, i ricorrenti dovevano dunque essere considerati come «già condannati per un reato a seguito di una sentenza definitiva» ai sensi dell’articolo 4 del Protocollo n. 7. Malgrado ciò, la nuova azione penale che nel frattempo era stata esercitata nei loro confronti non è stata interrotta, e ha portato alla pronuncia di sentenze di primo e secondo grado.

momento della punizione e del giudizio – impone una valutazione ancorata ai fatti e non alla qualificazione giuridica degli stessi (troppo limitata per la tutela dei diritti della persona) ed all’effettività della natura dell’illecito e delle sanzioni, a prescindere alle loro qualificazioni nominalistiche.

Per esaminare l’operatività dei divieti conviene considerare le condizioni presupposte per la relativa violazione.

2.2.1. - Idem factum

Sotto il primo profilo, la Corte europea rivolge l’interesse verso l’*idem factum* e non sull’*idem* legale, richiedendo di valutare la medesimezza del fatto storico oggetto di nuovo giudizio; la nozione di “condotta”, in particolare, si traduce nell’insieme delle circostanze fattuali concrete, collocate nel tempo e nello spazio, la cui esistenza deve essere dimostrata ai fini della condanna¹⁹.

Nella causa *Sergey Zolotukhin c. Russia* (GC, n. 14939/03, §§ 81-84, CEDU 2009) la Corte EDU ha riconosciuto l’esistenza di diversi approcci per stabilire se i reati per i quali un ricorrente era perseguito fossero gli stessi o meno. La Corte ha presentato una descrizione generale dei tre diversi approcci rispetto a tale questione e ha concluso che tale varietà generava un’incertezza giuridica incompatibile con il diritto fondamentale a non essere perseguito due volte per lo stesso reato. In tale contesto la Corte Edu ha fornito un’interpretazione armonizzata della nozione di “stesso reato” ai fini dell’articolo 4 del Protocollo n. 7, assumendo che un approccio enfaticamente la qualificazione giuridica dei due reati sarebbe stato troppo restrittivo per i diritti della persona e avrebbe rischiato di compromettere la garanzia invece di renderla pratica ed effettiva. Di conseguenza la Corte ha ritenuto che l’articolo 4 del Protocollo n. 7 dovesse essere interpretato come se esso proibisse di perseguire o processare per un secondo “reato” nella misura in cui esso derivi da fatti sostanzialmente identici. La Corte ha ritenuto pertanto importante concentrarsi sui fatti che costituivano un insieme di concrete circostanze fattuali che riguardavano lo stesso imputato, che erano inscindibilmente legate nel tempo e nello spazio, e delle quali doveva essere dimostrata l’esistenza per garantire la condanna o avviare un procedimento penale.

¹⁹ Negli stessi termini si era già espressa la Corte EDU, nella sentenza del 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia* (CE: ECHR:2009:0210JUD001493903), che, intervenendo per risolvere un articolato conflitto manifestatosi tra le sezioni della Corte EDU sulla portata dell’art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, aveva affermato che la medesimezza del fatto si apprezza alla luce delle circostanze fattuali concrete, indissolubilmente legate nel tempo e nello spazio.

Come riconosciuto dalla giurisprudenza nazionale (Cass. Pen., Sez. 5, Sentenza n. 18089/18) «se è pacifico che la Convenzione recepisce, nell'interpretare il principio del *ne bis in idem*, il più favorevole criterio dell'*idem factum* anziché la più restrittiva nozione di *idem legale* – il «fatto storico-naturalistico rileva, ai fini del divieto di *bis in idem*, secondo l'accezione che gli conferisce l'ordinamento, perché l'approccio epistemologico fallisce nel descriverne un contorno identitario dal contenuto necessario. Fatto, in questa prospettiva, è 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. Non vi è, in altri termini, alcuna ragione logica per concludere che il fatto, pur assunto nella sola dimensione empirica, si restringa all'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. È chiaro che la scelta tra le possibili soluzioni qui riassunte è di carattere normativo, perché ognuna di esse è compatibile con la concezione dell'*idem factum*. Questo non significa che le implicazioni giuridiche delle fattispecie poste a raffronto comportino il riemergere dell'*idem legale*. Esse, infatti, non possono avere alcun rilievo ai fini della decisione sulla medesimezza del fatto storico. Ad avere carattere giuridico è la sola indicazione dei segmenti dell'accadimento naturalistico che l'interprete è tenuto a prendere in considerazione per valutare la medesimezza del fatto»²⁰. Nella sentenza della C. Cost. n. 200/2016, peraltro, si prende atto che «l'identità del "fatto" sussiste – secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. un. 28 giugno 2005, n. 34655) – quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella

²⁰ In senso critico C. SANTORIELLO, *Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*, in *Fisco*, 2024, 14, 1309 e ss., l'A. rileva che mentre per i giudici di Strasburgo perché vi sia identità del fatto perseguito dal medesimo ordinamento in sedi diverse non è necessaria una identità delle accuse in tutti i loro elementi, ma più semplicemente basta che i fatti ascritti al soggetto giudicato in più procedimenti siano riconducibili alla stessa condotta, la Cassazione richiede, perché possa parlarsi di violazione del principio del *ne bis in idem*, che le vicende per cui si procede siano completamente sovrapponibili in tutti i loro elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona (cfr. Cass., Sez. 3, 20 luglio 2015, n. 31378; Cass, Sez. 2, 22 giugno 2015, n. 26235). Nella stessa direzione Cass, Sez. F, 25 agosto 2020, 32175, Rv. 279853 ha ritenuto «non è configurabile un rapporto di "bis in idem" tra l'illecito amministrativo del mancato pagamento di IVA ex art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ed il reato di occultamento o distruzione di scritture contabili di cui all'art. 10 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, stante la diversità del fatto storico-naturalistico sia in relazione alle condotte sanzionate sia in relazione al profitto generato che, nel primo caso, è costituito dalla sola somma evasa e, nel secondo, anche dagli interessi e dalle sanzioni».

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» (sentenza n. 129 del 2008). Un'affermazione netta e univoca a favore dell'*idem factum* di rilievo ex art. 649 c.p.p., poi scomposto nella triade di condotta, nesso di causalità ed evento naturalistico. Il diritto vivente, con una lettura conforme all'attuale stadio di sviluppo dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, impone di valutare, con un approccio storico-naturalistico, l'identità della condotta e dell'evento, secondo le modalità con cui esso si è concretamente prodotto a causa della prima.

2.2.2. - Eadem persona

In *Pirttimäki c. Finlandia*²¹ la Corte EDU ha chiarito che il *ne bis in idem* ha per presupposto, oltre all'*idem factum*, che le due sanzioni siano irrogate nei confronti della stessa persona. Il caso riguardava sanzioni tributarie irrogate dall'Amministrazione finlandese ad alcune società a responsabilità limitata britanniche, ritenute controllate dal Pirttimäki e da altri cittadini finlandesi²². In un secondo tempo, erano stati avviati procedimenti penali a carico delle persone fisiche per frode fiscale, avendo omesso di dichiarare i dividendi distribuiti dalle dette società. In questo caso, per assenza del requisito dell'*eadem persona*, la Corte ha considerato non applicabile il *ne bis in idem* poiché, mentre nel procedimento amministrativo le sanzioni erano state irrogate alle società, nel procedimento penale erano state inflitte alle persone fisiche, le quali avevano personalità giuridica distinta dalle prime, in osservanza del principio *societas delinquere non potest*.

Anche la CGUE ha ripreso la tesi della Corte EDU nella sentenza del 5 aprile 2017, nelle cause riunite C-217/15 e C-350/15. Secondo la Corte di Lussemburgo, il principio non può applicarsi in caso di dualità di procedimenti per gli stessi fatti,

²¹ Corte EDU, sentenza del 20 maggio 2014, *Pirttimäki c. Finlandia* (CE: ECHR:2014:0520JUD00352321), §§ 5 e 52; V. altresì le decisioni del 2 ottobre 2003, *Isaksen c. Noruega* (CE: ECHR:2003:1002DEC001359602) e del 14 de settembre 1999, *Ponsetti e Chesnel c. Francia* (CE: ECHR:1999:0914DEC003685597).

²² L'amministrazione finlandese aveva imposto sanzioni tributarie a varie s.r.l. britanniche, ritenute controllate dal P. e altri cittadini finlandesi; in un secondo tempo erano stati avviati procedimenti penali a carico del P. e di detti altri cittadini per frode fiscale, poiché non avevano dichiarato i dividendi ottenuti da siffatte società. La Corte EDU ha considerato che non era applicabile il principio *ne bis in idem* di cui all'articolo 4 del Protocollo n. 7, poiché nel procedimento amministrativo le sanzioni tributarie erano state imposte alle imprese, mentre il procedimento penale era a carico di persone fisiche dotate di una personalità giuridica distinta dalle prime, e ciò benché avessero partecipato all'adozione dei loro accordi.

quando le sanzioni tributarie siano irrogate a un ente e il procedimento penale venga, invece, promosso nei confronti di una persona fisica, anche se questa è la legale rappresentante del primo. In casi simili, in assenza dell'eadem persona, non è applicabile il *ne bis in idem*. In Italia, ciò è espressamente previsto dall'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, che dispone che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica», mentre quelle penali sono sempre a carico della persona fisica²³.

