

PRIME OSSERVAZIONI SULLA RIFORMA
FISCALE NELLA PROSPETTIVA DEL
NE BIS IN IDEM EUROPEO*



Andrea Francesco Tripodi **

SOMMARIO 1. Lo statuto del *ne bis in idem* europeo all'esito dell'evoluzione giurisprudenziale. – 1.1. La reazione dell'ordinamento interno. – 2. Le tensioni del sistema sanzionatorio tributario *ante* riforma col *ne bis in idem* europeo. – 2.1. Carattere punitivo e medesimezza fattuale nel doppio binario tributario. – 2.2. Le considerazioni della Corte costituzionale. – 2.3. Le perplessità della dottrina. – 3. La riforma e il suo approccio alla questione del *ne bis in idem*. – 3.1. Gli interventi nella prospettiva processuale. – 3.2. Gli interventi nella prospettiva sostanziale. – 3.3. La posizione dell'ente.

1. Lo statuto del *ne bis in idem* europeo all'esito dell'evoluzione giurisprudenziale

Per poter meglio apprezzare il contenuto degli interventi di riforma nella prospettiva del *ne bis in idem* europeo vale la pena fare un passo indietro, tentando di riassumere quanto accaduto negli ultimi dieci anni intorno a tale principio ovvero provando a ripercorrere in estrema sintesi le sue tappe evolutive rispetto al modello sanzionatorio cosiddetto “a doppio binario”, che si caratterizza cioè per la previsione di due diverse sanzioni – in particolare, l'una penale e l'altra amministrativa – per il medesimo fatto.

L'evoluzione della giurisprudenza convenzionale è stata scandita, nel giro di pochissimi anni, da due successive fasi. La fase “*Grande Stevens c. Italia*”, dal nome della decisione che nel 2014 ha inaugurato la rigogliosa stagione del *ne bis in idem* con la censura della normativa italiana in materia di *abusi di mercato*, rifletteva un approccio di estremo rigore circa gli esiti della verifica di conformità del doppio binario rispetto alla garanzia di cui all'art. 4, Prot. 7, CEDU¹. In presenza di due procedimenti – l'uno

* Il contributo qui pubblicato riproduce la relazione – aggiornata e accompagnata da indicazioni bibliografiche essenziali – presentata durante il convegno *Sanzioni Tributarie Riformate: novità, principi generali, rapporti tra sanzioni tributarie e sanzioni penali*, 24 e 25 Maggio 2024, organizzato da Gli Hub della Giustizia Tributaria, i cui atti sono in fase di pubblicazione presso la casa editrice Ledizioni.

** Professore ordinario di diritto penale nell'Università di Macerata.

¹ Corte EDU, Sez. II, *Grande Stevens c. Italia*, 4.3.2014, per la quale si veda, tra gli altri, F. D'ALESSANDRO, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 614. Ne hanno fundamentalmente replicato l'impostazione, tra le altre, Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20.5.2014; Corte EDU, *Lucki Dev c. Svezia*, 27.11.2014; Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10.2.2015.

volto all'irrogazione della sanzione amministrativa, l'altro *penale* – sullo stesso *fatto storico*, una volta qualificata la sanzione amministrativa, attraverso gli *Engel criteria*, come *sostanzialmente* penale² e registrata la definitiva conclusione dell'uno, non sarebbe stato possibile sfuggire al divieto di iniziare o proseguire l'altro. Il modulo operativo della garanzia corrispondeva, quindi, a quello classico, funzionale a inibire la duplicazione del procedimento penale *stricto sensu*, previsto nel nostro sistema all'art. 649 c.p.p., la cui *ratio*, apprezzata in una dimensione strettamente individuale³, dove risultano più marcati i moderni tratti di diritto fondamentale della persona di fronte ai poteri giudiziari dello Stato, è in ultima analisi identificabile con l'esigenza di tutelare il consociato dalla duplicazione del procedimento *tout court*, vale a dire dalla *soggezione al processo in se*⁴.

Dall'intransigente automatismo degli effetti censori, con l'incontrollabile, progressivo rischio di demolizione delle strutture sanzionatorie “a doppio binario” e le intuibili ripercussioni sul piano della potestà sanzionatoria statale, si è passati nel 2016, attraverso la decisione della *Grande Chambre A. e B. c. Norvegia*⁵, seguita dall'allineamento del giudice eurounitario sull'equivalente art. 50 CDFUE⁶, all'adozione di un approccio valutativo-sintomatologico, che trova plastica rappresentazione nel *test* di connessione *in substance and time*, fondato su una gamma di indici dimostrativi dell'*integrazione* dei due procedimenti e, conseguentemente, dell'assenza di *vulnus* al principio per difetto del *bis*.

Segnatamente, sarà necessario verificare: *a)* se i procedimenti abbiano scopi diversi e assumano così a oggetto (non solo in astratto ma pure in concreto) aspetti differenti della stessa condotta antisociale; *b)* se la duplicità dei procedimenti sia un effetto prevedibile della condotta; *c)* se i due procedimenti siano condotti in maniera da evitare *per quanto possibile* ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della

² Sulla nozione di *matière pénale*, limitandoci ai lavori monografici, L. MASERA, *La nozione costituzionale di materia penale*, Torino, 2018; FR. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, Torino, 2017.

³ Sulla *ratio* composita del *ne bis in idem*, sensibile pure l'esigenza di assicurare finalità di razionalizzazione dei tempi e delle risorse processuali e di certezza *in senso oggettivo* delle situazioni giuridiche (con l'effetto di scongiurare conflitti tra giudicati), cfr., per tutti, F. CAPRIOLI – D. VICOLI, *Procedura penale dell'esecuzione*, Giappichelli, 2011, 72 ss.

⁴ Cfr. T. RAFARACI, voce *Ne bis in idem*, in *Enc. dir.*, Annali, III, Giuffrè 2010, 857 ss.

⁵ Corte EDU, Grande Camera, *A e B. c. Norvegia*, 15.11.2016, per la quale si veda F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 18.11.2016.

⁶ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20.3.2018, C-524/15, *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a. c. Consob*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca c. Consob*, in *Dir. pen. cont.*, 21.3.2018, per le quali si veda N. RECCHIA, *Note minime sulle tre recenti sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di ne bis in idem*, in *Eurojus.it*, 22.3.2018.

prova, segnatamente attraverso un'interazione tra le varie autorità competenti, in modo che l'accertamento dei fatti effettuato in un procedimento sia utilizzato anche nell'altro; d) «*et, surtout*», se la sanzione imposta all'esito del procedimento che si conclude per primo sia presa in considerazione nell'altro procedimento, in modo da assicurare l'esigenza di proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria. Circa la connessione cronologica tra i due procedimenti, la Corte ha indicato come tale requisito non implichi che essi debbano svolgersi necessariamente in maniera strettamente *parallela*, dovendosi tuttavia considerare più elevata la probabilità di ricorrenza della violazione convenzionale, tenuto conto dell'entità del pregiudizio individuale, quando il soggetto, a causa di procedimenti *consecutivi*, sia esposto a una condizione di perdurante incertezza circa la propria sorte.

Si tratta di indici complessivamente elastici, malleabili, talvolta indefiniti e forse indefinibili, tra i quali spicca per importanza, stando alla stessa espressa volontà della *Grande Chambre*, quello della complessiva proporzionalità sanzionatoria⁷. Tale parametro di connessione richiede, ai fini del rispetto del principio, che la sanzione irrogata all'esito del procedimento conclusosi per primo venga presa in considerazione nella commisurazione dell'altra (generalmente quella penale); con l'effetto, a ben vedere, di assecondare un'esigenza di *ne bis in idem* propriamente *sostanziale*, la quale finisce dunque per "contaminare" l'identità tipicamente processuale del principio⁸.

L'attuale versione del *ne bis in idem* in relazione ai doppi binari punitivi, "figlio" della fase "*A. e B. c. Norvegia*", riflette pertanto un fenomeno di *relativizzazione-flessibilizzazione* della garanzia, che, a ben vedere, si inquadra nel consolidato statuto della *matière pénale*, dove la declinazione delle garanzie convenzionali avviene secondo un modulo differenziato ovvero a "geometria variabile", vale a dire, estendendo agli illeciti amministrativi sostanzialmente penali solo alcuni principi e non altri o, come nella nostra ipotesi, estendendovi un principio non in modo assoluto.

La raffigurazione del quadro europeo non sarebbe completa se, infine, non si segnalasse che, a fronte di un diffuso e giustificato pessimismo circa le reali *chances* applicative del *ne bis in idem*, affidate al carattere *floou* del *test*, la Corte EDU ha

⁷ Sulla duttilità e, più in generale, sui profili di criticità di tali parametri si concorda in dottrina: cfr., per tutti, L. BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, 4/2020, 114 ss.

⁸ Su tale fenomeno di contaminazione, per un approfondimento, volendo, A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, Torino, 2022, 138 e 177 ss. Sui diversi ruoli di disciplina assunti dal *ne bis in idem* nell'ambito dell'ordinamento giuridico, si veda M. SCOLETTA, *Idem crimen*, Torino, 2023, 321 ss.

nondimeno, in più occasioni, continuato a ravvisare la violazione del principio, facendo leva *non* sul requisito della proporzionalità sanzionatoria, ritenuto in specie soddisfatto, bensì su altri parametri del *test*⁹.

1.1. - *La reazione dell'ordinamento interno*

Durante la fase *Grande Stevens c. Italia*, si è inevitabilmente andati alla ricerca di un rimedio di adeguamento del nostro sistema al *ne bis in idem* euroconvenzionale, prospettando inutilmente l'allineamento dell'art. 649 c.p.p. ai parametri europei, attraverso la sua interpretazione *conforme*¹⁰ o la richiesta di una *rilettura* costituzionale¹¹, così da poter porre fine al secondo procedimento nonostante il primo non fosse *autenticamente* penale.

A seguito del mutato scenario, segnato dall'avvento del *test* di connessione, il giudice interno, chiamato a esperirlo e a ricercare una strada di chiusura del proprio procedimento solo dopo averne riscontrato un esito negativo, ha assistito, per via dell'ampliamento del proprio ambito di apprezzamento indotto dagli indici della verifica, all'accrescimento delle proprie competenze¹².

L'attenzione si è immediatamente appuntata, a tutto discapito degli altri indici, valutati con minore rigore, sul piano, tutto sommato più “familiare” e più disponibile a una perimetrazione teorica, della commisurazione sanzionatoria ovvero – aggiornandone il contenuto – della *quantificazione bi-dimensionale della pena*, quale rimedio *in action* capace di mettere in sicurezza il doppio binario sotto giudizio attraverso scelte dosimetriche di stampo “minimalista”.

⁹ Corte EDU, *Nodet c. Francia*, 6.6.2019, in materia di *market abuse*; e, con riferimento al doppio binario sanzionatorio islandese in materia fiscale, Corte EDU, *Bragi Gudmundur Kristjánsson c. Islanda*, 31.8.2021; Corte EDU, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, 16.4.2019; Corte EDU, *Jóhannesson e a. c. Islanda*, 18.5.2017. Va peraltro notato che in presenza di interessi in gioco primari, quali la vita o l'integrità fisica, si va invece profilando una linea di tendenza volta a “salvare” il doppio binario e dunque a riscontrare la connessione procedimentale, così da evitare il “blocco” del procedimento penale: cfr. Corte EDU, *Bajčić c. Croazia*, 8.10.2020; Corte EDU, *Galović c. Croazia*, 30.11.2021.

