DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Cattedra di Diritto Tributario

L'INTRODUZIONE DEI REATI TRIBUTARI NEL D.LGS. 231/2001: LA PROBLEMATICA QUESTIONE DEL NE BIS IN IDEM

RELATORE
Chiar.ma Prof.ssa
Livia Salvini

CANDIDATO
Diana Morella
Matr. 137973

CORRELATORE
Chiar.mo Prof.
Giuseppe Melis

ANNO ACCADEMICO 2019/2020

INDICE

INTRODUZIONE 5

CAPITOLO I

I NUOVI ORIZZONTI DEL NE BIS IN IDEM ALLA LUCE DELLE RECENTI NOVITÀ LEGISLATIVE

1. Premessa: la riforma dei reati tributari e la conseguente necessità di affrontare il tema del *ne bis in idem* anche con riferimento alle società 9

2. Il principio del ne bis in idem: linee generali e cenni all'operatività dell'istituto in ambito penale – tributario come necessario punto di partenza ...14

3. L'evoluzione della giurisprudenza delle corti europee circa il rapporto tra *ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio.....25

3.1 Sulla natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie 25

3.2 La definizione dell'idem factum e le resistenze delle corti italiane.....32

3.2.1. Le reazioni della giurisprudenza di merito post- Grande Stevens....37

3.3 Il nuovo parametro della *"sufficiently close connection in substance and in time"*: un'ancora di salvataggio per il doppio binario tributario?.....40

3.3.1 Conclusioni: sulla sussistenza delle condizioni di violazione del ne bis in idem 57

4. L'operatività del principio del ne bis in idem in presenza di soggetti societari….....63

4.1 …ante riforma: il requisito dell'eadem persona.....63

4.2 … Nell'ambito di un annoso dibattito….....69

4.3 … Nell'ambito dell'incidenza indiretta del d.lgs. 231/2001 sui reati tributari….....75

4.4 …a seguito della previsione della responsabilità dell'ente per i reati tributari 81

CAPITOLO II

VERSO LA CONCRETIZZAZIONE DEL RISCHIO DI BIS IN IDEM

1. Fondamento e natura della responsabilità da reato degli enti 86

2. Sulla (in)sussistenza dei presupposti necessari ai fini della legittimazione del nuovo apparato normativo 97

2.1 Il requisito dell'idem factum: un possibile appiglio per escludere eventuali censure del nuovo apparato normativo 97

2.2 Il criterio della differente finalità dei procedimenti 104

2.3 Il criterio della interconnessione probatoria 109

2.4 Il criterio della prevedibilità della duplicazione procedimentale e sanzionatoria 116

3. Sulla proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate. Verso un *tris in idem*? 120

CAPITOLO III

SULLA NECESSITÀ DI UN INTERVENTO DEL LEGISLATORE IN UNA PROSPETTIVA DE JURE CONDENDO

1. La mancata estensione all'ente della causa di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000: tra sproporzione e asistematicità **130**

2. L'introduzione della responsabilità da reato degli enti per gli illeciti tributari: una riforma a metà. Cenni al sistema normativo degli abusi di mercato. 135

2.1 Segue: Il modello ex art. 187-terdecies t.u.f. 142

3. Una seconda possibile soluzione: l'operatività del principio di specialità anche per l'ente.....149

CONCLUSIONI.....151

BIBLIOGRAFIA.....156

INTRODUZIONE

Il tema dell'inclusione dei reati tributari nel novero dei reati – presupposto della responsabilità da reato degli enti è argomento tutt'altro che di recente emersione, trattandosi di una riforma attesa da tempo e relativamente alla quale si sono sviluppati, nel corso del tempo, copiosi dibattiti tanto in dottrina quanto in giurisprudenza nonché proposte di intervento in tal senso.

Anche in tal caso, come spesso accade, l'input è provenuto dal contesto europeo: è a seguito dell'emanazione della Direttiva PIF (direttiva UE 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale) che, ai fini della sua attuazione, il legislatore interno ha disposto, dapprima mediante il d.lgs. n.124/2019, convertito con la L. n. 157/2019, e poi con il d.lgs. 75/2020, l'estensione del sistema di responsabilità afferente all'ente, risultante dal d.lgs. n. 231/2001, anche a specifiche fattispecie criminose tributarie.

Non è difficile rendersi conto di come tale scelta normativa, concretizzatasi per il tramite dell'inserimento dell'art. 25-*quinquiesdecies*, relativo per l'appunto ai *tax crimes*, nel sistema 231, sia foriera di non poche problematiche applicative. A primo acchito ciò che traspare, e che, per inciso, è del tutto corretto ma pur tuttavia non sufficiente a legittimare un tal genere di intervento, è la logicità della scelta di includere i reati tributari nel nucleo chiuso del modello 231 in quanto fattispecie indubbiamente espressive, più di altre già incluse nel sistema di responsabilità dell'ente, della criminalità di impresa[1]. Ancor di più poi emerge la necessità di tale scelta legislativa se si considera che, in realtà, di fatto i reati tributari non sono mai stati totalmente estranei al sistema di responsabilità da reato degli enti. Difatti la giurisprudenza tendeva a colpire, seppur in via indiretta, i *tax crimes* o addebitando all'ente la responsabilità per i reati di riciclaggio o autoriciclaggio aventi quale presupposto un reato tributario o utilizzando il reato di associazione per delinquere finalizzato alla realizzazione di un illecito tributario, aggirandosi così il principio di legalità. Ma non solo, a testimonianza della

[1] Si consideri che, attualmente, rientrano tra i reati – presupposto della responsabilità da reato degli enti anche fattispecie che sono evidentemente estranee alla logica di impresa: si pensi alle fattispecie di razzismo, terrorismo, frodi sportive.

propensione della giurisprudenza ad inserire tali reati nel sistema 231, anche la sentenza *Gubert* con la quale si amplia l'ambito operativo della confisca consentendone l'applicazione anche alla persona giuridica pur in assenza dei reati tributari nel novero delle fattispecie presupposto del d.lgs. 231/2001.

Dunque, posta in questi termini, *nulla quaestio.* Sennonché, al fine di verificare la razionalità dell'intervento, non possono non prendersi in considerazione le argomentazioni di quella parte della dottrina che, con forza, si è dichiarata sfavorevole a tale scelta. E, tra queste, particolare rilievo assume il rischio di una violazione del principio del *ne bis in idem* da parte del nuovo assetto normativo. Difatti, quale conseguenza del nuovo impianto, alla sanzione amministrativa tributaria già prevista in capo alla persona giuridica ai sensi dell'art.7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in L. 24 novembre 2003, n.326, va ora ad aggiungersi una ulteriore risposta sanzionatoria, laddove dovesse configurarsi la responsabilità dell'ente per l'illecito tributario, ai sensi del d.lgs.231/2001. Si è così delineato, anche per la persona giuridica, un doppio binario che rischia di dare vita, al pari di quanto già avvenuto con riferimento alla persona fisica, a un contrasto con il principio sopra richiamato allorquando dovesse procedersi, in relazione a un medesimo fatto illecito, sia in sede tributaria che in sede 231 con conseguente irrogazione delle rispettive sanzioni.

Come noto, il principio del *ne bis in idem* costituisce una garanzia fondamentale a livello europeo ancora prima che interno, essendo sancito sia dall'art. 4 del Protocollo n. 7 integrativo della CEDU, sia dall'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, ed è volta a tutelare, tanto le persone fisiche quanto i soggetti metaindividuali, dalla sottoposizione a duplici procedimenti, con riferimento alla commissione di uno stesso fatto, e dalla conseguente irrogazione di duplici sanzioni. Pur essendo un principio di così spiccato rilievo, lo stesso non ha (avuto) pacifica esistenza soggiacendo alle mutevoli interpretazioni fornite dalle Corti sovranazionali e interne. Se, difatti, in un primo momento storico si era profilato un *ne bis in idem* "forte", essendo sufficiente, per poter ravvisare una violazione del principio, che oggetto delle due fattispecie fosse un medesimo fatto, inteso nell'accezione storico – naturalistica, e che entrambi i binari fossero connotati da una natura "penale", alla luce dei più recenti approdi giurisprudenziali, invece, sembra esserci una maggiore apertura

rispetto ai sistemi a doppio binario essendo stati individuati dei parametri in presenza dei quali può invece considerarsi legittima tale tipologia di predisposizione normativa. Più in particolare, con la rivoluzionaria sentenza *A. e B. c. Norvegia*[2], la Corte EDU ha sancito l'ammissibilità dello svolgimento parallelo di due procedimenti relativi a uno stesso fatto purché tra di essi sia ravvisabile una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, così da formare un *unicum*. E pur trattandosi di una garanzia fondamentale, quella del *ne bis in idem*, essa si trova a dover fare i conti con i valori e le istanze che muovono gli ordinamenti, talvolta contrastanti. Basti pensare all'ambito qui di interesse in cui il divieto di *bis in idem*, rispondente a chiare istanze di giustizia, evidentemente confligge con il doppio binario penale – tributario predisposto con l'obiettivo, pur ammirevole, di porre un freno al fenomeno della frode fiscale equipaggiando l'ordinamento di un sistema punitivo più efficace e deterrente.

Ne deriva che ogni volta che il legislatore, anche per i più validi motivi, predisponga un sistema da cui deriva la contestuale instaurazione, relativamente ad un medesimo fatto, di un processo penale e di un procedimento amministrativo si profilerà anche un rischio di contrasto con il principio del *ne bis in idem*.

Alla luce di tali premesse, nel presente lavoro, dopo aver ricostruito l'evoluzione del principio del *ne bis in idem*, cui hanno dato vita le Corti sovranazionali, ponendo chiaramente l'accento sulla sua operatività nel settore penale – tributario, si procederà a vagliare la conformità del nuovo apparato predisposto per gli enti con il richiamato principio. E a tal fine sarà necessario analizzare singolarmente i criteri allo stato richiesti dalla giurisprudenza per escludere qualsivoglia profilo di frizione tra la garanzia e gli apparati sanzionatori multiprocedimentali. Infine, e in virtù delle rilevanti problematiche derivanti dalla riforma in commento, si esamineranno, in una prospettiva *de jure condendo,* gli interventi legislativi che avrebbero potuto accompagnare l'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 al fine quantomeno di mitigare l'evidente eccessività del nuovo apparato normativo.

[2] Corte EDU, GC, sentenza del 15 novembre 2016, nn. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia.*

CAPITOLO I

I NUOVI ORIZZONTI DEL NE BIS IN IDEM ALLA LUCE DELLE RECENTI NOVITÀ LEGISLATIVE

SOMMARIO: **1.** Premessa: la riforma dei reati tributari e la conseguente necessità di affrontare il tema del *ne bis in idem* anche con riferimento alle società. **2. 2.** Il principio del ne *bis in idem*: linee generali e cenni all'operatività dell'istituto in ambito penale – tributario come necessario punto di partenza. **3.** L'evoluzione della giurisprudenza delle corti europee circa il rapporto tra *ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio. **3.1** Sulla natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie. **3.2** La definizione dell'*idem factum* e le resistenze delle corti italiane. **3.2.1** Le reazioni della giurisprudenza di merito post- Grande Stevens. **3.3** Il nuovo parametro della *"sufficiently close connection in substance and in time"*: un'ancora di salvataggio per il doppio binario tributario? **3.3.1** Conclusioni: sulla sussistenza delle condizioni di violazione del *ne bis in idem* **4.** L'operatività del principio del *ne bis in idem* in presenza di soggetti societari…**4.1** …*Ante* riforma…**4.2** … Nell'ambito di un annoso dibattito… **4.3** … Nell'ambito dell'incidenza indiretta del d.lgs. 231/2001 sui reati tributari… **4.4** …A seguito della previsione della responsabilità dell'ente per i reati tributari

1. Premessa: la riforma dei reati tributari e la conseguente necessità di affrontare il tema del ne bis in idem anche con riferimento alle società

Guardata con favore da quella parte di dottrina e giurisprudenza che per anni aveva auspicato a un intervento innovatore di tale portata, con la L. 157/2019, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 24 dicembre 2019, che ha convertito con modificazioni il d. l. 124/2019, intitolato "*Disposizioni urgenti in materia fiscale e*

per esigenze indifferibili" (c.d. Decreto fiscale), si è registrata una delle più rilevanti riforme del settore penale-tributario[3].

L'evidente obiettivo perseguito dal legislatore è l'inasprimento della sanzione penale connessa alla commissione dei reati tributari e gli strumenti a tal fine predisposti sono innalzamenti di pena[4]; abbassamento delle soglie di punibilità[5]; introduzione della confisca allargata[6]; e la previsione della responsabilità da reato degli enti per alcuni di tali illeciti tributari[7].

Tra tutti gli aspetti della riforma quello che, ai fini di questa trattazione, più interessa è, evidentemente, l'ingresso dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001[8] al fine di valutare eventuali conflitti con il principio del *ne bis in idem*. In verità, la versione originale del d.l. 124/2019 introduceva nel catalogo della 231 esclusivamente il reato di cui all'art. 2 del d.lgs.74/2000, ovvero il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, mentre prima la legge di conversione n. 157/2019 e poi il d.lgs. 75/2020 hanno ulteriormente ampliato la

---

[3] Per approfondimenti sul Decreto fiscale, A. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019,* in Sistema penale, 2019; R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affètta da sistematica irragionevolezza*, in Sistema penale, 3/2020.

[4] La riforma ha innalzato le sanzioni per l'art. 2 ("dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), per il quale la pena viene elevata dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni a quella della reclusione da quattro a otto anni; per l'art.3 ("dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici"), i cui limiti di pena sono stati portati da tre ad otto anni; per l'art. 4 ("dichiarazione infedele") passando dalla reclusione da uno a tre anni alla durata da due anni a quattro anni e sei mesi; per l'art.5 ("omessa dichiarazione"), la cui cornice edittale viene raddoppiata andando da due a cinque anni; per l'art. 8 ("emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"), per il quale la pena viene elevata da quattro a otto anni; infine è stata innalzata la pena detentiva per il reato, ex art. 10, di occultamento o distruzione di documenti contabili, ove si passa ad una cornice che va da un minimo di tre anni a un massimo di sette anni di reclusione.

[5] In particolare, è stata abbassata la soglia di punibilità del reato di dichiarazione infedele (art.4) modificando sia il valore dell'imposta evasa, che passa da 150mila a 100mila euro, sia il valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione, passando da 3 a 2 milioni di euro. D'altra parte, invece, il prospettato abbassamento delle soglie di punibilità non è stato confermato dalla successiva legge di conversione rispetto ai reati di omesso versamento *ex* art. 10-*bis* e 10-*ter*, le cui soglie sono quindi rimaste invariate.

[7] Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, 3/2020.

[8] Il d.lgs. 231/2001, recante "*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica",* emanato in esecuzione della delega ex art.11 della L. 300/2000, ha introdotto nel nostro ordinamento la responsabilità da reato degli enti.

portata dell'intervento includendo anche le altre fattispecie delittuose connotate da una condotta fraudolenta del contribuente[9].

Con riferimento a questo aspetto, relativo alle novità in materia di responsabilità da reato degli enti, è importante tenere in considerazione che l'inserimento degli illeciti tributari nella 231 è stato frutto, non solo della dottrina che da tempo ormai spingeva in tal senso[10], ma soprattutto di una sollecitazione proveniente dall'Unione Europea.

Il riferimento è, in particolare, alla Direttiva UE 2017/1371 (c.d. Direttiva PIF), *"relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale",* che ha posto in capo agli Stati membri dell'Unione Europea l'obbligo di adottare le misure necessarie per far sorgere una responsabilità degli enti per i reati di frode che ledono gli interessi finanziari dell'Unione e che sono commessi a vantaggio della persona giuridica o quale conseguenza di un deficit organizzativo della stessa.

La Direttiva ha una portata piuttosto circoscritta, prevedendo espressamente l'estensione della punibilità in capo agli enti per le "grandi frodi IVA", ossia quei reati contro il sistema comune IVA che coinvolgono due o più Stati membri e che comportano un danno pari almeno a dieci milioni di euro[11].

---

[9] Giova specificare come inizialmente siano sorti dubbi di legittimità costituzionale in quanto l'efficacia delle modifiche apportate dal decreto in materia penale era stata posticipata al momento di entrata in vigore della successiva legge di conversione. Ciò, chiaramente, è stato indice della mancanza di quelle straordinarie necessità ed urgenza che, ai sensi dell'art. 77 Cost., dovrebbero rinvenirsi nelle materie oggetto di decretazione d'urgenza.

Si veda nello specifico, S. FINOCCHIARO, *"In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti",* in Sistema Penale, 2020; Id, "*Le novità in materia di reati tributari e di responsabilità degli enti contenute nel c.d. decreto fiscale (d.l. n. 124/2019)",* in Sistema Penale, 2019.

[10] ALAGNA, *I reati tributari ed il regime della responsabilità da reato degli enti*, in *Riv. trim. dir. pen. econ*., 2012, 397; IELO, *Commissione Greco: dall'usura alla frode verso una più ampia responsabilità degli enti*, in *Guida dir*., 2010, n. 1, 22; Id., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, *Rivista 231*, 3/2007, 7; PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *Rivista 231*, 2/2006, 79. Più nello specifico, del risalente dibattito relativo all'inserimento dei reati tributari nel novero dei reati-presupposto della responsabilità dell'ente si dirà più avanti.

[11] L'art. 2, par. 2 della suddetta Direttiva circoscrive l'operatività della stessa *«(...) unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA. Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell'IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all'articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR».*

Il legislatore interno è intervenuto, anzitutto, con la L. 117/2019 (cd. Legge di delegazione europea 2018), recante "*Delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea - Legge di delegazione europea 2018*", prescrivendo, all'art. 3, al Governo di procedere all'integrazione della disciplina relativa alla responsabilità da reato degli enti, di cui al d.lgs. 231/2001, inserendo nel novero dei reati – presupposto quei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione[12].

La riforma, però, è andata oltre quelli che erano gli obblighi sovranazionali. Si è detto come la Direttiva PIF avesse riguardo solo a imposte che potessero avere un impatto sulle finanze europee e a condotte aventi natura transfrontaliera. A seguito del Decreto fiscale, invece, assumono rilevanza, ai fini della responsabilità dell'ente, anche reati tributari relativi a imposte che non rientrano nel perimetro della competenza dell'Unione Europea e a prescindere dal carattere transfrontaliero.

Questa scelta del legislatore, giova specificarlo, risulta comunque legittima e conforme alla Direttiva poiché la stessa individua quale soglia minima di tutela la repressione delle grandi frodi IVA, lasciando agli Stati membri la possibilità di adottare o mantenere in vigore norme più rigorose[13].

Più nello specifico, l'art. 39 comma 2 del Decreto fiscale, in via anticipata rispetto all'esercizio della Delega, ha introdotto, nel d.lgs. 231/2001, il nuovo art.25-*quinquiesdecies,* rubricato *"Reati tributari"*, che prevede la responsabilità dell'ente e la conseguente applicazione di sanzioni pecuniarie, fissate per quote, in capo a quest'ultimo per il caso di consumazione di tassativi illeciti tributari, ovvero: il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.2); il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.2 comma 2-bis); il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art.3); il reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art.8); il reato di occultamento

[12] A. SCARCELLA, *"I reati tributari «entrano» nel decreto 231: luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d'urgenza",* in Rivista 231, 2020.

[13] S. FINOCCHIARO, *In vigore la riforma fiscale: osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti,* in Sistema penale, 2020.

o distruzione di documenti contabili (art.10); il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art.11). Da ultimo, inoltre, con un ulteriore intervento, a pochi mesi dal Decreto fiscale, il d.lgs. 14 luglio 2020, n.75[14] ha esteso nuovamente il catalogo dei reati tributari che possono fungere da presupposto della responsabilità dell'ente inserendo all'interno dell'art. 25-*quinquiesdecies* il comma 1-bis che prevede quali ulteriori reati presupposto le fattispecie di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000; omessa dichiarazione ex art. 5 d.lgs. 74/2000; indebita compensazione ex art. 10-quater d.lgs. 74/2000.

Inoltre, aggiunge il comma 3, agli enti si applicheranno anche le sanzioni interdittive di cui all'art. 9 comma 2, lett. c), d) ed e) del d.lgs. 231/2001, ovverosia il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

A seguito dell'introduzione di tali reati tributari nel novero dei reati-presupposto è, inoltre, possibile procedere al sequestro preventivo, ex art. 15 del d.lgs. 231/2001, e alla successiva confisca, ex art. 19, diretta o per equivalente del profitto o del prezzo del reato che sia nella disponibilità dell'ente.

Si evince chiaramente dal quadro delineato, seppur in termini generali, come il nuovo impianto normativo sia caratterizzato da una forte severità, tant'è che al Decreto fiscale si è cominciato a fare riferimento tramite l'appellativo "manette agli evasori", ripreso peraltro da quello attribuito alla L. 516/1972[15].

Delineata la cornice, necessaria ai fini di una piena comprensione del tema da affrontare, è agevole rendersi conto di come con la recente riforma si sia concretizzato il timore di quella parte della dottrina che con forza si era opposta alla inclusione dei reati tributari nel novero dei reati - presupposto della responsabilità

---

[14] Si specifica che le novità introdotte dal d.lgs. 75/2020 relativamente al sistema di responsabilità degli enti non si esauriscono ai reati tributari. Difatti viene altresì ampliato l'art. 24 d.lgs. 231/2001, relativo ai reati in danno della Pubblica Amministrazione, aggiungendo il delitto di frode nelle pubbliche forniture ex art. 356 c.p., nonché l'art. 25 d.lgs. 231/2001 mediante l'introduzione dei reati di peculato di cui all'art. 314 c.p., primo comma, e all'art. 316, e di abuso d'ufficio di cui all'art. 323 c.p. Infine, si è inserito nel sistema 231 il nuovo art. 25-sexiesdecies rubricato *"Contrabbando"*.

Nello specifico, B. BALLINI, *"Le novità introdotte dal d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. direttiva Pif",* in Discrimen, 2020.

[15] R. BRICCHETTI, *Il decreto fiscale diventa legge: un nuovo tentativo di lotta all'evasione attraverso il diritto penale,* in www.ilpenalista.it, 2019.

degli enti, ovvero che si delineassero profili di frizione rispetto al principio del *ne bis in idem.*

E difatti, giova anticiparlo sin da ora, allorquando una persona fisica commette un illecito fiscale a vantaggio della persona giuridica-contribuente, a quest'ultima già vengono irrogate, per espressa previsione dell'art. 7 del d.lgs. 269/2003, le importanti sanzioni amministrative ex d.lgs. 471/1997. Ora si aggiungono, in capo allo stesso soggetto, le altrettanto gravose sanzioni contemplate dal d.lgs. 231/2001.

In altri termini, il quesito che si pone, e che è fuor di dubbio che investirà i nostri giudici, è se possa escludersi una violazione del principio del *ne bis in idem*, posto che, per l'appunto, ciò che con forza subito emerge è l'irrogazione di duplici sanzioni, peraltro di spiccata severità, in capo a uno stesso soggetto per il medesimo fatto.

2. Il principio del ne bis in idem: linee generali e cenni all'operatività dell'istituto in ambito penale – tributario come necessario punto di partenza

Al fine di affrontare la questione relativa alla duplicazione delle sanzioni facenti capo alla persona giuridica e valutare scientemente in che termini il principio del *ne bis in idem* possa operare con riferimento ad esse, appare indispensabile partire da una ricostruzione dello stesso, premettendo peraltro che intorno a tale principio si sono sviluppati dibattiti, a livello interno ma soprattutto sovranazionale, ancora in corso e dunque se da un lato si possono rinvenire dei punti fermi, dall'altro si è ben lontani dal raggiungimento di un equilibrio.