In sintesi, ai fini dell'applicazione del *ne bis in idem*, è necessaria l'identità della condotta e del soggetto nei diversi procedimenti penale e amministrativo. Non può invece applicarsi il principio quando le sanzioni tributarie siano imposte a un ente, mentre il procedimento penale sia promosso contro una persona fisica, anche se quest'ultima è legale rappresentante della prima.

2.2.3. - *La matière pénale*

La garanzia del *ne bis in idem* di cui all'art. 4 cit., affermata con riguardo alla materia penale e all'irrogazione delle sanzioni definite dalla legge «penali», come

²³ Secondo questa medesima impostazione Cass., Sez. F, 9 agosto 2018, n. 42897, Rv. 273939 – 03, ha ritenuto che «non sussiste la preclusione all'esercizio dell'azione penale di cui all'art. 649 cod. proc. pen., quale conseguenza della già avvenuta irrogazione, per lo stesso fatto, di una sanzione formalmente amministrativa, ma avente carattere sostanzialmente "penale", ai sensi dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, allorquando non vi sia coincidenza fra la persona chiamata a rispondere in sede penale e quella sanzionata in via amministrativa». In applicazione del principio, la Corte di Cassazione ha escluso la violazione del divieto di "bis in idem" con riferimento a persona imputata per emissione di fatture inesistenti, fatto per il quale era stata inflitta sanzione amministrativa ad una società, soggetto giuridico diverso dall'imputato persona fisica». Parimenti, in applicazione del principio, la S.C. ha escluso la violazione del divieto di *bis in idem* con riferimento a persona imputata ai sensi dell'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 per il mancato versamento dell'acconto IVA, fatto per il quale era stata inflitta sanzione amministrativa alla società cooperativa dello stesso soggetto legalmente rappresentata; cfr. Cass. n. 43809 del 2015 Rv. 265118 – 01; Id., n. 23839 del 2018 Rv. 273107 – 01; id., n. 13901 del 2016 Rv. 266669 – 01. D'interesse anche Cass., Sez. 3, 1° marzo 2017, n. 35156, Rv. 270913- 01, per la quale «non sussiste violazione del principio del *ne bis in idem* convenzionale, come interpretato dalla sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo nella causa A e B c. Norvegia del 15 novembre 2016, nel caso in cui con la sentenza di condanna per reati tributari commessi in qualità di amministratore di una società sia disposta, nei confronti dell'imputato, la confisca di somme di denaro per un valore equivalente al profitto diretto, derivante dagli stessi reati, conseguito dall'ente». Nel caso, la confisca, conseguente alle violazioni tributarie commesse dall'imputato, era stata disposta in via diretta nei confronti della persona giuridica e non del suo amministratore, con la conseguente insussistenza dei presupposti per ravvisare una duplicazione di sanzioni nei confronti del medesimo soggetto a seguito delle medesime condotte, difettando il connotato ineludibile della identità dei soggetti sanzionati; su tale aspetto cfr. CGUE, sentenza 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C- 350/15).

sancito nell'ordinamento interno all'art. 649 cod. proc. pen., è stata progressivamente estesa anche ai casi di sanzioni che, pur non formalmente penali, sono state ritenute tali dalla giurisprudenza della Corte EDU, secondo i "criteri Engel" in ragione del contenuto afflittivo.

Secondo la Corte EDU²⁴ non è consentito qualificare una sanzione in termini meramente formali, dovendo l'interprete riconoscere ad essa natura "sostanzialmente penale" ove ricorra anche uno soltanto dei criteri elaborati dalla consolidata giurisprudenza di Strasburgo, i cd. "criteri di Engel" (Conf. *Jussila c. Finlandia*, sent. n. 73053/01; *Zaicevs c. Lettonia*, sent. n. 65022/01). Secondo la Corte europea, infatti, il diritto interno (con le sue qualificazioni formali) costituisce, per l'interprete interessato a comprendere la portata applicativa delle garanzie convenzionali, un punto di partenza, non di arrivo, mentre le nozioni di pena e di accusa penale ai fini del concreto rispetto della Convenzione derivano dall'interpretazione autonomamente fornita dalla stessa Corte, libera di andare oltre le apparenze e valutare se una misura particolare costituisce in sostanza una pena ai sensi della Convenzione. In tal modo, i giudici di Strasburgo pervengono talora ad attribuire carattere penale a talune misure non considerate formalmente "pene" nell'ordinamento nazionale. In particolare, i criteri, di natura prettamente sostanziale, progressivamente elaborati dalla giurisprudenza della Corte EDU ai fini della individuazione del carattere sostanzialmente penale di un istituto (illecito e/o sanzione) previsto dal diritto interno sono riconducibili alle seguenti grandi categorie: 1) scopo afflittivo e deterrente della misura (dunque non riparatorio, risarcitoria o restitutoria); 2) gravità della misura, tanto nella previsione astratta che ne fa la disposizione nazionale allorché ne definisce la cornice editale, quanto nella concreta applicazione giudiziale; 3) rilevanza attribuita dalla disposizione alla gravità del fatto e alla colpevolezza dell'autore e non, invece, all'offesa e/o al danno patito dalla persona offesa e/ o danneggiata dal reato; 4) connessione della misura ad un illecito formalmente qualificato come penale nell'ordinamento dello Stato membro. In specie, alla qualificazione "autonoma" dell'illecito penale si perviene principalmente facendo sostanziale applicazione dei seguenti parametri: - la natura dell'illecito, ricavabile a sua volta da tutta una serie di sotto criteri, quali: il tipo di comportamento sanzionato dalla norma, la struttura della norma medesima, la proiezione comparatistica della violazione, le eventuali regole procedurali cui l'illecito risulta assoggettato, la particolare qualifica dei relativi soggetti attivi; - la gravità (o grado di severità)

²⁴ Corte EDU, sentenza dell'8 giugno 1976, *Engel c. Paesi Bassi* (CE: ECHR:1976:0608JUD 000510071).

della sanzione, valutabile teoricamente in relazione alla pena edittale, ma in pratica calcolata tenendo conto della pena concretamente irrogata. Più precisamente, dall'analisi della giurisprudenza CEDU emerge che il coefficiente di gravità della sanzione - dunque la sua eventuale "natura penale" - è dedotto dalle caratteristiche tipologiche della sanzione stessa, dal suo *quantum*, dai suoi scopi preventivi e repressivi, dalle relative modalità d'esecuzione. Si tratta di criteri (natura dell'illecito e gravità della sanzione) che possono essere utilizzati solo per estendere le garanzie previste dall'art. 7 (e dall'art. 6) CEDU a illeciti non qualificati formalmente come penali nell'ordinamento interno, non per precludere l'applicabilità delle suddette garanzie convenzionali a taluni illeciti considerati penali secondo il diritto interno, ancorché eventualmente a carattere amministrativo /bagatellare e sanzionati con pene poco afflittive.

Si tratta, a ben vedere, di criteri sostanzialistici, che vivono un rapporto problematico con il principio formale di legalità penale (*nullum crimen, nulla poena sine lege*), tipico dell'ordinamento italiano (art. 25 della Costituzione e art. 1 del Codice penale).

2.2.4. - Res iudicata

Il *ne bis in idem* opera solo se uno dei due procedimenti giurisdizionali (ad esempio quello tributario e quello penale) sia stato definito con sentenza passata in giudicato o, comunque, laddove il provvedimento incidente negativamente sul contribuente (in via penale o amministrativa) abbia natura di atto definitivo, cioè non più suscettibile di contestazione mediante mezzi di impugnazione ordinari, per esaurimento degli stessi o per decorso dei relativi termini. Come si vedrà in seguito, si tratta di condizione necessaria ma non (più) sufficiente per invocare la garanzia. Infatti, secondo la nozione più garantista²⁵ il principio del *ne bis in idem* ha portata sia sostanziale che processuale – ovvero sia il diritto, a valle, di non essere punito, sia quello, a monte, di non essere processato due volte per lo stesso fatto (anche se uno dei due procedimenti non si sia concluso con una condanna) – e impedisce la prosecuzione o la ripetizione di un processo che si sia concluso con una *final decision*, cioè con una sentenza passata in giudicato, o comunque non più suscettibile di contestazione. Il principio non preclude la contemporanea apertura e celebrazione di procedimenti giurisdizionali paralleli per lo stesso fatto, ma obbliga a interrompere uno dei due nel

²⁵ Espressa in Corte Edu, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia* (CE: ECHR:2014:0304JUD001864010).

momento in cui l'altro sia divenuto definitivo per mancanza di impugnazione o comunque per sentenza passata in giudicato. Se un provvedimento è definitivo quando ha acquistato forza di *res iudicata*, il principio del *ne bis in idem* non può applicarsi finché i termini per impugnare uno dei due provvedimenti giurisdizionali siano ancora pendenti.

2.2.5. - *La connessione sostanziale e/o temporale tra i procedimenti e le sanzioni: il doppio binario tributario e il c.d. sistema integrato (as a coherent whole)*

Se la giurisprudenza della Corte EDU ha esteso la garanzia convenzionale anche alle sanzioni aventi natura sostanzialmente penale (secondo gli *Engel criteria*) irrogate da autorità diverse, ha riconosciuto successivamente la compatibilità della garanzia convenzionale nei casi di irrogazione di una sanzione amministrativa per lo stesso fatto, avente natura sostanzialmente penale, in presenza di doppio binario sanzionatorio, come avviene usualmente in molti paesi europei in materia tributaria, entro il perimetro delineato dalla decisione *A. e B. Norvegia*²⁶, con principi confermati dalla successiva giurisprudenza²⁷.