¹⁰ Così, fondamentalmente, nella giurisprudenza di merito, Trib. Asti, 10.4.2015, dep. 7.5.2015, n. 717, in *Dir. pen. cont.*, 9.2.2016; Trib. Brindisi, 17.10.2014, in *Dir. pen. cont.*, 12.12.2014.

¹¹ Cfr. Corte cost. 12.5.2016, n.102, per la quale si veda F. VIGANO, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*, in *Dir. pen. cont.*, 16.5.2016.

¹² Si sofferma su tale linea innovativa con riferimento al ruolo del giudice di legittimità, P. GAETA, *Divieto di bis in idem ed evoluzione della giurisprudenza penale della Corte di Cassazione*, in M. CATENACCI – N. D'ASCOLA – R. RAMPIONI, *Studi in onore di Antonio Fiorella*, RomaTre Press, 2021, vol. I, 239 ss., 258.

La centralità della figura del giudice comune nella sfera di governo del *ne bis in idem* europeo si è, dunque, via via più compiutamente definita nella prospettiva dinamica del suo operato. Non solo egli è chiamato a decidere in ordine alla sussistenza della connessione procedimentale, ma ben può direttamente intervenire affinché tale carattere si manifesti: in sede di commisurazione della sanzione, in base allo *standard* di proporzionalità proveniente dalla giurisprudenza delle corti europee, dovrà *tener conto* di quanto irrogato nel primo procedimento e dunque, attraverso un'attività compensativa, potrà effettuare, se del caso, delle scelte "minimaliste" ovvero *proporzionate*.

Il rischio di sindacato diffuso di proporzionalità è parso sin da subito evidente e del suo contenimento si è fatta carico la Corte di cassazione con un orientamento profondamente innovativo, volto a fornire istruzioni sul contenuto di tale opera compensatoria, culminate anche nella legittimazione, sotto l'ombrello della diretta applicazione dell'art. 50 TDFUE, di manovre disapplicative del minimo edittale o dell'intera sanzione penale a fronte dell'entità della sanzione amministrativa già irrogata nel primo procedimento¹³; manovre *estreme*, subito additate come problematiche nella prospettiva del principio di legalità della pena¹⁴.

La Suprema Corte ha assunto l'art. 133 c.p. a norma di copertura del giudizio di proporzione richiesto dalla giurisprudenza europea¹⁵. In questa direzione di senso, il giudice dovrà valutare la proporzionalità del cumulo sanzionatorio rispetto al *disvalore del fatto* con riferimento agli aspetti propri di entrambi gli illeciti e, in particolare, agli interessi generali sottesi, con un "allargamento" dell'oggetto della valutazione, che va esteso al trattamento sanzionatorio comprensivo della sanzione amministrativa irrogata; così da acconsentire all'epifania di una *sanzione integrata*, a composizione bifronte – in cui ciascuna porzione (amministrativa e penale) parrebbe deputata a

¹³ In questo senso la decisione-guida è da individuarsi senza dubbio in Cass., Sez. V, 21.9.2018, n. 49869, 2019, 643, con nota di N. MADIA, *Ne bis in idem europeo: la definitiva emersione della sua efficacia anche sostanziale in materia di pluralità di sanzioni e proporzionalità della pena*, sulla cui traccia si collocano le successive Sez. V, 15.4.2019, n. 39999, in *Giur. comm.*, 2020, 728, con nota di L. BARON, *Ne bis in idem e giudizio di proporzione, ovvero la certezza dell'incertezza applicativa* e Sez. V, 22.11.2019, n. 397. Ulteriori indicazioni si rinviengono in Cass. civ., Sez. trib., 9.7.2018, n. 27564 e in Cass., Sez. V, 9.11.2018, n. 5679, in *Giur. pen. Web*, 10.2.2019, con nota di L. ROCCATAGLIATA, *Doppio binario sanzionatorio: lo sconto di pena per il rito speciale rientra nel computo per la proporzionalità del trattamento punitivo complessivamente applicato*.

¹⁴ Su tale risvolto, volendo, A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 324 ss.

¹⁵ Per una valorizzazione dello strumento delle circostanze attenuanti generiche, invece, Cass., Sez. III, 15.10.21, n. 2245, per la quale si veda E. PEZZI, *Brevi appunti sull'applicazione "caso per caso" e non "di sistema" della garanzia convenzionale del ne bis in idem*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2022, 1214 ss.

fotografare le prerogative del proprio illecito –, segnata da misurazioni del disvalore dei fatti di complessa attuazione¹⁶.

Su tale rappresentazione dello statuto interno del *ne bis in idem* europeo, o meglio sul suo avvenire, pesa però la presa di posizione della Corte costituzionale, impegnata ad assicurare un sindacato accentrato sulla questione, a tutto discapito dell'intervento rimediabile-salvifico *in action* del giudice comune. L'affacciarsi di una sorta di principio di *compensazione sanzionatoria* ovvero di *deduzione* nelle mani del giudice comune, implicitamente avallato dal legislatore con la riformulazione, nel 2018, dell'allora unica disposizione settoriale – l'art. 187 *terdecies* t.u.f. – che incarna un meccanismo di compensazione sanzionatoria, sembra invero ostacolato dalla Corte costituzionale.

Il giudice delle leggi non ha riposto piena fiducia nel processo di interiorizzazione giurisprudenziale di una teoretica compensativa e comunque, in linea con la giurisprudenza *post-A. e B. c. Norvegia*, ha inteso rivalutare gli altri indici del *test* di connessione e dunque, fondamentalmente, il versante più autenticamente processuale della garanzia.

Con un crescendo di decisioni, progressivamente segnate dall'ingresso nel laboratorio del *test*¹⁷, la Corte costituzionale è giunta da ultimo a rimodulare le coordinate della disposizione interna che ospita il *ne bis in idem*, finendo per offrire al giudice comune un rimedio definitivo al *dual proceeding*¹⁸. Un rimedio sganciato dall'orbita della proporzionalità sanzionatoria, ma pur sempre subordinato al previo *controllo* della legittimità – ovvero, se si vuole, di *ragionevolezza* – del doppio binario ad opera della Corte medesima nei limiti dei profili di (*dis*-)connessione “strutturali” in quanto

¹⁶ Su tale nuova figura, si consenta di rinviare, ancora, a A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 287 ss.

¹⁷ Cfr. Corte cost., 24.10.2019, n. 222, con nota di E. APRILE, *La Corte Costituzionale chiarisce quali sono i criteri per valutare la compatibilità con il divieto di “bis in idem” di un sistema normativo che prevede “il doppio binario sanzionatorio”, penale e amministrativo, per lo stesso fatto*, in *Cass. pen.*, 2020, 588 ss.; Corte Cost., 26.5.2020, dep. 10.7.2020, n. 145, sulla quale E. MALFATTI, *La Corte torna sul divieto di bis in idem con una singolare interpretativa di rigetto. A margine della sentenza n. 145/2020*, in *Oss. AIC.*, 1.12.2020.

¹⁸ Corte cost., 16.6.2022, n.149, per la quale si vedano L. BIN, *Ne bis in idem europeo vs. controllo di razionalità interno di un doppio binario sanzionatorio*, in *Giur. cost.*, 2022, 1599 ss.; F. MEDICO, *Il giudice costituzionale dimezzato; l'insostenibilità di una terza via nel contesto CEDU*, *ivi*, 1609 ss.; F. PEPE, *Prime “brecce” nel ne bis in idem “europeo” nell'ordinamento italiano: quali implicazioni sul sistema sanzionatorio tributario?*, *ivi*, 1578 ss.; A. PROCACCINO, *Illegittimità dell'art. 649 c.p.p. e doppio binario punitivo per il diritto d'autore. La spinta gentile e i caveat*, *ivi*, 1590 ss.; 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 *Sist. pen.*, 23.6.2022; S. SEMINARA, *Il divieto di ne bis in idem: un istituto inquieto*, in *Dir. pen. proc.*, 2022, 1381 ss.

pertinenti alla disciplina normativa, ossia estranei allo sviluppo della vicenda in concreto (nel quale, invece, si inscrivono quelli di connessione temporale dei procedimenti e di proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria).

In altri termini, l'accentuata duttilità dei parametri del *test* di connessione *in substance and time* ulteriori rispetto a quello della proporzionalità sanzionatoria e, dunque, il tutt'altro che escludibile dubbio circa la ricorrenza dei corrispondenti requisiti possono rendere la verifica *in proportionem un posterius* superfluo, incentivando, secondo gli insegnamenti persuasivi del giudice delle leggi, la proposizione della questione di illegittimità costituzionale al fine di vedersi riconosciuto il rimedio di chiusura del procedimento ritenuto illegittimo.

Spetterà così alla Corte, previa necessaria esecuzione del *test* e sempre che questo abbia esito negativo, offrire lo strumento di cui all'art. 649 c.p.p., *ri-letto* in senso estensivo rispetto a *quel* doppio binario, e porre fine all'ingiustizia del *dual proceeding* attraverso la chiusura del procedimento; con un inevitabile effetto, per così dire, di depenalizzazione *de facto* (in nome del diritto fondamentale), che, sebbene circoscritto al settore normativo *sub iudice*, risulterebbe comunque privo di una copertura politico-criminale. Anche da qui, si direbbe, l'invito rivolto dallo stesso giudice delle leggi al legislatore affinché adegui i sistemi "a doppio binario" allo statuto europeo del *ne bis in idem*, attraverso una rimodulazione della disciplina dei doppi binari punitivi vigenti "a trecentosessanta gradi", ispirata al coordinamento dei due procedimenti *in substance and time*.

2. Le tensioni del sistema sanzionatorio tributario *ante* riforma col *ne bis in idem* europeo

Al cospetto della questione posta dal *ne bis in idem* europeo il sistema sanzionatorio fiscale ha da subito rivelato le proprie prerogative.

Innanzitutto, il modulo sanzionatorio adottato dal d.lgs. n. 74 del 2000 è sì "a doppio binario", ma *alternativo* e non *cumulativo*. Diversamente da quest'ultimo, dove sullo stesso fatto convergono, per espressa previsione di legge (o in ragioni di altri indicatori ritenuti in tal senso rilevanti) entrambe le sanzioni (penale e amministrativa), nel settore tributario le due sanzioni dovrebbero operare alternativamente in ragione del criterio della specialità contemplato all'art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000, a cui dunque è affidata, coerentemente con la normativa generale in materia di illeciti

amministrativi (art. 9 l. n. 689 del 1981), la capacità preclusiva della duplice qualificazione, penale e amministrativa, dello stesso fatto.

Il criterio della specialità si riflette, poi, sul piano procedurale nel congegno approntato dall'art. 21 dello stesso decreto. Questo congegno, nel quadro della regola generale sancita all'art. 20, secondo cui il procedimento di accertamento tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale inerente gli stessi fatti, impedisce comunque l'esecuzione della sanzione per l'accertato illecito amministrativo ove prima non si sia concluso il procedimento penale con formula di proscioglimento che escluda la rilevanza penale del fatto e quindi la sussistenza del presupposto operativo del principio di specialità. E va da sé come il legislatore abbia presunto che, nel rapporto tra le due norme, quella speciale sia la norma penale: ciò in forza degli elementi specializzanti in generale rinvenibili nelle soglie di punibilità e nel dolo (specifico) di evasione.