Il principio del *ne bis in idem*, che vanta origini antichissime e che alla lettera significa "non due volte per la medesima cosa"[16], è oggi considerato a tutti gli effetti un diritto fondamentale dell'individuo. Tradizionalmente, esso è portatore di una regola cardine in forza della quale sussiste il divieto di sottoporre lo stesso

[16] Tracce del principio, espresso mediante il brocardo "*bis de eadem re ne sit actio*", si ritrovano già in numerosi autori latini, tra i quali Ulpiano e Quintiliano.

soggetto, per un medesimo fatto, a un nuovo procedimento penale quando egli sia già stato giudicato in via definitiva. È evidente, però, data l'importanza della sua portata, che non trattasi di una mera regola procedurale, come *prima facie* potrebbe sembrare, bensì di un caposaldo di civiltà giuridica, di una garanzia per l'individuo insita nell'idea stessa di Stato di diritto. Ancor di più: il principio del *ne bis in idem* rientra pienamente nel novero dei diritti fondamentali. Evidente testimonianza di ciò si ritrova nella Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), in cui il *ne bis in idem* viene affiancato a diritti inderogabili[17].

E se da una parte potrebbe apparire una regola scontata, proprio perché espressione di quelle imprescindibili garanzie minime di un sistema democratico, invero non mancano ipotesi in cui il principio in commento si è trovato a confrontarsi (*rectius:* scontrarsi) con ordinamenti che con forza cercano di far valere la loro potestà punitiva, ricorrendo a una molteplicità di risposte sanzionatorie, in nome della tutela di altrettanti interessi generali.

A testimonianza del rilievo e, se si vuole, dell'imprescindibilità di siffatta garanzia, il riconoscimento del principio del *ne bis in idem* a livello sovranazionale ancor prima che interno. *«Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato».* È questa la formulazione del principio, sancito dall'art. 4, 1° comma, del VII Protocollo aggiuntivo alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e, in maniera affine, dall'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea[18].

A livello interno, invece, il principio, nella sua dimensione processuale, pur avendo trovato spazio nei codici prima del 1895 e poi in quelli del 1913 e del 1930, non ha ottenuto un diretto riconoscimento costituzionale. A ben vedere, però, come da più parti sostenuto, *il ne bis in idem*, pur non trovando fondamento in un articolo

---

[17] N. MADIA, "*Ne bis in idem europeo e giustizia penale. Analisi sui riflessi sostanziali in materia di convergenze normative e cumuli punitivi nel contesto di uno sguardo d'insieme*", Milano, 2020.

[18] Nello specifico l'art.50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'UE, rubricato *"Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato"* recita: *"Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge".*

ad hoc, può implicitamente ricavarsi dagli artt. 24 Cost., relativo alla tutela giurisdizionale, e 111 Cost.[19], volto a garantire il giusto processo, nonché considerarsi come estrinsecazione del diritto di difesa[20]. Il principio trova invece espressa disciplina nell'art. 649 c.p.p.[21] volto proprio a garantire che chi sia stato già giudicato in sede penale e in via definitiva non possa essere sottoposto nuovamente a procedimento penale per il medesimo fatto. È chiaro, così, che la norma richiamata, di evidente matrice processuale, si ponga in stretto legame con l'istituto della *res iudicata* con cui si intende, per l'appunto, la decisione giudiziaria ormai definitiva e intangibile in quanto non più suscettibile di impugnazione e dunque con la finalità di garantire la certezza del diritto. Peraltro il legislatore ha fatto di più: si è predisposto all'art.669 c.p.p. un rimedio per l'eventualità in cui, in violazione del *ne bis in idem* richiamato dall'art. 649 c.p.p., siano state pronunciate più sentenze in relazione a un soggetto e per uno stesso fatto[22]. E tale soluzione

---

[19]In tal senso, Corte cost., ord. n. 501 del 2000, in cui si legge che *«tale esigenza di definitività e certezza costituisce un valore costituzionalmente protetto, in quanto ricollegabile sia al diritto alla tutela giurisdizionale (art. 24 della Costituzione), la cui effettività risulterebbe gravemente compromessa se fosse sempre possibile discutere sulla legittimità delle pronunce di cassazione (sentenza n. 224 del 1996); sia al principio della ragionevole durata del processo, ora assunto a rango di precetto costituzionale alla luce del secondo comma dell'art. 111 della Costituzione, come modificato dall'art. 1 della legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2*».

[20] R. A. RUGGIERO, *"Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente",* in Cassazione Penale, 2017.

[21] L'art. 649 c.p.p. prevede che: *"L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69 comma 2 e 365 (...)".*

[22] Ai sensi dell'art. 669 c.p.p. *"Se più sentenze di condanna divenute irrevocabili sono state pronunciate contro la stessa persona per il medesimo fatto, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza con cui si pronunciò la condanna meno grave, revocando le altre.*
Quando le pene irrogate sono diverse, l'interessato può indicare la sentenza che deve essere eseguita. Se l'interessato non si avvale di tale facoltà prima della decisione del giudice dell'esecuzione, si applicano le disposizioni dei commi 3 e 4.
Se si tratta di pena pecuniaria e pena detentiva, si esegue la pena pecuniaria. Se si tratta di pene detentive o pecuniarie di specie diversa, si esegue la pena di minore entità; se le pene sono di uguale entità, si esegue rispettivamente l'arresto o l'ammenda. Se si tratta di pena detentiva o pecuniaria e della sanzione sostitutiva della semidetenzione o della libertà controllata, si esegue, in caso di pena detentiva, la sanzione sostitutiva e, in caso di pena pecuniaria, quest'ultima.
Quando le pene principali sono uguali, si tiene conto della eventuale applicazione di pene accessorie o di misure di sicurezza e degli altri effetti penali. Quando le condanne sono identiche, si esegue la sentenza divenuta irrevocabile per prima.
Se la sentenza revocata era stata in tutto o in parte eseguita, l'esecuzione si considera come conseguente alla sentenza rimasta in vigore.
Le stesse disposizioni si applicano se si tratta di più decreti penali o di sentenze e di decreti ovvero se il fatto è stato giudicato in concorso formale con altri fatti o quale episodio di un reato continuato, premessa, ove necessaria, la determinazione della pena corrispondente.

consiste nell'obbligo per il giudice di ordinare solo l'esecuzione della sentenza meno gravosa per il soggetto coinvolto.

Non può tralasciarsi poi il rilievo della espansione che ha riguardato negli ultimi anni il principio del *ne bis in idem*; espansione, peraltro, legata a un distanziamento dall'istituto del giudicato. A tal proposito va richiamata la sentenza *Donati* con cui la Corte di Cassazione ha fatto sì di ampliare l'ambito di applicazione dell'art.649 c.p.p. eliminando dai presupposti di operatività del principio la presenza di un provvedimento definitivo[23]. Le Sezioni Unite enunciano il principio di diritto per cui "*le situazioni di litispendenza, non riconducibili nell'ambito dei conflitti di competenza di cui all'art. 28 c.p.p., devono essere risolte dichiarando nel secondo processo, pur in mancanza di una sentenza irrevocabile, l'impromovibilità dell'azione penale in applicazione della preclusione fondata sul principio generale del ne bis in idem, semprechè i due processi abbiano ad oggetto il medesimo fatto attribuito alla stessa persona, siano stati instaurati ad iniziativa dello stesso ufficio del pubblico ministero e siano devoluti, anche se in fasi o in gradi diversi, alla cognizione di giudici della stessa sede giudiziaria*". Ne consegue quindi che la preclusione della possibilità di procedere nuovamente per uno stesso fatto opera anche in mancanza di una pronuncia irrevocabile.

Una peculiarità del principio del *ne bis in idem* è la sua duplice natura, processuale e sostanziale, che ne impedisce una concezione del tutto unitaria. Il *ne bis in idem* processuale, come si è appena visto, evidentemente è portatore del divieto di un doppio giudizio per il medesimo fatto, mentre nella sua accezione sostanziale il principio è volto ad evitare una ingiusta duplicazione di sanzioni, e dunque che un soggetto possa subire un duplice addebito quale conseguenza della commissione di un fatto illecito.

Se più sentenze di non luogo a procedere o più sentenze di proscioglimento sono state pronunciate nei confronti della stessa persona per il medesimo fatto, il giudice, se l'interessato entro il termine previsto dal comma 2 non indica la sentenza che deve essere eseguita, ordina l'esecuzione della sentenza più favorevole, revocando le altre.
Salvo quanto previsto dagli articoli 69 comma 2 e 345, se si tratta di una sentenza di proscioglimento e di una sentenza di condanna o di un decreto penale, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza di proscioglimento revocando la decisione di condanna. Tuttavia, se il proscioglimento è stato pronunciato per estinzione del reato verificatasi successivamente alla data in cui è divenuta irrevocabile la decisione di condanna, si esegue quest'ultima.
Se si tratta di una sentenza di non luogo a procedere e di una sentenza pronunciata in giudizio o di un decreto penale, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza pronunciata in giudizio o del decreto".

[23] Cass., sez. un., 28 giugno 2005, n. 34655, Donati.

In realtà la dimensione sostanziale della garanzia qui in commento trova la sua ragion d'essere nella possibilità, per il legislatore, di prevedere che una stessa condotta integri plurime fattispecie incriminatrici risultandone così una violazione di diverse disposizioni. In una prospettiva di tal genere si vede come il divieto di *bis in idem* sostanziale, vietando di sanzionare l'*eadem persona* per l'*idem factum*, trovi le fondamenta nel disposto degli artt. 15, 84, 61, 62, prima parte, 68, 581, co. 2, c.p. che sono, a loro volta, portatori del criterio ermeneutico "*per cui è inammissibile, a fronte della medesimezza del fatto, la doppia sanzione, ogniqualvolta la natura del reato (ritenuto e sanzionato), il bene giuridico da esso tutelato e l'evento in senso giuridico che esso contempla, esauriscano integralmente il disvalore che promana dall'azione o dall'omissione, tanto rispetto alla tipicità del comportamento che alla relativa colpevolezza"*[24].

I due profili del richiamato principio sono comunemente considerati come due facce della stessa medaglia in quanto, se da una parte condividono una matrice comune, costituita dai presupposti di operatività, dall'altra la violazione dell'uno non implica necessariamente un contrasto anche con l'altro[25]. Diverse sono, in particolare, le *rationes* alla base delle due declinazioni del principio. Nella sua attitudine sostanziale, il *ne bis in idem* rappresenta una garanzia di tipo individuale, estrinsecazione dei principi di equità e proporzionalità, volta ad evitare che il soggetto coinvolto possa subire l'irrogazione di molteplici sanzioni per un singolo fatto illecito[26]. Nella sua accezione processuale, invece, se la funzione più evidente del principio è quella di garantire la certezza del diritto, d'altra parte non può non

---

[24] Così, G. RANALDI, F. GAITO, *"Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale",* in Archivio Penale, 2017.

Gli articoli del Codice penale richiamati riguardano il principio di specialità (art. 15 c.p.); il reato complesso (art. 84 c.p.); le circostanze aggravanti e attenuanti comuni (artt. 61-62 c.p.); e i limiti al concorso di circostanze (art. 68 c.p., che richiama direttamente l'art. 15 c.p.). Oltre a ciò, il riferimento riguarda anche il reato di percosse (art. 581 c.p.), che nella sua seconda parte *("tale disposizione non si applica quando la legge considera la violenza come elemento costitutivo o come circostanza aggravante di un altro reato"*) rappresenta espressione diretta del ne bis in idem sostanziale.

[25] F. CONSULICH, *La norma penale doppia. Ne bis in idem sostanziale e politiche di prevenzione generale: il banco di prova dell'autoriciclaggio,* in Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia, 2015.

[26] A. F. TRIPODI, "*Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*", in Riv. ita. dir. e proc. pen., 3, 2017.

ravvisarsi finanche una garanzia individuale volendosi escludere che il soggetto subisca una continua persecuzione.

E se, almeno inizialmente, il principio aveva natura eminentemente processuale, negli ultimi decenni il divieto di *bis in idem* ha assunto un forte valore sostanziale quale conseguenza, come si vedrà, delle interpretazioni fornite dalle Corti sovranazionali.

Poste queste necessarie premesse si può rivolgere l'attenzione su uno dei profili forse più interessanti che avvolgono il principio del *ne bis in idem*, quello riguardante il suo rapporto con il sistema sanzionatorio.

Da questo punto di vista problematici sono quei sistemi sanzionatori che contemplano sia sanzioni penali che amministrative in relazione a un medesimo fatto. In particolare, il sistema sanzionatorio penale-tributario è stato causa e oggetto di rilevanti dibattiti e contestazioni che possono considerarsi inevitabili data la scelta del legislatore in materia di prevedere, in relazione agli illeciti tributari, un doppio binario sanzionatorio. Difatti l'apparato sanzionatorio tributario è connotato da una chiave dualistica, posta la coesistenza di sanzioni penali e amministrative, queste ultime contemplate dai dd. Lgss. 471 e 472 del 1997.

È chiaro che, allora, in tali casi, a fronte di esigenze erariali che spingono a prevedere molteplici risposte sanzionatorie, penali e fiscali, per un fatto di evasione o di elusione, emergono con forza anche necessità di tutela dei diritti fondamentali del contribuente.

Può risultare utile, al fine di comprendere come si siano nel tempo intrecciati il ramo penale e quello tributario, ricostruire la mutevole normativa concernente le sanzioni penali previste per gli illeciti tributari.

Il punto di partenza è rappresentato dalla Legge 7 gennaio 1929, n. 4, recante *"Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie"*, cui viene fatta convenzionalmente risalire la nascita del diritto penale tributario. Uno dei meriti di tale legge è stato l'introduzione, in un'ottica di assoluta novità, del principio di alternatività tra sanzione penale e sanzione amministrativa, il che si spiega in quanto il legislatore dell'epoca fondava, tendenzialmente, l'apparato punitivo, anche penale, sulla sanzione pecuniaria e dunque si volle evitare l'applicazione, a uno stesso illecito tributario, di due sanzioni pecuniarie, l'una

penale, l'altra amministrativa[27]. Il meccanismo dell'alternatività era garantito dalla c.d. pregiudiziale tributaria, introdotta dall'art. 21 della stessa legge, nel quale si leggeva che «*per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovraimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia*». Si evince che tale istituto aveva natura di condizione di procedibilità, essendo che la possibilità di intraprendere l'azione penale era subordinata alla sopravvenuta definitività dell'accertamento dell'imposta[28]; ma, soprattutto, il giudice penale era vincolato al giudicato formatosi in sede amministrativa, non potendo, quindi, da esso discostarsi nella decisione.

Dunque, l'azione penale, per poter avere corso, doveva attendere la conclusione del procedimento tributario e che l'accertamento del tributo divenisse definitivo; se non veniva rispettato tale rapporto di pregiudizialità-dipendenza, dandosi avvio al processo penale, conseguenza era l'emanazione di una sentenza di non luogo a procedere. Ciò anche al fine di evitare *ab origine* che potessero crearsi conflitti tra giudicati.

Un primo mutamento si ebbe con il d.P.R. n. 600/1973 che è andato ad enfatizzare l'aspetto penale. Indice di questo cambiamento è stata soprattutto la modifica apportata al sistema repressivo, che ha visto un ampliamento del novero delle violazioni punite con pena detentiva mentre, dall'altra parte, le sanzioni pecuniarie si limitavano, quasi totalmente, a colpire gli illeciti non penali. Dunque, la previsione della pena detentiva, in relazione al reato fiscale, fece venire meno l'esigenza di evitare duplicazioni di sanzioni pecuniarie con conseguente perdita di necessità del principio di alternatività. Nonostante ciò, l'operatività del sistema penale-tributario continuava ad essere ostacolata dalla pregiudiziale tributaria, la quale fu richiamata dall'art. 56 del d.P.R. n.600/1973, e alla quale si aggiungeva

---

[27] Si fa riferimento all'art. 3 L.4/1929: *"Le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato, sorga per il trasgressore l'obbligazione al pagamento di una somma, a titolo di pena pecuniaria, a favore dello Stato. L'obbligazione ha carattere civile".* Sulla base del disposto della norma si vede come l'illecito amministrativo svolgesse un mero ruolo alternativo, configurandosi solo nel caso in cui al fatto non si fosse attribuito rilievo penale.

[28] A ben vedere, la natura della pregiudiziale tributaria era controversa: alla maggioranza che la qualificava come condizione di procedibilità si affiancava quella dottrina che ne sosteneva la natura di condizione processuale sospensiva dell'azione penale.

Cfr. E. MUSCO, F. ARDITO, Diritto penale tributario, Bologna, 2016; SPINELLI, La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, 1954.

un'eccessiva lentezza del processo amministrativo di accertamento. La conseguenza della permanenza di tale istituto fu quella, in sostanza, di rendere pressoché vani i tentativi di attribuire maggiore operatività e autonomia alla disciplina penale.

Un più forte e incisivo cambio di rotta si registra con la Legge n.516/1982, *"Norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto"*, c.d. "manette agli evasori", in relazione alla quale cominciano a manifestarsi concretamente problematiche di compatibilità con il principio del *ne bis in idem*. Difatti al centro di tale nuovo assetto si collocava la regola del cumulo sanzionatorio, sancita dall'art. 10, ai sensi del quale *"l'applicazione delle pene previste nel presente decreto non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto".* Ciò che subito emerse fu il contrasto tra la citata regola e il disposto della L. 689/1981, la quale prevedeva l'applicabilità del principio di specialità anche tra norma penale e norma amministrativa. Ebbene, la stessa Corte Costituzionale, investita della questione di costituzionalità con riferimento all'art.10, si espresse nel senso che il principio del cumulo delle pene pecuniarie e delle sanzioni penali *"rappresenta, sì, una disciplina differenziata rispetto all'opposto principio della specialità operante in generale per le sanzioni amministrative irrogabili per fatti che integrerebbero anche gli estremi di un reato, ma è nient'affatto irragionevole, né lesivo del principio di eguaglianza, attesa l'assoluta diversità degli illeciti ai quali le due disposizioni si riferiscono e la peculiarità delle violazioni finanziarie, per le quali legittimamente il legislatore - nell'esercizio della sua discrezionalità - può modulare la reazione dell'ordinamento giuridico al comportamento illecito del contribuente con una duplice sanzione, pecuniaria e penale"*[29].

Lo stesso legislatore ha poi abbandonato definitivamente l'istituto della pregiudiziale tributaria introducendo, in un'ottica opposta, il c.d. doppio binario, definizione che vuole rendere l'idea di come il processo tributario e quello penale procedano paralleli.

[29] Corte costituzionale, ordinanza del 12 novembre 1991, n. 409.

Tuttavia tale impianto fu nuovamente ripensato con il d.lgs. 74/2000, tuttora vigente, in seno al quale, all'art. 19, si ritrova la regola dell'alternatività nella veste di principio di specialità in virtù del quale "*Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale"*[30].

Si vede allora come l'assetto sanzionatorio tributario sia costruito su un doppio binario alternativo, il che comporta, o almeno teoricamente dovrebbe comportare, che le due tipologie di sanzioni siano applicate in maniera disgiunta.

Premettendo che il principio di specialità è destinato ad operare ogni qualvolta vi sia una fattispecie riconducibile a una pluralità di disposizioni normative, merita attenzione la ormai affermata considerazione del principio in parola come espressione del *ne bis in idem* sostanziale.

Peraltro nonostante il principio sembrasse tradizionalmente riferibile solo ai rapporti tra sanzioni penali, la sua evoluzione ha portato a considerarlo operante anche con riferimento al concorso tra disposizioni sanzionatorie penali e amministrative. Dunque può ora dirsi che, in forza della previsione del principio di specialità, il sistema penale-tributario si allinea alla disciplina generale, nella veste dell'art. 9 della Legge 689/1981 il quale, riprendendo a sua volta il contenuto dell'art. 15 del c.p.[31] ha esteso il principio di specialità sia al concorso tra norme sanzionatorie penali ed amministrative, sia al concorso tra sole norme sanzionatorie amministrative trascurando, in qualche modo, il particolarismo tributario.

Se, però, l'art. 19, da una parte, è stato strumento per l'ingresso del *ne bis in idem* sostanziale nel settore tributario, dall'altra non si rinvengono indicazioni circa le modalità di applicazione, in concreto, del principio di specialità. In realtà non la si può considerare una lacuna del legislatore, come da più parti affermato, poiché nella Relazione di accompagnamento al decreto si legge che *"Essendo il principio di specialità una regola-cardine dell'ordinamento, non è sembrato*

---

[30] L'art. 19 ha dato esecuzione all'art. 9 comma 2 lett. i) L. 205/1999 (Legge delega) che, proprio al fine di evitare che uno stesso soggetto, per il medesimo fatto, fosse sanzionato due volte, chiedeva di applicare "*la sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa".*

[31] L'art. 15 del Codice Penale dispone infatti che: *"Quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito".*

potersi e doversi dare seguito all'invito della Commissione Giustizia della Camera a specificar le modalità di applicazione del principio stesso".

Considerato che si configura come speciale quella delle due fattispecie che, oltre a contenere tutti gli elementi costitutivi dell'altra, contempli anche elementi specializzanti, se si procede a confrontare le fattispecie ex d.lgs. 74/2000 con gli illeciti amministrativi contemplati dal d.lgs. 471/1997 ne discende, secondo l'opinione prevalente, la prevalenza delle prime sulle seconde[32]. Ciò sulla base di due ordini di motivi: *in primis*, i reati tributari, ai fini della loro configurazione, richiedono un dolo specifico di evasione e, in secondo luogo, essi sono punibili solo in caso di superamento di determinate soglie di punibilità[33].

Questa scelta del legislatore, di ritenere non cumulabili, almeno in linea di principio, sanzioni penali ed amministrative si pone in linea con la giurisprudenza delle Corti sovranazionali, secondo cui, come vedremo, quelle sanzioni amministrative che rientrano, di fatto, nella "materia penale" devono porsi in un rapporto di alternatività rispetto alle sanzioni penali in senso stretto[34].

Ciò, è chiaro, dovrebbe evitare che il contribuente sia colpito da due ordini di sanzioni in relazione allo stesso fatto illecito ma nella pratica non ha sortito l'effetto sperato, portando alla constatazione che, in fin dei conti, la regola del doppio binario penale-amministrativo non è mai venuta meno.

A questo punto risulta necessario il riferimento a due ulteriori norme del d.lgs. 74/2000, di natura procedimentale, che confermano la sussistenza di un doppio binario.

A ben vedere, difatti, il pericolo di una violazione del principio scaturisce dalla previsione dell'art. 21 dello stesso decreto. La norma vuole, in qualche modo fungere da collante tra il principio di specialità e il disposto dell'art. 20[35] a mente

---

[32] E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario,* Bologna, 2016.

[33] M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario,* Torino, 2018.

[34] Corte EDU, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976. Tale sentenza è considerata il *leading case* per quanto riguarda l'elaborazione del concetto di "materia penale".

[35] Art. 20 d.lgs. 74/2000 "Rapporti tra procedimento penale e processo tributario": "*Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".*

del quale i due procedimenti, quello di accertamento tributario e l'altro penale, procedono autonomi l'uno dall'altro. A tal fine, l'art. 21 sancisce la regola dell'ineseguibilità delle sanzioni amministrative, le quali devono essere comunque irrogate dall'Agenzia delle Entrate, finché è in corso il procedimento penale. Esse diventeranno esecutive però solo se il procedimento penale si chiude con una archiviazione o con sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento e, quindi, solo se è esclusa l'applicazione di sanzioni penali[36].

Ora, se è pur vero che la norma persegue obiettivi di efficienza operativa, volti ad evitare spazi di impunità, e che garantisce il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale, non permettendo la duplicazione sanzionatoria, d'altra parte si vede come si profili un contrasto con il *ne bis in idem* processuale ammettendo la sottoposizione di un medesimo soggetto a due procedimenti.

Se, dunque, *prima facie*, il combinato disposto di queste norme sembra volto a garantire il contribuente dall'applicazione di plurime sanzioni, d'altra parte, e come si approfondirà più avanti, esso non preclude la possibilità che il soggetto sia sottoposto sia a procedimento penale che tributario e che entrambi possano diventare definitivi.

[36] Art. 21 d.lgs. 74/2000: "Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti": "*L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione tra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti*".

3. L'evoluzione della giurisprudenza delle corti europee circa il rapporto tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio

Ricostruito l'assetto sanzionatorio penale-tributario, tocca procedere alla ricostruzione del principio del *ne bis in idem* così come elaborata a livello sovranazionale, al fine di poter comprendere come lo stesso operi nel settore di nostro interesse.

Come già anticipato, il principio in esame è consacrato nell'art. 4, Protocollo n.7, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU)[37].