In particolare, la Corte EDU ha affermato che «non viola il *ne bis in idem* convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30% dell'imposta evasa), purché sussista tra i due procedimenti una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta»²⁸. Infatti, in linea di principio l'art. 4 prot. 7 CEDU non esclude che lo Stato possa legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte socialmente offensive (come l'evasione fiscale) che si articoli – nella cornice di un approccio unitario e coerente – attraverso procedimenti distinti, purché le plurime risposte sanzionatorie non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato, con il conseguente onere per la Corte di verificare se la strategia adottata da ogni singolo Stato comporti una violazione del

²⁶ Corte EDU (GC), sentenza del 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia* (CE: ECHR:2016:1115JUD002413011).

²⁷ Cfr. *Johannesson contro Islanda*, 18.5.2017; *Mihalace contro Romania*, Grande Camera, 8.7.2019. La Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi in merito alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., laddove questo non vieta un giudizio penale nei confronti di un soggetto che sia già stato condannato in via definitiva a una sanzione amministrativa di carattere penale, con la sentenza n. 43/2018 ha recepito proprio l'impostazione di *A e B c. Norvegia* e ha restituito la questione al giudice *a quo*, invitando il giudice interno a una nuova valutazione del caso di specie, sulla base dei principi fissati in *A e B*.

²⁸ Corte EDU (GC), sentenza del 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, § 130 e 131.

divieto di *ne bis in idem*, oppure sia, al contrario il prodotto di un sistema integrato che permette di affrontare i diversi aspetti dell'illecito in maniera prevedibile e proporzionata, nel quadro di una strategia unitaria (§ 122). In particolare, in materia tributaria, dall'art. 4 prot. 7 non scaturisce un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa (ancorché qualificabile come “sostanzialmente penale” ai fini delle garanzie dell'equo processo) per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile, altresì, perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione a un elemento ulteriore rispetto al mero mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura “amministrativa” (§ 123). Nella prospettiva di un equilibrato bilanciamento tra gli interessi del singolo e quelli collettivi, la Corte EDU ha valorizzato, dunque, il criterio della “*sufficiently close connection in substance and time*” ricavato dalla propria precedente giurisprudenza (§ 125). In particolare, secondo la Corte EDU, la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili (§ 130), verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei profili della condotta considerati, la prevedibilità della duplicità delle sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare “per quanto possibile” duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità complessiva della pena (§ 133).

2.3. - *Il principio di ne bis in idem nella riflessione della CGUE*

A conclusioni sostanzialmente conformi è giunta la giurisprudenza della Corte di Giustizia, tenuto conto che le norme della Convenzione dei Diritti dell'Uomo si applicano sempre nell'interpretazione data dalla Corte EDU; dunque, anche la Corte di Giustizia, in applicazione dell'art. 50 della Carta fondamentale di funzionamento dell'unione europea²⁹ (che ingloba il diritto convenzionale nel diritto eurounitario) applica le norme convenzionali nell'interpretazione data dalla Corte EDU, come testimoniato dagli approdi delle sentenze *Garlsson Real Estate SA/altri* C- 537/2016, *Di Puma/Consob* C- 598/2016 e C-597/2016 e *Menci* C- 524/2015, che hanno messo a

²⁹ Art. 50 (Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato): «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».

punto la necessaria complementarietà finalistica del cumulo sanzionatorio e le verifiche del giudice nazionale rispetto alla fattispecie concreta. Le ricordate tre sentenze della CGUE hanno affrontato la materia del divieto di *ne bis in idem* con percorsi motivazionali assimilabili e pervengono ad affermare che il principio del *ne bis in idem* garantito dall'art. 50 CDFUE può trovare delle limitazioni, ai sensi dell'art. 52 par. 1 CDFUE, purché le due procedure/sanzioni: - siano finalizzate, nel rispetto del principio di proporzionalità, ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare il cumulo; - abbiano scopi complementari; - siano previste da regole chiare e precise tali da rendere prevedibile il ricorso ad un sistema di doppio binario sanzionatorio; - siano tali da garantire il coordinamento tra i due procedimenti; - siano rispettose del principio di proporzionalità del complesso delle sanzioni irrogate. Gli indici enucleati (complementarietà, prevedibilità, coordinazione procedimentale e proporzionalità del trattamento sanzionatorio) appaiono omogenei rispetto a quelli evocati nella causa *A e B c. Norvegia* (utilizzati dalla Corte EDU per sostanziare quella connessione materiale tra procedimenti, sufficiente a disinnescare l'applicazione della garanzia del *ne bis in idem*) mancando il solo riferimento alla connessione temporale.

La sentenza *Garlsson Real Estate*³⁰ è stata resa in risposta ad una domanda pregiudiziale sulla legittimità della sanzione amministrativa irrogata per il medesimo fatto per il quale l'interessato era già stato condannato in sede penale, alla luce del principio di cui all'art. 50 CDFUE. La pronuncia ha riguardato, in particolare, un caso di manipolazione del mercato, nel quale si discuteva di una sanzione pecuniaria di natura amministrativa/penale, ai sensi dell'art. 187-ter TUF, comminata dalla CONSOB mentre i soggetti sanzionati erano già stati destinatari di una sentenza definitiva del giudice penale in relazione al reato di cui all'art. 185 TUF, scaturita da un patteggiamento. La seconda questione pregiudiziale posta alla CGUE era stata: «se il giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del “*ne bis in idem*”, in base all'art. 50 [della Carta], interpretato alla luce dell'art. 4 prot. n. 7 CEDU, della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della normativa nazionale». La CGUE ha affermato che, in assenza di armonizzazione del diritto dell'Unione in materia, gli Stati possono discrezionalmente prevedere un unico procedimento di natura penale o amministrativa ovvero un doppio binario sanzionatorio. La possibilità di un cumulo di procedimenti non significa lesione del criterio di proporzionalità, dovendosi salvaguardare la libertà di scelta da parte dello Stato membro. In merito, la Grande

³⁰ CGUE, 20 marzo 2018, Causa C-537/16, *Garlsson Real Estate SA, in liquidazione, e a./ Consob*.

Sezione ha identificato l'obiettivo perseguito dalla normativa istitutiva del doppio binario e del cumulo sanzionatorio, connotato dalla necessaria complementarietà finalistica nella tutela dei mercati finanziari dell'Unione e dalla fiducia del pubblico negli strumenti finanziari e lo ha ritenuto adeguato a fondare la limitazione dell'art. 50 CDFUE, nonché sufficientemente proporzionato a tale scopo. Quanto al rispetto del principio di proporzionalità è stato ribadito che il cumulo di procedimenti e di sanzioni previsto da una normativa nazionale non deve superare i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva. Il cumulo delle sanzioni deve essere accompagnato da norme che garantiscano che la severità dell'insieme delle sanzioni inflitte corrisponda alla gravità del reato, derivando tale obbligo dall'articolo 52 par. 1 della Carta e dal principio di proporzionalità delle pene sancito dall'articolo 49, par. 3. Tali norme devono contemplare per le autorità procedenti, in caso di irrogazione di una seconda sanzione, il dovere di verificare che la severità del trattamento sanzionatorio complessivo non ecceda la gravità del reato. Sotto il profilo della proporzionalità, dunque, la disciplina deve «prevedere l'obbligo per le autorità competenti, in caso di irrogazione di una seconda sanzione, di assicurarsi che la severità dell'insieme delle sanzioni inflitte non ecceda la gravità del reato accertato» (§ 56). In ordine agli altri requisiti, la CGUE ha osservato che non sussistono problemi di prevedibilità della limitazione poiché il cumulo di procedimenti e sanzioni è previsto dalla legge [...] ed essa consente un siffatto cumulo di procedimenti e di sanzioni unicamente a condizioni fissate in modo tassativo. La Corte di Lussemburgo, tuttavia, ha precisato che, nel caso in cui al termine del processo penale sia stata inflitta una condanna idonea a sanzionare l'infrazione in modo efficace, proporzionato e dissuasivo, la prosecuzione del procedimento formalmente amministrativo ma sostanzialmente penale di cui all'art. 187-ter TUF eccede quanto strettamente necessario per conseguire l'obiettivo che la normativa in materia di manipolazione di mercato si prefigge. In ordine al requisito del necessario coordinamento tra i procedimenti, in modo da limitare gli oneri derivanti dal cumulo a quanto strettamente necessario al fine di realizzare l'obiettivo, la sentenza *Garlsson Real Estate* ha rilevato la necessità di «norme che assicurino un coordinamento volto a ridurre allo stretto necessario l'onere supplementare che un simile cumulo comporta per gli interessati» (§ 55). Nella fattispecie concreta la CGUE ha rilevato che i fatti di manipolazione del mercato previsti dall' art. 185 TUF erano caratterizzati da una certa gravità e puniti congiuntamente con la pena della reclusione e della multa, il cui spazio edittale corrispondeva a quello previsto per la

sanzione amministrativa pecuniaria di cui all'art. 187 ter TUF. La presenza della pena della reclusione ha indotto i Giudici di Lussemburgo a ritenere che il meccanismo di riequilibrio sanzionatorio dell'art. 187-*terdecies* TUF – il quale prevede che, quando per lo stesso fatto sono state applicate una multa e una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale, l'esazione della multa è limitata alla parte eccedente l'importo della sanzione amministrativa – «non garantisce che la severità dell'insieme delle sanzioni inflitte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato in questione, dal momento che l'articolo 187-*terdecies* sembra avere ad oggetto solamente il cumulo di pene pecuniarie, e non il cumulo di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale e di una pena della reclusione». Naturalmente al giudice nazionale spetta il compito di verificare la corrispondenza del principio affermato al caso concreto, alla luce di tutte le circostanze del fatto al suo esame. Ai quesiti posti, la CGUE ha risposto osservando che «l'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea dev'essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, che consente di celebrare un procedimento riguardante una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale nei confronti di una persona per condotte illecite che integrano una manipolazione del mercato, per le quali è già stata pronunciata una condanna penale definitiva a suo carico, nei limiti in cui tale condanna, tenuto conto del danno causato alla società dal reato commesso, sia idonea a reprimere tale reato in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva». In merito alla diretta applicabilità del diritto in questione, la Corte ha chiarito che «il principio del *ne bis in idem* garantito dall'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea conferisce ai soggetti dell'ordinamento un diritto direttamente applicabile nell'ambito di una controversia come quella oggetto del procedimento principale».