Non è difficile cogliere la *ratio* di tale previsione normativa. La dinamica, per così dire, di *stop and go* dei procedimenti, trasfusa nell'art. 21 del decreto, risulta chiaramente ispirata ad una logica di efficienza operativa. L'amministrazione, in effetti, rispetto alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato, si precostituisce un titolo che porrà in esecuzione laddove il processo penale venga definito con formula di proscioglimento che esclude la rilevanza penale del fatto e dunque i presupposti per l'applicazione della regola della specialità, così evitandosi l'apertura, dopo la chiusura del processo penale, di una nuova fase relativa all'applicazione delle sanzioni amministrative esposta a sviluppi in sede contenziosa¹⁹.

Nella prospettiva che ora interessa, ci si è immediatamente avveduti di come tale meccanismo rendesse il sistema fiscale sensibile al rischio di violazione del *ne bis in idem* europeo, atteso che il contribuente finisce per subire il peso di due procedimenti²⁰. Senza che, al riguardo, si possa eccepire l'ineseguibilità del provvedimento

¹⁹ Per l'esegesi della disposizione si veda V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 275 ss.; P. RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Rass. dir. trib.*, 2016, 25 ss.; A. CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. dir. trib.*, 2015, 499 ss.

²⁰ Tra gli altri, R. CONTI, *Ne bis in idem*, in R. GAROFOLI – T. TREU, a cura di, *Il libro dell'anno del diritto 2015*, Roma, 2015, 438 ss.; G.M. FLICK-V. NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'è pluribus unum?*, in *Riv. AIC*, 2015, 23; E.M. MANCUSO, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in A. GIARDA – A. PERINI – G. VARRASO, a cura di, *La nuova giustizia penale tributaria*, Milano, 2016, 540 ss.; A. BENAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, in A. CADOPPI – S. CANESTRARI – A. MANNA – M. PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, Torino, 2019, 697; e, volendo, *ivi*, A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 58 ss.

sanzionatorio amministrativo o il suo carattere non giurisdizionale: rileva infatti la presenza di un giudizio definitivo e non la concreta esecuzione della sanzione da esso scaturente²¹; e risulta sufficiente, ai fini del riscontro del *vulnus* alla garanzia, il provvedimento definitivo dell'amministrazione finanziaria (non seguito, cioè, dall'intervento dell'organo giurisdizionale conseguente all'impugnazione di detto provvedimento da parte del contribuente, in ipotesi acquiescente)²².

Se nella fase temporale coperta dalla decisione *Grande Stevens c. Italia*, malgrado la pervicace e assai discutibile resistenza della Corte di cassazione a riconoscere la violazione del principio²³, questo *bis in idem* "istituzionalizzato" avrebbe potuto avere

²¹ Cfr., tra gli altri, G.M. FLICK – V. NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'è pluribus unum?*, cit., 23; A. GIOVANNINI – L.P. MURCIANO, *Il principio del "bis in idem" sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, 1551 ss.; A. MARCHESELLI, *Motivazioni tributarie e un "morto che cammina": il doppio binario sanzionatorio tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 2888.

²² Sull'approccio della giurisprudenza della Corte EDU, che, ai fini dell'attivazione della garanzia, non ritiene occorra l'apertura di una fase *stricto sensu* processuale ma solo che vi sia la definitività della sanzione in esito ad un procedimento cfr. Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10.2.2015; Corte EDU, *Ruotsalainen v. Finland*, 16.6.2009, e, da ultimo, Corte EDU, Grande Camera, *Mihalache c. Romania*, 8.7.2019, che ha precisato la nozione di *decisione definitiva*, da un lato, escludendo la necessità dell'intervento dell'organo giudiziario affinché un provvedimento assurga a vera e propria *decisione* e richiedendo al riguardo solo che quest'ultima venga presa da un organo che partecipi all'amministrazione della giustizia nell'ordinamento nazionale e sia competente, ai sensi dello stesso ordinamento, ad accertare e eventualmente punire il comportamento illecito contestato; dall'altro, ossia ai fini della definitività, ponendo l'accento sul necessario esaurimento dei rimedi ordinari di impugnazione o sulla scadenza dei termini previsti per il loro esperimento.

²³ La Corte di cassazione aveva respinto con tenacia le richieste di estensione degli effetti della giurisprudenza convenzionale all'area delle violazioni fiscali, utilizzando argomenti non condivisibili. In particolare, dinanzi alle duplici vicende – penali e amministrative – integranti lo schema *bi-procedimentale* "a rischio" con riferimento alle figure di omesso versamento, la Suprema Corte (cfr., per tutte, Cass. pen., sez. III, 8.4.2014, dep. 15.5.2014, n. 20266) aveva negato natura penale alla sanzione amministrativa; e, inoltre, aveva escluso la ricorrenza dello stesso fatto, quale oggetto dei due procedimenti, in ragione dell'assenza di una relazione di specialità tra le due fattispecie contestate secondo quanto stabilito in materia di concorso di tali illeciti dalle Sezioni Unite (Cass. pen., sez. un., 28.3.2013 e 12.9.2013, n. 37424 e 37245), avvalendosi dunque, al riguardo, di un metodo d'analisi riconducibile al criterio dell'*idem* legale, che cioè consente di escludere la medesimezza dell'oggetto dei due procedimenti in presenza di un concorso formale di illeciti. Sarebbe stato arduo, *allora*, pronosticare rispetto a tali vicende, un giudizio benevolo della Corte di Strasburgo, la quale, circa la qualificazione sostanziale della sanzione, ha sempre di più accordato priorità al relativo scopo (in specie, di tipo non reintegratorio), qualificando di conseguenza come penali anche soprattasse di importo assai contenuto (v. *infra*, § 2.1); e, con riferimento al criterio di giudizio della medesimezza fattuale, a partire dal 2009, ha sempre adottato quello dell'*idem factum* (v. *infra*, § 2.1). Ad ogni modo, lo stesso legislatore aveva finito sostanzialmente per affidare alla giurisprudenza, e in particolare alla complessa interazione tra quella interna e quella europea, la ricerca di una soluzione. La "revisione" del D.lgs. n. 74 del 2000, operata dal D.lgs. n. 158 del 2015, non aveva infatti inciso *direttamente* sulla questione in esame, risolvendosi dunque,

effetti particolarmente impattanti, nel successivo periodo aperto da *A e B c. Norvegia*, incentrato sul *test* della *sufficiently close connection in substance and time*, l'art. 21 ha manifestato una sorta di “doppia “anima”. In esso, invero, convivono problema (doppio procedimento sullo stesso fatto) e sua soluzione (applicazione di una sola sanzione) *perlomeno* nell’ottica di *uno* dei parametri del *test*: tale disposizione “istituzionalizza” il doppio procedimento formalmente considerato e, al contempo, in funzione servente del principio di specialità di cui all’art. 19, impedisce la doppia sanzione, così ergendosi a baluardo della proporzionalità sanzionatoria.

La tematizzazione in chiave problematica del sistema sanzionatorio fiscale non può dirsi ancora esaurita, mancando invero un ulteriore, fondamentale risvolto.

La disciplina procedurale in esame, proprio in quanto servente al principio di specialità²⁴, non è applicabile alle ipotesi in cui tra gli illeciti tributari non si rinvenga tale relazione²⁵, dandosi luogo in tal caso *anche* a un cumulo sanzionatorio²⁶. In queste ipotesi, dunque *massimamente* problematiche, il cumulo si reifica o per gli “ontologici” limiti connaturati al criterio della specialità o per mano della giurisprudenza, che, restia in generale a guardare *oltre* la specialità, o anche, talvolta, applicando in maniera discutibile questo stesso criterio, tende a restringere l’area di rilevanza del concorso

se letta nella prospettiva del *ne bis in idem*, in un nulla di fatto (Cfr. sul punto C. SILVA, *Sistema punitivo e concorso apparente di illeciti*, Torino, 2018, 324 ss).

²⁴ V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 275 ss.

²⁵ Cfr. T. RAFARACI, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio (reati tributari)*, in A. MANGIARACINA (a cura di), *Ne bis in idem*, cit., 202 ss.; FR. MAZZACUVA, *Il ne bis in idem dimezzato: tra valorizzazione delle istanze di proporzione della sanzione e smarrimento della dimensione processuale*, in *Giur. comm.*, 2020, 4, 945 in nota 14; M. TORTORELLI, *L’illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Arch. pen. web*, 2018, 2, 5; A. CARINCI, *Il principio di ne bis in idem, tra opportunità e crisi del sistema sanzionatorio tributario*, in *Arch. pen. web*, 2017, 34.

²⁶ In dottrina, al fine di correggere la limitatezza operativa del meccanismo di ineseguibilità, vincolato alla relazione di specialità, si è proposto di procedere a un’interpretazione conforme dell’art. 19 D.lgs. n. 74 del 2000 (e, più in generale dello stesso art. 9 L. n. 689 del 1981, con estensione dunque a tutti i cumuli di sanzioni penali e amministrative), attribuendo al principio di specialità un significato ampio e cioè comprensivo anche delle ipotesi di concorso di norme che si pongono, come quelle in materia di omesso versamento, in rapporto di progressione illecita. Così, M. SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 2657; ID., *Crisi e splendore del doppio binario. Vincoli di interpretazione conforme, profili di illegittimità costituzionale e aporie sistematiche nel vigente assetto punitivo degli illeciti tributari*, in *Rass. trib.*, 1/2023, 27 ss. Tuttavia, il tenore letterale della disposizione, dove si richiama espressamente la relazione di specialità tra norme *stricto sensu*, non pare consentire una tale opzione ermeneutica. Inoltre, gli stessi principi della giurisprudenza europea non ostano all’applicazione cumulativa delle due sanzioni sullo stesso fatto, imponendo solo, al riguardo, un adeguato *standard* di proporzionalità complessiva.

apparente di norme, con l'effetto di generare schemi sanzionatori "a doppio binario" *cumulativi*.

Insomma, al modello di doppio binario sanzionatorio *alternativo* fondato sul criterio della specialità non può dirsi estraneo il rischio di esprimere delle ipotesi di tipo *cumulativo*. Ed è quanto verificatosi in materia tributaria, nel cui ambito la giurisprudenza ha ad esempio escluso la sussistenza di una relazione di specialità con riferimento agli illeciti di omesso versamento delle ritenute e dell'IVA²⁷, nei rapporti tra il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74 del 2000 e i corrispondenti illeciti amministrativi di cui all'art. 1, comma 2 (per ciò che riguarda le imposte sul reddito e sulla produzione) e 5, comma 4 (in tema di IVA), d.lgs. n. 471 del 1997²⁸, nonché in quelli tra il reato di indebita compensazione e il rispettivo illecito amministrativo²⁹.