Occorre allora adesso comprendere come si applica il principio soffermandoci sui presupposti in presenza dei quali il divieto opera, ovverosia la materia penale e l'*idem factum*. Ed è bene sottolineare sin da ora come l'interpretazione, più o meno estensiva, di tali due elementi incida, e ha di fatto inciso, sulla portata applicativa del principio.

3.1 Sulla natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie

Con riferimento alla *matière pènale*, lo stesso art. 4 della Convenzione parla specificamente di "condanna penale" e "procedura penale", e dunque ciò, in un primo momento, ha permesso, tra gli altri, al nostro legislatore di considerare ammissibili e al riparo dal raggio d'azione della garanzia i sistemi sanzionatori a doppio binario, tra cui, per l'appunto, quello penale-tributario e, dunque, pienamente legittima la sovrapposizione del procedimento amministrativo

[37] La CEDU è stata firmata a Roma il 4 novembre 1950 e poi ratificata e resa esecutiva in Italia con la Legge del 4 agosto 1955, n. 848.

tributario e di quello penale non trattandosi, per l'appunto, di una duplicazione del giudizio penale.

Inevitabile conseguenza di ciò fu lo sviluppo di una vera e propria "truffa delle etichette", consistente nella depenalizzazione di illeciti che venivano trasformati in illeciti amministrativi, pur rimanendo sostanzialmente penali, al fine di aggirare gli obblighi derivanti dal principio del *ne bis in idem*.

Senonché la Corte EDU, a partire dagli anni Settanta, elabora un'interpretazione estensiva della *matière pènale* che guarda, piuttosto che semplicemente alla qualificazione formale della norma a livello interno, alla sostanza della stessa. Ciò in quanto, al fine di porre al riparo l'individuo da un abuso dello *ius punendi*, non era più tollerabile limitare la garanzia alla "materia penale" nella sua elaborazione formale adottata dai singoli ordinamenti[38].

Il riferimento va, in particolare, al noto caso *Engel e altri c. Paesi Bassi*[39], considerato il *leading case* in materia, nell'ambito del quale la Corte di Strasburgo ha enunciato, al § 82, tre criteri, tra loro alternativi, conosciuti, per l'appunto, come "Criteri Engel", in base ai quali un illecito va ricondotto nell'alveo della *matière pènale*. In tal modo le garanzie penalistiche previste dalla CEDU e dai suoi Protocolli si rendono applicabili anche in ordine a fattispecie non formalmente penali ma che sono da considerarsi tali in base alla nozione autonoma di "materia penale" elaborata dalla Corte[40].

Il primo è un criterio di tipo formale che considera come l'illecito sia qualificato in un dato ordinamento nazionale. È chiaro che trattasi di un criterio relativo, un mero "*starting point*", posto che, con tale sentenza, la Corte EDU ha voluto in qualche modo superare la nozione di "materia penale" operante nei singoli Stati per definire una nozione che fosse, invece, europea[41]. È un parametro che assume rilievo semplicemente e unicamente quando lo stesso ordinamento

---

[38] E. COLONNA, *Il principio del ne bis in idem in ambito tributario,* Aracne Editrice, 2019.

[39] Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Paesi Bassi.*

[40] R. RUDONI, *Sul doppio binario punitivo in materia tributaria. Ne bis in idem, coordinamento procedimentale e proporzionalità del cumulo sanzionatorio,* in Diritto pubblico comparato ed europeo, Fascicolo 4, ottobre-dicembre 2019.

[41] In tal senso, N. NEAGU, *The ne bis in idem principle in the interpretation of European Courts: towards uniform interpretation,* in Leiden Journal of International Law, 2012.

nazionale riconduce la procedura sanzionatoria all'ambito penale, nel qual caso non si rendono necessarie ulteriori verifiche.

Il secondo e il terzo criterio hanno invece natura sostanziale e riguardano, l'uno, la natura della violazione, l'altro, la natura e lo scopo della sanzione. Mentre per valutare la natura dell'illecito è necessario considerare molteplici fattori, quali i destinatari della sanzione, lo scopo della norma e il bene tutelato, ai fini di comprendere la natura della sanzione ci si focalizza sul contenuto della stessa, distinguendo tra scopo riparativo o afflittivo.

Giova sottolineare come, trattandosi di criteri operanti non in maniera cumulativa bensì alternativa, il peso dei parametri della gravità della sanzione e della finalità della stessa è da considerarsi analogo. Difatti mentre, inizialmente, si attribuiva prevalenza all'aspetto relativo alla gravità della misura[42], con la sentenza *Jussila c. Finlandia*, si è definitivamente sancita l'alternatività dei criteri, e di conseguenza, nel caso specifico, si è riconosciuto il carattere sostanzialmente penale delle sovrattasse sulla base del loro contenuto afflittivo, nonostante non potessero considerarsi gravi avendo, in quel caso specifico, portata piuttosto contenuta[43]. Nel caso di specie, difatti, un contribuente finlandese era stato sanzionato, in sede amministrativa, con una sovrattassa del 10% della maggiore imposta accertata, per un importo di 308 euro; ora, nonostante l'evidente modesta entità della sanzione pecuniaria, la stessa viene qualificata dalla Corte EDU come rientrante nell'ambito penale in forza del suo fine deterrente e punitivo[44].

Dunque, l'etichetta attribuita dal legislatore nazionale a un fatto tipico non è più decisiva per l'applicazione delle garanzie penali, tra cui il *ne bis in idem*.

La nuova e più garantista portata del principio del *ne bis in idem*, sviluppatasi per il tramite della nozione estensiva di "materia penale", non ha lasciato indenne l'ordinamento italiano, all'interno del quale si ritrovano sistemi di duplicazione sanzionatoria.

---

[42] Corte EDU, 3 giugno 2003, *Morel c. Francia*. Il Giudice ha escluso la natura penale della sovrattassa applicata nei confronti del ricorrente in virtù della lieve entità della stessa.

[43] Corte EDU, GC, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*.

[44] N. CIANFEROTTI, *"Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il doppio binario tributario italiano",* in Diritto e pratica tributaria, n.1 del 2019.

Un approdo fondamentale sul punto è rappresentato dalla sentenza *Grande Stevens e altri c. Italia*, riguardante nello specifico la disciplina italiana relativa agli abusi di mercato, contenuta nel d.lgs. 58/1998 (T.u.f.), ma che ha finito per travolgere anche il settore penale-tributario[45].

Il caso riguardava la contestazione a IFIL Investments s.p.a. e Giovanni Agnelli & C. s.a.p.a dell'illecito di manipolazione del mercato, di cui all'art. 187-ter e 185 t.u.f., per la diffusione al pubblico di un comunicato falso, nel quale si negava l'assunzione di qualsiasi iniziativa relativa alla scadenza di un contratto di finanziamento quando, in realtà, risultavano già essere in atto delle trattative per la sottoscrizione da parte di IFIL di un contratto di equity swap.

Il fatto è stato oggetto di un doppio giudizio. In sede amministrativa, davanti alla Consob, si ritenne sussistente la violazione e furono irrogate ingenti sanzioni amministrative. Nell'ambito del procedimento penale, invece, divenute definitive le sanzioni amministrative, gli imputati chiedevano, invocando il principio del *ne bis in idem*, che fosse pronunciata sentenza di non doversi procedere, e a tal fine sollevarono questione di legittimità costituzionale delle disposizioni del t.u.f. e dell'art. 649 c.p.p. per violazione dell'art. 117 Cost. ponendo quale norma interposta l'art. 4 Prot. 7 CEDU. Il Tribunale di Torino rigettava l'istanza per manifesta infondatezza sottolineando la diversità tra i due illeciti e la possibile coesistenza di sanzioni penali e amministrative. La Corte di Cassazione, adita per saltum, annulla la sentenza impugnata rinviando gli atti alla Corte d'Appello di Torino la quale ritiene configurato il reato di cui all'art. 185 t.u.f. La vicenda si conclude in Cassazione con una dichiarazione di estinzione del reato per prescrizione.

Per ciò che qui interessa, nelle more del procedimento penale viene presentato, dai soggetti coinvolti, ricorso alla Corte EDU lamentando, tra gli altri, una violazione del principio del *ne bis in idem* scaturente dalla decisione del Tribunale di Torino di proseguire in sede penale nonostante la definizione del procedimento amministrativo riguardante lo stesso fatto.

La Corte EDU innanzitutto ha proceduto a verificare se la sanzione irrogata dalla Consob potesse considerarsi ascrivibile al novero del nucleo penale, facendo

[45] Corte EDU, Sez. IV, 4 marzo 2014, *Grande Stevens e altri c. Italia*.

a tal fine applicazione dei Criteri Engel, in particolare del secondo e terzo criterio, specificando essa stessa come il primo, che considera semplicemente la qualificazione giuridica della misura attribuita dal legislatore, rappresenti solo un punto di partenza nella valutazione. In particolare, i giudici hanno valorizzato il parametro della gravità della sanzione irrogata dall'autorità amministrativa competente[46]. Difatti l'art. 187-ter t.u.f. prevede l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da ventimila euro a cinque milioni di euro per la violazione del divieto di manipolazione del mercato. In verità la Corte non utilizza solo tale criterio ma, per avvalorare la propria tesi, vi affianca una valutazione sulla severità della sanzione rilevando come la stessa presenti un fine repressivo, non meramente riparativo del danno cagionato[47].

Posto ciò, la Corte procede a valutare la sussistenza dell'altro imprescindibile requisito, ovvero l'*idem factum*, richiamando a tal fine la propria ormai consolidata giurisprudenza sul tema, ravvisando, con facilità, che i fatti alla base degli illeciti fossero identici (diffusione di false informazioni).

In considerazione di queste valutazioni, la Corte EDU ha ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem*, con conseguente condanna dell'Italia, argomentando che le fattispecie amministrative di cui al T.u.f., *in primis*, tutelano interessi analoghi a quelli tutelati dalle corrispondenti norme penali e, non meno importante, che, analizzando lo scopo e la severità della sanzione, questa risulta avere finalità repressive[48].

---

[46] E. BOFFELLI, *"Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria",* in Diritto e pratica tributaria, n. 6 del 2014. L'A. nota come la Corte valuta non solo la gravità delle sanzioni amministrative irrogate nel caso concreto ma anche la gravità di quelle astrattamente applicabili in quanto, a detta della Corte stessa, la natura penale discende dalla gravità delle sanzioni cui il soggetto può in astratto essere sottoposto, non invece da quella delle sanzioni concretamente inflitte.

[47] M. O. DI GIUSEPPE, *"Il ne bis in idem alla luce degli effetti della sentenza Grande Stevens",* in Rassegna Tributaria, n. 6 del 2014. L'A. nota come la ratio sottesa all'art. 187-ter, attribuendo alla norma una chiara finalità di prevenzione e repressione, comporti quale conseguenza quella di considerare la sanzione come penale.

[48] Nel *dictum* della sentenza si legge che: *"Per quanto riguarda la natura dell'illecito, sembra che le disposizioni la cui violazione è stata ascritta ai ricorrenti si prefiggessero di garantire l'integrità dei mercati finanziari e di mantenere la fiducia del pubblico nella sicurezza delle transazioni (...); la Corte è [però] del parere che le sanzioni pecuniarie inflitte mirassero essenzialmente a punire per impedire la recidiva. Erano dunque basate su norme che perseguivano uno scopo preventivo, ovvero dissuadere gli interessati dal ricominciare, e repressivo, in quanto sanzionavano una irregolarità (...). Al riguardo, è opportuno notare che le sanzioni erano inflitte dalla CONSOB in funzione della gravità della condotta ascritta e non del danno provocato agli investitori (e che) la CONSOB poteva infliggere una sanzione pecuniaria fino a 5.000.000 EUR (...)*

Come già anticipato, tale sentenza, pur facendo specificamente riferimento all'ambito degli abusi di mercato, ha travolto anche il legislatore tributario.

Sulla scia del caso esaminato, difatti, si collocano una serie di decisioni relative alla disciplina fiscale dei Paesi Scandinavi nelle quali si è stabilito che, in sede tributaria, l'irrogazione di sanzioni penali e amministrative per uno stesso fatto illecito può risultare in contrasto con il principio del *ne bis in idem* allorquando la sanzione amministrativa presenti, nella sostanza, i caratteri della sanzione penale[49].

In tal senso si è posta, in particolare, la sentenza *"Nykänen c. Finlandia"* con la quale la Corte EDU ha rilevato che le sanzioni amministrative fiscali erano equiparabili a quelle penali avendo anch'esse una natura prettamente repressiva. E nel giungere a tale conclusione la stessa sostiene che, di per sé, neanche il parametro dell'esiguità della sanzione formalmente amministrativa può essere decisivo per escluderne la natura penale[50].

Non va peraltro tralasciato che il principio del *ne bis in idem* si rinviene anche nell'art.50 CDFUE e dunque anche la Corte di Giustizia dell'UE si è espressa sulla portata della garanzia con riferimento al settore tributario.

Di particolare interesse il caso *"Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson"*[51], relativo a un soggetto nei confronti del quale era stato avviato un procedimento

---

e questo massimo ordinario poteva, in alcune circostanze, essere triplicato o elevato fino a dieci volte il prodotto o il profitto ottenuto grazie al comportamento illecito. (...) È vero che nel caso di specie le sanzioni non sono state applicate nel loro ammontare massimo, in quanto la corte d'appello di Torino ha ridotto alcune ammende inflitte dalla CONSOB ... e non è stata disposta alcuna confisca. Tuttavia, il carattere penale di un procedimento è subordinato al grado di gravità della sanzione di cui è a priori passibile la persona interessata (Engel e altri), e non alla gravità della sanzione alla fine inflitta".

[49] Cfr. Corte EDU, sent. 20 maggio 2014, *Nykänen c. Finlandia*, ric. n. 11828/11; sent. 20 maggio 2014, *Glantz c. Finlandia*, ric. n. 37394/11; sent. 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, ric. n. 7356/10.

[50] La vicenda riguardava il sig. Nykänen, il quale era stato accusato di aver ricevuto, in modo occulto, dividendi pari a 33.000 euro. Per questa violazione le autorità fiscali finlandesi avevano inflitto a Nykänen una sanzione amministrativa pecuniaria (sovrattassa) pari a 1.700 euro. Successivamente, nel procedimento penale per gli stessi fatti, Nykänen era stato condannato per il delitto di frode fiscale a reclusione nonchè al pagamento di ulteriori sanzioni. Presentato ricorso alla Corte di Strasburgo, lamentando la violazione del Ne bis in idem, quest'ultima procede a verificare la natura effettiva della sanzione inflitta, al di là delle etichette formali utilizzate dal legislatore nazionale, sulla base dei tre criteri Engel. Inoltre la Corte richiama il suo precedente, contenuto in Jussila c. Finlandia, nel quale aveva attribuito rilievo determinante alla natura dell'infrazione, osservando come la sovrattassa non costituisca un semplice risarcimento dei danni, bensì una vera e propria sanzione penale con finalità sia preventive che repressive.

[51] Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Grande Camera, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, 26 febbraio 2013, C-617/10.

penale per il reato di frode fiscale dopo che era già stata irrogata una soprattassa per il mancato adempimento degli obblighi dichiarativi in materia di IVA, nell'ambito del quale la Corte del Lussemburgo ha valutato la compatibilità del doppio binario sanzionatorio con il principio del *ne bis in idem* previsto dalla Carta. Nel caso di specie, difatti, il contribuente non aveva solo evaso l'imposta, profilo il cui disvalore sarebbe stato interamente ripristinato in sede contenziosa tributaria, ma aveva altresì tenuto condotte fraudolente atte ad occultare il suo inadempimento.

I giudici hanno, a tal fine, stabilito che il principio in parola non impedisce che, rispetto a una stessa violazione di obblighi dichiarativi in materia di IVA, siano irrogate sia sanzioni penali che amministrative, purché queste ultime non abbiano natura penale e purché, considerando la severità della sanzione tributaria, questa di per sé non sia idonea a soddisfare le pretese risarcitorie erariali. Nel procedere a verificare la natura della soprattassa la Corte assume come riferimento tre criteri, ovvero la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; la natura dell'illecito; la natura e il grado di severità della sanzione. Come è evidente, dunque, sul punto, il Giudice euro-unitario opera un richiamo ai criteri interpretativi della nozione di "materia penale" come definiti dalla Corte EDU.

E se, con riferimento a tale aspetto, sembra esserci armonia con quanto statuito dalla Corte EDU, un disallineamento si rileva nella maggiore libertà che con tale sentenza si riconosce al giudice nazionale. La Corte di Giustizia, difatti, asserisce che spetta al giudice nazionale *"procedere ad un esame del cumulo di sanzioni tributarie e penali previsto dalla legislazione nazionale sotto il profilo della conformità degli standard nazionali ai diritti fondamentali, circostanza che potrebbe eventualmente indurlo a considerare tale cumulo contrario a detti standard, a condizione che le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive"*.

Sulla base della ricostruzione dell'elemento della "materia penale", così come delineatosi nella giurisprudenza delle Corti sovranazionali, si nota come non residuasse un grande raggio di discrezionalità interpretativa. A maggior ragione in campo fiscale, ove è quasi automatico ricondurre la sanzione tributaria al nucleo

penale in considerazione del fatto che alla soprattassa non è attribuibile che una finalità afflittiva[52].

3.2 La definizione dell'idem factum e le resistenze delle corti italiane

Il secondo presupposto di applicazione del principio del *ne bis in idem* è rappresentato dall'*idem factum*, ovvero dalla necessità che il fatto alla base dei due procedimenti sia il medesimo. Tale elemento, apparentemente semplice, in realtà non è stato di facile e omogenea interpretazione tant'è che sulla nozione di "stesso fatto" si sono sviluppati diversi approcci, di cui due di particolare rilievo.

Secondo un primo orientamento bisogna considerare l'*idem factum* nella sua forma pura, ovverosia nel senso storico-naturalistico, prescindendo dalla qualificazione giuridica. Allora, se si aderisce a tale indirizzo, il fatto può ritenersi lo stesso quando, pur non essendovi coincidenza tra le definizioni legali delle fattispecie richiamate, vi è analogia tra i fatti che, in concreto, costituiscono oggetto dei due procedimenti, prescindendo, quindi, dai loro elementi costitutivi.

Secondo altro orientamento, più formale e restrittivo, invece, va posto l'accento sull'*idem legale*, e quindi sugli elementi essenziali delle fattispecie coinvolte. Ne consegue, dunque, che il divieto di *bis in idem* potrà operare solo laddove vi sia coincidenza tra le qualificazioni giuridiche delle condotte.

Nella sentenza *"Sergey Zolotukhin v. Russia"*[53] la Corte di Strasburgo ha espressamente riconosciuto l'adozione della prima teoria, imponendo, così, un confronto, non tra fattispecie astratte, bensì tra fatti storici: ne consegue in tal modo che eventuali divergenze tra le fattispecie astratte penale ed amministrativa siano irrilevanti per escludere l'identità del fatto. Si assume allora, anche in tal caso, un approccio sostanzialistico che rafforza ulteriormente la garanzia del *ne bis in idem*.

---

[52] In tal senso, A. F. TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari,* in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, *Diritto penale dell'economia,* Milano, 2019.

[53] Corte EDU, Grande Camera, *Zolotoukhine c. Russia*, 10 febbraio 2009.

Dunque ciò che rileva, ai fini della valutazione dell'identità del fatto, è la medesimezza degli elementi fattuali del caso concreto[54].

Rispetto agli indirizzi convenzionali così delineatisi si sono registrate delle resistenze, che possono essere spiegate considerando gli effetti dirompenti della suddetta ricostruzione del *ne bis in idem* nel settore penale-tributario interno, da parte delle Corti italiane le quali hanno tentato, sulla base di svariate argomentazioni, di escludere che vi fossero i presupposti di operatività del principio. Se in un primo momento si puntava sull'escludere la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative tributarie, poi si è cominciato a far leva sulla mancanza del requisito dell'*idem factum* ravvisando come, in realtà, tra le fattispecie amministrative e penali non vi fosse alcun rapporto di specialità bensì di progressione illecita. A tal proposito è doveroso il richiamo alle sentenze gemelle del 2013[55], note anche come *"Romano"* e *"Favellato",* dal nome degli imputati. In tali casi le Sezioni Unite hanno escluso la possibilità di ravvisare un rapporto di specialità, nell'un caso, tra l'omesso versamento di IVA (art. 10-ter d.lgs. 74/2000) e l'omesso versamento di imposte (art. 13 d.lgs. 471/1997) e, nell'altro, tra l'omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis d.lgs. 74/2000) e l'omesso versamento di ritenute (art. 13 d.lgs. 471/1997), peraltro così sovvertendo il precedente orientamento della Cassazione penale che aveva invece riconosciuto alla base delle fattispecie un *idem factum*[56].

Nel pervenire a tali conclusioni la Corte di Cassazione ha argomentato che le fattispecie penali reprimono condotte di gran lunga più gravi rispetto a quelle amministrative, di talché esse avrebbero ad oggetto comportamenti diversi.

Nello specifico, secondo la Corte, «*pur nella comunanza di una parte dei presupposti (compimento di operazioni imponibili comportanti l'obbligo di effettuare il versamento periodico dell'IVA) e della condotta (omissione di uno o più versamenti periodici dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dalla presentazione*

[54] In tal senso, A. GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale,* in Trattato di diritto sanzionatorio tributario, Tomo I, Milano, 2016.

[55] Cass. Pen. SS.UU, 28 marzo 2013, n.37424; Cass. Pen. SS.UU, 28 marzo 2013, n.37425.

[56] Cass. Pen., sez. III, 8 febbraio 2012, n. 18757.

della dichiarazione annuale IVA, richiesta per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno sedici del mese successivo a quella di maturazione del debito mensile IVA, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo».

E, pur ritenendo sussistere un rapporto di progressione tra le fattispecie, anziché di specialità, le Sezioni Unite hanno disconosciuto un concorso apparente tra le stesse negando, quindi, anche l'operatività del principio del *ne bis in idem*. Dunque, pur essendo comuni alcuni dei presupposti, gli elementi costitutivi sarebbero da considerare diversi e quindi la perseguibilità di entrambi gli illeciti non sarebbe in contrasto con il *ne bis in idem*[57] in quanto, *"anzitutto nella specie [...] non si può parlare di identità del fatto; in ogni caso, poi, il principio suddetto si riferisce solo ai procedimenti penali e non può, quindi, riguardare l'ipotesi dell'applicazione congiunta di sanzione penale e sanzione amministrativa tributaria"*[58].

Sulla scorta della linea interpretativa così tracciata dalla Corte di Cassazione, anche la successiva giurisprudenza di legittimità ha continuato a escludere qualsiasi contrasto tra il principio del *ne bis in idem* e il doppio binario penale-tributario avvalendosi, a tal fine, di tre diversi argomenti.

Un primo orientamento esclude qualsiasi profilo di frizione asserendo che l'illecito amministrativo tributario non può esser fatto rientrare nel nucleo della "materia penale" non essendo soddisfatto il requisito della gravità della risposta sanzionatoria[59]. A tal proposito può essere interessante il riferimento alla sentenza "*Ghidini*"[60] emessa con riguardo all'art. 2, comma 1-bis, d.l. 12 settembre 1983, n. 463, convertito, con modificazioni, dalla L. 11 novembre 1983, n. 638, che sanziona l'omesso versamento all'INPS delle ritenute assistenziali e previdenziali operate sulle retribuzioni dei dipendenti. Il datore di lavoro propone due motivi di ricorso.

---

[57] F. PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica tra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti europee,* in Rassegna tributaria, 2018.

[58] Corte di giustizia UE, 26/02/2013*, Aklagaren c. Fransson..*

[59] Così Cass., Sez. III, sentenza 8 aprile 2014 (dep. 15 maggio 2014), n. 20266.

[60] Cass. Pen., Sez. III, 14 gennaio 2015 (dep. 20 luglio 2015), n.31378.