La sentenza *Menci*³¹ si è confrontata con una fattispecie in cui al M. era stata inflitta, in via definitiva, una sanzione amministrativa di natura penale per omesso versamento, entro i termini di legge, dell'IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'anno di imposta 2011 ed era stato altresì avviato un procedimento penale nei confronti del medesimo per il reato di omesso versamento dell'IVA. La Corte di Giustizia, con esplicito riferimento all'art. 21 del d.lgs. n. 74/2000, ha ritenuto che la normativa nazionale in discussione preveda «condizioni idonee a garantire che le autorità competenti limitino la severità del complesso delle sanzioni imposte a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato commesso». La Corte ha dichiarato, pertanto,

³¹ CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C. 524/15, *Menci*.

che l'art. 50 CDFUE «deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato art. 50, purché siffatta normativa sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari». Ciò, all'ulteriore condizione che vi siano «norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti» e che «consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti».

2.4. - *La giurisprudenza della Cassazione in tema di doppio binario sanzionatorio*

A partire dal 2018, la Corte di Cassazione ha esaminato la problematica del doppio binario sanzionatorio, aderendo all'impostazione delle Corti europee.

Nella sentenza n. 45829/18, in materia di *manipolazione del mercato*, ha rilevato che, a seguito della sentenza *A e B Norvegia*, «i due procedimenti non solo possono iniziare ma anche concludersi, mutando in tal modo profondamente la natura del *ne bis in idem* convenzionale, che varia da principio eminentemente processuale del divieto del doppio processo, ancor prima che della doppia sanzione sostanzialmente penale, a garanzia di tipo sostanziale. Infatti, purché la risposta sanzionatoria, derivante dal cumulo delle due pene inflitte nei diversi procedimenti, sia complessivamente proporzionata alla gravità del fatto e prevedibile, nulla vieta ai legislatori nazionali di predisporre un doppio binario sanzionatorio e alla autorità preposte di percorrerlo fino alla decisione». La Cassazione ha altresì ritenuto di poter direttamente valutare la proporzionalità del cumulo sanzionatorio, in applicazione dell'art. 620 co. 1 lett. l) c.p.p. che consente l'annullamento senza rinvio «se la Corte ritiene di poter decidere, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, o di rideterminare la pena sulla base delle statuizioni del giudice di merito o di adottare i provvedimenti necessari, e in ogni altro caso in cui ritiene superfluo il rinvio».

Con la sentenza n. 49869/18, in materia di *insider trading*, la Cassazione ha dato indicazioni nel senso della prevalenza del processo penale e della pena irrogata al

termine di tale processo, per adeguare il trattamento sanzionatorio complessivo al caso concreto, anche disapplicando le norme interne sanzionatrici formalmente amministrative, costituendo ipotesi eccezionale la disapplicazione della norma penale.

Con la sentenza n. 27564/18 la Cassazione civile ha dato atto del mutamento normativo introdotto dalla direttiva 2014/57/UE che ha privilegiato la risposta sanzionatoria penale per gli *abusi di mercato*; ciò posto, ha osservato che, per valutare proporzionalità e adeguatezza delle sanzioni, deve considerarsi la pena concretamente irrogata e non quella edittale, ravvisando una sufficiente connessione tra il procedimento penale e quello amministrativo, parallelamente avviati. La Corte ha demandato, quindi, alla Corte d'Appello di Roma la valutazione della doppia sanzione inflitta riconoscendo al giudice del rinvio «la possibilità che la sanzione amministrativa, oltre a poter essere annullata o confermata, possa essere ridotta al fine di ricondurre la condanna complessivamente valutata nei limiti della efficacia, proporzionalità e dissuasività».

Recentemente, con sentenza n. 2245 del 2022, la Terza Sezione penale della Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata in tema di doppio binario sanzionatorio tributario, applicando i principi elaborati dalle Corti europee al fine di valutare la violazione del principio del *ne bis in idem*. In tale occasione, la S.C. ha individuato i criteri che il giudice penale deve adottare, qualora si pronunci successivamente all'applicazione all'imputato di una sanzione formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale, per garantire la proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio. Richiamando la giurisprudenza della Corte EDU, secondo la quale il divieto del *ne bis in idem* presuppone l'esistenza di una sentenza definitiva di condanna o di assoluzione, e non la mera litispendenza, la Corte ha fatto propri i principi cardine affermati nella sentenza Grande Camera, 15/11/2016, caso *A e B c. Norvegia*: gli Stati membri possono legittimamente prevedere, per rispondere al medesimo fatto storico, procedimenti che siano autonomi e paralleli, a condizione di non gravare l'interessato di un eccessivo onere sanzionatorio. Tra i punti posti a garanzia di tale effetto rileva soprattutto la necessità dell'esistenza di un meccanismo di compensazione che consenta di tenere conto, in sede di irrogazione della seconda sanzione, degli effetti della prima così da evitare che la sanzione complessivamente irrogata sia sproporzionata.

Nel caso esaminato da Cass. 37312/23 è stato ritenuto che i giudici territoriali non avessero svolto una corretta verifica dei presupposti per l'applicazione del *ne bis in idem*, come sopra delineati: indiscussa l'identità del fatto oggetto dei due diversi procedimenti, sarebbe mancata la verifica della sussistenza della connessione temporale e sostanziale sufficientemente stretta; il primo profilo (da riferire al momento di

avvio dei procedimenti e di svolgimento degli stessi e non ai tempi di definizione, che possono anche non coincidere)³² sarebbe stato meramente affermato, senza accertarne la sussistenza.

Da più parti viene posta in dubbio l'esistenza nel vigente ordinamento italiano di una interconnessione fra processo penale e processo tributario assimilabile a quella voluta dalla giurisprudenza sovranazionale per integrare il cd. sistema integrato capace di prevenire la violazione del *ne bis in idem*. Lo avvalorerebbe, anzitutto, l'art. 20 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale stabilisce il principio del cd. "doppio binario", per cui «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». Difetterebbe, inoltre, l'esclusione di ogni duplicazione nella raccolta e valutazione delle prove, differenziate nel processo tributario e penale e svolte in parallelo, senza interazione fra giudice penale e giudice tributario. Si pensi, innanzitutto, alle limitazioni della prova che caratterizzano il processo tributario (come la testimonianza); si pensi al fatto che l'efficacia vincolante del giudicato penale, ai sensi dell'art. 654 c.p.p., non opera nel processo tributario, nel quale, d'altra parte, possono valere anche presunzioni semplici inidonee a supportare una pronuncia penale (Cass. civ., sez. 5, 17 febbraio 2010, n. 3724); che, dunque, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti al processo tributario, ma deve valutarne autonomamente la portata; e, viceversa, che nel processo penale debba riconoscersi al giudice piena autonomia nella valutazione del giudicato "extraprocessuale", tra cui la sentenza tributaria (Cass., sez. III pen., 18 aprile 2012, n. 14855).

3. Il *ne bis in idem* nel vigente sistema normativo nazionale: tra principio di specialità e doppio binario

L'art. 19, comma 1, d.lgs. n. 74/2000 fissa il cd. principio di specialità, che dovrebbe costituire un primo presidio al divieto del *ne bis in idem*: quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II (artt. 2-11 del d.lgs. n. 74 del 2000) e da una

³² Cass., Sez. 5, n. 31507 del 15/04/2021, Rv. 282038; conf., Cass., Sez. 3, n. 6993 del 22/09/2017, *Servello*, Rv. 272588. Per un commento della prima pronuncia cfr. A. SANTANGELO, *Una soluzione "di favore" per l'insider di se stesso: la rule of lenity quale criterio di risoluzione dei casi difficili*, in *Diritto Penale e Processo*, 2022, fasc. 10, pag. 1343 e ss.

disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. In base al comma 2, del cit. art 19, «permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato» (è la responsabilità solidale delle società nel cui interesse ha agito la persona fisica – dipendente, rappresentante legale, amministratore – autrice della violazione)³³.