²⁷ Cass. pen., sez. un., 28.3.2013/12.9.2013, n. 37424 e n. 37245, in *Dir. pen. cont.*, 18.9.2013, con nota di A. VALSECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis 10 ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo*. Nel dettaglio, riferendoci per comodità alla prima delle due decisioni, la Corte, chiamata a pronunciarsi sulla rilevanza temporale del reato di cui all'art. 10 bis d.lgs. n. 74 del 2000, ha escluso la sussistenza del rapporto di specialità con il corrispondente illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997, nonostante la riconosciuta comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme determinanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle medesime all'Era-rio con le modalità previste) e della condotta (omissione di uno o più versamenti dovuti), concludendo nel senso della diversità degli elementi costituiti dei due illeciti in alcune componenti essenziali: il requisito della certificazione delle ritenute, rilevante solo per l'illecito penale; la soglia minima dell'omissione, rilevante per il solo illecito penale; la diversa tipizzazione nei due illeciti del termine di rilevanza dell'omissione: mensile per quello amministrativo, annuale per quello penale. Per una critica a tale orientamento, cfr. C. SILVA, *Sistema punitivo e concorso apparente di illeciti*, cit., 267 ss. e A. VALLINI, *Il principio di specialità*, in A. Giovannini – A. Di Martino – E. Marzaduri (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 291 ss.

²⁸ Così, di recente, Cass. pen., sez. III, 15.10.2021, n. 2245, dep. 20.1.2022, sulla base del riscontro di eterogeneità delle rispettive condotte, che priverebbe di rilevanza gli elementi specializzanti del reato, rinvenibili nel dolo di evasione e nel superamento delle soglie di punibilità. In particolare, con un'impostazione accentuatamente formalistica (*iper-sensibile*, si direbbe, al dato testuale), si sottolinea che la condotta integrante l'illecito amministrativo consiste nell'indicazione di un reddito o di un'imposta inferiori al dovuto e non, come invece è previsto per quella integrante l'illecito penale, nell'indicazione di elementi attivi e/o passivi (cioè componenti del reddito) fittizi.

²⁹ La specialità è stata esclusa con riferimento al rapporto tra il reato di indebita compensazione di cui all'art. 10 *quater* del d.lgs. n. 74 del 2000 e l'illecito amministrativo di cui all'art. 27, comma 18, D.l. n. 185 del 2008 (conv. in L. n. 2 del 2019) – abrogato dall'art. 32 d.lgs. n. 158 del 2015 a decorrere dal 1° gennaio 2017 e refluuto nel comma 5 dell'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 *ante* riforma – vertente sull'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento di somme dovute, sulla base del rilievo per cui la fattispecie penale ha riguardo alla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta. Così Cass. pen., sez. III, 11.11.2010, n. 42462, dep. 30.11.2010; Cass. pen. 11.11.2010, n. 42462, dep. 30.11.2010; e, più di recente, Cass. pen., sez. III, 12.9.2018, n. 5934, dep. 7.2.2019.

2.1. - *Carattere punitivo e medesimezza fattuale nel doppio binario tributario*

Si è finora approfondito il *bis*, dando per acquisito l'*idem* e, ancor prima, la riconducibilità della sanzione amministrativa tributaria alla *matière pénale*. Qualche precisazione al riguardo si rende comunque opportuna.

Nessuna difficoltà pone il riscontro del carattere sostanzialmente penale della sanzione amministrativa, rispetto al quale non risulta decisivo il relativo importo. È noto come il requisito dello *scopo* della sanzione abbia via via guadagnato nella giurisprudenza convenzionale peso dirimente nella valutazione congiunta dei due parametri della *natura* e della *severità* della sanzione³⁰. L'identità genetica di un'afflittività *stricto sensu* punitiva – rispetto alla cui decifrazione, *ça va sans dire*, non è decisivo l'*argumentum libertatis* – emerge dunque dalla comparazione con le altre possibili conseguenze riferite alle misure sanzionatorie: segnatamente, *preventive* o *riparative*. Le prime, con funzione di profilassi e trattamento della pericolosità. Le seconde, con funzione di *restitutio in integrum* e dunque implicanti una prestazione economica commisurata non al disvalore del fatto, bensì al danno (c.d. differenziale) subito. In breve, l'esclusione di queste fa affiorare il carattere punitivo nella misura *sub iudice*; senza, peraltro, che la loro compresenza risulti d'ostacolo al riconoscimento dell'essenza penale, quando si ravvisi una chiara conseguenza *punitiva*.

Ebbene, è agevole avvedersi del carattere *ultra-compensativo* della sanzione amministrativa tributaria, la quale si aggiunge all'obbligo di restituzione dell'imposta evasa e al pagamento dei relativi interessi maturati.

Più complesso, sebbene non abbia finora ricevuto la giusta considerazione, il giudizio di medesimezza fattuale, da condursi alla stregua del criterio dell'*idem factum*, vale a dire avendo riguardo al fatto storico-naturalistico oggetto dei due procedimenti e non ai caratteri strutturali delle due figure di illecito oggetto di accertamento, secondo cioè il diverso e superato criterio dell'*idem legale*³¹. Innanzitutto, occorre interrogarsi sull'incidenza da riconoscere, ai nostri fini, alle cd. soglie di punibilità che caratterizzano il solo illecito penale tributario (*rectius*, il maggior numero dei reati tributari) e, in particolare, sulla possibilità che le soglie di punibilità, il cui

³⁰ Sulla progressiva affermazione di tale parametro si veda V. MANES, *Profili e confini dell'illecito para-penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 995.

³¹ Il passaggio dalla prospettiva metodologica dell'*idem legale* a quella dell'*idem factum* è segnato, nella giurisprudenza convenzionale, dalla pronuncia Corte EDU, Grande Camera, *Zolotoukhine c. Russia*, 10.2.2009, ed è condiviso dalla giurisprudenza interna (v. *infra* nel testo).

superamento è prevalentemente qualificato come evento della fattispecie tipica³², siano elementi in grado di diversificare il *fatto* rispetto ai corrispondenti illeciti amministrativi, così facendo venir meno uno dei presupposti del *bis in idem*. La questione riflette la perdurante incertezza che adombra il ruolo da attribuire, in questa prospettiva, all'evento naturalistico, a fronte della sua inclusione, ad opera della giurisprudenza interna³³, anche costituzionale³⁴, nel perimetro del concetto di fatto preclusivo di un nuovo giudizio – di modo che se muta ovvero si aggiunge l'evento naturalistico, cambia il fatto *ex art. 649 c.p.p.* e cade il divieto di secondo giudizio – e del contemporaneo emergere di un orientamento opposto nella giurisprudenza convenzionale, che considera decisivo *sic et simpliciter* l'unicità spazio-temporale dell'accadimento concreto da cui le contestazioni scaturiscono³⁵.

Pur aderendo all'impostazione nazionale, sarebbe tuttavia precipitoso, in questa materia, concludere nel senso dell'esclusione dell'*idem*, né, a quanto consta, si registrano riferimenti giurisprudenziali in tal senso.

Le soglie di punibilità, misurando il *quantum* di offesa, segnano in chiave gradualistica il perfezionamento dell'illecito penale. Invero, la dimensione quantitativa dell'omissione, benché acquisisca rilievo sul piano giuridico solo in sede penale, non è un dato fattuale presente solo in questo giudizio ed estraneo dunque a quello relativo al corrispondente illecito amministrativo complessivamente considerato, bensì costituisce pur sempre un profilo oggettivo accertato, comune a entrambi i procedimenti – presente, secondo la terminologia in uso presso la Corte EDU, in ambedue i *dossier* processuali –, e dunque, in quanto tale, incapace di integrare un profilo di differenziazione del loro oggetto storico-fattuale. Volendo, si potrebbe sostenere che il

³² Così la Relazione ministeriale al d.lgs. n. 74 del 2000. In dottrina, sia pure con diverse sfumature, tra gli altri, M. ROMANO, *Teoria del reato, punibilità, soglie espresse di offensività (e cause di esclusione del tipo)*, in E. DOLCINI – C.E. PALIERO (a cura di), *Studi in onore di G. Marinucci*, vol. II, *Teoria della pena. Teoria del reato*, Milano, 2006, 1729 ss.; D. FALCINELLI, *Le soglie di punibilità tra fatto e definizione normo-culturale*, Torino, 2007, 67 ss.; M. CAPUTO, In limine, *natura e funzioni politico-criminali delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in R. BORSARI (a cura di), *profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, 27 ss. In giurisprudenza, tra le varie, Cass. pen. 5.11.2015, n. 3098, in *Cass. pen.*, 2016, 3373; Cass. pen. 26.6.2014, n. 36859. Per la qualificazione in termini di condizioni obiettive di punibilità, si rinvia, per tutti, a A. MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2000, 133. In giurisprudenza, Cass. pen. 16.12.2014, n. 6705; Cass. pen. 26.5.2011, n. 25213, in *Cass. pen.*, 2013, 285.

³³ Per tutte, Cass. pen., Sez. Un., 28.6.2005, n. 34655

³⁴ Corte cost. n. 200 del 2016.

³⁵ Cfr. Corte EDU, *Bajčić c. Croazia*, 8.10.2020; Corte EDU, *Milenkovich c. Serbia*, 1.6.2016; Corte EDU, *Muslija c. Bosnia Herzegovina*, 14.4.2014; Corte EDU, *Maresti c. Croazia*, 26.6.2009, spec. § 63.

superamento della soglia, piuttosto che integrare un evento naturalistico *stricto sensu*, che, in quanto tale, *si aggiunge* alla condotta (essenzialmente) omissiva di evasione dell'imposta, ne rappresenta esclusivamente una *misurazione*: l'omissione-evasione d'imposta è sempre quella e la sua entità rileverà nel solo procedimento penale.

Seguendo la stessa argomentazione, non dovrebbe assurgere a fattore differenziale la specifica modalità di condotta (artificiosa) caratterizzante, in ipotesi, l'illecito penale rispetto a quello amministrativo, dal momento che il suo inquadramento ai fini del riscontro dell'*idem factum* sembra non dissimile da quello riconosciuto alle soglie di punibilità, nel senso cioè che la dimensione (in questo caso) qualitativa del fatto non parrebbe estranea al procedimento sull'illecito amministrativo – *rectius*, alla relativa verifica (pur sempre funzionale al riscontro dell'evasione) e salva la specificità del contesto dell'accertamento³⁶ –, ma in esso non acquisirebbe rilievo. Fermo restando, al riguardo, che aderendo alla diversa e emergente impostazione convenzionale, anche in questo caso non vi sarebbero ostacoli nel riscontro dell'*idem*, attesa l'unicità spazio-temporale dell'accadimento concreto da cui le contestazioni scaturiscono, ossia la condotta evasiva alla base delle stesse.

2.2. - *Le considerazioni della Corte costituzionale*

Nel 2019 il doppio binario in materia fiscale, *sub forma* di omesso versamento IVA, era giunto all'attenzione del giudice delle leggi, il quale, nel pronunciare una sentenza di inammissibilità³⁷, censurando per incompletezza l'ordinanza di rimesione³⁸, non aveva comunque mancato di suggerire un percorso argomentativo, che, ferme le specificità dei singoli casi, ha offerto spunti alla giurisprudenza³⁹ per condurre alla "salvezza" il sistema sanzionatorio tributario ovvero per fornire un riscontro positivo al *test* di connessione. In particolare, trattasi innanzitutto della valorizzazione di una serie di previsioni normative, a vocazione premiale, talune introdotte dall'allora ultimo intervento legislativo in materia (ossia il d.lgs. n. 158 del 2015), altre già presenti, tutte incidenti sul rapporto tra i due procedimenti.