Per ciò che qui interessa, egli lamenta l'incostituzionalità dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che l'autore di un illecito, cui siano già state irrogate sanzioni formalmente amministrative ma aventi natura sostanzialmente penale, debba essere prosciolto nel successivo procedimento penale aperto per il medesimo fatto. La norma, difatti, limita l'operatività del ne bis in idem alla materia formalmente penale mentre, come si è visto, la Corte EDU aveva definitivamente superato la classificazione interna a favore di una nozione di "materia penale" più concreta. La questione di costituzionalità si basa sulla considerazione che l'imputato era, per l'appunto, già stato definitivamente sanzionato, per lo stesso fatto, ai sensi dell'art. 116, co. 8, lett. a) della L. 388/2000, al pagamento della sanzione "civile". Sennonché la Corte rigetta la questione per manifesta infondatezza. I giudici, richiamando gli approdi raggiunti dalla Corte EDU nella sentenza Grande Stevens, dichiarano di fare applicazione dei criteri elaborati dalla stessa per verificare la natura penale della sanzione. In particolare, focalizzano l'attenzione sul criterio della natura della sanzione e arrivano così a concludere che la sanzione civile irrogata al soggetto non può considerarsi di natura penale, ciò in quanto l'obiettivo della norma da cui la stessa promana si pone l'obiettivo di far emergere il lavoro irregolare e, ancora, perché la stessa presenta solo effetti ristoratori nei confronti dell'INPS. Sulla base di questi rilievi, la Corte esclude anche l'identità del fatto alla base delle due norme di cui si è fatta applicazione in quanto la fattispecie penale si pone un diverso obiettivo, ovverosia quello di tutelare il lavoratore dal comportamento lesivo del datore di lavoro. E aggiungeva, infine, che *«non può certo attribuirsi carattere di particolare afflittività alla sanzione civile, tale da farla assimilare ad una sanzione penale, tenuto conto anche dei limiti massimi insuperabili ai quali parametrare la sanzione irrogabile*».

Un secondo orientamento è quello che esclude profili di frizione con la garanzia sovranazionale sulla base della diversità degli interessi tutelati.

Sulla base di ciò, la Corte di Cassazione esclude qualsiasi interferenza con il principio del ne bis in idem in quanto l'elemento della certificazione è previsto solo nella fattispecie penale ex art. 10-bis del d.lgs. 74/2000. Viene argomentato che sarebbe proprio l'elemento della certificazione ad attribuire alle due fattispecie, quella penale e quella amministrativa, un oggetto di tutela diverso: il reato, difatti,

non scaturisce solamente dalla lesione dell'interesse statale alla corretta percezione dei tributi ma da un'offesa ulteriore che deriva dalla falsità della certificazione[61].

L'ultimo orientamento, invece, a differenza dei precedenti, ritiene che, a ben vedere, non si possa escludere una violazione del principio *«emergendo invero non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa Eurounitaria […] che l'illecito amministrativo di cui al citato art. 13 [d.lgs. 471/1997] e quello penale [art. 10-bis d.lgs. 74/2000] possano avere ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto, rendendo ingiustificata la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia»*[62]. Nonostante ciò, si sottolinea che *«non è deducibile dinanzi alla Corte di cassazione la violazione del "ne bis in idem", in quanto è precluso, in sede di legittimità, l'accertamento del fatto, necessario per verificare la preclusione derivante dalla coesistenza di procedimenti iniziati per lo stesso fatto e nei confronti della stessa persona».*

La pronuncia *Andreatta* è a tal fine di particolare interesse. L'imputato eccepisce la violazione del ne bis in idem per essere stato ritenuto responsabile del reato ex art. 10-bis d.lgs. 74/2000 nonostante fosse già stato sanzionato, in sede amministrativa, per il medesimo fatto illecito, ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 471/1997. A tal proposito, la Corte di Cassazione sottolinea come la violazione del principio non è questione desumibile davanti alla stessa in quanto, essendo a tal fine necessaria la produzione di documenti fattuali, tale accertamento non può che svolgersi davanti al giudice di merito.

In ogni caso si vede come tale terzo orientamento si sia mostrato più aperto rispetto alla giurisprudenza sovranazionale ammettendo che, effettivamente, il doppio binario penale-tributario pone concreti dubbi di compatibilità con il principio del *ne bis in idem*.

[61] Cass., 8 aprile 2014, n. 10475.

[62] Cass., Sez. III, 11 febbraio 2015, *Andreatta*, n. 19334.

3.2.1. Le reazioni della giurisprudenza di merito post- Grande Stevens

Rispetto a questo atteggiamento della Corte di Cassazione la quale, in un modo o nell'altro, tentava di limitare il riconoscimento della garanzia sovranazionale, in un'ottica diversa, di maggiore apertura, si è posta invece la giurisprudenza di merito.

Il Tribunale di Asti[63], nella valutazione del doppio binario sanzionatorio in materia di omessa dichiarazione, rileva che l'illecito penale ed amministrativo hanno ad oggetto lo stesso fatto e dunque procede ad applicare, in via diretta, l'art.649 c.p.p., superando il limite rappresentato dal suo tenore letterale, che ne imporrebbe l'operatività solo al contesto formalmente penale, sulla base di un'interpretazione analogica volta a ricomprendere tra i provvedimenti ostativi a un nuovo procedimento anche quelli solo formalmente amministrativi. Sennonché la Cassazione ha annullato con rinvio la sentenza di non doversi procedere del Tribunale. La Cassazione ha avviato il proprio ragionamento partendo dalle sentenze gemelle pronunciate dalla Corte Costituzionale e nelle quali si legge che, in caso di contrasto tra una disposizione interna e la CEDU, il giudice deve innanzitutto tentare di risolvere il conflitto in via ermeneutica, dunque tramite un'interpretazione convenzionalmente conforme. Laddove ciò non risulti possibile, si dovrà sollevare questione di incostituzionalità della norma interna ex art. 117 Cost. ponendo la disposizione della Convenzione come parametro interposto, quindi non potendosi direttamente disapplicare la norma interna.

Sulla base di queste premesse, la Corte di Cassazione ritiene non percorribile, nel caso di specie, la strada dell'interpretazione della norma in modo tale da renderla conforme alla Convenzione, ciò in quanto, a detta della Corte, le sanzioni irrogate dall'autorità amministrativa non possono esser fatte rientrare nel novero dei "sentenza o decreto penali divenuti irrevocabili" cui si riferisce l'art. 649 c.p.p.

Dunque, il giudice di merito avrebbe dovuto sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede

[63] Trib. Asti, 10 aprile 2015, n.717.

l'applicabilità del principio del ne bis in idem anche quando l'imputato sia stato giudicato, in via definitiva, nel corso di un procedimento formalmente amministrativo[64].

Anche il Tribunale di Bologna[65] ravvisa un'incompatibilità tra il doppio binario tributario e il principio del *ne bis in idem*. Il caso riguardava l'omesso versamento, da parte di un imprenditore, dell'IVA per oltre 378.000 €, dal quale erano originati due distinti procedimenti: il primo, in ambito tributario per violazione dell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997; il secondo, di carattere penale, ex art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000. Il Tribunale di Bologna, facendo applicazione delle indicazioni sovranazionali in materia di *ne bis in idem*, riconosce, da un lato, la natura "sostanzialmente" penale delle sanzioni tributarie ex art. 13 d.lgs. 471/1997 e, dall'altro l'identità del fatto posto alla base tanto della fattispecie tributaria che quella penale (ex art. 10-ter d.lgs. 74/2000). Di talché, preso atto dell'impossibilità di procedere a un'interpretazione convenzionalmente conforme dell'art. 649 c.p.p., decide di rimettere al giudice delle leggi, per violazione dell'art. 117 Cost., la questione sull'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non preclude un secondo giudizio ex art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 ove l'imputato sia già stato condannato in sede tributaria in ragione dell'art. 13 d.lgs. 471/1997[66].

Nel giungere a delineare la posizione della Corte Costituzionale va considerato che, nelle more della pronuncia della stessa, si registra un mutamento del quadro normativo, con l'entrata in vigore del d.lgs. 158/2015. Per ciò che qui interessa, il legislatore del 2015 ha introdotto una causa di non punibilità anche con riferimento al reato di cui all'art. 10-ter del d.lgs. 74/2000, se, ex art. 13, *"prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".*

---

[64] Per approfondimenti, F. VIGANÒ, *"Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?",* in Diritto penale contemporaneo, 2016.

[65] Trib. Bologna, ord. 21 aprile 2015.

[66] M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte Costituzionale",* in Diritto penale contemporaneo, 2015.

Alla luce della nuova disciplina, nel caso concreto, non vi era più alcun rischio di una duplicazione sanzionatoria in quanto il pagamento, da parte dell'imputato, della sanzione tributaria escludeva la possibilità di applicazione di ulteriori sanzioni, e dunque la Corte Costituzionale dispone la restituzione degli atti al giudice a quo[67].

Un approccio diverso viene, invece, adottato dal Tribunale di Bergamo[68] il quale rivolge la questione direttamente ai giudici di Lussemburgo. Nel caso di specie, l'imputato aveva definito la pendenza tributaria versando l'importo dovuto più la sovrattassa del 30% all'Erario, ciò nonostante viene poi successivamente chiamato a rispondere anche in sede penale, ex art. 10-ter d.lgs. 74/2000, per il medesimo fatto. Il Tribunale, rifacendosi alla giurisprudenza sovranazionale che riconosce natura punitiva anche ai provvedimenti formalmente amministrativi con i quali si irrogano sanzioni ulteriori rispetto a quanto necessario per recuperare i tributi evasi, e relativi interessi, ravvisa, nel caso al suo esame, la natura sostanzialmente penale della sanzione inflitta dall'amministrazione tributaria. Con riferimento, invece, al requisito dell'*idem factum*, il Tribunale ripercorre l'argomentazione utilizzata dalle Sezioni Unite nelle sentenze gemelle, le quali, per escludere il rapporto di specialità tra le fattispecie, hanno fatto leva sul diverso momento di perfezionamento dell'illecito. Sennonché il Tribunale non ritiene tale elemento temporale sufficientemente decisivo dovendosi, invece, considerare la condotta costitutiva dell'illecito. E nel caso concreto, difatti, il mancato pagamento dell'IVA, di cui il soggetto è chiamato a rispondere in sede penale è anche stato il presupposto, in sede tributaria, di irrogazione della soprattassa[69].

Il Tribunale, ravvisati tutti i presupposti di operatività del principio del *ne bis in idem*, decide di investire della questione la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, considerata la rilevanza comunitaria dell'IVA, chiedendo *"se la previsione dell'art. 50 CDFUE e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale*

---

[67] C. Cost., ord. 20 maggio 2016, n. 112.

[68] Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015.

[69] F. VIGANÒ, *"Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia"*, in Diritto penale contemporaneo, 2015.

avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile".

A fronte di questo evidente conflitto tra giurisprudenza di legittimità e sovranazionale, di rilievo l'intervento della Corte Costituzionale del 2016 sul tema dell'*idem factum*[70]. La vicenda origina da una questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., promossa nell'ambito del processo "*Eternit bis*", nella parte in cui limita l'applicazione del principio *ne bis in idem* all'esistenza del medesimo fatto giuridico, considerato nei suoi elementi costitutivi, invece che all'esistenza dello stesso fatto storico, come si evince dalla consolidata giurisprudenza di Strasburgo. Ebbene, la Corte Costituzionale ha dato vita a un'interpretazione convenzionalmente conforme del concetto di "stesso fatto" negando rilievo alla qualificazione giuridica della fattispecie e, dunque, optando per il criterio dell'idem factum[71]. La stessa però ha altresì colto l'occasione per chiarire che, per valutare la medesimezza del fatto storico, pur in coerenza con l'approccio della Corte EDU, va fatto riferimento, non solo alla condotta, ma anche all'evento e al nesso causale in quanto se viene imposto agli Stati di applicare il principio del ne bis in idem sulla base di una concezione naturalistica del fatto, non può evincersi la limitazione di quest'ultimo solo alla sfera dell'azione o omissione.

3.3 Il nuovo parametro della *"sufficiently close connection in substance and in time"*: un'ancora di salvataggio per il doppio binario tributario?

Il quadro così delineato, che aveva dato vita a una garanzia, quella del *ne bis in idem*, piuttosto rigida, è poi mutato a seguito della sentenza, della stessa Corte

[70] C. Cost., 21 luglio 2016, n.200.

[71] Per approfondimenti, S. ZIRULIA, *Ne bis in idem: la Consulta dichiara l'illegittimità dell'art.649 c.p.p. nell'interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo Eternit bis prosegue),* in Diritto penale contemporaneo, 2016.

EDU, *"A e B c. Norvegia"*[72], nella quale, in maniera del tutto inaspettata, si è stabilito come il principio del *ne bis in idem* non precluda la possibilità di celebrare un procedimento penale nei confronti di chi è già stato sanzionato in via amministrativa purché tra i due procedimenti possa ravvisarsi una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta[73]. Dunque, ferme restando le acquisizioni raggiunte circa la "materia penale" e la sussistenza del medesimo fatto, si delinea una "terza via", riguardante l'elemento del "*bis*", per valutare eventuali violazioni del principio; terza via che, giova premetterlo, conduce a una portata del *ne bis in idem* molto meno pregnante.

Appare necessario partire dall'analisi della sentenza di cui trattasi, la quale trae origine dal ricorso di due cittadini norvegesi che sostenevano l'avvenuta violazione, nei loro confronti, del principio del *ne bis in idem* essendo stati giudicati due volte in ordine allo stesso fatto. Il primo ricorrente (signor A) viene arrestato per l'omessa dichiarazione di profitti derivanti da transazioni finanziarie eseguite all'estero e, conseguentemente viene instaurato un procedimento penale per il reato di frode fiscale. Quasi contestualmente l'amministrazione finanziaria norvegese procede all'irrogazione, nei confronti del medesimo soggetto, di una sanzione pecuniaria e, avendo il signor A versato interamente l'importo dovuto, il procedimento amministrativo si chiude in via definitiva. Ciò nonostante egli viene condannato anche in sede penale.

Può considerarsi analoga la vicenda relativa al signor B, secondo ricorrente, coinvolto nella stessa indagine. Anche nei suoi confronti si registra una condanna sia in sede amministrativa che penale.

Così gli imputati si rivolgono ai giudici nazionali ma, tanto la Corte d'appello quanto la Corte Suprema, confermano la condanna. Nel respingere la doglianza, peraltro, gli stessi giudici norvegesi dimostrano di aver considerato la ricostruzione del *ne bis in idem* così come operante a livello sovranazionale. Difatti la Corte Suprema riconosce la medesimezza del fatto sanzionato sia a livello penale che amministrativo, e dunque la sussistenza del requisito dell'*idem* così come delineato dalla Grande Chambre nella sentenza *Zolotukhin*, e ravvisa la natura

[72] Corte EDU (GC), 15-11-2016, *A e B c. Norvegia*.

[73] In maniera approfondita, F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio,* in Diritto Penale Contemporaneo, 2016.

sostanzialmente penale della sovrattassa irrogata, in applicazione dei criteri Engel. Nonostante tali presupposti, che farebbero presupporre, sulla base delle anteriori modalità di operatività del principio del *ne bis in idem*, una violazione dello stesso, i più alti giudici norvegesi hanno escluso la possibilità di ravvisare un contrasto con l'art. 4 prot. 7 CEDU sull'assunto che, in quel caso specifico, i due procedimenti erano proseguiti in maniera parallela. Sulla base di ciò poteva ravvisarsi una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta che permette di considerare la sanzione penale e quella pur sempre penale, ma formalmente amministrativa, come due facce della stessa medaglia, ovvero come parti di un'unica reazione sanzionatoria apprestata dall'ordinamento in risposta a un medesimo illecito[74].

In seguito al ricorso presentato, poi, dagli imputati alla Grande Camera, la stessa si trova ad affrontare due questioni: la prima, riguardante la possibilità di considerare riconducibili alla materia penale le soprattasse, e la seconda, di più difficile risoluzione, relativa alla possibilità che due procedimenti paralleli relativi allo stesso fatto non violassero il *ne bis in idem*.

Il primo profilo viene affrontato facilmente dalla Corte EDU, la quale richiama i criteri Engel affermando che, seppur questi fossero stati elaborati con riferimento all'art. 6 della Convenzione, riguardante il diritto a un equo processo in sede penale, fossero da considerarsi operanti anche per verificare l'operatività, nel caso concreto, del *ne bis in idem*.

Sicuramente più complessa la seconda questione. La Corte premette come, in linea di principio, il divieto di *bis in idem* possa applicarsi anche quando vi sono procedimenti che procedono paralleli e relativi allo stesso fatto, quando uno dei due si conclude in maniera definitiva ma aggiunge che, d'altra parte, non si può escludere la possibilità, per uno Stato, di predisporre un apparato sanzionatorio che promani da distinti procedimenti, a condizione che possa ravvisarsi una *sufficiently close connection in substance and time.*

Si registra quindi un atteggiamento meno garantista che restringe l'ambito di applicazione del principio in esame e si evince la volontà dei giudici di lasciare

[74] Nello giungere a tale conclusione i giudici norvegesi fanno riferimento a delle decisioni della Corte EDU la quale, in relazione a provvedimenti amministrativi di ritiro della patente conseguenti a condanne penali per reati stradali, escludeva la violazione del ne bis in idem in quanto i due procedimenti procedevano paralleli.

maggiore discrezionalità agli Stati contraenti circa le modalità di garanzia del *ne bis in idem*, considerato anche che la previsione di plurime risposte sanzionatorie si rinviene in molteplici ordinamenti e in coerenza comunque con i dettati costituzionali. Ciò purché, ovviamente, non si delinei un eccessivo sacrificio per il soggetto interessato. Si vede come con tale pronuncia i giudici di Strasburgo hanno enfatizzato la necessità che non si concretizzi, nei confronti dell'individuo, un trattamento sanzionatorio sproporzionato.

A tal fine diventa rilevante il test della "*sufficiently close connection in substance and in time"* per valutare la concreta legittimità del doppio binario nazionale. A seguito dell'introduzione di tale ulteriore presupposto di operatività del *ne bis in idem*, occorrerà dunque effettuare nuove e specifiche verifiche, sulla base di parametri che si rinvengono nella stessa sentenza in commento, prima di poter lamentare una violazione di siffatto principio.

Innanzitutto non si riscontra una violazione se i due procedimenti perseguono obiettivi distinti, ovvero se mirano a sanzionare profili differenti della medesima condotta. Si richiede anche una connessione temporale tra i procedimenti, il che non vuol dire che essi debbano procedere contemporaneamente ma che l'interessato non si trovi in una situazione di costante incertezza circa le sue sorti. Occorre poi che la pluralità dei procedimenti sia prevedibile per l'autore della condotta e che si eviti, per quanto possibile, ogni duplicazione nella raccolta e valutazione delle prove tramite un adeguato dialogo tra le autorità competenti.

Infine, ed è questo un aspetto di grande rilievo, occorre che l'autorità competente per il secondo procedimento consideri, nell'irrogare la sanzione di sua competenza, la sanzione già irrogata nell'ambito del primo procedimento, di modo che la risposta punitiva risulti, nel complesso, proporzionata.

Solo la sussistenza di questi fattori, nel caso concreto, permette il superamento del test e dunque di escludere la violazione del *ne bis in idem* nonostante la molteplicità di sanzioni.

Nel caso di specie la Corte EDU, accertato, come si è già detto, che la sovrattassa irrogata ai contribuenti aveva natura sostanzialmente penale, è passata a verificare, con esito positivo, se i due procedimenti, quello penale e quello amministrativo, avessero ad oggetto il medesimo fatto, inteso nella sua accezione materiale e non invece giuridica.

L'ultimo profilo oggetto di disamina è stato proprio la sussistenza della sufficiente connessione sostanziale e temporale. Così la Corte ha finito per ritenere ammissibile il doppio binario sanzionatorio norvegese sull'assunto che le due reazioni sanzionatorie avessero obiettivi distinti: la sanzione amministrativa, nella veste di soprattassa, aveva funzione compensatoria verso l'attività di accertamento dell'amministrazione finanziaria nonché deterrente nei confronti del contribuente, mentre, d'altra parte, la sanzione penale si poneva un chiaro fine punitivo. Oltre a ciò, la Grande Camera accerta, sempre con esito positivo, la prevedibilità, per i contribuenti, che da tali condotte sarebbe conseguita l'instaurazione di due procedimenti. Infine, a completare l'analisi, si esclude il trattamento sanzionatorio sproporzionato in forza della complementarietà delle sanzioni irrogate[75].

Peraltro, ed è un profilo di assoluto rilievo spesso volontariamente tralasciato dai legislatori nazionali, si evince come la stessa Corte ritenga che il modo più sicuro per evitare un conflitto con la garanzia convenzionale sia quello di dare vita a una unificazione dei procedimenti sanzionatori, ma d'altra parte, come si è visto, ammette pure il procedere parallelo di due procedimenti dovendosi però rispettare le garanzie enunciate[76].

Come si è visto, la portata del principio del *ne bis in idem*, rigidamente affermata nel caso *Grande Stevens c. Italia*, viene rivista dalla stessa Corte EDU, la quale mantiene ferme le considerazioni cui si era approdati circa la materia penale e la valutazione dell'*idem* ma aggiunge un nuovo requisito alla stregua del quale valutare eventuali violazioni. Si afferma, cioè, che la sottoposizione di un soggetto a due procedimenti, l'uno penale e l'altro solo formalmente amministrativo, per il medesimo fatto non comporta per ciò solamente una violazione del *ne bis in idem* se tra gli stessi può ravvisarsi una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta.

Risulta evidente come il cambio di rotta sia stato di non poco rilievo: se prima il principio operava quasi in maniera automatica, sulla base delle linee-guida

[75] E. COLONNA, op.cit.

[76] Così, M. BRANCACCIO, *Ne bis in idem. Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea,* Relazione dell'Ufficio del Massimario Penale, n. 26/2017.

tracciate con la sentenza *Grande Stevens*, ora molta più discrezionalità è lasciata all'interprete[77].

Poco dopo il nuovo arresto giurisprudenziale, alla Corte di Strasburgo si presenta l'occasione di pronunciarsi nuovamente sulla compatibilità del doppio binario penale-tributario con il principio del *ne bis in idem* e, di conseguenza, di dare applicazione per la prima volta ai nuovi criteri da essa enucleati.

Si tratta del caso "*Jóhannesson e a. c. Islanda*"[78] nell'ambito del quale si lamentava la violazione dell'art. 4 Prot. 7 CEDU nei confronti dei ricorrenti, persone fisiche, sanzionati dall'amministrazione finanziaria, per omessa dichiarazione di voci di reddito significative, con soprattasse, divenute poi definitive, pari al 25% dell'imposta evasa. D'altra parte nei confronti dei medesimi soggetti si procedeva anche in sede penale, derivandone poi una condanna anche in tale sede.

La prima sezione della Corte EDU, innanzitutto, e in conformità all'ormai consolidata giurisprudenza, ritiene che i procedimenti amministrativi nell'ambito dei quali vi era stata l'irrogazione delle soprattasse avessero natura sostanzialmente penale. Allo stesso modo si ritiene sussistente il requisito dell'*idem factum*, riguardando le duplici condanne gli stessi importi evasi nello stesso arco temporale. Chiaramente quale conseguenza del nuovo arresto della Corte, la questione era valutare se tra i due procedimenti vi fosse quella connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta per cui i procedimenti, l'uno formalmente amministrativo l'altro penale, potessero ritenersi integranti un unico procedimento. Nel valutare la connessione sostanziale si rileva che le sanzioni irrogate avessero scopi complementari; che il giudice islandese, nell'irrogare la sanzione, avesse tenuto in debito conto l'entità delle soprattasse già inflitte ai soggetti; che il cumulo fosse chiaramente prevedibile. Sennonchè la Corte fa notare come le indagini penali abbia tenuto luogo in maniera del tutto indipendente dagli accertamenti fiscali. A ciò si ricollega anche la valutazione sulla connessione temporale, chiaramente mancante. Difatti i due procedimenti avevano coperto un lasso temporale di ben nove anni. Orbene, sulla base di tali ultimi due elementi la Corte non ritiene di poter

[77] In tal senso, A. F. TRIPODI, Ne bis in idem e reati tributari, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, Diritto penale dell'economia, Tomo I, Milano, 2019.

[78] Corte EDU, Sez. I, sent. 18 maggio 2017, *Johannesson e a. c. Islanda*, n. 22007.

considerare superato il test della *sufficiently close connection in substance and in time*, ravvisando, invece, un eccessivo pregiudizio a carico dei soggetti coinvolti[79].