Subito a seguire, l'art. 20, comma 1, del d.lgs. n. 74/2000 («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») fissa il sistema del doppio binario, vietando la sospensione del procedimento amministrativo di accertamento e del processo tributario in ragione della pendenza del processo penale

L'operatività del principio di specialità nel sistema italiano del doppio binario ha registrato seri limiti nella tutela del *ne bis in idem*. La specialità, infatti, presuppone il concorso apparente di norme, che si verifica quando lo stesso fatto è disciplinato, in apparenza, da due o più disposizioni normative ma una contiene tutti gli elementi dell'altra, oltre a ulteriori elementi aggiuntivi/specializzanti che le consentono di disciplinare con maggiore esattezza e completezza il disvalore della singola condotta. Nell'esperienza giurisprudenziale il principio è stato raramente applicato per risolvere i rapporti tra illeciti penal-tributari e illeciti amministrativi tributari, tarandosi sulle fattispecie astratte (delineate dalle diverse norme) anziché su quelle concrete³⁴. Il disposto dell'art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000, inoltre, assicurando che due procedimenti corrano paralleli tra loro, senza rapporti vicendevoli, ha comportato che il giudicato penale non si ripercuotesse sul processo tributario e consentito, in teoria, l'irrogazione di entrambe le sanzioni, penale e amministrativa. Secondo gli artt. 3 e 479 c.p.p., inoltre, il processo

³³ Nel tempo si è passati dall'alternatività delle sanzioni tributarie e penali (l. n. 4 del 1929), al criterio del cumulo, introdotto con l'art. 10 del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, e, infine, al principio di specialità, previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 74 del 2000, che dovrebbe evitare la duplicazione delle sanzioni tributarie e penali e garantire l'applicazione della sola sanzione speciale.

³⁴ Cfr. le pronunce delle Sezioni Unite in tema di omesso versamento dell'IVA e delle ritenute certificate, che hanno negato la sussistenza di un rapporto di specialità tra la fattispecie tributaria di omesso versamento e la corrispondente fattispecie penale (ravvisando piuttosto una progressione di illeciti) e comunque escludendo la violazione del principio del *ne bis in idem* (Cass., SS.UU., 28 marzo 2013, n. 37424 e Cass., SS.UU., 28 marzo 2013, n. 37425). In dottrina, E. M. MANCUSO, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in GIARDA - PERINI - VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, 2016, pag. 545; M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari*, in GULLO -MAZZACUVA (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, Bari, 2016, pag. 116

penale non può essere sospeso in attesa della definizione di quello tributario, anche in considerazione delle limitazioni probatorie che vigono nel processo tributario.

Se l'art. 19 D.Lgs. n. 74/2000 coglie la sola dimensione sanzionatoria del principio del *ne bis in idem*, ne tace l'aspetto processuale (che secondo la prima lettura della Corte Edu avrebbe precluso anche l'inizio di un secondo procedimento nel caso in cui sia stata già stata pronunciata una sentenza definitiva³⁵); l'art. 20 D.Lgs. n. 74/2000, sancendo la piena autonomia tra procedimento penale e procedimento tributario, origina pericolo di contrasti³⁶. Alle contraddizioni tra l'art. 19 e l'art. 20 cit. reagisce l'art. 21 del d.lgs. n. 74/2000 in tema di sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti, che si pone all'origine di una soluzione non propriamente funzionale, parimenti tarata sul profilo sostanziale, restando marginale quello processuale. In base a tale disposizione «1. L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. 2. 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 di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. 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; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi». In sostanza, è prevista la sospensione dell'esecuzione della sanzione amministrativa nei confronti del soggetto sottoposto a procedimento penale per lo stesso fatto, fino a quando quest'ultimo sia definito con provvedimento di archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto; infatti, in tali casi, la sanzione irrogata dall'Amministrazione finanziaria torna ad essere eseguibile, essendo esclusa dall'esito del giudizio penale l'applicazione della pena. La conseguenza del combinato disposto dei tre articoli è che, se l'imputato viene condannato, le sanzioni amministrative diverranno inesequibili, se l'imputato viene assolto, le stesse torneranno eseguibili.

³⁵ Corte EDU 4 marzo 2014, *Grande Stevens/Italia*; Corte EDU 20 maggio 2014, *Nykaïen/Finlandia*; Corte EDU 27 novembre 2014, *Lucki/Svezia*; a tale orientamento si è poi uniformata anche la nostra C. cost. che con la sentenza n. 102/2016 ha affermato che il divieto di *bis in idem* ha carattere processuale, e non sostanziale, sicché esso «permette agli Stati aderenti di punire il medesimo fatto a più titoli, e con diverse sanzioni, ma richiede che ciò avvenga in un unico procedimento o attraverso procedimenti fra loro coordinati, nel rispetto della condizione che non si proceda per uno di essi quando è divenuta definitiva la pronuncia relativa all'altro».

³⁶ F. D'ARCANGELO, *I rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario*, in BRICCHETTI - VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, PALAZZO - PALIERO (diretto da), *Trattato*, cit., pag. 687.

Oltre a problemi di reciproco coordinamento, i tre articoli presentano frizioni con il principio *del ne bis in idem*, almeno in senso processuale. Da un lato, infatti, il principio di specialità imporrebbe all'interprete di scegliere la sanzione caratteristica tra le due astrattamente applicabili al caso di specie, onde evitare che lo stesso soggetto sia punito due volte per lo stesso fatto; per contro, il combinato disposto degli artt. 19, 20 e 21, di fatto, posticipa l'operatività del principio di specialità, una volta che il procedimento penale si sia concluso. Infatti, l'Ufficio deve irrogare comunque la sanzione amministrativa anche di fronte a un illecito penalmente rilevante, in tal caso sospendendone l'eseguibilità fino all'esito del procedimento penale, rinunciandovi in caso di sentenza di condanna e riassumendola in caso di assoluzione. Se in tal modo si evitano vuoti di reazione da parte dell'ordinamento, appare difficile escludere la violazione del *ne bis in idem*, come interpretato dalle Corti europee. Infatti, secondo il principio di specialità, la sopravvenuta definitività del procedimento amministrativo-tributario o l'intervento di una sentenza tributaria passata in giudicato non evitano la celebrazione del processo penale, così come l'assoluzione definitiva nel processo penale non evita l'esecuzione della sanzione amministrativa, ma ne posticipa solo l'esecuzione. Inoltre, il principio di specialità come declinato dal combinato disposto delle norme citate, al contrario del *ne bis in idem*, non considera l'afflittività dell'illecito come elemento sul quale radicare la verifica della pena, ma, valutando solo la connotazione specialistica delle disposizioni, accorda sempre preferenza a quelle penali in base all'art. 21, disapplicando di fatto la sanzione amministrativa, a meno che non intervenga sentenza assolutoria penale. Cossicché, di fronte a un *idem factum*, la sentenza di assoluzione non impedisce la prosecuzione del procedimento tributario per l'esecuzione del provvedimento d'irrogazione della sanzione oggetto dell'atto d'accertamento.

Inoltre, come visto, per il principio di specialità rileva la mera specialità formale della norma applicabile; il *ne bis in idem*, al contrario, almeno nella impostazione più rigorosa sostenuta dalla *Grande Stevens*, guarda solo al procedimento che porta a una sanzione con finalità afflittive che si chiude per primo – tributario o penale – impedendo la continuazione dell'altro e, in caso di riconoscimento di responsabilità, guarda alla pena che viene irrogata per prima; oppure, in caso di assoluzione, all'esito favorevole del primo procedimento chiuso in via definitiva. In definitiva il sistema italiano del "doppio binario" garantisce il rispetto del *ne bis in idem* solo sul versante sostanziale, non su quello processuale. Infatti, mediante il meccanismo dell'art. 21 le sanzioni penali e quelle amministrative, comunque, non si possono cumulare in capo al responsabile. Tuttavia, l'individuo, in caso di assoluzione penale, tornerà a subire le

conseguenze delle sanzioni tributarie, che ritorneranno eseguibili, in tal modo violandosi nuovamente il *ne bis in idem*, almeno a livello processuale.

4. Le previsioni dello schema di d.lgs. in commento

4.1. - *L'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*

L'articolo 1, comma 1, lett. *m*), del provvedimento introduce il nuovo art. 21-*bis* nel d.lgs. n. 74 del 2000, rubricato “*Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione*”, al fine di superare (*rectius* mitigare) il sistema del “doppio binario” tra i due giudizi, prevedendo che il giudicato penale di assoluzione sia vincolante per il giudice tributario.

Più nel dettaglio, l'art. 21-*bis*, comma 1, cit. dispone che «La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi». Perciò, l'assoluzione in sede penale, pronunciata con le due formule più ampie (“il fatto non sussiste” e “l'imputato non lo ha commesso”) fa stato nel processo tributario quanto ai fatti oggetto di valutazione, e ciò anche con riferimento alla fase di legittimità.

L'art. 21-*bis*, comma 2, cit., prevede, infatti, che «La sentenza penale irrevocabile può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione con memoria illustrativa. La Corte di Cassazione assegna al pubblico ministero un termine non superiore a sessanta giorni dalla comunicazione per il deposito di osservazioni. Trascorso tale termine, se non accoglie le osservazioni, decide la causa conformandosi alla sentenza penale qualora non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto».

L'art. 21-*bis*, comma 3, cit., infine, statuisce che « Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, , anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati». Anche nei confronti di questi soggetti, quindi, il giudicato penale di assoluzione perché il fatto non sussiste avrà efficacia vincolante per il giudice tributario.

Tale efficacia della sentenza penale assolutoria nei confronti del contribuente (persona fisica o ente) non imputato viene esclusa in presenza della formula “per non aver commesso il fatto” perché l’assoluzione del dipendente/amministratore/rappresentante imputato non esclude che l’illecito tributario esista, ma commesso da altra persona (come dovrà accertare il processo tributario o un diverso processo penale).