Nella prima prospettiva, la Corte costituzionale ha posto l'accento, oltre che sulla

³⁶ Sull'oggetto del processo tributario cfr., per tutti, i contributi contenuti nel volume M. BASILAVECCHIA – A. COMELLI, *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, Padova, 2020.

³⁷ Corte cost. 15.7.2019, dep. 24.11.2019, n. 222.

³⁸ Trib. Bergamo, ord. 27.6.2018, in *Giur. pen. web*, 6.11.2018, che aveva riassunto il procedimento dopo aver operato il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia nella vicenda *Menci*.

³⁹ Cfr., in particolare, Cass. pen., sez.III, 14.1.2021, n.4439, dep. 4.2.2021.

causa di non punibilità di cui all'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, relativa alla volontaria estinzione del debito tributario e della sanzione amministrativa, sulla concessione del termine per adempiere al pagamento del residuo debito tributario rateizzato *ex art.* 13, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000 e sugli effetti dell'adempimento del debito erariale rispetto alla confisca *ex art.* 12 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000. Quanto alle disposizioni estranee al d.lgs. n. 74 del 2000, sono state indicate quelle volte a assicurare la contestualità dell'avvio dei due procedimenti: gli obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all'autorità giudiziaria (art. 331 c.p.p.) e viceversa (art. 36 D.P.R. 29.9.1973 n. 600); nonché da parte dell'autorità giudiziaria all'Agenzia delle entrate (art. 14, comma 4, L. 24.12.1993, n. 537, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015)⁴⁰. Ancora, la Corte ha richiamato le disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa (art. 63, comma 1, D.P.R. n. 633 del 1972, in materia di imposta sul valore aggiunto; art. 33, comma 3, D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di imposta sui redditi; art. 220 disp. att. c.p.p.). La rassegna di quanto utile in chiave salvifica si è chiusa con il dettagliato riferimento alla giurisprudenza sull'utilizzabilità del materiale istruttorio raccolto in ciascun procedimento come elemento di prova e fonte di convincimento nell'altro.

Il quadro è completato da due ulteriori riflessioni rilevanti ai fini dei rimanenti criteri del *test*. A parte la prevedibilità del doppio binario per l'interessato, ritenuta *in re ipsa* in ragione della chiarezza con cui la legge italiana lo stabilisce, la Corte si è soffermata sugli scopi perseguiti dalle sanzioni, valutate «apoditticamente» come coincidenti dal giudice *a quo*, evidenziando come quest'ultimo abbia omesso di chiarire le ragioni per cui dovrebbe escludersi che la minaccia di una sanzione detentiva per l'evasione di importi IVA annui superiori attualmente a 250.000 euro, in aggiunta a una sanzione amministrativa pecuniaria calcolata in misura percentuale rispetto all'importo evaso, «(...) possa perseguire i legittimi scopi di rafforzare l'effetto deterrente spiegato dalla mera previsione di quest'ultima, di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei, nonché di assicurare *ex post* l'effettiva riscossione

⁴⁰ Riguardo al profilo del coordinamento temporale, si segnala che il giudice delle leggi, nella successiva ord. n. 136 del 2021, rilevando l'inadeguatezza argomentativa della questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., sollevata previo riscontro di mancata connessione di procedimenti vertenti su illeciti del settore in esame, ha sottolineato la necessità di indagare circa le ragioni della durata del procedimento penale, la quale, come espressamente osservato, ben potrebbe dipendere da richieste di differimento avanzate dallo stesso imputato.

degli importi evasi da parte dell'amministrazione grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario»⁴¹.

Infine, si è avuto rilievo di mancata valutazione da parte del giudice *a quo* dell'indice di proporzionalità sanzionatoria, che si è tradotto nella sottolineatura dell'omessa spiegazione delle ragioni per cui l'irrogazione della pena detentiva (destinata verosimilmente alla sospensione condizionale) sarebbe sproporzionata una volta combinata con la sanzione amministrativa già applicata.

2.3. - *Le perplessità della dottrina*

Allo "scudo" protettivo apprestato dal giudice delle leggi faceva da contraltare l'opinione dottrinale, prevalentemente critica rispetto alla capacità di resistenza del doppio binario fiscale al *test* di connessione.

Non si può mancare di sottolineare, oggi come allora, l'intrinseca elasticità dell'indice relativo allo spettro teleologico delle sanzioni, che, nella sua indefinitezza, si presta sia a letture in chiave salvifica sia di censura dei doppi binari. Ciò è per certi versi testimoniato dallo stesso passaggio della pronuncia del giudice delle leggi nel quale la presunta complementarità finalistica riflette la varietà di obiettivi assegnati dalla Corte di giustizia nella vicenda *Menci*, prima, all'opzione sanzionatoria "a doppio binario", ossia la riscossione dell'IVA, e, poi, ai due procedimenti, vale a dire *dissuadere e reprimere* in funzione della diversa gravità degli illeciti⁴². A ben vedere, facendo leva sulla diversa gravità degli illeciti oggetto dei due procedimenti, quale fattore di integrazione teleologica, diviene giustificabile, su tale piano, qualsiasi doppio binario sanzionatorio.

Peraltro, circa la possibilità di trasporre nel nostro settore le considerazioni svolte dalla Grande Camera nella decisione *A. e B. c. Norvegia* – dove è assegnata alle sanzioni amministrative dell'ordinamento norvegese una finalità *anche* compensativa delle spese di accertamento sostenute dall'erario e a quella penale una finalità punitiva – si osservava come esse avrebbero potuto, a tutto concedere, valere rispetto agli illeciti puniti con una soprattassa del 30% (come era, *ante* riforma, per le figure di omesso versamento o indebita compensazione di crediti non spettanti), analogamente a quanto avvenuto nel caso deciso dalla Grande Camera, ma non rispetto agli illeciti per i quali fosse prevista una sanzione pari al 90%-180% (come era, *ante* riforma, nell'ipotesi di infedele dichiarazione) o, addirittura, al 120%-240% (come era, *ante* riforma, nell'ipotesi di

⁴¹ Corte cost. 15.7.2019, n. 222, cit.

⁴² Corte giust. UE, *Menci*, cit., §45.

omessa dichiarazione)⁴³. Senza contare poi che, già in radice, non risulta possibile riferire al nostro sistema lo stesso rilievo di destinazione compensativa delle spese formulato dalla *Grande Chambre* in relazione alla sanzione amministrativa del sistema norvegese, atteso che il costo dell'attività di accertamento è posto a carico della fiscalità generale⁴⁴.

Volendo poi enfatizzare la prospettiva dell'indice *sub c)* del *test* non si può sottrarre la generale perplessità dovuta alla strutturale divergenza dello *standard* valutativo delle prove nei due settori. Si è segnalato come alla sostanziale condivisione dell'attività di raccolta delle prove (le risultanze delle verifiche amministrative sono tenute presenti nel processo penale e viceversa)⁴⁵ si accompagni il diverso *standard* valutativo delle medesime⁴⁶, attese le maggiori garanzie penalistiche; del resto – si è rilevato – il giudicato nell'uno non fa stato nell'altro, tant'è che non di rado le due autorità giungono a conclusioni diverse⁴⁷.

⁴³ In questo senso, F. COLAIANNI – M. MONZA, *Il problema del "conflitto" tra ne bis in idem "internazionale" e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 2, 38; G. MELIS, *Ne bis in idem con il nodo della connessione*, in *Norme e tributi, Il sole 24 ore*, 15.10.2017; F. GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2017, 923; da ultimo, A. PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale con il principio del ne bis in idem*, in *Il Fisco*, 2021, 1047. È stato inoltre osservato come neanche potrebbe sostenersi che solo il procedimento tributario risulti orientato al recupero dell'imposta evasa, atteso che il sistema penale rivolge un chiaro invito all'imputato, in particolare attraverso previsioni premiali, al pagamento di quanto dovuto, e in caso di mancata collaborazione di questi, procede al recupero coatto mediante la confisca per equivalente di cui all'art. 12 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000. Così F.M. MAGNELLI, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. pen. web*, 2019, 2, 5.

⁴⁴ Così G. MELIS – M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 590, i quali sottolineano come le sanzioni tributarie non abbiano alcuna funzione compensatoria dei costi dell'attività di accertamento, che restano pacificamente a carico della fiscalità generale, diversamente da quanto avviene per l'attività di riscossione, finanziata con l'aggio. Sul punto, ancora, G. MELIS, *Ne bis in idem*, in A. CARINCI – T. TASSANI (a cura di), *I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, § 6, il quale segnala che le proposte di eliminazione dello stesso aggio si fondano, tra l'altro, proprio sul fatto che, così come avviene per l'attività di accertamento, anche i costi dell'attività di riscossione dovrebbero ricadere sulla fiscalità generale piuttosto che sui trasgressori che tali costi finiscono per determinare. Cfr., sul tema, in questa direzione, la recente decisione della Corte cost. n. 120 del 2021.

⁴⁵ In dottrina, con riferimenti esemplificativi, da ultimo, F.M. MAGNELLI, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, cit., 6 ss.

⁴⁶ Cfr., in particolare, S. DORIGO, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 436 ss.; DONEDDU, *Esigenze di coordinamento per l'utilizzo nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Corr. trib.*, 2013, 1841 ss.

⁴⁷ Per tutti tali rilievi, F. COLAIANNI – M. MONZA, *Il problema*, cit., 39; G. MELIS, *op. cit.*; F. GALLO, *op. cit.* Si soffermano sull'autonomia dei due giudicati, anche con dovizie di riferimenti

Ancora e infine, appare tutt'altro che scontata la garanzia della proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria quando, come nel caso che ha dato luogo all'intervento della Corte costituzionale, il cumulo sanzionatorio non sia evitabile dal meccanismo di cui all'art. 21 D.lgs. n. 74 del 2000, bloccato dalla ritenuta insussistenza di una relazione di specialità tra fattispecie; fermo restando, in tali ipotesi, l'obbligo per il giudice di uniformarsi alle prescrizioni europee e dunque di *tener conto*, in sede di commisurazione della sanzione, di quella già inflitta.

3. La riforma e il suo approccio alla questione del *ne bis in idem*

Valutare la riforma attuata con d.lgs. n.87/2024 nell'ottica del *ne bis in idem* implica la piena consapevolezza della presenza di un *range* di interventi risolutivi potenzialmente realizzabili, che vanno dalle azioni *correttive* del doppio binario punitivo in essere, attraverso gli opportuni accorgimenti funzionali alla connessione procedimentale *in substance and time*, fino alle variazioni *radicali*: come, sul piano sostanziale, l'eliminazione di una delle due categorie di illeciti o comunque la loro complessiva differenziazione strutturale (in modo che non possano convergere sul medesimo fatto); e, sul piano processuale, la riunione dei due procedimenti in uno stadio opportuno (si intende, iniziale), demandando al giudice penale il potere di irrogare anche la sanzione amministrativa (oppure il riconoscimento di tale potere al giudice penale *ab origine*, senza cioè attivare neanche in via embrionale una duplicazione procedimentale) o, ancora, la definizione di itinerari di raccordo procedurale che conducono allo svolgimento di uno solo dei due procedimenti con esclusione dunque della duplice sanzione⁴⁸.

giurisprudenziali, A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in A. CADOPPI – S. CANESTRARI – A. MANNA – M. PAPA (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2019, 676 ss. e P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 1, 110 ss. Da ultimo, sul punto, M. TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, cit., 10.