Spetta ora verificare come l'ordinamento interno ha fatto applicazione del nuovo criterio e della conseguente nuova impostazione così delineatasi.

Con una pronuncia del 2018, la Corte di Cassazione si è occupata del caso di un ricorrente condannato dalla Corte d'Appello ai sensi degli artt. 2 e 8 del d.lgs. 74/2000 per utilizzo ed emissione di fatture relative a operazioni inesistenti, nonostante fosse stata già irrogata in via definitiva una sanzione amministrativa[80]. La Suprema Corte, nell'effettuare il test delineatosi nell'ambito del rinnovato contesto sovranazionale, ha ravvisato *«quella stretta connessione temporale tra i due procedimenti che costituisce l'elemento per ritenere che le due sanzioni irrogate possano essere considerate quali parti di un unico sistema sanzionatorio adottato da uno Stato per sanzionare la commissione di un fatto illecito»*.

Se da una parte è da apprezzare il modo in cui la Corte di Cassazione ha interpretato e applicato il parametro del collegamento temporale, in linea con l'interpretazione fornita dalla Corte EDU, d'altra parte non si può evitare di notare come essa si sia focalizzata sic et simpliciter su tale aspetto mancando di considerare gli aspetti sostanziali del collegamento, pure richiesti nell'ambito della conduzione del test.

Si aggiunga che dalla giurisprudenza sovranazionale post-*A. e B. c. Norvegia* si evince come i criteri in base ai quali viene sostenuto il test non si pongono in un rapporto di alternatività bensì devono essere tutti soddisfatti per aversi esito positivo, e dunque, la mancata integrazione di anche uno solo di essi comporta l'impossibilità di ravvisare un sufficiente collegamento. In particolare dalla sentenza *Jóhannesson e a. c. Islanda* si evince chiaramente come tutti gli indicatori enunciati dalla Corte EDU, ai fini del superamento del test, dovessero ricorrere nel caso concreto.

Dunque la Suprema Corte ha distorto le indicazioni sovranazionali riducendo ulteriormente il raggio operativo del principio del *ne bis in idem*

---

[79] F. VIGANÒ, *"Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari",* in Diritto penale contemporaneo, 2017.

[80] Cass. Pen. 22 settembre 2017, n.6993.

considerando sufficiente uno solo dei parametri per poter rinvenire una connessione tra procedimenti.

Sulla compatibilità dell'assetto sanzionatorio tributario con il principio del *ne bis in idem*, post *A. e B.*, si è espressa anche la Corte Costituzionale[81] sollecitata da un incidente di costituzionalità sollevato dal Tribunale di Monza[82]. Il Giudice di Monza aveva proposto questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per contrasto con l'art. 117, comma 1, Cost. e con l'art. 4, Prot. n. 7, CEDU, quale parametro interposto, *«nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli».* Il caso di specie, in particolare, riguardava il titolare di una ditta individuale, imputato del delitto di omessa dichiarazione, previsto dall'art. 5, comma 1, del d.lgs. 74/2000, per non aver presentato la dichiarazione riguardante l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e l'IVA per un importo superiore alla soglia di punibilità. La stessa omissione, inoltre, costituisce altresì illecito tributario, ai sensi degli artt. 1, comma 1, e 5, comma 1, del d.lgs. n. 471 del 1997. Infatti, il Tribunale, davanti al quale era pendente il procedimento penale, rilevava come a carico dello stesso soggetto fossero già state irrogate sanzioni amministrative definitive[83].

Il Tribunale ravvisava una violazione del principio del *ne bis in idem* muovendo da due premesse[84].

Innanzitutto assumendo come riferimento i criteri Engel, così come elaborati dalla Corte EDU, per valutare la natura della sanzione inflitta, sottolinea, con certezza, la natura sostanzialmente penale della sanzione inflitta nel

---

[81] Corte Cost. sent. 2 marzo 2018, n.43.

[82] Trib. Monza, ord. 30 giugno 2016.

[83] S. CONFALONIERI, "*Ne bis in idem e reati tributari: il Tribunale di Monza solleva eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. Quale possibile destino della questione pendente dopo la pronuncia A. e B. c. Norvegia?*", in Diritto penale contemporaneo, 2016.

[84] A. GALLUCCIO, *"Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti al giudice a quo perché tenga conto del mutamento giurisprudenziale intervenuto con la sentenza A. e B. c. Norvegia",* in Diritto penale contemporaneo, 2018.

procedimento tributario, in quanto la stessa non si limita a imporre al soggetto il pagamento di una somma pari all'importo evaso bensì ricomprende anche un *quid pluris* avente natura deterrente.

In secondo luogo, il Tribunale, sulla base della nozione di *idem factum* accolta dalle corti sovranazionali, rinviene, alla base di entrambi i procedimenti, il medesimo fatto, vertendo gli stessi sull'omissione dichiarativa delle medesime imposte.

Poste queste basi, il giudice arriva ad altrettante conclusioni.

In primis, ritiene, con ciò rispecchiando totalmente la giurisprudenza convenzionale, che il principio del *ne bis in idem* debba essere inteso, non come impedimento per i legislatori nazionali di predisporre un doppio binario sanzionatorio, bensì come il divieto di avviare o proseguire un procedimento concernente lo stesso fatto già oggetto di decisione definitiva.

Infine, il Tribunale, rilevando la mancanza, nel panorama normativo italiano, di una norma che possa permettere al giudice stesso di procedere in tal senso, ritiene allora indispensabile l'intervento della Corte Costituzionale sull'art.649 c.p.p.

Inoltre, altro aspetto di spiccato interesse, il giudice a quo dedica parte dell'ordinanza a voler dimostrare l'inadeguatezza dell'assetto normativo, nella specie degli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. 74/2000, rispetto alla tutela del soggetto, in quanto, se da una parte escludono la possibilità di applicazione di una duplice sanzione, nel rispetto del ne bis in idem sostanziale, dall'altra nulla è fatto per quanto attiene la duplicazione processuale.

Arrivando al giudizio della Consulta, la Corte ritiene ammissibile la questione di legittimità costituzionale in quanto in relazione all'art. 649 c.p.p. non è dato procedere a un'interpretazione convenzionalmente conforme. Inoltre viene apprezzata anche la ricostruzione, del giudice a quo, del principio del ne bis in idem, in quanto pienamente coerente con le indicazioni promananti dalle Corti sovranazionali. Difatti, al 30 giugno 2016, data di riferimento dell'ordinanza del Tribunale, il principio del ne bis in idem era ancora inteso in maniera "forte", operando, quasi automaticamente, al ricorrere dei presupposti dell'idem factum e della "materia penale".

Sennonché, allorquando la questione di legittimità costituzionale viene affrontata dalla Consulta, il panorama giurisprudenziale sovranazionale appare fortemente mutato. Con la sentenza A. e B. c. Norvegia, del novembre 2016, difatti, viene meno quel carattere di inderogabilità del principio, che fino ad allora lo aveva connotato, sancendosi l'ammissibilità della pendenza di due procedimenti, in capo allo stesso soggetto e per il medesimo fatto, purché gli stessi siano *«sufficiently closely connected in substance and time».*

A detta della Consulta, prendendo atto del nuovo arresto giurisprudenziale, direttamente vincolante per i giudici nazionali, la violazione del principio è rimessa alla valutazione discrezionale del singolo giudice che dovrà procedere, nel caso concreto, a verificare che sussistano i criteri indicativi dell'esistenza di un nesso tra i due procedimenti. In conclusione, quindi, la Corte Costituzionale, specificando come ormai sia meno probabile l'applicazione del principio del ne bis in idem, ritiene di restituire gli atti al Tribunale affinché questo valuti se, alla luce dei nuovi parametri, la questione di costituzionalità sia ancora rilevante o meno.

Enunciata l'evoluzione cui ha dato vita la giurisprudenza della Corte EDU, non va d'altra parte dimenticato che il principio del *ne bis in idem* trova formalizzazione anche nell'art.50 della CDFUE, la cui interpretazione è rimessa ovviamente alla Corte di giustizia dell'UE. Dunque anche la Corte di Lussemburgo è tenuta a garantire l'osservanza dell'art.50 in base al quale "*Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione, a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge"*.

Con ciò non si è voluto semplicemente trasporre la garanzia, già operante ai sensi dell'art. 4 Protocollo IV della CEDU, nel contesto comunitario ma attribuire una operatività più ampia, non relegata al singolo ordinamento interno, al principio stesso. In tal modo il *ne bis in idem* diventa una garanzia operante anche in Stati diversi da quelli in cui si è concluso il procedimento penale con sentenza definitiva[85].

[85] Così, M. L. DI BITONTO, *Il ne bis in idem nei rapporti tra infrazioni finanziarie e reati,* in Cassazione Penale, 2016.

La posizione della Corte di Giustizia UE in materia di *ne bis in idem* non sempre è risultata sovrapponibile e coerente con quella della Corte EDU, con ciò rendendo il quadro ancor più instabile e confusionario.

Se, inizialmente e fino al 2016, i giudici di Strasburgo avevano assunto una posizione piuttosto rigida, come si è visto, nel delineare i presupposti di operatività del principio, d'altra parte la Corte di Lussemburgo già assumeva un atteggiamento meno forte delineando, quindi, una propria autonoma interpretazione in materia[86]. E ciò può trovare giustificazione considerando gli interessi economici facenti capo all'UE proprio nelle ipotesi in cui si pone e si è posta la problematica questione del *ne bis in idem*, ovvero i settori tributario, essendo l'IVA tributo di rilievo sovranazionale, e finanziario.

Per la verità, come si evince dalla sentenza *Fransson*, già richiamata, riguardante il settore penale-tributario, per alcuni profili le interpretazioni delle Corti risultavano convergenti: anche la CGUE ha fatto applicazione dei criteri Engel per verificare la natura penale della sanzione formalmente amministrativa e ha valutato la medesimezza del fatto sulla base del criterio dell'*idem factum* come delineato dalla Grande Camera nel 2009[87]. Sennonché si demandava al giudice nazionale il compito di verificare quale fosse la vera essenza delle sanzioni formalmente extra-penali e accertare l'effettività, la proporzionalità e la dissuasività delle restanti sanzioni.

In particolare, dopo il noto *revirement* della Corte EDU risalente al 2016, realizzato con la sentenza *A e B. c. Norvegia,* si è posta nuovamente la questione di verificare l'atteggiamento della CGUE con riferimento alla nuova interpretazione fornita dalla prima. A tal fine l'occasione si è presentata quando la Corte di Lussemburgo si è trovata ad occuparsi di tre questioni pregiudiziali relative alla compatibilità dei doppi binari sanzionatori in materia di abusi di mercato e reati tributari[88] con il principio del *ne bis in idem*. Trattavasi, peraltro, di rinvii

[86] Corte di Giustizia UE, Grande Camera, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, C-617/10. Per un dettagliato commento si veda, D. VOZZA, *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell'Unione Europea,* in Diritto Penale Contemporaneo.

[87] Corte EDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Zolotoukine c. Russia*, n.14949.

[88] Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, *Menci*, C-524/15; *Garlssom Real Estate e a. c. Consob*, C-537/16; *Di Puma e Zecca c. Consob,* C-597/16.

pregiudiziali effettuati prima dell'*arrêt* A. e B., ma sui quali la CGUE si esprime a seguito dell'innovativa pronuncia della Corte EDU.

Il primo rinvio pregiudiziale, che ai nostri fini è di diretto interesse, è quello del Tribunale di Bergamo, già richiamato[89], relativo al titolare di una ditta individuale, il signor Luca Menci, sottoposto a procedimento penale per violazione dell'art. 10-ter d.lgs. 74/2000 dopo la definizione del procedimento amministrativo nell'ambito del quale egli era stato condannato al pagamento del debito tributario e della sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo evaso[90].

Il giudice, richiamando le sentenze della Corte EDU "*Nykänen c. Finlandia*" e "*Lucky Dev c. Svezia*", ritiene che non si possa dubitare della natura penale della sanzione amministrativa irrogata non essendo questa circoscritta al mero recupero dell'imposta evasa. Del pari non dubita neppure della medesimezza del fatto posto alla base dei due procedimenti, superando così le conclusioni cui era invece giunta la Corte di Cassazione, la quale, per negare qualsiasi rapporto di specialità tra l'art. 13 d.lgs. 471/1997 e l'art. 10- ter d.lgs. 74/2000, pone l'accento sul diverso momento di perfezionamento dell'illecito: ai fini dell'art. 13, difatti, rileva la scadenza del termine mensile o trimestrale, scelto dal contribuente, per il versamento dell'IVA, mentre, per l'art. 10-ter, l'illecito si configura alla scadenza del termine annuale per versare l'acconto relativo al successivo periodo di imposta. Il giudice, d'altra parte, ritiene irrilevante tale divergenza, non consentendo la stessa di ravvisare una diversità fattuale: in entrambi i casi, difatti, è il mancato pagamento, nei termini, che costituisce il momento consumativo dell'illecito.

Infine, specifica il giudice, non può neppure dubitarsi che i provvedimenti sanzionatori abbiano colpito la stessa persona, trattandosi di un imprenditore individuale.

La stessa strada del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'UE viene percorsa anche dalla Sezione tributaria della Cassazione[91], in tal caso però in materia di abusi di mercato. L'ordinanza trae origine da un procedimento di

---

[89] Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015, cit.

[90] F. VIGANÒ, *"Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia",* in Diritto penale contemporaneo, 2015.

[91] Cass., Sez. Trib. civ., ord. 20 settembre 2015.

opposizione al provvedimento sanzionatorio irrogato dalla Consob, nei confronti di due società, Magiste International e Garlsson Real Estate, e del signor Ricucci, per l'illecito amministrativo di manipolazione del mercato, ex art. 187-ter t.u.f, in quanto, per la medesima condotta, l'imprenditore risultava essere stato condannato già in sede penale per il delitto di manipolazione ai sensi dell'art. 185 t.u.f.

Ancora, lo stesso giorno della pubblicazione della sentenza A. e B. c. Norvegia, vengono formulate due ulteriori questioni pregiudiziali alla CGUE[92], ancora una volta relativa alla compatibilità tra il principio del ne bis in idem e la normativa interna in tema di market abuse. I ricorrenti Di Puma e Zecca, già sottoposti a procedimento penale, e assolti, per abuso di informazioni privilegiate, subiscono l'irrogazione, da parte della Consob, delle sanzioni amministrative pecuniarie per il corrispondente illecito amministrativo ex art. 187-bis t.u.f. A tal proposito la Corte di Cassazione, rilevando la natura sostanzialmente penale delle sanzioni inflitte in via amministrativa, dato il loro carattere indubbiamente afflittivo, e altresì la medesimezza della condotta posta alla base delle due fattispecie, devolve la questione alla CGUE[93].

Poste tali questioni, e intervenuto, nel frattempo, il nuovo corso interpretativo della Corte EDU, importanti erano le aspettative sulla posizione che avrebbe assunto la CGUE. Essa, difatti, avrebbe potuto o avallare la nuova e più restrittiva considerazione del ne bis in idem, così come delineata nella pronuncia A. e B. c. Norvegia, e quindi procedere anch'essa a valutare la legittimità dei doppi binari sanzionatori interni alla luce del nuovo parametro della stretta connessione procedimentale, oppure fare un passo indietro e mantenere un atteggiamento più garantista; il che sarebbe stato ben possibile alla luce dell'art. 52 CDFUE, il quale stabilisce che il significato e la portata dei diritti sanciti dalla Carta devono essere almeno pari a quelli derivanti dai corrispondenti diritti garantiti dalla CEDU, ammettendo quindi che si dia vita a una garanzia più estesa.

Ciò che ne risulta è che la Corte UE ha deciso di avallare la giurisprudenza della Corte EDU ribadendo, per l'appunto, che la sola previsione di sanzioni

---

[92] Cass., Sez, civ., 15-11-2016, 23232/16.

[93] F. VIGANÒ, *"Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della Cassazione in materia di abuso di informazioni privilegiate",* in Diritto penale contemporaneo, 2017.

amministrative e penali in relazione a un medesimo fatto non comporta automaticamente violazione del *ne bis in idem*, dovendosi, a tal fine, valutare tutti i fattori individuati dalla medesima corte.

In verità, le conclusioni della Corte di Giustizia si pongono in contrasto con le conclusioni dell'Avvocato Generale della stessa, Campos Sanchez Bordona, il quale si era espresso in senso sfavorevole a un adeguamento ai recenti sviluppi della giurisprudenza convenzionale. Nel dettaglio, l'AG, pur premettendo che la giurisprudenza della Corte EDU costituisce un indiscutibile riferimento ai fini dell'interpretazione dell'art. 50 della CDFUE, rileva come sulla Corte di Giustizia non gravi l'obbligo di adeguarsi ben potendo, invece, dare vita a un'interpretazione che garantisca un livello di tutela più elevato. L'AG riteneva, dunque, necessario che la Corte non avallasse le conclusioni raggiunte in *A. e B. c. Norvegia* in quanto con le stesse si era andato a mortificare, in qualche modo, il principio del *ne bis in idem*[94]. Più nello specifico, egli sottolinea come la giurisprudenza della Corte EDU risulti, allo stato, incerta in quanto, se in A. e B., sembra aprirsi la strada alla legittimazione dei doppi binari sanzionatori, nella successiva sentenza Johannesson e a. c. Islanda, relativa alla compatibilità del doppio binario tributario, si ravvisa nuovamente una violazione della garanzia convenzionale. Il che fa sorgere "*ostacoli quasi insormontabili che i giudici nazionali dovranno affrontare per chiarire a priori, con un minimo di certezza e prevedibilità, quando sussista tale nesso"*[95]. Sulla base di ciò occorre, secondo l'AG, dare vita a una nozione autonoma di ne bis in idem, più garantista e certa, ammettendo limitazione allo stesso solo nel rispetto dell'art. 52 CDFUE. Ai sensi di tale norma limitazioni sarebbero ammesse solo se previste dalla legge e se necessarie a tutelare finalità di interesse generale, nel rispetto del contenuto essenziale dei diritti.

Rispetto, specificamente, alla materia tributaria, oggetto del procedimento Menci, l'AG conclude nel senso di una possibile violazione, dati i duplici procedimenti avviati, del principio del *ne bis in idem*. A sostegno di tali sue conclusioni, egli rileva la chiara sussistenza di un *idem*, posto che oggetto dei procedimenti tributario e penale era la stessa somma evasa; e, allo stesso tempo,

[94] Più nello specifico, F. VIGANÒ, *Le conclusioni dell'Avvocato Generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato,* in Diritto penale contemporaneo, 2017.

[95] Causa Menci, par. 56.

attribuisce natura penale alla sanzione amministrativa irrogata in forza della sua natura repressiva, non limitandosi la stessa al mero recupero dell'importo evaso.

In materia di abusi di mercato, egli conclude che lo svolgimento di un procedimento amministrativo, avente ad oggetto lo stesso fatto in relazione al quale il soggetto è già stato assolto in sede penale, si ponga in contrasto con il divieto di bis in idem.

Peraltro, nonostante vi fosse chi auspicasse un approccio più rigoroso da parte della Corte di Giustizia, anch'essa giunge ad ammettere la derogabilità del principio del *ne bis in idem* seppur sulla base di criteri non totalmente coincidenti con quelli fissati dalla Corte EDU.

La Corte di Giustizia parte con il rilevare come i sistemi di doppio binario italiani rappresentino una limitazione al principio del ne bis in idem. Peraltro da ciò non consegue, automaticamente, una violazione dell'art. 50 CDFUE, ammettendosi una compressione della garanzia sovranazionale purché la stessa abbia luogo ai sensi dell'art. 52 della stessa Carta, ai sensi del quale *«eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui».*

Dunque, il giudice nazionale dovrà procedere a valutare la legittimità del doppio binario sulla base di una serie di condizioni.

Innanzitutto il cumulo procedimentale e sanzionatorio deve essere chiaramente desumibile e prevedibile dalla normativa di riferimento. Inoltre, deve potersi ravvisare un coordinamento tra i due procedimenti per ridurre il più possibile l'onere derivante dal cumulo. Ancora, la limitazione del principio del ne bis in idem deve risultare necessaria e proporzionata per garantire un interesse di rilievo generale, specificandosi comunque, però, che le sanzioni devono riguardare aspetti diversi della medesima condotta. Infine, e soprattutto, le sanzioni irrogate devono risultare proporzionate rispetto al disvalore del fatto.

Volendo soffermarci sul caso Menci, direttamente rilevante nel settore qui di interesse, risulta opportuno ripercorrere l'applicazione che la CGUE ha fatto dei

parametri anzidetti. Dopo aver rilevato che la duplicazione di procedimenti sia espressamente e chiaramente desumibile dalla legge italiana, essa procede a specificare come la stessa sia volta a garantire un interesse generale, ovvero l'integrale riscossione dell'IVA, di particolare rilevanza per gli interessi finanziari dell'Unione stessa, il che consente di limitare la portata dell'art. 50 CDFUE. Pur trattandosi della salvaguardia di interessi generali, si richiede comunque, nel rispetto del principio di proporzionalità, che il cumulo non ecceda quanto necessario per il perseguimento di tale interesse; e a tal proposito si legge che *"la proporzionalità di una normativa nazionale [...] non può essere rimessa in discussione sulla base della sola circostanza che lo Stato membro interessato abbia operato la scelta di prevedere la possibilità di un cumulo del genere, salvo altrimenti privare detto Stato membro di una simile libertà di scelta"*[96]. La Corte poi osserva che gli oneri derivanti all'interessato dal cumulo, nel caso di specie, sembrano circoscritti allo stretto necessario in quanto *"detta normativa sembra limitare i procedimenti penali ai reati di una certa gravità, vale a dire quelli relativi ad un importo di IVA non versata superiore a EUR 50.000, per i quali il legislatore nazionale ha previsto una pena detentiva, la cui severità appare giustificare la necessitò di avviare, al fine di imporre una pena del genere, un procedimento indipendente dal procedimento amministrativo di natura penale"*[97]. Infine, per quanto riguarda il criterio della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, la Corte pone l'accento sull'art. 21 del d.lgs. 74/2000 notando come lo stesso, ben lontano dal limitarsi semplicemente a sospendere l'esecuzione delle sanzioni amministrative nelle more del procedimento penale, vieta la loro esecuzione a seguito della condanna penale del soggetto. Ancor di più, il pagamento del debito tributario costituisce circostanza attenuante di cui si tiene conto nel procedimento penale. Dunque, la normativa nazionale risulta idonea a limitare l'irrogazione delle sanzioni allo stretto necessario per colmare il disvalore del fatto[98].

---

[96] Causa Menci, §§ 46-47.

[97] Causa Menci, §§ 52-54.

[98] Causa Menci, §§ 54-57.

Per completezza pare opportuno, seppur molto brevemente, ricostruire le conclusioni della CGUE sui rinvii pregiudiziali in materia di abusi di mercato.

Nella causa "Garlsson Real Estate" i giudici ritengono parimenti che la normativa interna di riferimento sia chiara nel prospettare una duplicazione procedimentale e sanzionatoria e che il cumulo sia giustificato dalla tutela di un interesse generale, quale la tutela del mercato. Ciò che, però, manca è il rispetto del criterio che richiede che dal cumulo derivi un onere non superiore allo stretto necessario per garantire l'interesse in nome del quale è previsto il doppio binario: la sentenza penale di patteggiamento risultava, nel caso di specie, già essa stessa idonea a coprire il disvalore della condotta, senza che fosse necessario, in via ulteriore, procedere in via amministrativa.

Infine, anche nel procedimento "*Di Puma e Zecca*" si ritiene sussistente una violazione del criterio di proporzionalità scaturente dalla prosecuzione del procedimento amministrativo, ma di natura sostanzialmente penale, a seguito della definizione del procedimento penale con sentenza di assoluzione[99].

Dunque, volendo cercare un ponte tra le posizioni delle Corti, si nota come il principio di proporzionalità rivesta, in entrambi i casi, portata di assoluto rilievo.