Si ricorda che nel quadro sinora vigente non può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile su reati tributari alcuna automatica autorità di cosa giudicata, attesa l’autonomia dei due giudizi, la diversità dei mezzi di prova acquisibili e dei criteri di valutazione³⁷. Infatti, nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall’art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna³⁸. Pertanto, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l’esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all’azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell’esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 cod. proc. civ.), deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell’ambito specifico in cui esso è destinato ad operare³⁹. Anche la sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa con la formula “perché il fatto non sussiste”, non spiega automaticamente efficacia di giudicato nel processo tributario, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l’A.F. ha promosso l’accertamento nei confronti del contribuente, ma può essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario, il quale, nell’esercizio dei propri poteri di valutazione, deve verificarne la rilevanza nell’ambito specifico in cui detta decisione è destinata ad operare⁴⁰. Ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l’esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie, ma, nell’esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve

³⁷ Cass., Sez. 5, n. 27814/2020: « In caso di operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello, il giudice tributario, nel verificare se il contribuente fosse consapevole dell’inserimento dell’operazione in un’evasione di imposta, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorché riguardanti i medesimi fatti, ma, nell’esercizio dei suoi poteri, è tenuto a valutare tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario».

³⁸ Cass., Sez. 5, n. 28174 del 24/11/2017, Rv. 646971 – 01.

³⁹ Cass. 12/02/2014, n. 3105; Cass. 24/11/2017, n. 28174; Cass. 28/06/2017, n. 16262; Cass. 23/05/2012, n. 8129.

⁴⁰ Cass. Sez. 5, n. 17258/2019, Rv. 654693; Cass., n. 10578 del 22/05/2015, Rv. 635637; Cass. n. 5720 del 2007.

procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio⁴¹. Ne consegue che «l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario»⁴².

La soluzione della legge delega, quale declinata nello schema di d.lgs., è stata accolta con favore dalla dottrina, «partendo dal presupposto che nel processo penale si può giungere ad un livello di approfondimento istruttorio superiore rispetto a quanto avviene in sede tributaria, anche grazie a strumenti – quali le prove testimoniali – che possono rivelarsi decisivi ai fini di una compiuta ricostruzione dei profili in fatto. A ciò si aggiunga che la ripartizione degli oneri probatori e la regola di giudizio dell'oltre ogni ragionevole dubbio possono risultare risolutivi nel giudizio penale, a fronte di fatti di difficile accertamento, che viceversa in sede tributaria si prestano ad essere oggetto di verifica giovandosi di presunzioni». La limitata efficacia del giudicato penale assolutorio si pone «come una garanzia per il contribuente nel processo amministrativo, potendo rappresentare, al tempo stesso, un tassello di un quadro normativo più ampio, che non rinuncia per definizione al doppio processo, penale e tributario, per gli stessi fatti materiali, ma pone alcuni argini a duplicazioni (di accertamento e di sanzioni) sempre più difficili da giustificare al cospetto del principio del *ne bis in idem*, sostanziale e processuale»⁴³.

Bon sfuggirà il mutamento dell'apprezzamento che sostiene la posizione del legislatore della revisione pur in presenza del persistere delle ragioni che, in precedenza, persuadevano dell'impossibilità di riferire efficacia extra-penale al giudicato penale dibattimentale assolutorio (l'autonomia dei due giudizi e la diversità dei mezzi di prova acquisibili oltre che dei criteri di valutazione); deve riconoscersi che le ragioni di garanzia individuali sono apparse ora prevalenti, tali da giustificare un'immediata circolazione delle acquisizioni penali definitive al giudice tributario.

L'oggetto dell'accertamento riguarda i fatti materiali accertati in sede penale dibattimentale. Inoltre, non potranno fare stato nel processo tributario provvedimenti diversi dalla sentenza irrevocabile di assoluzione maturata all'esito del dibattimento, come nel caso di provvedimento con cui si dispone l'archiviazione del procedimento,

⁴¹ Cass., Sez. 6, n. 28174 del 24/11/2017, Rv. 646971.

⁴² Cass. Civ., Sez. 6. ord. n. 16262 del 28 giugno 2017.

⁴³ P. VENEZIANI, *op. cit.*, 38-39.

alle sentenze di non luogo a procedere all'esito dell'udienza preliminare e le sentenze di assoluzione all'esito di un giudizio abbreviato. Profilo, quest'ultimo, che ingenera perplessità, finendo per costituire disincentivo all'accesso a tale rito alternativo, al quale sovente si accede anche in ragione della particolare completezza delle acquisizioni probatorie.

Resta indubbio che questa soluzione sull'efficacia extra-penale della sentenza dibattimentale assolutoria enfatizza ulteriormente la disfunzionalità economica della parallela celebrazione di un autonomo processo tributario nel quale per lo stesso fatto continuano a vivere regole probatorie e di giudizio diverse e che potrebbe trovarsi vincolato ai risultati di un accertamento condotto *aliunde*, in presenza dell'intervento della sentenza penale assolutoria definitiva.

Non vanno poi dimenticati gli approdi cui è pervenuta la giurisprudenza in base al diritto già vigente. Le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'art. 238-*bis* c.p.p. e riguardanti una preconditione del giudizio in corso, impongono, al giudice che giunga a diverse conclusioni sulla base di una differente valutazione giuridica dei medesimi fatti, di giustificare specificamente la conciliabilità del diverso esito, esclusa restando, tuttavia, la possibilità di contraddire la già accertata verifica del medesimo fatto storico. La S.C., sulla base di tale principio, ha annullato senza rinvio la sentenza di condanna per il reato di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per l'utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti, la cui esistenza era stata invece affermata in una precedente sentenza irrevocabile di assoluzione, riguardante l'emissione di dette fatture, acquisita ai sensi dell'art. 238-*bis* cod. proc. pen⁴⁴. Il principio è stato di recente riaffermato⁴⁵ in un caso nel quale l'emittente la fattura era stato assolto – diversamente dall'utilizzatore – con la formula “perché il fatto non sussiste”, ritenendo, in base agli elementi di prova acquisiti, l'esistenza delle operazioni imponibili sia in termini oggettivi che soggettivi. In presenza di autonomi giudizi relativi a un medesimo fatto storico – l'esistenza delle operazioni sottostanti la fattura oggetto dell'imputazione – pur non trovando applicazione il principio della pregiudizialità penale, il giudice del diverso procedimento è comunque tenuto a motivare espressamente circa le ragioni per le quali è pervenuto a diverse conclusioni rispetto al giudizio già definito in precedenza, la cui decisione, quando sia stata acquisita la relativa sentenza, è elemento da valutare ai sensi dell'art. 238-*bis* cod. proc.

⁴⁴ Cass., Sez. 3, n. 36907/2020, *Cerbini* Rv. 280278 – 01; *conf.* Cass., 23226 del 2018 Rv. 273207 – 01.

⁴⁵ Cass., Sez. 3, n. 20673/2023.

pen.⁴⁶. Devono, in particolare, essere illustrate specificamente le ragioni della conciliabilità dei due diversi giudizi, in quanto le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'art. 238-*bis* cod. proc. pen. che riguardino una precondizione del giudizio in corso non consentono al giudice di giungere a conclusioni inconciliabili con la sentenza irrevocabile, allorquando l'inconciliabilità verta sui fatti posti a fondamento delle decisioni contrastanti e non sulle valutazioni giuridiche di essi. Tale principio è stato affermato anche da Cass. Sez. 5, n. 23226 del 12/02/2018, *Iandolo*, Rv. 273207, che ha evidenziato la necessità di salvaguardare il principio di non contraddittorietà del sistema, che trova espressione, oltre che nella regola di cui all'art. 587 c.p.p. dell'estensione degli effetti favorevoli dell'impugnazione, nell'esigenza di prevenire il contrasto fra giudicati, desumibile dall'art. 630 cod. proc. pen. Qualora nel corso del giudizio venga prodotta una sentenza passata in giudicato, che accerta fatti che si assumono essere inconciliabili con quelli in contestazione, il giudice è tenuto, onde evitare che si determini una situazione tale da giustificare una futura richiesta di revisione, a verificare la possibile incidenza della decisione irrevocabile, e degli elementi di fatto da essa risultanti, sulla posizione dell'imputato⁴⁷. In altra recente occasione (Cass., Sez. 3, 20673/2023) ha ribadito gli stessi principi⁴⁸.

4.2. - *L'applicazione e l'esecuzione delle sanzioni penali e amministrative: la mitigazione della misura della sanzione successiva alla luce della sanzione irrogata per prima*

L'art. 1, comma 1, lett. *m*), del provvedimento inserisce nel d.lgs. n. 74/2000

⁴⁶ Cass., Sez. 1, n. 18343/2017, *Biallo*, Rv. 270658.

⁴⁷ Cass., Sez. 3, n. 33820/2020, in motiv.; Cass., Sez. 2, n. 292/2014, *Coccorullo*, Rv. 257993-01; Cass., Sez. 5, n. 81/2006, *Atrany*, Rv. 232637-01.