⁴⁸ Si pensi al modello britannico in materia di abusi di mercato, dove, come chiarito nelle proprie direttive (*Enforcement Guide*, 1.4.2014, § 12.10), la *Financial Conduct Authority* si astiene quando per il medesimo fatto si sia già proceduto o si stia procedendo penalmente (sul punto cfr. F. D'ALESSANDRO, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, cit., 630). Un'ulteriore soluzione proviene dal sistema francese in materia di abusi di mercato, dove, a seguito delle modifiche apportate dalla L. 21.6.2016, n. 819, l'art. 465-3-6 del codice monetario e finanziario (CMF), si prevede il divieto per l'autorità interveniente per seconda (l'Autorità dei Mercati Finanziari o il Procuratore della Repubblica) di procedere (contro lo stesso soggetto) per lo stesso fatto per il quale risulti essere già stata contestata (dal P.M. o dall'A.M.F.) la violazione. In estrema sintesi e ferma la difficoltà di importare tale

Su questo secondo piano si colloca, ad esempio, la proposta, concernente il settore in esame, di far leva sul discrimine tra i due illeciti rappresentato dal superamento delle soglie di punibilità (e più in generale sui tratti di maggior disvalore caratterizzanti la fattispecie penale), quale elemento capace, una volta accertato o escluso nelle fasi iniziali, di attivare uno solo dei due procedimenti⁴⁹.

L'intervento di riforma si colloca invece nell'area "bassa" del *range*. Può, del resto, intuirsi la difficoltà di realizzare stravolgimenti di sistema, che avrebbero invero comportato un ripensamento strutturale delle normative interessate.

Posto ciò, l'anelito all'integrazione dei procedimenti sul piano *sostanziale* e sul piano *processuale* ha trovato rispondenza nelle indicazioni della legge delega, che indicava l'obiettivo del «completo adeguamento» al *ne bis in idem*, «anche attraverso una maggiore integrazione tra i tipi di sanzioni» (art. 20, comma 1, L. n.111 del 2023), così autorizzando modifiche in entrambe le prospettive. Modifiche che, come si vedrà, denotano una chiara sensibilità rispetto alle principali esigenze originate dal –

soluzione a fronte del regime italiano di obbligatorietà dell'esercizio dell'azione penale, si stabilisce un meccanismo di raccordo fondato sulla comunicazione dell'intenzione di procedere rivolta da un'autorità all'altra al fine di ottenere il suo consenso entro un determinato periodo di tempo e, in caso di disaccordo, sull'intervento risolutivo del Procuratore generale presso la Corte d'Appello di Parigi, la cui decisione (sulla via repressiva da imboccare) non è suscettibile di ricorso (su tale sistema, cfr. B. QUENTIN, *Premières observations sur la loi du 21 juin 2016 réformant le système de répression des abus de marché*, in *Revue Lamy droit des affaires*, www.lamyline.fr, 2016; e, nella letteratura italiana, da ultimo, G. TITOLA, *Doppio binario sanzionatorio in materia di abuso di informazioni privilegiate e délit d'initié: elementi di comparazione e condivise frizioni con il divieto di bis in idem*, cit., 14).

⁴⁹ Così, in chiave critica sull'esito della riforma, G. ARDIZZONE, *Osservazioni a prima lettura – Il doppio binario tributario riformato*, in corso di pubblicazione su *Dir. pen. proc.*, 12 del dattiloscritto gentilmente messo a disposizione dall'Autore, il quale, in questa prospettiva, segnala la necessità di potenziare ulteriormente il coordinamento delle Autorità nella fasi iniziali dell'accertamento dell'evasione di imposta e precisa che nell'ipotesi di esito assolutorio del procedimento penale (per assenza di elemento soggettivo o per un ripensamento circa l'accertato superamento della soglia di imposta evasa), onde evitare vuoti di tutela o l'attivazione del procedimento sull'illecito amministrativo, l'irrogazione della sanzione amministrativa potrebbe essere devoluta al giudice penale *ex art. 24 L. n.689 del 1981*. Per la valorizzazione della regola generale del *simultaneus processus* di cui all'art. 24 L. n. 689 del 1981 – istituto non contemplato all'interno della disciplina generale dell'illecito amministrativo tributario dettata dal d.lgs. n. 472 del 1997 – quale strumento atto a impedire il *bis* processuale, prospettando come sussistente il richiesto legame di dipendenza tra i due illeciti a fronte della ritenuta strumentalità dell'accertamento della violazione tributaria rispetto a un fatto che diviene penalmente rilevante solo col superamento delle soglie di evasione, S. BOLIS, *Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaestio del ne bis in idem?*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2017, 425 ss., il quale segnala che in caso di assoluzione o di cessazione del procedimento per estinzione del reato o per difetto di una condizione di procedibilità, l'autorità amministrativa, divenuta nuovamente competente, sarebbe comunque legittimata ad avvalersi per le proprie determinazioni di tutti gli atti e gli accertamenti svolti in quella sede, senza dunque doverli replicare.

condivisibile o meno – vigente statuto del principio, orientato verso la *sufficiently close connection in substance and time* dei due procedimenti.

3.1. - *Gli interventi nella prospettiva processuale*

Nel problematico *status quo ante* del sistema sanzionatorio tributario vengono innestate due nuove disposizioni volte a coordinare i procedimenti in vista dei relativi esiti.

Il nuovo art. 21 *bis* del d.lgs. n.74 /2000 riconosce alle sentenze penali assolutorie – perché il fatto non sussiste o l'imputato non l'ha commesso –, pronunciate a seguito di dibattimento «sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel procedimento tributario», efficacia di giudicato nel processo tributario in corso o che sia rimasto sospeso in attesa di quello penale *ex art. 21 d.lgs. n.74/2000*⁵⁰.

La disposizione, che evita nell'ipotesi considerata contrasti di giudicati sul presupposto del più approfondito e garantito contraddittorio in sede penale, ripropone il principio di diritto espresso dalla Corte di giustizia UE nella decisione *Di Puma e Zecca*, secondo cui, in presenza di una sentenza penale definitiva di assoluzione che esclude la sussistenza dei medesimi fatti integranti l'illecito amministrativo, la prosecuzione del procedimento amministrativo eccede quanto necessario al conseguimento dell'obiettivo di interesse generale (*id est*, integrità dei mercati finanziari dell'Unione e fiducia del pubblico degli investitori)⁵¹.

Il nuovo comma 1 dell'art. 20 del d.lgs. n.74 /2000 riconosce la possibilità di acquisire nel processo penale (ai fini della prova del fatto in essi accertato) le sentenze rese nei giudizi tributari divenute irrevocabili, così formalizzando l'orientamento della giurisprudenza che già da tempo consente l'acquisizione nel processo penale delle decisioni rese in quello tributario *ex art. 238-bis c.p.p.* ovvero, in assenza di un accertamento giurisdizionale, *ex art. 234 c.p.p.*, rimettendosi poi alla valutazione dal

⁵⁰ Accoglie con particolare favore una tale soluzione P. VENEZIANI, *La legge delega per la riforma fiscale: una priam lettura dei profili penalistici*, in *Sist. pen.*, 9/2023, 38-39, il quale, d'altra parte, osserva come l'aver circoscritto un tale effetto alle sentenze dibattimentali, secondo quanto previsto dalla legge delega, potrebbe disincentivare l'accesso al rito abbreviato. In senso critico su questa limitazione, A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. dir. trib. suppl* on line, 20.4.2024.

⁵¹ Tale principio aveva trovato parziale seguito nella giurisprudenza interna: in questo senso, infatti, Cass. civ., sez. trib., 8.10.2020, n. 21694, par. 30.11, che ha considerato inesequibile la sanzione amministrativa irrogata nel caso in cui il procedimento penale si concluda con sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, ritenendo necessario, ai fini dell'operatività dell'art. 21 d.lgs. 74/2000, l'accertamento della sussistenza del fatto e l'esclusione della sua rilevanza penale. *Contra*, da ultimo, Cass. civ., sez. trib., 15.9.2021, n. 24779.

giudice *ex artt.* 187 e 192 c.p.p.⁵². Resta comunque ferma la problematicità correlata al rispetto dell'art. 220 disp. att. c.p.p., i cui atti, nonostante l'innovazione normativa, dovrebbero ancora ritenersi inutilizzabili nel processo penale⁵³.

Più in generale, pare riproporsi su questo piano la questione generale, che investe l'indice *sub c)* del *test*, circa l'opportunità che il processo penale, in nome del diritto al *ne bis in idem* e dunque dell'assenza di duplicazione nell'acquisizione e valutazione delle prove, possa piegarsi allo *standard* probatorio, inevitabilmente semplificato, proprio del procedimento amministrativo. Con una via d'uscita che potrebbe esser data dall'interpretazione del criterio in termini asimmetrici: la Corte europea dei diritti umani dovrebbe, in questo senso, valutare la duplicazione dell'accertamento probatorio come indice della duplicità del procedimento solo quando essa si verifichi nel procedimento amministrativo, ritenendola fisiologica quando invece avvenga in quello penale.

Nel caso eguale e contrario, che la norma non considera, è assodato che le pronunce penali irrevocabili possono essere acquisite nel procedimento amministrativo come documenti *ex artt.* 24, 32 e 58 d.lgs. 546/1992, pur senza avere efficacia di giudicato, attesi i limiti di prova in vigore nel processo tributario che impediscono l'operatività dell'art. 654 c.p.p.⁵⁴. Sicché, al di fuori dell'ipotesi contemplata al nuovo art. 21 *bis*, non può escludersi, almeno in astratto, che gli esiti dei due procedimenti contrastino.

Circoscrivendo ora il *focus* sulla fase corrispondente all'esercizio dell'azione penale, va sottolineato il potenziamento del quadro dei raccordi informativi tra Autorità giudiziaria e Amministrazione finanziaria, attraverso una serie di previsioni che mirano a favorire la circolazione del materiale suscettibile di costituire base di conoscenza e di valutazione: il nuovo comma 3 *quater* dell'art. 129 disp. att. c.p.p., che impone al PM di comunicare all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'azione penale per un delitto tributario; la modifica dell'art. 32 dpr 29.9.1973 n. 600 e dell'art. 51 dpr 26.10.1972, n. 633, con cui si richiede la risposta da parte dell'Amministrazione

⁵² Cfr., con riferimento alle sentenze, Cass. pen., sez. VI, 24 febbraio 2011, n. 10210; Cass., sez. III, 28 ottobre 2015, n. 1628; Cass., sez. III, 10 luglio 2020, n. 27599; per gli accertamenti acquisibili *ex art.* 234 c.p.p., v. Cass. pen., sez. III, 23 ottobre 2018, n. 54379 e, di recente, Cass., sez. III, 11 aprile 2024, n. 26527. Sul punto, già S. DORIGO, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 438, nota 19.

⁵³ Cfr., al riguardo, O. MAZZA, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 233 ss.; G. MELIS – M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 599.