Si parla, a tal proposito, di una deriva del *ne bis in idem* verso il canone della proporzionalità. Si vede, infatti, come il principio, nato peraltro come garanzia prettamente processuale volta ad evitare la soggezione di uno stesso soggetto a molteplici procedimenti relativi a uno stesso fatto, prescindendo dall'entità delle sanzioni, ha assunto una portata fortemente sostanziale che ammette la duplicazione processuale concentrando la tutela sul divieto di doppia sanzione[100].

Si vede come le soluzioni adottate dalle due Corti, pur in parte divergenti in quanto la Corte di Giustizia non richiama quale criterio valutativo la connessione temporale, abbiano entrambe determinato un affievolimento del principio del *ne bis in idem* ammettendo limitazioni allo stesso. In particolare si vede come un importante punto comune sia rappresentato dal principio di proporzionalità che,

---

[99] A. GALLUCCIO, *"La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di ne bis in idem",* in Diritto penale contemporaneo, 2018.

[100] Sul punto, C. SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità,* in Archivio penale: rivista quadrimestrale di diritto, procedura e legislazione penale speciale, europea e comparata, LXXI, 1, 2019.

difatti, è l'unico parametro che in qualche modo riesce a emergere tra tutti quelli elaborati ma troppo incerti e dai caratteri evanescenti[101]. Tanto è vero che anche la Corte di Cassazione individua il diritto vivente sottolineando come, allo stato, il nucleo del *ne bis in idem* sia rappresentato proprio dalla proporzionalità sanzionatoria[102].

3.3.1 Conclusioni: sulla sussistenza delle condizioni di violazione del ne bis in idem

Si può allora procedere a verificare se l'assetto normativo vigente in materia di reati tributari può ritenersi o meno compatibile con il nuovo disegno del *ne bis in idem*, così come tracciato dalle Corti sovranazionali.

Ora, dall'art. 20 del d.lgs.74/2000, come già accennato, si evince come *"il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione".* Dunque è lo stesso dato normativo a sancire, in maniera inequivocabile, l'indipendenza dei due procedimenti l'uno dall'altro, tant'è che la pendenza dell'uno non produce effetti sospensivi sull'altro.

A mitigare suddetta previsione interviene l'art. 21 dello stesso decreto il quale, pur prevedendo che l'autorità competente debba procedere all'irrogazione delle sanzioni amministrative, specifica però che le stesse non saranno poi eseguibili fintanto che è in corso il procedimento penale. Solo laddove quest'ultimo si concluda con sentenza di assoluzione o laddove si proceda all'archiviazione, e quindi solo in caso di assenza di un reato, si potrà procedere all'esecuzione delle sanzioni amministrative precedentemente irrogate[103].

---

[101] Così, C. SILVA, op.cit.

[102] Cass., Sez. V, 16 luglio 2018, n. 45829.

[103] Art. 21 del d.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74: *"L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In*

È evidente, quindi, che pur essendo previsto, come già visto, il principio di specialità, che dovrebbe garantire l'irrogazione di una sola sanzione quando un fatto sia riconducibile a plurime fattispecie sanzionatorie, nel rispetto del *ne bis in idem* sostanziale, ciò non risolve la problematica relativa all'altra faccia della medaglia. Difatti la duplicazione dei procedimenti appare connaturale al nostro sistema, tant'è che, come si fa notare in dottrina, è *"il complesso meccanismo procedurale contemplato dagli artt. 20 e 21 che, pur vigendo l'art. 19, permette di sottoporre un soggetto a procedimento penale dopo che per lo stesso fatto gli è stata inflitta, irrogata e iscritta a ruolo in via definitiva la sanzione amministrativa, anche se la stessa non è stata eseguita (ex art. 19)"*[104].

Vanno infatti prese le distanze dalle affermazioni secondo cui, nel nostro ordinamento, il principio di specialità rappresenterebbe una concretizzazione del principio del *ne bis in idem*. Tutt'al più se la disposizione fosse risultata applicabile senza eccezioni di sorta, sicuramente non sarebbero sorte, così prepotentemente, le problematiche anzidette: in tal caso, difatti, il contribuente sarebbe stato totalmente al riparo dalla soggezione a duplici procedimenti e sanzioni per un medesimo fatto illecito[105].

Ma, come si è visto, così non è. A causa della permanenza di un cumulo conseguenza, *in primis*, delle suddette norme di natura procedimentale che si pongono in continuum con l'art. 19 del d.lgs. 74/2000, e poi, dell'interpretazione della Corte di Cassazione circa i rapporti tra fattispecie penali ed amministrative, così come si è già visto analizzando le sentenze gemelle.

Volendo procedere allora a verificare lo stato del sistema penale-tributario rispetto alle acquisizioni raggiunte in materia di *ne bis in idem*, bisogna cercare di applicare i criteri convenzionali.

---

quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi. Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti".

[104] 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 Rassegna Tributaria, 4/2017.

[105] F. GALLO, op. cit.

Innanzitutto le sanzioni tributarie vigenti nel nostro ordinamento risultano riconducibili a quella "materia penale" delineata a livello sovranazionale sulla base dei criteri Engel. Difatti i d.lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997 presentano una struttura prettamente penalistica e, in aggiunta, le stesse sanzioni ivi previste hanno natura afflittiva che emerge tanto dalla loro gravità quanto dallo scopo eminentemente punitivo[106].

E, con riferimento al secondo presupposto di operatività del *ne bis in idem*, non può escludersi un'identità fattuale: il fatto alla base sia della fattispecie penale che amministrativa si concretizza nello stesso fatto storico-naturalistico.

In realtà la Corte di Cassazione ha cercato di resistere alle istanze sovranazionali, ora negando il carattere sostanzialmente penale della fattispecie sanzionatoria amministrativa[107], ora escludendo, rifacendosi al criterio dell'idem legale accantonato dalle corti sovranazionali, che alla base dei due procedimenti potesse ravvisarsi una medesimezza del fatto. Questo ultimo orientamento, avviato dalle c.d. "sentenze gemelle" del 2013, si basa sulla constatazione che le fattispecie penali reprimono condotte più gravi delle corrispondenti amministrative

---

[106]N. CIANFEROTTI, *"Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il doppio binario tributario",* in Diritto e pratica tributaria, n.1 del 2019.

L'A. sostiene la natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie previste dal nostro ordinamento, sulla scorta di due argomenti. Anzitutto, i richiamati decreti legislativi hanno definito un'impostazione penalistica improntando il sistema tributario alla L. 689/1981. In secondo luogo, vagliando il criterio della afflittività delle sanzioni formalmente amministrative, egli rileva la chiara natura penale delle stesse: *"Si pensi, ad esempio, alle sanzioni tributarie per le violazioni di evasione, sottrazione od occultamento di imponibile in dichiarazione, o a quelle per condotta omissiva di presentazione della dichiarazione, le quali hanno sicuramente finalità afflittiva e "sostanzialmente-2 penale, non solo per il loro scopo punitivo, ma anche per la gravità delle stesse: esse sono determinate in percentuali rilevanti (90-180% o 120-140%) dell'imposta o della maggiore imposta dovuta (...) mentre la giurisprudenza sovranazionale ha considerato penali sanzioni con percentuali di ricarico ben più basse".*

[107] Cass. Pen. 14 gennaio 2015, n.31378. Qui la Cassazione ha escluso una violazione del ne bis in idem nonostante il soggetto fosse stato condannato per il reato di omesso versamento di ritenute previdenziali dopo la precedente condanna alla sanzione civile per il medesimo fatto sostenendo che quest'ultima sanzione aveva natura sostanzialmente civilistica.

A.VALSECCHI, *Per la Cassazione non viola il divieto di bis in idem la previsione di un doppio binario sanzionatorio per l'omesso versamento di ritenute previdenziali,* in Diritto Penale Contemporaneo, 2015. Nella nota di commento alla sentenza viene criticata la conclusione cui è giunta la Cassazione facendo notare come, in primis, entrambe le norme tutelano lo stesso interesse, ovvero il corretto funzionamento del sistema previdenziale, e, in secondo luogo, come la sanzione civile abbia non solo funzione riparatrice ma anche afflittiva.

arricchendole di ulteriori elementi essenziali, il che non permette di ravvisare un'identità fattuale pur in presenza di un concorso formale di illeciti[108].

È chiaramente rispettata la condizione che richiede la prevedibilità del cumulo, come peraltro già rilevato nella sentenza Menci.

Più problematico il parametro della diversità degli scopi perseguiti dai diversi procedimenti. Sul tema la sentenza *Nodet c. Francia*[109] costituisce un importante punto di riferimento. La Corte EDU, difatti, ha ritenuto che il doppio binario amministrativo-penale francese operante per gli illeciti di abuso di mercato si ponesse il contrasto con il principio del *ne bis in idem* per come risultante dalla Convenzione proprio a causa della identica finalità repressiva di entrambi i procedimenti. Dunque, le due fattispecie finivano per sanzionare le medesime condotte, o meglio gli stessi profili di disvalore[110].

Riportando questa analisi al doppio binario tributario interno, si vede come, almeno in linea di principio, le condotte oggetto del d.lgs. 471/1997 siano analoghe a quelle poste alla base dei reati ex d.lgs. 74/2000, rappresentando la soglia di punibilità l'unico elemento divergente, essendo evidente che la stessa è prevista solo nella fattispecie penale. A ciò si aggiunga anche che per gli illeciti amministrativi-tributari sono previste sanzioni piuttosto importanti che portano ad escludere qualsiasi finalità compensativa[111].

L'altro criterio enucleato dalla Corte EDU richiede una conduzione dei due procedimenti volta ad evitare, per quanto possibile, duplicazioni nella raccolta e valutazione delle prove. Sul punto emergono direzioni contrastanti posto che se da una parte si può ravvisare una sorta di condivisione in quanto le risultanze delle

---

[108] Così Cass. Pen. 8 maggio 2014, n.30267. Qui la Cassazione esclude il rapporto di specialità tra il reato di indebita compensazione e l'illecito amministrativo che sanziona l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento di somme dovute sostenendo che la fattispecie penale, ex art. 10-quater d.lgs. 74/2000, ha ad oggetto una condotta diversa e ulteriore, quella di omesso versamento dell'imposta dovuta.

Per un approfondito commento, C. BECCALLI, *Sanzione penale e amministrativa per il mancato versamento da indebita compensazione,* in Il Fisco, 2014.

[109] Corte EDU, Sez. V, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*.

[110] M. SCOLETTA, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte EDU sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell'ordinamento italiano),* in Diritto penale contemporaneo, 2019.

[111] Basti pensare all'ipotesi di infedele dichiarazione per la quale è prevista una sanzione dal 90% al 180% o al caso di omessa dichiarazione sanzionato per un importo dal 120% al 240%.

verifiche penali sono tenute in considerazione nel procedimento amministrativo, e viceversa, dall'altra il processo penale è caratterizzato da maggiori garanzie e, ancora, il giudicato formatosi nell'uno non fa stato nell'altro[112]. È chiaro quindi che non può escludersi una valutazione negativa circa il rispetto di tale condizione[113].

Altro indice è quello relativo alla proporzionalità complessiva della risposta sanzionatoria che sembra essere altamente considerato nel nostro ordinamento. Il primo inevitabile riferimento va al meccanismo al cui centro si colloca l'art.21 il quale, per garantire l'effettivo rispetto del principio di specialità ex art.19, sospende l'esecuzione della sanzione amministrativa subordinandola al previo accertamento circa la sussistenza o meno del reato tributario.

Risultano poi essere di rilievo, dato l'effetto di stemperare l'assoluta autonomia tra i procedimenti, gli istituti premiali introdotti dal legislatore con il d.lgs. 158/2015 nell'ambito dei quali il pagamento integrale del debito erariale costituisce circostanza attenuante o esimente della condotta illecita. Il riferimento va, in particolare, all'art. 13 del d.lgs. 74/2000 che, al comma 1, prevede che l'adempimento del debito tributario, qualora avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, estingue i reati di omesso versamento delle imposte certificate (art. 10-bis), omesso versamento Iva (art. 10-ter) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-quater), e, al comma 2, aggiunge che, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine previsto per il periodo di imposta successivo, il pagamento dell'importo dovuto comporta la non punibilità dei reati di dichiarazione infedele (art. 4) ed omessa dichiarazione (art.5)[114].

---

[112] Sul punto, G. MELIS, *Ne bis in idem con il nodo della connessione,* in Il sole 24 ore, 2017; A. F. TRIPODI, op.cit.

[113] F. GALLO, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie,* in Rassegna tributaria, n.4/2017.

[114] Art. 13 d.lgs. 74/2000: *"I reati di cui agli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.*
I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale

Problematica, invero, la circostanza attenuante speciale, ex art. 13-bis[115] comma 1, che prevede la diminuzione fino alla metà della pena se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ha luogo il pagamento integrale del debito tributario, nonché di interessi e sanzioni amministrative. I dubbi, comprensibili, provengono da parte di chi ritiene che tale disposizione porterebbe a concretizzare un ne bis in idem sostanziale[116]. E lo si può agevolmente spiegare considerando che la circostanza attenuante speciale, operante nel caso di pagamento del debito tributario, richiede che tale pagamento abbia ad oggetto anche le eventuali sanzioni amministrative, anche se queste non dovrebbero essere applicabili ai sensi del principio di specialità[117]. Proprio queste argomentazioni hanno sollevato perplessità in dottrina, ove si legge che sarebbe irrilevante che *"il procedimento tributario di tipo deflativo-premiale, previsto dalla norma in parola, sia volontariamente intrapreso dal contribuente al fine di una rapida definizione della pretesa in sede tributaria (e forse anche nella prospettiva di ottenere un vantaggio in sede penale). Esso (il procedimento tributario) è comunque un procedimento (es. accertamento con adesione; conciliazione giudiziale, anche realizzata in udienza) che, una volta definito, dà luogo all'irrogazione di una sanzione tributaria che a sua volta - in base alla giurisprudenza della Corte EDU in principio richiamata - osta alla celebrazione di un successivo procedimento (giudiziario) di tipo penale"*[118].

---

conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali".

[115] Art. 13-bis d.lgs. 74/2000: *"Fuori dai casi di non punibilità, le pene per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino alla metà e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".*

"Per i delitti di cui al presente decreto l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, nonché il ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2".

[116] S. F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative,* in Rivista di diritto tributario, 2015.

[117] G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo,* in Diritto penale contemporaneo, 2014.

[118] S. F. COCIANI, "Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria", in Riv. di Dir. Trib., 2015.

Invero vi è chi, in un'ottica diversa, giustifica tali previsioni alla luce del fatto che trattasi di un pagamento volontario del contribuente. Ma soprattutto facendo notare come, alla luce del nuovo arresto giurisprudenziale, il fulcro della valutazione del rispetto del *ne bis in idem* non si rinviene più semplicemente nell'apertura o prosecuzione di un nuovo procedimento, nonostante la già avvenuta definizione di uno antecedente, bensì sta nel verificare che gli stessi abbiano, in qualche modo, interagito al fine di evitare la comminatoria di un complesso di sanzioni sproporzionato.

In conclusione, seppur ribadendo come sul punto non si possa ritenere di essere giunti a un punto fermo, anche la Corte di Cassazione ravvisa un sufficiente dialogo tra i due procedimenti avendo affermato che *"... nel nostro ordinamento ... i due procedimenti sono paralleli e ... interagiscono tra loro, condizionando l'avvenuto pagamento del debito tributario l'entità della sanzione penale. Va rilevato, infatti, che il nostro ordinamento nazionale, al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 19, 20 e 21, disciplina in maniera chiara i rapporti tra il sistema sanzionatorio amministrativo e tra i procedimenti penale e tributario, che dunque non sembrano essere totalmente indipendenti tra loro*"[119].

4. L'operatività del principio del ne bis in idem in presenza di soggetti societari…

4.1 …ante riforma: il requisito dell'eadem persona

Arrivando al tema qui di diretto interesse, merita, poi, un discorso a sé l'operatività del principio del *ne bis in idem* laddove, in concreto, si registri un "bis soggettivo", ovvero quando vi sia il coinvolgimento di un soggetto societario.

[119] Cass. pen. Sez. III, 20.05.2015, n. 20887.

Evidentemente in tali casi vi è la presenza di due soggetti, da un lato la persona fisica autore del reato, dall'altro la società nel cui interesse l'illecito è compiuto.

Prima della riforma realizzata dalla L.157/2019, con la quale i reati tributari sono stati inseriti nel novero dei reati-presupposto ex. D.lgs. 231/2001, il diritto penale tributario assumeva quali destinatari delle norme esclusivamente le persone fisiche.

E, dunque, lo si può agevolmente comprendere, l'ipotesi del reato tributario quando il contribuente sia un ente, peraltro molto frequente, è da sempre risultata problematica. Innanzitutto, in tali casi, e cioè quando la persona giuridica è soggetto passivo dell'imposizione, necessariamente la stessa agisce per il tramite di una persona fisica, avendosi, così, uno scollamento tra la figura del contribuente e quella dell'autore materiale del fatto. E allora il problema è stabilire a quale di questi soggetti debbano applicarsi le conseguenze sanzionatorie dell'illecito amministrativo tributario, fermo restando che quelle penali facevano capo alla persona fisica.

Anche in questo ambito la disciplina è stata tutt'altro che lineare, a causa delle mutevoli considerazioni del legislatore in materia.

Il primo riferimento è alla L. 4/1929 che prevedeva, in maniera si potrebbe dire lungimirante, l'irrogazione delle sanzioni in capo al contribuente-persona giuridica per gli atti posti in essere dagli organi competenti nell'esercizio delle loro funzioni.

In una direzione completamente opposta si è mossa la riforma del 1997, concretizzatasi nel d.lgs. 472/1997, assumendo come fondamento il principio per cui della sanzione amministrativa tributaria doveva rispondere l'autore-persona fisica dell'illecito, richiamando in tal modo i principi, di matrice penalistica, di personalità e imputabilità. Così si costruisce un impianto che ruota intorno a una concezione personalistica dell'illecito tributario.

Assume, ai nostri fini, particolare rilievo l'art.11 che mitiga la previsione della esclusiva responsabilità della persona fisica prevedendo una responsabilità solidale dell'ente o società a beneficio dei quali era stata tenuta la condotta

illecita[120]. Essendo previste due forme di responsabilità, l'una, diretta, in capo all'autore materiale e l'altra, indiretta, in capo al beneficiario, persona fisica o giuridica, delle conseguenze dell'illecito, il pagamento della sanzione poteva essere chiesto ad entrambi; ma, ed è stato questo l'aspetto più discusso, nel caso in cui il pagamento provenisse dal beneficiario della violazione, questo poteva agire in regresso nei confronti della persona fisica. Inoltre, per mitigare la responsabilità in capo alla persona fisica, la norma prosegue specificando che se *"la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione (...) non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente euro 50.000 (...) e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico (...) della società, dell'associazione o dell'ente".*

Su questo assetto è poi intervenuto, in maniera significativa, il legislatore del 2000 il quale, sancendo all'art. 19 il principio di specialità, ai sensi del quale quando uno stesso fatto è punito sia da una disposizione dello stesso decreto che da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, prevale la disposizione speciale, ne ha contemporaneamente individuato una deroga. La deroga è prevista dallo stesso comma successivo e sancisce che *«permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato».*

In base a ciò può configurarsi una responsabilità amministrativa della persona giuridica accanto alla responsabilità della persona fisica, senza che ciò rappresenti una violazione del suddetto principio di specialità[121].

---

[120] L'art. 11 co.1 recita: "*Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti […]*".

[121] I. CARACCIOLI, G. FALSITTA, "*Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*", in Il fisco, n. 31/ 2000, Si fa notare come "occorre distinguere: se trattasi di contribuenti persone fisiche (magari anche grossi rentiers), costoro fruiscono comunque della specialità, ossia del "non cumulo"; se trattasi, invece, di contribuenti persone giuridiche (magari piccole società a responsabilità limitata a ristretta base familiare), il cumulo delle sanzioni penali e tributarie … rinasce dalle sue ceneri …".

La *ratio* di tale deroga si spiega agevolmente in quanto in mancanza della stessa l'ente avrebbe potuto continuare a godere dei proventi illeciti ricavati e, soprattutto, sarebbe stato, in un certo senso, incentivato a realizzare reati connotati da maggiore gravità. Ciò in quanto, se la condotta avesse superato le soglie di punibilità, divenendo penalmente rilevante, si sarebbe applicata, in via esclusiva, la sanzione alla persona fisica, mentre l'ente, non solo non avrebbe subito l'irrogazione di sanzioni, ma avrebbe anche goduto di maggiori proventi illeciti.

Altro aspetto da non sottovalutare è che il principio di specialità si risolve, nella pratica, a favore della norma che prevede la sanzione penale senza che ciò, però, equivalga necessariamente a una maggiore forza dissuasiva. Per meglio dire, in alcune ipotesi può essere percepita con più timore la sanzione amministrativa, in quanto commisurata non al danno erariale ma al vantaggio conseguito dal contribuente, rispetto a quella penale che, peraltro, nell'applicazione concreta può perdere la propria forza in conseguenza della previsione di istituti di favore[122].

Proprio a voler evitare tale grave conseguenza, allorquando, nell'ambito di una società, fosse posto in essere un illecito tributario, l'art.19 comma 2 del d.lgs. 74/2000 sancisce il cumulo delle sanzioni penali e amministrative, possibile in quanto queste ultime gravano esclusivamente sull'ente.

Se tale deroga appare ragionevole al fine di evitare la totale esenzione dalla sanzione alla persona giuridica, peraltro effettiva beneficiaria del profitto illecito, non sono mancati commenti negativi volti a sottolineare come *«con questo subdolo innesto il principio del cumulo o del raddoppio, cacciato dalla porta, è rientrato lestamente dalla finestra»*[123] limitando l'applicazione del principio di specialità solo alle persone fisiche.

Peraltro la portata di questa deroga è stata fortemente limitata dall'art. 7 del d.l. 269/2003 che, riavvicinandosi all'impianto del 1929, ha spersonalizzato la sanzione amministrativa introducendo la responsabilità diretta ed esclusiva delle società o enti aventi personalità giuridica per gli illeciti relativi al loro rapporto fiscale, escludendosi così la configurazione della responsabilità amministrativa in capo alla persona fisica. Questa impostazione richiama la teoria della

[122] E. MUSCO, F. ARDITO, op. cit.

[123] I. CARACCIOLI - G. FALSITTA, Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000, in "Il fisco", 2000.

immedesimazione organica secondo cui alla persona giuridica, che ovviamente può agire solo per il tramite di suoi rappresentanti, è direttamente riferibile l'operato di questi ultimi[124].

È anche probabile che questo mutato atteggiamento abbia seguito la scia dell'importante novità introdotta in campo penale pochi anni prima; il riferimento è al d.lgs. 231/2001 che ha introdotto una responsabilità degli enti per determinati reati consumati da persone fisiche, facendo cadere il principio *societas delinquere non potest*, sulla base dell'assunto della constatazione per cui sia poco realistico limitare, nell'ambito di enti spesso di grandi dimensioni, la responsabilità a un solo soggetto.

Mentre, dunque, gli enti erano destinatari solo di sanzioni amministrative, d'altra parte il legislatore, nell'ambito dell'attribuzione della responsabilità, decideva di irrogare la sanzione penale solo in capo alla persona fisica, la quale, peraltro, a certe condizioni era destinataria anche di ulteriori misure di carattere patrimoniale, conseguenti alla responsabilità penale, quali la confisca.

Il sistema introdotto con la riforma del 2003 non è stato esente da critiche. *In primis*, esso non ha provveduto in maniera completa in quanto, se da una parte ha sancito l'applicazione della sanzione amministrativa in capo alla persona giuridica, sganciando suddetta responsabilità dal principio di personalità, dall'altra la commisurazione della sanzione, non avendo provveduto su questo aspetto, rimane ancorata ai principi personalistici che si ritrovano nel d.lgs. del 1997.

Ha suscitato perplessità, sotto il profilo di una possibile violazione del principio di uguaglianza, anche l'ambito soggettivo di applicazione della nuova disciplina, limitato ai soli enti dotati di personalità giuridica, lasciando operante, negli altri casi, l'applicazione delle sanzioni così come delineata dal legislatore del 1997[125].