⁴⁸ Nel caso di autonomi giudizi relativi a un medesimo fatto storico (l'esistenza delle operazioni sottostanti la fattura oggetto dell'imputazione) se non trova applicazione il principio della pregiudizialità penale, però, come affermato anche dalla sentenza *Cerbini*, il giudice del diverso procedimento è comunque tenuto a motivare espressamente circa le ragioni per le quali è pervenuto a diverse conclusioni rispetto al giudizio già definito in precedenza, la cui decisione, quando sia stata acquisita la relativa sentenza, è elemento da valutare ai sensi dell'art. 238-*bis* cod. proc. pen., (Sez. 1, n. 18343 del 21/12/2016, dep. 11/04/2017, *Biallo*, Rv. 270658). Devono, in particolare, essere illustrate specificamente le ragioni della conciliabilità dei due diversi giudizi, in quanto le risultanze di un precedente giudicato penale, acquisite ai sensi dell'art. 238-*bis* cod. proc. pen. che riguardino una precondizione del giudizio in corso non consentono al giudice di giungere a conclusioni inconciliabili con la sentenza irrevocabile, allorquando l'inconciliabilità veda sui fatti posti a fondamento delle decisioni contrastanti e non sulle valutazioni giuridiche di essi. Per il giudizio di rinvio si fissa il principio per cui l'art. 238-*bis* cod. proc. pen. impone di verificare se vi sia inconciliabilità sui medesimi fatti storici ossia sulla effettività o meno delle operazioni economiche sottostanti la stessa fattura oggetto delle due sentenze.

anche il nuovo articolo 21-*ter*, il quale prevede che, «quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva».

La norma riecheggia l'art. 187-*terdecies* TUF (applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative), alla cui stregua «1. Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-*septies* ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria». In proposito è stato osservato che questa soluzione può originare serie problematiche. Come è stato osservato, «nonostante l'opinione contraria espressa dalla Cassazione⁴⁹, alla luce della previsione di cui all'art. 187-*terdecies* T.U.F. il singolo giudice penale è "sovrano", non solo nell'individuazione di una possibile violazione del principio del *ne bis in idem*, ma anche unico soggetto competente a determinare quali conseguenze discendono da tale violazione potendosi finanche giungere alla completa disapplicazione della norma penale quando la sanzione irrogata dall'Autorità amministrativa (Consob, ISVAP, Amministrazione finanziaria, ecc.) sia già divenuta irrevocabile e risulti proporzionata al disvalore del fatto, valutato alla luce degli aspetti propri di entrambi gli illeciti e, in particolare, degli interessi generali sottesi alla disciplina degli abusi di mercato. Ciò vuol dire che d'ora in poi ogni processo sarà sottoposto alla spada di Damocle della discrezionale decisione del singolo giudice circa la severità del trattamento punitivo che nel caso di specie va riservato al singolo con la facile pronosticabilità di atteggiamenti difformi da parte dei diversi componenti del potere giudiziario e conseguenti effetti deleteri per i principi della certezza del diritto e della prevedibilità delle decisioni giudiziarie»⁵⁰.

Invero, la nuova previsione sembra escludere il potere del giudicante di disapplicare la sanzione di propria competenza al momento della determinazione, regolando il

⁴⁹ Cass. pen., Sez. 5, 15 aprile 2019, n. 39999, *Respigo*, cit.

⁵⁰ C. SANTORIELLO, *op. cit.*, 1309 e ss.

percorso valutativo e la sua finalità: vi è il dovere di tener conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva ma solo “al fine di ridurne la relativa misura”; né la previsione in esame riserva tale mitigazione alle sole pene pecuniarie, dovendosi estendere anche a quella detentiva da comminare successivamente.

4.3. - L'efficacia probatoria penale delle sentenze tributarie irrevocabili e degli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione

L'articolo 1, comma 1, lett. i), del provvedimento inserisce il nuovo comma 1-*bis* all'articolo 20 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in attuazione al criterio di delega previsto all'articolo 20, comma 1, lett. b), n. 2 della legge n. 111 del 2023, che impone al Governo di attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della rilevanza penale del fatto.

L'art. 20, comma 1-*bis* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 stabilisce che «Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato». In tal modo, le sentenze rese nei giudizi tributari e divenute irrevocabili assumono efficacia probatoria nel processo penale.

La disposizione non risulta limitata agli accertamenti negativi dei fatti materiali posti a fondamento dell'atto impositivo impugnato; ciò è stato segnalato come un pericolo di aggravamento della posizione dell'imputato rispetto all'attuale situazione.

Occorre dire che la possibilità di acquisire quali documenti gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa non sembra sia stata mai dubbia sulla base del diritto vigente. Alla stregua di quest'ultimo, inoltre, le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, sono ritenute acquisibili quali prove documentali; nondimeno, si esclude che le stesse possano vincolare il giudice penale; infatti, l'art. 238-*bis* cod. proc. pen. consente l'acquisizione in dibattimento delle sentenze divenute irrevocabili, disponendo peraltro che esse siano valutate a norma degli artt. 187 e 192, comma terzo, dello stesso codice, ai fini della prova del fatto in esse accertato⁵¹. Ne

⁵¹ Cass., Sez. 3, n. 1628 del 28/10/2015 Ud., dep. 18/01/2016, Rv. 266328 – 01; Cass. Sez. 6, n. 10210 del 24/02/2011, *Musumeci*, Rv. 249592; Id. n. 10136 del 24/06/1998, *Ottaviano*, Rv. 211566.

consegue che le pronunzie del giudice tributario, pur definitive, non vincolano il giudice penale ma possono soltanto essere acquisite agli atti del dibattimento per essere liberamente considerate ai fini della decisione⁵². Tale libera ed autonoma valutazione ben può concludersi, se ragionevolmente argomentata, in modo difforme dalle conclusioni cui siano pervenuti i giudici tributari⁵³. Non sembra di poter dire che l'acquisizione nel processo penale, quale prevista ora espressamente dal provvedimento, «ai fini della prova del fatto in essi accertato» introduca vincoli di giudizio maggiori di quelli già riconosciuti in passato, dovendosi, in ogni caso, ritenere doveroso il rispetto dei criteri di valutazione *ex artt.* 187 e 192, comma terzo, c.p.p.

4.4. - *Le sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti*

L'art. 1, comma 1, lett. *l)*, del provvedimento modifica l'articolo 21 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in tema di sanzioni amministrative per le violazioni ritenute rilevanti anche sul piano penale.

Più nel dettaglio la lett. *l)*, n. 1) modifica il comma 1 dell'articolo 21 del decreto legislativo n. 74 del 2000 sopprimendo il riferimento al termine, «comunque», e prevedendo quindi che «L'ufficio competente irroga le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato». L'A.F. procede, dunque, ad irrogare le sanzioni amministrative per illeciti penalmente rilevanti.

La lett. *l)*, n. 2) interviene sul comma 2 del medesimo articolo 21 prevedendo che «le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato, 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, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto». Viene inoltre previsto che resta fermo quanto stabilito dagli artt. 21-*bis* (efficacia delle sentenze penali dibattimentali di assoluzione nel processo tributario e nel processo di Cassazione) e 21-*ter* (Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative: la mitigazione della misura della sanzione successiva alla luce della sanzione irrogata per prima).

⁵² Cass., Sez. 3, n. 39358 del 24/09/2008, *Sciacchitano*, Rv. 241038.

⁵³ Siffatto principio ha trovato un'espressa conferma normativa nella delimitazione della cognizione del giudice penale in rapporto alle questioni c.d. incidentali contenuta nell'art. 2 cpv. cod. proc. pen., il quale dispone che "la decisione del giudice penale che risolve incidentalmente una questione civile, amministrativa o penale non ha efficacia vincolante in nessun altro processo".

La lett. *l*), n. 3) introduce nell'art. 21, il nuovo comma 2-*bis* ai sensi del quale «la disciplina del comma 2 si applica anche se la sanzione amministrativa pecuniaria è riferita a un ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato, ai sensi dell'articolo 25-*quinqüesdecies* del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231». Quest'ultima norma disciplina la responsabilità amministrativa degli enti in conseguenza di violazioni in materia tributaria.

Infine, la lett. *l*), n. 4) interviene sul comma 3 dell'art. 21, specificando che «Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa pecuniaria per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti».

Secondo la relazione illustrativa le modifiche sono finalizzate a recepire il criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera *a*), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*. Nella sostanza rappresentano lo svolgimento procedimentale dell'articolo 19 e riprendono, per darne coerenza sistematica, le disposizioni dei successivi articoli 21-*bis* e 21-*ter*.

4.5. - *Il principio di specialità*

L'art. 1, lett. *h*, del provvedimento prevede: «all'articolo 19, comma 2, dopo le parole: «che non siano persone fisiche concorrenti nel reato» sono aggiunte, in fine, le seguenti: «e resta ferma la responsabilità degli enti e società prevista dall'articolo 21, comma 2-*bis*». In tal modo si interviene sulla disciplina del concorso fra norme penali e norme tributarie, modificando il comma 2 dell'articolo 19 del d.lgs. 74 del 2000. Tali modifiche si ispirano al criterio di delega di cui articolo 20, comma 1, lettera *a*), numero 1) che prevede la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

In particolare, si opera un rinvio, per i soli enti e società, all'articolo 21, comma 2-*bis* di nuova previsione. In base a tale norma, in caso di sanzione amministrativa pecuniaria riferita a un ente o società passibile di responsabilità amministrativa da

reato ai sensi dell'articolo 25-*quinqüies* del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, si applica il comma 2 dell'articolo 21, che esclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative per violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato salva la definizione del procedimento con archiviazione, sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.

4.6. - *I raccordi informativi tra A.G. e Amministrazione Finanziaria*

La circolazione del materiale suscettibile di costituire base di conoscenza e di valutazione dei giudici dei due settori passa anche attraverso un'intensificazione dei rispettivi canali informativi.