⁵⁴ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 9 febbraio 2018, n. 3182; Cass. civ., sez. trib., 20 marzo 2015, n. 5649. Sul punto, v. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in A. CADOPPI – S. CANESTRARI – A. MANNA – M. PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, I, cit., 673 ss.

Finanziaria a tale comunicazione e la trasmissione degli atti anche al Comando della Guardia di Finanza competente)⁵⁵.

Ad uno sguardo complessivo, appaiono dunque evidenti le positive ricadute sull'indice relativo all'assenza di duplicazione nella raccolta e valutazione della prova, senza dimenticare il presumibile effetto di velocizzazione dei tempi processuali.

3.2. - *Gli interventi nella prospettiva sostanziale*

Gli interventi sul piano sostanziale, ossia nell'ottica della proporzionalità sanzionatoria, si inseriscono in una nuova cornice, improntata alla garanzia della proporzionalità complessiva delle misure punitive⁵⁶ e caratterizzata dalla riduzione dell'importo della sanzione amministrativa⁵⁷, pur sempre da considerarsi sostanzialmente penale in quanto ultra-compensativa.

Va premesso che non è soltanto la disposizione “dedicata”, ossia la previsione della norma sulla compensazione sanzionatoria di cui al nuovo art. 21 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000, a impattare sul *ne bis in idem* in questa declinazione. Rilevano infatti, sia pure indirettamente, anche le scelte di rafforzamento e di estensione del fenomeno *circostanziale* e della *non punibilità* correlato al pagamento del debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, che hanno ispirato i rinnovati artt. 13 («Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario») e 13 *bis* («Circostanze del reato») d.lgs. n. 74/2000⁵⁸. Chiaro è come la ragione determinante tale opzione legislativa risponda a una logica tipicamente riscossiva⁵⁹, piuttosto che a un'esigenza di complessiva proporzionalità sanzionatoria (del resto, le disposizioni sono anteriori all'arresto *A e B. c. Norvegia* della *Grande Chambre*). Tuttavia e in concreto, in virtù di una sorta di eterogenesi dei fini, gli effetti delle previsioni possono cogliersi anche in chiave compensativa: il contribuente evasore si vede diminuita o esclusa la pena *anche* a fronte del pagamento della sanzione amministrativa.

⁵⁵ Su tale assetto si veda F. DI VIZIO, *L'ardua declinazione normative dei principi giurisprudenziali in tema di ne bis in idem*, in *disCrimen*, 9.5.2014, 38.

⁵⁶ Per tutti, G. MELIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 3, 504 ss. e, da ultimo, A. GIOVANNINI, *Sui rapporti fra principio di proporzionalità, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario*, in *Rass. trib. – supplemento* on line, 20.7.2024.

⁵⁷ Sul punto, cfr. A. GIOVANARDI, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, cit., 20.4.2024.

⁵⁸ Su tali scelte, F. DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto tributario*, in *Sist. pen.*, 19.4.2024.

⁵⁹ Sul punto, in generale, A. INGRASSIA, *Ragion fiscale vs “illecito penale personale”*, cit., 139 ss.

La vera novità in questo orizzonte di senso è rappresentata dal meccanismo di compensazione sanzionatoria, come tale concernente le ipotesi in cui non si sia rinvenuta una relazione di specialità tra illeciti⁶⁰, normativizzato all'art. 21 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000 secondo un modello di disciplina oramai consueto perché già utilizzato innanzitutto in materia di abusi di mercato (art. 187 *terdecies* t.u.f.) e poi in materia di beni culturali (art. 1, comma 7, della l. n. 6 del 2024).

Il giudice, nel commisurare la sanzione di propria competenza, «tiene conto» della sanzione già irrogata nel primo procedimento.

È già stato sopra richiamato, nonché da più parti rimarcato⁶¹, il generale e principale tratto di criticità che presenta una tale figura: il riconoscimento al giudice di un potere discrezionale troppo ampio, col rischio di un sindacato diffuso di proporzionalità, data l'assenza di predefiniti criteri di determinazione della sanzione “compensata”, risultante, nel settore di riferimento, dall'incontro tra sanzione amministrativa pecuniaria e sanzione penale detentiva.

Nondimeno e posta l'estrema difficoltà di un'opera legislativa di definizione di una criteriologia compensativa⁶², si è detto del tentativo della Suprema Corte di elaborare una sorta di statuto metodologico della compensazione sanzionatoria fondato sull'art. 133 c.p. e della legittimazione riconosciuta, all'interno di queste “linee guida”, a manovre compensative estreme, in quanto disapplicative del minimo edittale o dell'intera sanzione penale, le quali generano tensioni col principio della legalità della

⁶⁰ In questo senso sottolinea la residualità sul piano applicativo della figura e, con essa, l'opportunità di ridimensionarne le problematiche che, come a breve nel testo si vedrà, l'affliggono, A. GIOVANNINI, *Sui rapporti fra principio di proporzionalità*, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario, in *Rass. trib. – supplemento* on line, 20.7.2024. Al contempo, tuttavia, non si può sottacere il rischio, apprezzabile nel passaggio dall'astratto al concreto, che tale meccanismo, data la tendenza giurisprudenziale a negare la sussistenza della relazione di specialità tra gli illeciti del settore, si riveli il principale strumento volto a garantire la complessiva proporzionalità sanzionatoria di cui all'indice *sub d* del *test*.

⁶¹ Per tutti, M. SCOLETTA, *Il doppio binario sanzionatorio alla luce del vincolo europeo del ne bis in idem*, in F. CONSULICH (a cura di), *I reati in materia bancaria e finanziaria, Trattato teorico pratico di diritto penale*, diretto da F. PALAZZO, C.E. PALIERO, M. PELISSERO, Torino, 2024, 320 ss., il quale avanza sospetti di illegittimità costituzionale; C. SANTORIELLO, *Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*, in *Il fisco*, 14/2024, 1313-1314; F. MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. pen. cont.*, 10 ottobre 2018, par. 8. Nella giurisprudenza sovranazionale, per la sottolineatura della necessità che l'attività compensativa si basi su norme chiare e precise, eventualmente per come interpretate dal giudice nazionale (precisazione, quest'ultima, che dovrebbe rendere ammissibili le letture funzionali delle disposizioni interne di modulazione della pena che risultino efficaci), Corte giust. UE, 5.5.2022, C-570/20, *BV*.

⁶² Evidenza come la complessità della valutazione a cui è chiamato l'organo giudicante non si attagli a rigidi schemi definitivi A. GIOVANNINI, *Sui rapporti fra principio di proporzionalità*, ne bis in idem e specialità nel riformato sistema punitivo tributario, in *Rass. trib. – supplemento* on line, 20.7.2024.

pena. Una tensione che, attesa la diretta applicabilità dell'art. 50 CDFUE accompagnata dalla relativa *primauté* (e dalla conseguente possibilità di disapplicare la norma interna contrastante), non si coglie sul piano del rapporto tra fonti; né su quello del *favor libertatis*, garantito dalla valenza *in bonam partem* di tali manovre. È invece nella prospettiva della *separazione dei poteri* (da intendersi in un'accezione politico-istituzionale pura) che si colloca il conflitto legalistico: *sub forma* di carenza di legittimazione democratica della *manovra estrema* e quindi di sostanziale invasione del potere giudiziario nell'altrui competenza, la cui inammissibilità prescinde dai riflessi decifrabili sulla base dell'*argumentum libertatis*. Con la precisazione che, nell'ipotesi di disapplicazione per intero della sanzione penale, il *vulnus* arrecato alla *legalità* nell'accezione della *separazione dei poteri* ovvero l'invasione nell'altrui terreno di competenza sarebbe, per così dire, *totale*: non limitandosi il giudice a fissare la pena al di sotto del suo minimo edittale – e pur sempre, come sottolineato dalla stessa corte di legittimità, entro il limite legale generale fissato dal codice –, bensì finendo egli per annullare l'opzione legislativa creatrice del doppio binario sanzionatorio.

Al riguardo va osservato come la formulazione dell'art. 21 *ter*, diversamente dalle richiamate disposizioni “sorelle”, sembrerebbe scongiurare quantomeno quest'ultimo rischio: il riferimento alla finalità di *ridurre* la misura della sanzione, che accompagna la prescrizione di *tener conto*, dovrebbe infatti consentire solo la seconda manovra estrema e non la prima, come ricordato, ben più pericolosa⁶³.

Il percorso di attuazione della manovra è comunque differente a seconda della tipologia di imposta rilevante. Se il *ne bis in idem* eurounitario, grazie alla sua capacità penetrativa, che si inverte nell'istituto della disapplicazione, viene a integrarsi immediatamente nella *legalità* intesa nella prospettiva del rapporto tra fonti, così legittimando la manovra disapplicativa *estrema*, altrettanto non può dirsi quanto al *ne bis in idem* convenzionale e dunque in relazione a quelle materie non rientranti nella competenza dell'Unione Europea, com'è per le imposte dirette. In questi casi, stante l'impossibilità di disapplicare la norma interna, il giudice domestico che voglia determinare la sanzione penale *ultra minimum* dovrà necessariamente adire la Corte costituzionale, sollevando una questione di illegittimità costituzionale della normativa nazionale *ex art. 117 Cost.*, coerentemente con il rango intermedio, *supra-legislativo* e

⁶³ In senso analogo F. DI VIZIO, *L'ardua declinazione normative dei principi giurisprudenziali in tema di ne bis in idem*, cit., 34-35.

sub-*costituzionale*, riconosciuto alle norme della CEDU⁶⁴. Data, poi, la connotazione generale di tale assetto, sembra eccessivo riconoscere un profilo di discriminazione a danno delle imposte dirette⁶⁵.

Altro profilo da segnalare è che l'art. 21 *ter*, analogamente alle figure “sorelle”, non richiama, quale strumento per attuare la compensazione, il criterio di conversione di cui all'art. 135 c.p., che pure una decisione della Corte di cassazione proprio sul doppio binario fiscale aveva valorizzato, indicandolo come itinerario per rendere omogenee le sanzioni e favorire in tal modo la compensazione⁶⁶. Invero, tale strada, in generale di certo utile, in presenza di una sanzione amministrativa estremamente elevata, implica il rischio che la commutazione in sanzione detentiva faccia superare la misura prescelta di quest'ultima: il giudice penale, nello scomputare quanto precedentemente irrogato, si vedrebbe costretto a non applicare alcuna sanzione detentiva, rimettendo la reazione contro il reato alla sola sanzione pecuniaria (quando, peraltro, è noto come basti che il destinatario della sanzione si spogli dei propri beni perché riesca a evitarne il pagamento).

3.3. - *La posizione dell'ente*

Degno di grande rilievo è infine l'intervento sulla posizione dell'ente, con l'intento di risolvere (razionalizzare) quell'eccesso sanzionatorio, derivante dall'assenza di una visione di sistema, che ha consentito di rendere applicabile la sanzione *ex d.lgs. n. 231 del 2001* da reato tributario e la sanzione amministrativa tributaria per il corrispondente illecito amministrativo⁶⁷.