---

[124] La teoria dell'immedesimazione organica identifica la persona giuridica con coloro che agiscono in qualità di suoi organi permettendo di considerare come proprie della stessa le azioni realizzate da tali soggetti. Senonché da una applicazione rigorosa di tale teoria ne deriverebbe l'esclusione anche della responsabilità penale dell'organo ma, essendo ciò ritenuto controproducente, in molti ambiti si è optato per la configurazione di una responsabilità concorrente.

[125] Sul punto, cfr. S. DORIGO, *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in "Diritto e pratica tributaria" n. 3 del 2018, pag. 1112; F. CERIONI, "*L'art. 7 del D.L. n. 269/2003 e l'imputabilità alla persona giuridica delle violazioni tributarie: una rivoluzione copernicana?",* in "il fisco" n. 4 del 2004; A. ZOCCALI, "*Le sanzioni tributarie amministrative*" in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 4 del 2004, pag. 20995.

Volendo riassumere, a fini di chiarezza, il quadro sanzionatorio *ante* riforma prevedeva:

a) L'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria in capo alla società;
b) La sanzione penale per l'autore persona fisica del reato;
c) La confisca obbligatoria, anche per equivalente, del profitto in capo all'autore del reato.

Ciò che allora si evince dal quadro delineato è che quando per il medesimo fatto sono coinvolti due soggetti distinti, autore persona fisica ed ente, il primo destinatario della condanna penale e il secondo della sanzione amministrativa, pare difficile potersi richiamare una violazione del *ne bis in idem*. Mancherebbe infatti uno dei presupposti di operatività dello stesso, ovverosia la soggezione di uno stesso soggetto a molteplici sanzioni.

La stessa Cassazione ha chiarito che *"non sussiste la preclusione all'esercizio dell'azione penale ..., quale conseguenza della già avvenuta irrogazione, per lo stesso fatto, di una sanzione formalmente amministrativa ma avente carattere sostanzialmente "penale" ai sensi dell'art. 7 CEDU, allorquando non vi sia coincidenza fra la persona sanzionata in via amministrativa e quella chiamata a rispondere in sede penale"*[126].

Sul punto si è espressa anche la Corte EDU, in *Pirttimäki c. Finlandia*[127], vicenda relativa a sanzioni tributarie irrogate, dall'amministrazione finanziaria, in capo a società a responsabilità limitata controllate, tra gli altri, dal signor Pirttimaki, nei confronti del quale, poi, viene instaurato un procedimento penale per lo stesso fatto di frode fiscale. Nel caso di specie la Corte non ritiene possibile constatare una violazione del principio del ne bis in idem in quanto, se nel procedimento amministrativo le sanzioni erano state irrogate nei confronti delle società, in sede penale, invece, le stesse colpivano le persone fisiche, dunque soggetti diversi.

Anche la Corte di Giustizia, riprendendo le conclusioni dei giudici di Strasburgo, affronta il tema della rilevanza del requisito dell'eadem persona, con la sentenza relativa alle cause riunite *Orsi* e *Baldetti*[128], la quale trae origine da dei

[126] Corte Cassazione, Sez. II, 25 febbraio 2016, n. 13901.

[127] Corte EDU, 20 maggio 2014, *Pirttimaki c. Finlandia*.

[128] Corte di Giustizia UE, IV sezione, 5 aprile 2017, *Orsi* (C-217/15) e *Baldetti* (C-350/15).

ricorsi sollevati nell'ambito di procedimenti penali per omesso pagamento dell'IVA in quanto rispetto agli stessi fatti si era già concluso, in via definitiva, il procedimento di accertamento dell'illecito tributario con irrogazione della relativa sanzione. La Corte nel caso di specie non ha ritenuto di poter ravvisare una violazione del principio del *ne bis in idem* essendo carente uno dei presupposti fondamentali di operatività dello stesso, ovvero la necessità che sia la stessa persona ad essere sottoposta, in relazione a un medesimo fatto, a duplice sanzione. I giudici, difatti, rilevano come il procedimento penale fosse stato instaurato a carico della persona fisica autrice del reato mentre la sanzione amministrativa era stata irrogata in capo alla persona giuridica[129].

4.2 … Nell'ambito di un annoso dibattito…

Se, *ante* riforma, era pacifico escludere eventuali violazioni del *ne bis in idem*, sulla base della normativa applicabile, allorquando un reato tributario fosse commesso da una persona fisica nell'interesse dell'ente-contribuente, a seguito delle recenti novità legislative è indubbio che il problema abbia una sua ragion d'essere. Tanto è vero che in dottrina, prospettandosi già da tempo una riforma di tal genere, si sono anticipati, inserendosi in un annoso dibattito, gli eventuali risvolti problematici dell'inserimento dei reati tributari tra quelli presupposto della responsabilità dell'ente.

E allora risulta opportuno, ai fini della comprensione del tema, soffermarsi, seppur brevemente, sul fatto che l'introduzione dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 non sia stata una innovazione improvvisa e inaspettata in quanto sull'argomento si sono da tempo spese innumerevoli parole, dandosi vita a un

[129] Sul punto, M. SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto,* in Diritto penale contemporaneo, 2017.

risalente dibattito sull'opportunità di procedere a tale inclusione[130]. Il forte interesse rispetto a tale argomento si spiega, e anzi risulta inevitabile, se ci si sofferma per un attimo sulla *ratio* caratterizzante il decreto del 2001, quella di predisporre una reazione sanzionatoria rispetto a forme di criminalità di impresa, nelle quali, cioè, si ravvisa un legame tra la struttura societaria e la commissione del reato. E questo legame è quanto mai evidente nell'ambito dei reati tributari in cui l'effettivo beneficiario risulta essere l'ente non l'autore materiale dell'illecito.

In via generale, si sosteneva da più parti che l'innovazione avesse quale necessità di base quella di dare vita a un sistema che puntasse sulla prevenzione piuttosto che sulla sanzione *ex post*. E quindi si spingeva alla riforma ritenendo che il sistema 231 potesse essere più dissuasivo rispetto alla commissione di illeciti tributari in quanto contemplante la possibilità di irrogare sanzioni interdittive, oltre alla confisca e al sequestro. Difatti mentre il regime 269 punta, *sic et simpliciter*, al risarcimento del danno cagionato all'erario quale conseguenza della condotta illecita, il sistema 231 è stato pensato, in chiave etica, per introdurre nella realtà organizzativa dell'ente misure preventive volte a limitare, *ex ante*, la commissione di reati. Dunque, proprio e soprattutto per i reati tributari, che spesso sono anche presupposto per la commissione di ulteriori illeciti nell'ambito della criminalità organizzata, si pone la necessità di prevenzione per il tramite di modelli organizzativi[131].

Risalta, così, la convinzione che il sistema elaborato dal legislatore nel 2001 fosse quasi pensato appositamente per i reati tributari. Ne conseguiva, quindi, che la mancata inclusione di tali illeciti fosse una inaccettabile contraddizione soprattutto in considerazione del fatto che gli stessi, in particolare la frode fiscale, rappresentavano, sovente, il presupposto per la consumazione di ulteriori reati per i quali era prevista la responsabilità dell'ente. Era chiaro, dunque, che se il sistema 231 si poneva in un'ottica soprattutto preventiva, tale funzione avrebbe potuto rivelare al meglio il suo potenziale proprio con riferimento agli illeciti fiscali.

---

[130] C. SANTORIELLO, *"I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali"*, in Archivio penale: rivista quadrimestrale di diritto, procedura e legislazione penale speciale, europea e comparata, 1/2017, p. 82-102.

[131] R. ALAGNA, *Gli enti,* in A. Giovannini, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario,* Tomo I, Milano, 2016.

Coloro che sostenevano l'ampliamento del catalogo dei reati-presupposto così da ricomprendervi i reati tributari non avevano quindi quale obiettivo un inasprimento della sanzione bensì la prevenzione di tal genere di illeciti.

Peraltro la scelta del legislatore relativa al mancato inserimento dei reati tributari tra le fattispecie contemplate dalla 231 è stata oggetto di attenzione non solo della dottrina ma anche del Parlamento.

Si ricordano, in particolare, due interventi, entrambi tesi a sottolineare la necessità di ricomprendere gli illeciti tributari nel catalogo dei reati-presupposto della responsabilità degli enti.

Un' importante iniziativa provenne dal disegno di legge S 19 presentato nel 2013 tra i cui fautori vi era il Presidente del Senato del tempo, Piero Grasso, con la proposta di estendere la responsabilità da reato degli enti ai reati tributari per colmare quella che era definita «una lacuna ingiustificabile sul terreno politico-criminale».

In particolare il disegno di legge proponeva di applicare sanzioni interdittive e insieme sanzioni pecuniarie ai reati fiscali più gravi, cioè quelli aventi quale elemento costitutivo la fraudolenza, l'occultamento o la distruzione. È chiaro, quindi, il riferimento ai reati previsti agli artt. 2, 3, 8, 10 e 11 del d.lgs. 74/2000[132].

Sulla stessa lunghezza d'onda si collocano i lavori della Commissione Greco, commissione di riforma del d.lgs. 231/2001, insediata nel 2008 presso il Ministero della Giustizia, alla quale fu assegnato il compito di individuare ulteriori fattispecie da inserire nel suddetto decreto, dunque fattispecie che potessero generare una responsabilità da reato dell'ente.

Al termine dei lavori, la Commissione propose l'inserimento di una serie di reati caratterizzati dalla logica del profitto, in conformità alla ratio della disciplina relativa alla responsabilità dell'ente. In particolare si chiedeva l'inserimento, tra gli altri, dei reati di falso in prospetto (art.173 TUF), di usura ed estorsione (artt. 644 e 629 c.p.), di abusivismo bancario e finanziario e, per quanto qui rileva, di alcuni dei reati tributari ex d.lgs. 74/2000.

[132]In particolare, l'art. 8 del disegno di legge, intitolato "Modificazioni al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, in tema di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica", prevedeva l'inserimento dell'art. 25-quaterdecies nel d.lgs.231/2001.

Per ciò che attiene agli illeciti tributari, la Commissione indicava la necessità di inserire tra i reati presupposto della responsabilità della persona giuridica:

-la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ex art.2 d.lgs. 74/2000

-l'emissione di fatture o altri documenti relativi ad operazioni inesistenti, ex art.8 d.lgs. 74/2000

-l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o ai fini IVA, ex art.5 d.lgs. 74/2000

-la distruzione e occultamento di documenti contabili, ex art.10 d.lgs. 74/2000

A seguito della pubblicazione della proposta della Commissione Greco, e non ci si aspettava diversamente, riemersero con forza le due contrapposte fazioni già delineatesi in dottrina.

Un argomento, per la verità poco convincente, volto a porre un freno all'istanza riformistica richiamava un vero e proprio dogma del diritto penale, ovvero la non delegabilità degli obblighi tributari. Si tratta, peraltro, di un principio fortemente sostenuto, e in via quasi unanime, dalla giurisprudenza e che deriva da una concezione personalissima degli obblighi tributari che non consentirebbe di delegare terzi all'adempimento di siffatti obblighi[133]. Dunque, ed è questo il profilo rilevato dalla dottrina, l'ente non potrebbe demandare a un soggetto ulteriore, che sia interno o esterno allo stesso, il compito di provvedere sugli aspetti fiscali. Ora, prescindendo dalla questione nella sua interezza e dalle sue possibili evoluzioni, e concentrandoci sull'aspetto che qui rileva, a tale dottrina è stato, con facilità, evidenziato che, a ben vedere, ciò non osta all'estensione del meccanismo 231 ai reati tributari, essendo che lo stesso decreto non richiede necessariamente delle deleghe per ogni area di rischio.

Tra le motivazioni a sostegno della Commissione Greco vi era, quindi, la riflessione secondo cui configurare una responsabilità dell'ente anche per i reati tributari avrebbe avuto una maggiore efficacia preventiva rispetto alla disciplina al

[133] Per approfondimenti sul tema, E. SCAROINA, La delega di funzioni in materia tributaria tra dogmi e principi fondamentali del diritto penale, in "Diritto penale contemporaneo", n.4/2017.

tempo vigente, la quale, come già anticipato, si poneva piuttosto in un'ottica di punizione ex post.

Il sistema 231, difatti, origina dalla maturata consapevolezza del fatto che la condotta criminosa, laddove posta in essere nell'ambito di una persona giuridica per il tramite di una persona fisica, ha quale scopo l'apportare un vantaggio all'ente stesso. E in tale ipotesi è evidente che la responsabilità penale individuale non poteva condurre a una risposta adeguata in termini di disincentivazione rispetto a tali condotte. Con l'apparato predisposto mediante il decreto del 2001, invece, si è prevista la responsabilità diretta anche della persona giuridica in un'ottica, per l'appunto, preventiva mediante l'adozione, da parte degli enti, di modelli deputati a individuare regole cautelari dirette a impedire i reati-presupposto.

Pare opportuno ora soffermarsi sulla principale questione che si è delineata nell'ambito del dibattito di cui stiamo occupandoci e che continua ad essere più che mai attuale, anche *post* riforma: l'aspetto sanzionatorio.

Partendo da coloro che hanno guardato con sfavore all'inserimento dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto, si è sollevata l'obiezione secondo cui nell'ambito penale-tributario non vi fosse necessità di una ulteriore sanzione per la società in quanto il profitto che questa ricavava dall'illecito era già oggetto di sanzione amministrativa ex. D.lgs. 472/1997. Sarebbe stato opportuno, se non necessario, configurare una responsabilità dell'ente ai sensi del 231 qualora l'ordinamento avesse concentrato la risposta sanzionatoria in capo alla persona fisica lasciando indenne l'ente, ma non era questo lo sfondo del sistema tributario. E difatti, l'ordinamento già indirizzava sanzioni in due distinte direzioni: all'autore materiale del reato venivano irrogate sanzioni penali, mentre sull'ente gravava la sanzione amministrativa volta a privarlo dei profitti conseguenti all'illecito. Si prospettava quindi una indebita duplicazione delle sanzioni nel caso di irrogazione alla società sia della sanzione amministrativa, ex art.11 d.lgs. 472/1997, che delle pene ex artt.9 e seguenti del d.lgs. 231/2001, con conseguente violazione del principio del *ne bis in idem*[134].

[134] C. SANTORIELLO, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, Archivio penale, 2017

Inoltre, si puntava l'accento su come fosse proprio volontà del legislatore quella di prevedere esclusivamente la sanzione amministrativa in capo all'ente e sul fatto che, procedendo nel senso previsto dalla Commissione, si sarebbe violato il principio di specialità dell'illecito penale rispetto a quello fiscale.

D'altra parte, la dottrina che auspicava da tempo un intervento riformatore, interveniva sul tema richiamando, innanzitutto, quelle fattispecie già presenti nel nostro ordinamento rispetto alle quali si configurava una duplice responsabilità in capo all'ente ma, in particolare, si è concentrata sul sostenere come le disposizioni contenute nei decreti del 1997 e del 2001 avessero due distinti ambiti di applicazione, tali da evitare possibili sovrapposizioni[135].

E infatti le sanzioni amministrative di cui al decreto del 1997 prescindono da una responsabilità dell'ente e dunque la persona giuridica non ha possibilità di sottrarsi all'irrogazione della sanzione. Ex d.lgs. 231/2001, invece, la responsabilità dell'ente è autonoma, dunque prescinde da una eventuale responsabilità personale dell'autore persona-fisica del reato. Peraltro non si tratta di una responsabilità oggettiva essendo necessario accertare una responsabilità per colpa in organizzazione; ne consegue, a sua volta, che l'ente ha possibilità di evitare l'irrogazione della sanzione dimostrando, come meglio vedremo in seguito, che l'autore materiale del reato ha eluso fraudolentemente il modello organizzativo che era stato predisposto.

Sempre a voler dimostrare la maggiore efficienza dell'assetto predisposto dal decreto del 2001, tale dottrina ha cercato di individuare elementi a testimonianza della maggiore incisività del sistema.

Innanzitutto il sistema di responsabilità delineato nella 231 fonda una responsabilità dell'ente autonoma mentre in base alla disciplina allora vigente la responsabilità amministrativa della persona giuridica dipendeva dal previo accertamento della responsabilità penale in capo alla persona fisica. D'altra parte, però, mentre la responsabilità para-penale dell'ente si fonda su una colpa di organizzazione, e dunque ci si può esonerare dalla stessa, in ambito amministrativo si configura una responsabilità oggettiva senza considerazione alcuna per l'eventuale mancanza di colpevolezza o per l'assenza di un profitto.

---

[135] D. MELIOTA, *Responsabilità patrimoniale delle società di capitali per illeciti commessi dagli amministratori. Responsabilità amministrativa ex d.lgs. 231/2001 e responsabilità tributaria ex d.l. 268/2003: due sistemi a confronto*, in Resp. amm. soc. enti, 2010,3.

Ulteriore elemento non di poco conto era che il d.lgs. 231/2001 ha un ambito di applicazione più ampio rispetto al d.l. 269/2003 la cui disciplina non è operante per le società di persone, associazioni non riconosciute e imprese individuali. A fare da contrappeso il fatto che in ambito tributario si attribuisce rilievo alla violazione anche quando questa è realizzata da soggetti diversi dagli apicali e sottoposti, uniche figure rientranti nel sistema 231.

Ma soprattutto si faceva riferimento al fatto che la disciplina ex d.lgs. 472/1997 non prevedesse sanzioni interdittive né tantomeno sanzioni patrimoniali a carico dell'ente, le quali certamente avrebbero avuto una forte carica preventiva. Se da una parte non si può sindacare l'impatto di tal genere di sanzioni, dall'altra non va dimenticato che in sede tributaria l'entità della sanzione è commisurata all'imposta evasa, dunque priva di un tetto massimo.

Nonostante comunque le proposte formulate, i dibattiti e le varie dissertazioni che si sono avute su tale argomento, il legislatore, per molto tempo, è rimasto silente.

4.3 … Nell'ambito dell'incidenza indiretta del d.lgs. 231/2001 sui reati tributari…

Nonostante l'inerzia del legislatore, per la verità alcune iniziative sono state assunte dalla giurisprudenza, la quale ha così mostrato la propensione per un intervento innovatore, colpendo indirettamente i reati tributari con il sistema 231 facendo ricorso a reati-presupposto.

Tra le fattispecie che in questo senso vengono in rilievo figura l'associazione per delinquere di cui all'art.416 c.p., inserita nel 2009 tra i reati-presupposto.

Il profilo critico che subito si è manifestato, e poi concretizzato, concerneva il rischio di estendere all'ente la responsabilità anche per i reati-fine, ovvero quei reati alla cui realizzazione era diretta l'associazione per delinquere, quandanche questi non fossero ricompresi nel novero dei reati-presupposto. E, a ben vedere,

nella prassi ciò si è realizzato spesso, in particolare con riferimento alle frodi in materia di IVA, le cc.dd. "frodi carosello".

Sul punto si sono manifestati opposti orientamenti da parte della giurisprudenza. Una prima tesi, di minore seguito, esclude la possibilità di procedere al sequestro del profitto quando questo derivi da un reato-fine non contemplato nel catalogo dei reati-presupposto sostenendo che, così facendo, si permetterebbe un ampliamento incontrollato del catalogo stesso, e quindi della responsabilità degli enti[136]. In una direzione opposta si muove la tesi prevalente secondo cui i profitti illeciti conseguiti mediante la consumazione dei reati-fine costituirebbero la ratio sottostante alla realizzazione del reato associativo e, dunque, sarebbero confiscabili, pur in assenza di una espressa previsione di responsabilità dell'ente per tal genere di illeciti.

Da ultimo, la Corte di Cassazione ha chiarito che le società possono essere chiamate a rispondere ai sensi dell'art. 24 ter d.lgs. 231/2001 anche se i delitti-fine del reato di associazione per delinquere non rientrano tra i reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, chiarendo che *"la realizzazione del programma criminoso, e dunque degli illeciti effettivamente posti in essere, viene in rilievo non al fine di valutare la responsabilità della persona giuridica per ciascuno di essi, ma solo nei limiti in cui i medesimi abbiano apportato un vantaggio patrimoniale alla societas sceleris e, dunque, possano consentire di individuare il profitto conseguito ai fini della confisca. Sotto questo profilo, il quale non interessa la responsabilità "a monte" della società (sussistente in forza dell'art. 24-ter sopra-citato), non assume alcun rilievo che gli illeciti realizzati dai sodali non siano riconducibili ai reati-presupposto*"[137]. A sostegno di ciò, la Corte ha specificato che, se così non fosse, e dunque, se, quando l'associazione sia finalizzata alla realizzazione di reati non contemplati nella 231, l'ente non potesse essere ritenuto responsabile ex art. 24-ter, la norma stessa sarebbe totalmente svuotata di capacità punitiva.

Tra le fattispecie idonee ad attribuire rilievo, ai fini della responsabilità dell'ente, ai reati tributari, si rinvengono anche quelle di riciclaggio e

[136] Cass.Pen., sez. VI, 24/01/2014, n.3635.

[137] Corte Cass., sentenza n. 8785 del 4 marzo 2020.

autoriciclaggio, disciplinate rispettivamente dagli artt. 648bis e 648ter1 c.p., anch'esse, facenti parte del catalogo di reati-presupposto.

Con riferimento al reato di riciclaggio e, per ciò che qui interessa, il suo rapporto con i reati fiscali, poiché lo stesso è volto a sanzionare la circolazione di profitti derivanti da delitti non colposi, è chiaro che anche gli illeciti tributari possono costituirne un antecedente logico. Il punto, piuttosto, era stabilire se per «*utilità provenienti da delitto non colposo*» dovessero intendersi solo gli incrementi patrimoniali o se potesse rientrarvi anche il mero risparmio di imposta. All'orientamento tradizionale, secondo cui nel concetto di "utilità" rientrino solo i proventi di segno positivo, ovvero quelli che comportano un accrescimento del patrimonio del reo (non vi rientrerebbero, quindi, i reati tributari), si è sostituito, progressivamente, un opposto indirizzo che esalta, con forza, ogni tipo di profitto conseguente a un delitto non colposo.

La giurisprudenza, difatti, ha posto l'accento sull'ampiezza della formula "altre utilità", che sarebbe stata utilizzata dal legislatore proprio al fine di evitare di lasciare fuori dal campo del penalmente rilevante alcuni profitti[138]. Di rilievo, in questo senso, la sentenza 17.1.2012 n. 6061 enunciata dalla Corte di Cassazione, in cui si legge che *«la locuzione "altre utilità" è talmente ampia che in esse devono farsi rientrare tutte quelle utilità che abbiano, per l'agente che abbia commesso il reato presupposto, un valore economicamente apprezzabile. Così interpretata la locuzione "altre utilità", è chiaro che in esse devono farsi rientrare non solo quegli elementi che incrementano il patrimonio dell'agente ma anche tutto ciò che costituisca il frutto di quelle attività fraudolente a seguito delle quali si impedisce che il patrimonio s'impoverisca: il che è quanto accade quando viene perpetrato un reato di frode fiscale a seguito del quale l'agente, evitando di pagare le imposte dovute, consegue un risparmio di spesa che si traduce, in pratica, in un mancato decremento del patrimonio e, quindi, in una evidentissima e solare utilità di natura economica»*.

Con riferimento, invece, al reato di autoriciclaggio, la problematica che si è posta richiama quella già analizzata con riferimento alla fattispecie di associazione

[138] Cfr. Corte Cass., Sez. II Pen., sentenza 17 novembre 2009, n. 49427; Corte Cass., Sez. I Pen., sentenza 27 novembre 2008, n. 1024.

per delinquere: si può configurare una responsabilità dell'ente anche quando il reato presupposto è un illecito tributario, non rientrante nel novero della 231?

Una risposta negativa è arrivata da Confindustria, nella cui circolare, assumendo quale fondamento il rispetto del principio di legalità, si è affermata la convenienza di far sorgere la responsabilità della persona giuridica per autoriciclaggio solo nell'ipotesi in cui i reati alla base dello stesso rientrino tra i reati-presupposto del d.lgs.231/2001[139].

In realtà tale impostazione non collima con la chiara finalità anti-evasiva della norma tanto è vero che, anche qui, l'orientamento prevalente è nel senso di considerare i reati fiscali quali possibili reati-presupposto dell'autoriciclaggio. È evidente che ciò ha avuto una ripercussione sull'attività di mappatura dei rischi, centrale nell'assetto delineato dal modello 231, poiché ha comportato una estensione non irrilevante delle aree di rischio da monitorare.