Il comma 2 dell'articolo 1 dello schema di decreto in esame modifica l'art. 129 delle disp. att. c.p.p., onerando il pubblico ministero, al momento dell'esercizio dell'azione penale per i delitti tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, di informare la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate dando notizia dell'imputazione. Occorre in proposito rilevare che la qualità di persona offesa per i reati tributari dell'Agenzia delle Entrate prevedeva sinora una più tardiva notificazione dell'avviso dell'udienza preliminare (*arg. ex art. 419, comma 1 c.p.p.*).

Il comma 3 e il comma 4 dell'articolo 1 dello schema di decreto in esame aggiungono un nuovo identico comma rispettivamente all'articolo 32 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 (disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), in materia di poteri degli uffici delle imposte, e all'articolo 51 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto) in materia di attribuzioni e poteri degli uffici dell'imposta sul valore aggiunto. Le norme prevedono che, quando l'Agenzia delle entrate riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi dell'articolo 129, comma 3-*quater*, disp. att. c.p.p., risponde senza ritardo trasmettendo, anche al competente Comando della Guardia di finanza, l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.

5. Osservazioni conclusive

La revisione del sistema sanzionatorio e tributario migliora le condizioni normative per coordinare la risposta punitiva e ricondurla entro i confini di un

trattamento complessivamente proporzionato. Per contro, restano, in tutta la loro problematicità, le disfunzionalità del doppio binario che affida alla valutazione discrezionale del giudice penale il riconoscimento – casistico e sovente in fase avanzata – della concreta osservanza delle garanzie individuali del *ne bis in idem* sotto il profilo procedurale. Nessun processo, in queste condizioni, può dirsi attivato con sicure prospettive di finale celebrazione. E nessun ulteriore processo, quand'anche infine interrotto, eliminerà in colui che vi sia stato lungamente sottoposto l'intima convinzione di aver patito un pregiudizio individuale, insuscettibile di consolazione in nome dalla ricerca di una coerenza sistematica rilevatasi - tardivamente e in concreto - insussistente.

Se nessuna automatica violazione del principio del *ne bis in idem* può trarsi dal fatto che per un medesimo episodio il presunto autore/responsabile sia sottoposto a due distinti procedimenti, parimenti finalizzati a infliggere una sanzione di natura sostanzialmente penale, non può dirsi che la situazione attuale sia appagante: il riconoscimento della violazione o meno del principio in discorso – e dunque del diritto fondamentale – è rimesso, infatti, all'apprezzamento del singolo giudice precedente, che dovrà verificare se nel singolo caso, ricorra, o meno, una connessione temporale e sostanziale sufficientemente stretta fra i procedimenti in questione. A tale impostazione sembra essersi adeguata anche la Corte costituzionale. Sollecitata a verificare la compatibilità dell'art. 649 c.p.p. con il citato art. 4 prot. n. 7, la Consulta ha evidenziato come il *ne bis in idem* convenzionale abbia cessato di essere una regola inderogabile collegata alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento, essendo subordinato ad un apprezzamento proprio della discrezionalità giudiziaria in ordine al nesso che lega i procedimenti, ammettendosi, in presenza di una significativa connessione, la possibilità di proseguire il nuovo giudizio ad onta della definizione dell'altro⁵⁴. Non andrebbe dimenticato, però, che la stessa Corte costituzionale ha ricordato come la garanzia convenzionale del *ne bis in idem* miri a tutelare l'imputato non solo contro la prospettiva dell'inflizione di una seconda pena, ma ancor prima contro la prospettiva di subire un secondo processo per il medesimo fatto, a prescindere dall'esito del primo. La *ratio* primaria della garanzia – declinata, si ripete, quale diritto fondamentale della persona – è dunque quella di evitare l'ulteriore sofferenza e i costi economici determinati da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali quella persona sia già stata giudicata, tanto da determinarsi ad invitare il legislatore a rimodulare

⁵⁴ Corte cost., sentenza n. 43/2018. Per una valorizzazione del concetto di connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta fra procedimento penale ed amministrativo, si vedano anche Cass. pen., Sez. 3, 22 settembre 2017, n. 6993; Cass. pen., Sez. 4, 13 dicembre 2018, n. 12267.

la disciplina in esame in modo da assicurare un adeguato coordinamento tra le previsioni procedurali e sanzionatorie, nel quadro di un'auspicabile rimediazione complessiva dei vigenti sistemi di doppio binario sanzionatorio alla luce dei principi enunciati dalla Corte EDU, dalla Corte di giustizia UE e dalla Corte costituzionale⁵⁵.

Per il momento, però, la discrezionale decisione del singolo giudice continuerà a investire sia la severità del trattamento punitivo riservato nel caso di specie al singolo (con parametri di riferimento ora meglio delineati), sia la connessione e vicinanza temporale dei due procedimenti, con possibili atteggiamenti difformi del potere giudiziario. Se una violazione del divieto di doppio processo anche in relazione ad illeciti tributari può riconoscersi «ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato legame temporale e materiale, a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali» (Corte cost., sentenza n. 43/2018), l'adozione di un giudizio casistico, affidato alla verifica dell'Autorità che procede, continua a trasferire al processo e sul giudice la responsabilità della gestione concreta degli interessi anziché il più consono accertamento dell'osservanza, o meno, della disciplina prestabilita.

Se la legge di delegazione non ha conferito alcun potere di intervento al Governo sotto il profilo del *ne bis in idem* processuale, deve ribadirsi che l'unica possibilità per rimediare alle sue potenziali violazioni e all'attribuzione al singolo giudice di poteri eccessivamente discrezionale passa per un complessivo ridisegno del sistema del diritto penale tributario, affidando allo stesso il solo contrasto delle violazioni che presentano un significativo grado di offensività e di insidiosità per gli interessi dell'Erario⁵⁶.

La soluzione, ma anche la ragione della difficoltà di adottarla.

⁵⁵ Coste cost. n. 149/2022, cit.

⁵⁶ C. SANTORIELLO, *op. cit.*, p. 1309.

ABSTRACT

Il progetto di revisione del sistema sanzionatorio tributario e penale (schema di decreto legislativo A.G. 144), all'esame delle commissioni parlamentari, profila nel settore interventi di razionalizzazione del vigente assetto punitivo, potenziando il carattere unitario della strategia integrata contro l'illecito tributario. L'opera del legislatore storico sconta, però, obiettive incertezze ricollegate all'evoluzione giurisprudenziale nella materia che ha mitigato la garanzia individuale del divieto di ne bis in idem attraverso una lettura più soft dei riflessi processuali della garanzia convenzionale. Il diritto vivente, infatti, nella continua ricerca di bilanciamenti e di "sano" realismo, ha dovuto accettare una trasformazione "diseconomica" del principio del ne bis in idem in nome del primato della proporzionalità sanzionatoria complessiva. È rimasta in ombra la ratio primaria della garanzia: evitare l'ulteriore sofferenza e i costi economici, determinati da un nuovo processo in relazione a fatti per i quali quella persona sia già stata giudicata. Il doppio binario, inoltre, ha legittimato nel settore tributario una tecnica di legiferazione che ha affastellato sanzioni e illeciti di natura diversa per fatti identici. In queste condizioni di prolungata inerzia normativa la compatibilità convenzionale e costituzionale del doppio binario sanzionatorio nel settore tributario rischia di essere "a tempo" ma, nei fatti, difficilmente "rinunciabile". La soluzione dovrebbe risiedere nell'evitare – prima e più che nell'organizzare – le aree di critica sovrapposizione tra procedimenti destinati ad accertare e punire lo stesso fatto: punire con sanzioni penali ciò che è reato, presidiare con sanzioni amministrative l'illecito che non attinge al grado della riprovevolezza penale.

PAROLE CHIAVE

Ne bis in idem – Doppio binario – Proporzionalità – Complessità – Connessione sostanziale e/o temporale – Revisione del sistema sanzionatorio tributario

* * *

THE AWKWARD NORMATIVE TRANSLATION OF CASE-LAW PRINCIPLES REFERRING TO *NE BIS IN IDEM*

ABSTRACT

The draft revision of tax and criminal sanctions system (draft legislative decree G.A. 144), scheduled for adoption by the Parliamentary committees, outlines some of the means of measure taken to rationalise the current punitive framework and to enhance an unified strategy against tax offenses. The legislative Act, however, suffers from objective uncertainties due to developments in case-law, that have resulted in a mitigation of double jeopardy through a softer reading of its procedural implications. Indeed, "living law", in the constant pursuit of balances and "healthy" realism, has arrived to accept an "uneconomic" transformation of the principle in the name of the primacy of overall sanction proportionality. The primary guarantee ratio has been overshadowed: avoiding additional suffering and economic costs, brought about by a retrial in relation to facts for which that person has already been sentenced. The twin-track, moreover,

has legitimized in the tax sector a technique of lawmaking that has bundled up penalties of different nature for identical facts. Under these conditions of prolonged regulatory inertia, the conventional and constitutional compatibility of the double penalty track in taxation is likely to be "time-bound" but, in facts, hard to "give up". The solution should lie in avoiding areas of critical overlap among proceedings designed to prosecute the same fact: punishing crimes with criminal penalties, applying administrative sanctions to those offenses that do not reach criminal reprehensibility.

KEYWORDS

Ne bis in idem – Twin-track – Proportionality – Complexity – Substantial and temporal connection – Revision of tax penalty system