Riepiloghiamo brevemente i termini del problema, soffermandoci sullo *status quo ante*. L'inserimento dei reati tributari tra quelli presupposto della responsabilità degli enti *ex d.lgs. n. 231 del 2001* ha tracciato un evidente cumulo punitivo *in societatem*, facendo risaltare il contrasto con la scelta del modello *alternativo*, fondato sul criterio della specialità, operata nello stesso settore dal d.lgs. n. 74 del 2000 relativamente all'*individuo*. Diversamente dal trattamento riservato a quest'ultimo, dove l'accertamento dell'illecito penale preclude, in ragione del principio di specialità di cui

⁶⁴ Per l'articolazione della questione di legittimità costituzionale, si rinvia a TRIPODI, *Ne bis in idem europeo e doppi binari punitivi*, cit., 338 ss.

⁶⁵ Contra, tra gli altri, O. MAZZA, *L'insostenibile connivenza tra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2015, 1037.

⁶⁶ Cass. pen., sez. III, 15.10.21, dep. 20.1.2022, n. 2245.

⁶⁷ Per una rassegna delle soluzioni auspicate dalla dottrina, si veda G. ARDIZZONE, *Il volto attuale del ne bis in idem europeo nel sistema penal-tributario*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 4/2022, 237 ss.

all'art. 19, comma 1, e nei limiti di questa relazione, l'esecuzione della sanzione amministrativa, benché il relativo procedimento, ai sensi del meccanismo contemplato all'art. 21, si sia concluso con la sua irrogazione; con riferimento all'ente, si richiedeva comunque l'applicazione di tale sanzione, alla quale, a partire dal 2019, si è aggiunta la sanzione 231 collegata alla commissione dell'illecito penale⁶⁸.

Nel dettaglio, l'art. 19, comma 2, d.lgs. n.74 del 2000 precisava infatti che, rispetto ai soggetti di cui all'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997, vale a dire l'ente-contribuente, permane la responsabilità per la sanzione amministrativa e l'art. 21, comma 2, d.lgs. n.74 del 2000, quale riflesso sul piano procedurale, eccettuava i soggetti indicati nel comma 2 dell'art. 19 dall'effetto di ineseguibilità delle sanzioni amministrative. Risulta chiara la *ratio* di tale opzione, sostanzialmente ribadita dall'art. 7 d.l. 269/2003, intervenuto successivamente con riguardo ai soli enti con personalità giuridica⁶⁹. L'esigenza era quella di evitare che per l'ente potesse risultare più conveniente un'evasione sopra-soglia e dunque il *penale*: in assenza del comma 2 dell'art. 19, in effetti, si sarebbe avuta la *sola* sanzione penale per la persona fisica suo rappresentante, non essendo allora prevista la responsabilità dell'ente da reato tributario⁷⁰.

In tale scenario, la rilevanza di recente riconosciuta al delitto tributario ai sensi

⁶⁸ La piattaforma dei reati, contemplata all'art. 25 *quinquiesdecies* d.lgs. n. 231 del 2001, volta ad attivare la responsabilità dell'ente da reato tributario si è perfezionata progressivamente: innanzitutto con l'art. 39, comma 2, d.l. n. 124 del 2019, convertito con l. n.157 del 19.12.2019, che ha adottato un'opzione più ampia; fino ad arrivare all'art. 5 del d.lgs. n. 75 del 2020, che ne ha ulteriormente esteso la gamma.

⁶⁹ Secondo disciplina dettata dall'art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997 *ante* riforma, l'ente – dotato o meno di personalità giuridica – è solidalmente responsabile, in qualità di contribuente, con la persona fisica autrice materiale dell'illecito amministrativo, sempre che la violazione incidente sulla determinazione o sul versamento del tributo venga commessa nel suo interesse. L'art. 7 del D.l. 269/2003, convertito dalla legge 326/2003, derogando all'art. 11 d.lgs. 472 del 1997, ha disposto che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica, configurando in tal modo una regolamentazione sanzionatoria dicotomica, dipendente dalla presenza o meno in capo all'ente della personalità giuridica. Ad ogni modo, il sopraggiungere dell'art. 7 d.l. 269/2003 non ha fatto che riaffermare ovvero rafforzare il modello di disciplina adottato dal d.lgs. n.74 del 2000. L'ente con personalità giuridica, sottratto alla regolamentazione di cui all'art. 11 d.lgs. n. 472 del 1997 e divenuto immediato destinatario della sanzione amministrativa, andrà incontro al relativo procedimento e all'esecuzione della relativa sanzione a prescindere da quanto accada in sede penale.

⁷⁰ Cfr. A. PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2/2006, 85 ss.; V. NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, cit., 250 ss., i quali peraltro correttamente osservano come l'ente, obbligato ex art. 19 comma 2 d.lgs. n. 74 del 2000, non avrebbe potuto poi agire in regresso nei confronti della persona fisica sulla base della solidarietà stabilita dall'art.11 d.lgs. n.472 del 1997, pena la vanificazione dello stesso principio di specialità stabilito al comma 1 dell'art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000.

del d.lgs. n. 231 del 2001 ha cambiato, per così dire, le carte in tavola, atteso che, attraverso la previsione della correlativa responsabilità dell'ente, si è impedito che la *societas* risulti immune dalle conseguenze dell'illecito penale: con l'effetto, a ben vedere, di far venir meno la ragione alla base della previsione contenuta al comma 2 dell'art. 19 e, ferma la disciplina della responsabilità dell'ente da illecito amministrativo, di duplicare i titoli di responsabilità, ossia di cumulare con quest'ultima quella da delitto.

In breve, questo il quadro normativo che si poteva riscontrare: rispetto agli enti privi di personalità giuridica, la responsabilità da reato *ex* d.lgs. n. 231 del 2001 si aggiunge a quella da illecito amministrativo discendente dalla previsione di cui all'art. 19, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000; rispetto agli enti dotati di personalità giuridica, la responsabilità da reato *ex* d.lgs. n. 231 del 2001 si aggiunge a quella da illecito amministrativo discendente direttamente dalla richiamata previsione di cui all'art. 7 d.l. 269/2003.

Peraltro, proprio in una vicenda giudiziale generata da un tale doppio binario punitivo si è registrata l'attuazione della manovra estrema di disapplicazione della (intera) sanzione – sostanzialmente penale – prevista dal d. lgs. n. 231 del 2001, attraverso la pronuncia di un decreto di archiviazione *ex* art. 58 della medesima normativa. Segnatamente, la sanzione 231, nella prognosi effettuata dal giudice, sarebbe stata eccessiva, tenuto conto della previa irrogazione della sanzione amministrativa fiscale, (nonostante l'incidenza riduttiva delle riscontrate condotte riparatorie, le quali, com'è noto, assumono rilevanza nel d.lgs. n. 231 del 2001 ai sensi degli artt. 11, 12 e 17)⁷¹.

La soluzione prescelta in sede di riforma consiste fondamentalmente nell'equiparazione della posizione dell'ente a quell'individuo.

Ribadita la permanenza in capo all'ente della sanzione amministrativa tributaria *ex* art. 19, comma 2, d.lgs. n.74 del 2000, si è intervenuto sull'art. 21 con un ampliamento soggettivo del suo spettro operativo, che oggi, attraverso l'interpolazione del comma 2 *bis*, ricomprende la *societas* in relazione alle due sanzioni – tributaria e “da reato” – di cui è destinataria. Detto altrimenti, il doppio binario punitivo anche per l'ente diviene *alternativo*.

Nondimeno, allo stesso modo che per l'individuo, si rende operativa a favore dell'ente la compensazione sanzionatoria di cui all'art. 21 *ter*. Come a dire: quando il meccanismo di cui all'art. 21 non abbia dato i suoi “frutti”, la conseguente applicazione

⁷¹ Proc. Rep. Milano, dec. archiv. 9 novembre 2022, in Cass. pen., 2023, 976 ss., con nota di A.F. TRIPODI, *Archiviazione 231 per ne bis in idem. Quando la disciplina della responsabilità da reato degli enti “incrocia” la garanzia europea.*

di entrambe le sanzioni verrà contenuta nei limiti stabiliti dalla previsione di cui all'art. 21 *ter*, anch'essa ricomprensiva della posizione dell'ente.

Più a fondo. Nella rimodulazione estensiva dell'art. 21, norma – lo si è detto – servente al criterio della specialità di cui all'art. 19, potrebbe scorgersi la qualificazione come *speciale* dell'illecito 231, analogamente a quanto si verifica per l'illecito penale rispetto a quello amministrativo circa la posizione dell'individuo. Si sarebbe cioè riconosciuto che la fattispecie di illecito dell'ente, come delineata dal legislatore del 2001, presenta, in ragione della richiesta di profili di connessione col reato della persona fisica ulteriori rispetto alla semplice condizione dell'ente quale titolare del rapporto fiscale, una maggiore caratterizzazione strutturale e dunque degli elementi specializzanti, i quali fanno da *pendant* con quelli, pur sempre rilevanti, già ravvisati nello stesso evento-reato fiscale rispetto al corrispondente illecito amministrativo⁷².

Se così è, ci si deve chiedere perché mai dovrebbero poter trovare applicazione in capo all'ente entrambe le sanzioni, così da motivare il ricorso al rimedio compensativo, atteso che, diversamente dalla varietà strutturale che scontano le varie fattispecie individuali, le quali dunque possono instaurare relazioni non inquadrabili in termini di specialità, qui pare che la desunta qualificazione come speciale dell'illecito 231 non possa conoscere deroghe, in quanto non variabile ovvero valida una volta per tutte perché vincolata a un unico *tipo* strutturale e alle sue prerogative.

Senza che ciò, a rigore, possa valere a sanare l'evidenziata contraddizione insita nella scelta di assumere comunque come rilevante la possibilità di doppia punizione per l'ente, con l'effetto dunque di sancire l'operatività della compensazione sanzionatoria di cui all'art. 21 *ter*, si può invero ritenere che il legislatore abbia inteso dotare in ogni caso il sistema di un ultimo baluardo di contenimento del fenomeno del doppio binario punitivo *in societatem*: un rimedio, quello dell'art. 21 *ter*, da utilizzare cioè nei casi di eventuale – non condivisibile, ma realisticamente non improbabile – disconoscimento giurisprudenziale del rapporto di specialità “dichiarato” nell'art. 21 ovvero, più in generale, di inceppamento dell'ingranaggio procedurale definito nella medesima disposizione.

⁷² Si era avanzata una tale possibile prospettazione in A.F. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, n. 4/2020, pp. 131-132.

ABSTRACT

Premessi cenni ricostruttivi dell'evoluzione del ne bis in idem europeo e definiti i riflessi sull'ordinamento italiano, l'analisi si concentra sugli interventi normativi, compiuti in sede di riforma fiscale, volti a uniformare il sistema sanzionatorio tributario all'attuale statuto del principio.

PAROLE CHIAVE

Ne bis in idem – Doppio binario punitivo – materia fiscale – connessione procedimentale – Proporzionalità

* * *

FIRST OBSERVATIONS ON TAX REFORM
IN THE PERSPECTIVE OF THE EUROPEAN *NE BIS IN IDEM*

ABSTRACT

After some preliminary considerations on the European jurisprudential evolution on the principle of ne bis in idem and its effects on the Italian legal system, this work dwells on the regulatory interventions, carried out during the tax reform, aimed at uniforming the tax sanction system to the current statute of the principle.

KEYWORDS

Ne bis in idem – Double punitive track – Tax matter – Sufficiently close connection – Proportionality