Ultima fattispecie cui appare opportuno un accenno è quella concernente il delitto di truffa in danno dello Stato di cui all'art.640 comma 1 n.2 del c.p., rientrante anch'esso nel catalogo dei reati-presupposto della 231, e il suo possibile concorso con i reati fiscali. Sul punto era sorto un forte contrasto giurisprudenziale nell'ambito del quale si era profilato un indirizzo che sosteneva la possibilità di un concorso tra le due fattispecie adducendo quale motivazione che le stesse si differenziassero sia con riferimento al bene tutelato che agli elementi costitutivi del reato[140]. Dalla giurisprudenza emerge, però, anche un opposto orientamento peraltro confermato dalle Sezioni Unite le quali, nel 2010, hanno affermato la sussistenza di un rapporto di specialità tra il reato in parola e le fattispecie tributarie, con conseguente esclusiva applicazione di queste ultime. In particolare si legge: *«È configurabile un rapporto di specialità tra le fattispecie penali tributarie in materia di frode fiscale ed il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, in quanto qualsiasi condotta fraudolenta diretta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno del quadro delineato dalla normativa speciale»*[141] [142].

---

[139] Circolare di Confindustria n. 19867 del 12 giugno 2015.

[140] Cass., Sez. II pen., 6 dicembre 2006, n. 1681/40226.

[141] Sul tema, G.D. TOMA, "*Frode fiscale e truffa ai danni dello Stato*", in Il fisco, n. 16 del 2010.

[142] Cass., Sez. Un., 28 ottobre 2010, n. 1235.

Altro aspetto da cui si evince la spinta verso la configurazione di una responsabilità da reato in capo alle società è stato rappresentato dalla possibilità, sancita dalla sentenza Gubert[143], di allargare le maglie della confisca fino a consentirne l'applicazione, seppur con delle limitazioni, in capo alla persona giuridica[144]. Inoltre, di non poco conto il rilievo effettuato in quell'occasione dalle Sezioni Unite, secondo cui *«il mancato inserimento dei reati tributari fra quelli previsti dal d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, rischia di vanificare le esigenze di tutela delle entrate tributarie»,* perché *«è possibile, attraverso l'intestazione alla persona giuridica di beni non direttamente riconducibili al profitto di reato, sottrarre tali beni alla confisca per equivalente, vanificando o rendendo più difficile la possibilità di recupero di beni pari all'ammontare del profitto di reato, ove lo stesso sia stato occultato e non vi sia disponibilità di beni in capo agli autori del reato».*

Tali tentativi della giurisprudenza di supplire in qualche modo alla perseverante inerzia del legislatore hanno trovato una *ratio* nella naturale ed evidente compatibilità dei reati tributari con il sistema di responsabilità da reato dell'ente risultante da molteplici elementi: *"dal tendenziale inquadramento come apicale (art. 5, comma 1, lett. a) d.lgs. 231/2001) di chi risulti legittimato a rappresentare l'ente nei rapporti col fisco, all'interesse o vantaggio (art. 5) ravvisabile nella soggettiva proiezione della condotta criminosa verso illeciti risparmi o rimborsi d'imposta, sino al dolo di evasione che ben si coniuga con un'illecita politica d'impresa o, all'opposto, con l'elusione fraudolenta del modello quale oggetto di prova liberatoria dell'ente (art. 6, comma 1, lett. c), d.lgs. 231/2001)"*[145]. Ancor di più, la commissione di tali reati, aventi alla base attività di dichiarazione o di versamento specificamente disciplinate dalla legge a livello procedurale, risulta strettamente connessa alla necessità, richiesta dall'art. 6 d.lgs.

---

[143] Cass., Sez. Unite, 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561.

[144] Le Sezioni Unite hanno concluso che la confisca diretta può essere disposta anche nei confronti di una persona giuridica per i reati tributari commessi da un organo della stessa nel suo interesse, quando il profitto sia rimasto nelle casse delle società. D'altra parte si è negata la possibilità di disporre una confisca per equivalente nei confronti della società per violazioni fiscali poste in essere dal legale rappresentante qualora non sia stato reperito il profitto del reato tributario, salvo che la persona giuridica sia uno schermo fittizio.

[145] D. PIVA, *"Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema",* in Sistema Penale, 2020.

231/2001, che i modelli organizzativi individuino le modalità di gestione delle risorse finanziarie[146].

Su tale scia, un ultimo accenno merita, infine, il regime di adempimento collaborativo risultante dagli artt. 3 e seguenti del d.lgs. 128/2015 che ha di fatto costituito il corrispondente, seppur con delle divergenze, del modello organizzativo richiesto dal sistema 231 soccombendo, anche su tale versante, alla mancata inclusione dei reati tributari tra i reati – presupposto della responsabilità dell'ente[147]. Il riferimento è in particolare al Tax Control Framework, ovverosia un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, che *"deve assicurare: a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali; b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali; c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive"*[148]. In tal modo, predisponendo delle forme di collaborazione tra

---

[146] L'art. 6 d.lgs. 231/2001, al comma 2, richiede che *"In relazione all'estensione dei poteri delegati e al rischio di commissione dei reati, i modelli di cui alla lettera a), del comma 1, devono rispondere alle seguenti esigenze:*

a) individuare le attività nel cui ambito possono essere commessi reati;

b) prevedere specifici protocolli diretti a programmare la formazione e l'attuazione delle decisioni dell'ente in relazione ai reati da prevenire;

c) individuare modalità di gestione delle risorse finanziarie idonee ad impedire la commissione dei reati;

d) prevedere obblighi di informazione nei confronti dell'organismo deputato a vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli;

e) introdurre un sistema disciplinare idoneo a sanzionare il mancato rispetto delle misure indicate nel modello".

[147] In maniera approfondita su analogie e divergenze tra TCF e modelli organizzativi si veda, M. BELLACOSA, *"L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo",* in *Atti del webinar "tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n. 157/2019",* in Sistema Penale, 2020.

[148] Ai sensi dell'art. 4 d.lgs. 128/2015, *"Il contribuente che aderisce al regime deve essere dotato, nel rispetto della sua autonomia di scelta delle soluzioni organizzative piu' adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi, di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.*

Fermo il fedele e tempestivo adempimento degli obblighi tributari, il sistema deve assicurare:
a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilita' ai diversi settori dell'organizzazione dei contribuenti in relazione ai rischi fiscali;
b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive.

contribuente ed Agenzia delle Entrate, e in via del tutto autonoma, anche il settore tributario si era aperto all'universo, oggi prorompente, della *compliance.*

4.4 …a seguito della previsione della responsabilità dell'ente per i reati tributari

Sulla base di tutti gli elementi considerati nel paragrafo precedente, deve guardarsi con positività alla scelta legislativa di inserire anche i reati tributari nel sistema 231, rappresentando ciò un naturale completamento della presa di coscienza, risalente al 2001, che *societas delinquere potest.* Pur tuttavia, nonostante, come si è detto, vada apprezzato il finalismo dell'intervento, ciò che non convince è il *quomodo* dello stesso.

Tornando alla questione principale, relativa ai rapporti tra la responsabilità da reato della persona giuridica e il principio del *ne bis in idem*, è chiaro che il problema ha una sua ragion d'essere giacché, a seguito di uno stesso reato tributario, potranno ora configurarsi duplici sanzioni in capo alla società, la quale potrà essere sanzionata tanto in sede fiscale che in sede 231. Difatti, la persona giuridica risultava già essere destinataria delle sanzioni formalmente amministrative scaturenti dall'illecito tributario, in virtù del disposto dell'art. 19 comma 2 del d.lgs. 74/2000, che, derogando al principio di specialità sancito al comma precedente, afferma che *"permane in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11 comma 1, d.lgs. 472/1997, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato"* e dell'art. 7 L. 326/2003 che ha riconosciuto una diretta responsabilità della persona giuridica per gli illeciti relativi al loro rapporto fiscale.

Il sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale prevede, con cadenza almeno annuale, l'invio di una relazione agli organi di gestione per l'esame e le valutazioni conseguenti. La relazione illustra, per gli adempimenti tributari, le verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonche' le attivita' pianificate".

Se, difatti, *ante* riforma, come si è visto, nel caso di coinvolgimento di una persona giuridica era pacifico escludere qualsivoglia rischio di frizione con il principio del *ne bis in idem*, in quanto era prevista una separazione tra le sanzioni amministrative, irrogate all'ente, e le sanzioni penali, inflitte invece all'autore persona fisica dell'illecito, tale scissione non risulta più essere garantita.

Volendo porre la questione su un piano più concreto, il quadro che dovrebbe delinearsi, alla luce di tali nuovi assetti, in caso di accertamento di un reato tributario riferibile alla persona giuridica dovrebbe essere il seguente[149]:

-sanzione penale per la persona fisica autrice del reato, ex d.lgs. 74/2000;

-confisca obbligatoria del profitto nei confronti dello stesso autore materiale dell'illecito, ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. 74/2000;

-sanzione amministrativa pecuniaria in capo alla società concretamente beneficiaria del risparmio d'imposta, come già previsto, *ante* riforma, dal d.lgs. 471/1997;

-sanzioni pecuniarie, ex d.lgs. 231/2001, nei confronti della stessa persona giuridica, cui si aggiungono, ai sensi dello stesso decreto, sanzioni interdittive e la confisca per equivalente del profitto derivante dall'illecito.

Alla luce di quanto sopra, se pur vero, come si è ampiamente ricostruito, che, mentre secondo l'originaria impostazione della giurisprudenza sovranazionale, ogni qualvolta uno stesso soggetto fosse sottoposto a due procedimenti, entrambi di natura, o formalmente o sostanzialmente, penale, per un medesimo fatto si era senz'altro innanzi ad una violazione del principio del *ne bis in idem*, alla luce delle nuove ricostruzioni i doppi binari sanzionatori posso trovare legittimazione laddove vi sia un'integrazione tra i due procedimenti e, soprattutto, un carico sanzionatorio proporzionato, risulta peraltro difficoltoso ravvisare, in tale nuovo assetto, una complessiva proporzionalità[150].

Nella Relazione illustrativa al d.l. 124/2019 si legge che *"Con l'introduzione della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per i*

---

[149] 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 Giurisprudenza penale web, 12/2019.

[150] C. SANTORIELLO, *Il ne bis in idem nel processo verso le società. Un problema da porsi,* in Rivista 231, 2019.

più gravi reati tributari commessi nel loro interesse o vantaggio, si inizia a colmare un vuoto di tutela degli interessi erariali che, pur giustificato da ampi settori della dottrina con la necessità di evitare duplicazioni sanzionatorie, non può più ritenersi giustificabile sia alla luce della più recente normativa eurounitaria, si in ragione delle distorsioni e delle incertezze che tale lacuna aveva contribuito a generare nella pratica giurisprudenziale".

Si può osservare come il legislatore, se riteneva ormai indispensabile configurare la responsabilità per i reati tributari in capo all'ente, sarebbe quantomeno dovuto intervenire nel senso di coordinare il sistema sanzionatorio amministrativo con quello delineato dal d.lgs. 231/2001 potendosi anche avvalere delle molteplici pronunce della Corte Costituzionale sul tema del *ne bis in idem*. In particolare la stessa Corte esclude la violazione di tale principio laddove *"le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito"*[151].

La sensazione che invece si manifesta, ad un primo esame, è una sorta di indifferenza del legislatore rispetto al tema del *ne bis in idem*, nonostante il settore penale-tributario già in passato sia stato sottoposto a svariate pronunce e dibattiti relativi a una potenziale violazione di suddetto principio [152]. È dunque evidente che tale argomento porterà alla luce numerose problematiche che forse avrebbero potuto essere risolte a priori.

A testimonianza della concretezza del problema, tale profilo è stato vagliato anche dall'Ufficio del massimario della Corte di Cassazione, nella cui relazione peraltro si legge un atteggiamento volto a "salvare" l'impianto normativo interno. Pur ammettendosi, difatti, potenziali conflitti con il principio del *ne bis in idem*,

[151] Corte cost., 24 ottobre 2019, n. 222.

[152] Si tratta del tema relativo al doppio binario penale e amministrativo previsto in ambito tributario e alla sua potenziale violazione del principio del ne bis in idem.

quindi riconoscendosi comunque come legittime delle perplessità, vengono effettuate due considerazioni di rilievo[153].

In primis, si fa notare come l'orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità sia nel senso di far rientrare la responsabilità dell'ente, ex d.lgs. 231/2001, nel c.d. "*tertium genus*"; dunque, alla luce di tale acquisizione, già non risulterebbe possibile ravvisare una violazione della garanzia sovranazionale, richiedendosi a tal fine che i due procedimenti abbiano natura penale. Peraltro, come si vedrà, sul punto non vi è unanimità di vedute.

In secondo luogo, pur ipotizzando che si possa far rientrare il sistema 231 nel nucleo penale, superando quindi la posizione della Corte di Cassazione, ciò solamente non sarebbe sufficiente a ritenere configurata una violazione, in quanto oggi, essendo necessario considerare le più recenti acquisizioni della giurisprudenza sovranazionale, "*il ne bis in idem convenzionale cessa di agire quale regola inderogabile conseguente alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento, ma viene subordinato a un apprezzamento proprio della discrezionalità giudiziaria in ordine al nesso che lega i procedimenti, perché in presenza di una "close connection" è permesso proseguire nel nuovo giudizio ad onta della definizione dell'altro. Inoltre neppure si può continuare a sostenere che il divieto di bis in idem convenzionale ha carattere esclusivamente processuale, giacché criterio eminente per affermare o negare il legame materiale è proprio quello relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata".*

E per dare vita al coordinamento richiesto l'Ufficio individua alcune norme che possono valorizzarsi: il già richiamato art 13, co. 1, D.Lgs. 74/2000 relativo alla causa di non punibilità della volontaria estinzione del debito tributario e della sanzione amministrativa; le disposizioni che prevedono obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di finanza all'autorità giudiziaria e viceversa, le quali mirano all'avvio contestuale degli accertamenti penale e tributario; le disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa; e infine, si richiamano anche gli indirizzi giurisprudenziali relativi all'utilizzabilità del materiale istruttorio raccolto in ciascun procedimento come elemento di prova da parte del giudice che istruisce l'altro procedimento.

[153] Ufficio del massimario e del ruolo della Corte di Cassazione, Relazione n. 3/2020.

È chiaro, comunque, che la questione non sia così facilmente risolvibile, in assenza di un esplicito intervento normativo, quantomai necessario.

Sempre a testimonianza della concretezza della problematica in esame, il tema della duplicazione procedimentale e sanzionatoria afferente alla persona giuridica, come si vedrà, è già stato affrontato dalla giurisprudenza, seppur con riferimento ad un diverso settore, quello contabile[154], e dal legislatore, in tema di market abuse.

[154] Cass., sez. I, 4 settembre 2018, n. 39874; Cass., sez. II, 2 agosto, 2019, n. 35462.

CAPITOLO II

VERSO LA CONCRETIZZAZIONE DEL RISCHIO DI BIS IN IDEM

SOMMARIO: **1.** Fondamento e natura della responsabilità da reato degli enti. **1.1** In particolare: l'importanza della natura della responsabilità degli enti ex d.lgs.231/2001. Natura amministrativa, penale o *tertium genus*? **2.** Sulla (in)sussistenza dei presupposti necessari ai fini della legittimazione del nuovo apparato normativo. **2.1** Il requisito dell'*idem factum:* un possibile appiglio per escludere eventuali censure del nuovo apparato normativo. **2.2** Il criterio della differente finalità dei procedimenti. **2.3** Il criterio della interconnessione probatoria. **2.4** Il criterio della prevedibilità della duplicazione procedimentale e sanzionatoria. **2.5** Il criterio della connessione temporale tra procedimenti. **3.** Sulla proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate. Verso un *tris in idem*?

1. Fondamento e natura della responsabilità da reato degli enti

Riprendendo le fila del discorso attinente alla possibile duplicazione di procedimenti e sanzioni in capo alla persona giuridica per un medesimo illecito tributario, appare indispensabile, al fine di valutare la concretezza della problematica, tracciare i punti essenziali della disciplina 231.

Mediante l'emanazione del d.lgs. 08/06/2001, n. 231[155], recante "*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica"*, è stato superato un principio,

[155] Sul tema si veda, AA. VV. *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n.231,* a cura di G. LATTANZI, Milano, 2010; R. GUERRINI, *La responsabilità da reato degli enti. Sanzioni e loro natura,* Milano, 2006; F. SBISÀ, E. SPINELLI, *Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01),* Ipsoa, 2020; E. SCAROINA, *Il problema del gruppo di imprese: societas delinquere potest,* Giuffrè, 2006;

quello della irresponsabilità della persona giuridica, fino a poco tempo prima considerato intoccabile, e talmente cristallizzato, non solo nella tradizione giuridica nostrana ma dell'intera Europa continentale, da aver dato origine al pluricitato brocardo "*societas delinquere non potest"*. Principio che, oltretutto, nel nostro ordinamento sembrava trovare fondamento insuperabile nel dettato costituzionale: il riferimento va all'art. 27 Cost. che sancisce la personalità della responsabilità penale nonché la finalità rieducativa della pena, elementi che si riteneva non potessero ravvisarsi nel caso di imputazione di responsabilità alla persona giuridica.

Vari i fattori cui può ascriversi questo importante cambio di rotta nella concezione di una responsabilità *de societate*.

È fuor di dubbio che un ruolo importante sia stato ricoperto dalla dottrina. Complici la globalizzazione, lo sviluppo dell'attività economica organizzata in forma di impresa e, di conseguenza, l'aumento di forme di criminalità riconducibili non al singolo ma all'ente stesso e fortemente incisive sull'economia statale, si cominciava a lamentare l'inadeguatezza di un impianto normativo che invece continuava a ruotare esclusivamente intorno al singolo[156].

Non solo la dottrina ma anche, e soprattutto, istanze sovranazionali hanno dato impulso all'intervento del legislatore italiano, il quale dunque non ha avuto una vera e propria libera scelta nell'adeguarsi alle Convenzioni Internazionali[157], le quali ormai richiedevano con forza, a seguito della presa di coscienza del sempre maggiore rilievo della criminalità di impresa, l'introduzione di una responsabilità dell'ente.

Infine, ma non per importanza, va riconosciuta l'influenza esercitata dai modelli di responsabilità predisposti nei sistemi di *common law*. Difatti la responsabilità dell'ente risulta fondata sul concetto di colpa in organizzazione, una

---

[156] Tra i primi scritti sul tema, F. BRICOLA, *Il costo del principio societas delinquere non potest nell'attuale dimensione del fenomeno societario,* in Riv. It. Dir. Proc. Pen., 1970.

[157] Si fa riferimento, in particolare, alla Convenzione OCSE del 1997 il cui art. 2 richiede agli Stati membri di predisporre le misure necessarie per configurare una responsabilità delle persone giuridiche per la corruzione di pubblici ufficiali stranieri; alla Convenzione PIF, relativa alla protezione degli interessi finanziari delle comunità europee, la quale, all'art. 3, fornisce indicazioni per la predisposizione di un sistema sanzionatorio che faccia riferimento alla persona giuridica. un ultimo richiamo va alla Raccomandazione del Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa, contenente una sollecitazione, rivolta agli Stati membri, affinchè questi prevedessero la responsabilità diretta delle persone giuridiche predisponendo, a tal fine, un adeguato apparato sanzionatorio.

colpevolezza mutuata dal modello statunitense fondato sui *compliance programs*, che si configura in caso di mancata adozione e/o attuazione di modelli di organizzazione atti a prevenire la commissione dei reati-presupposto rientranti nel *numerus clausus* del d.lgs. 231/2001. In questo modo si ascrive una responsabilità in capo all'ente solo se può ravvisarsi, in capo allo stesso, una colpa organizzativa. E allora è chiaro come l'ente non svolga un mero ruolo passivo, quello di destinatario eventualmente della sanzione, bensì sia chiamato a svolgere una condotta attiva di prevenzione del rischio-reato tramite l'auto-organizzazione e la predisposizione degli strumenti a tal fine enucleati dallo stesso decreto.

Se, dal punto di vista soggettivo, come si è visto, è la colpevolezza l'elemento che consente di ascrivere una responsabilità all'ente, per quanto attiene, invece, ai criteri di imputazione oggettiva, si richiede che il reato sia concretamente realizzato da un soggetto inserito nell'organizzazione interna dell'ente, *id est* un apicale o un sottoposto, e, in aggiunta, che il fatto illecito sia stato realizzato nell'interesse o vantaggio dello stesso[158].

Nonostante, chiaramente, il fatto di reato non possa che essere realizzato da una persona fisica, e quindi non direttamente dall'ente, dalla disamina dei principi posti alla base della responsabilità della persona giuridica si evince come si sia voluta configurare una sua responsabilità diretta e autonoma, al fine di garantire l'effettività della disciplina. Da ciò discende come l'imputazione della responsabilità non sia subordinata in alcun modo alla condanna della persona fisica - autore del reato[159]. Tale scelta appare motivata dalla considerazione per cui spesso, soprattutto nelle grandi e medie imprese, può risultare oltremodo difficoltoso individuare il singolo cui ascrivere il fatto di reato: e allora, in mancanza di tale autonoma responsabilità, il rischio sarebbe stato quello di

---

[158] Il criterio dell'interesse o vantaggio è oggetto di rilevanti discussioni in dottrina soprattutto per quanto attiene ai rapporti tra le due nozioni. Sul punto, F. BORDIGA, *"Responsabilità amministrativa degli enti e criteri di imputazione oggettiva"*, in Le nuove leggi civile commentate, 2/2020.

[159] Il riferimento è all'art. 8 del d.lgs. 231/2001, al cui comma 1 si legge che *"la responsabilità dell'ente sussiste anche quando:*

a) l'autore del reato non è stato identificato o non è imputabile;

b) il reato si estingue per una causa diversa dall'amnistia".

Nella *Relazione ministeriale al d.lgs. 231/2001* si legge come l'ipotesi dell'autore del reato non imputabile sia più teorica che pratica, quasi surreale, mentre quella dell'impossibilità di identificazione dello stesso sia tutt'altro che improbabile, rappresentando un fenomeno tipico nell'ambito della criminalità d'impresa.

vanificare l'impianto venuto alla luce con il d.lgs. 231/2001[160]. Trattasi peraltro di un principio non unanimemente apprezzato, come si vedrà più avanti, in quanto dallo stesso possono derivare degli aggravi, dal punto di vista sanzionatorio, in capo all'ente.

1.1 In particolare: l'importanza della natura della responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001. Natura amministrativa, penale o tertium genus?

Veniamo ora alla *vexata quaestio* relativa alla natura della responsabilità da reato dell'ente, di diretto interesse ai fini della presente trattazione. Nonostante parte della dottrina abbia tentato di minimizzare la portata della questione attribuendo ad essa natura meramente nominalistica e simbolica[161], quindi non considerandola rilevante ai fini della concreta applicazione della disciplina, in realtà il dibattito è di assoluto rilievo in quanto dal riconoscimento della natura amministrativa o penale della responsabilità derivano importanti conseguenze. Qualora, difatti, le si attribuisse natura sostanzialmente penale, *in primis*, dovrebbe farsi applicazione delle norme costituzionali[162] che regolano la materia penale e, in secondo luogo, risulterebbero altresì applicabili le garanzie risultanti dalla Convenzione europea dei diritti umani, tra cui, per l'appunto, il principio del *ne bis in idem.*

---

[160] G. DE SIMONE, *"La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri (oggettivi) d'imputazione,* in Diritto penale contemporaneo, 2012.

[161] In tal senso, A. ALESSANDRI, *Riflessioni penalistiche sulla nuova disciplina*, in AA. VV., *La responsabilità amministrativa degli enti. D.lgs. 8 giugno 2001 n. 231,* Milano, 2002.

[162] Sul punto, G. AMARELLI, *"Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilità degli enti",* in Riv. It. Dir. E proc. Pen., 2006. L'A., in particolare, richiama il principio di legalità, ex art. 25 Cost., e i principi di colpevolezza, presunzione di non colpevolezza e della finalità rieducativa della pena, sanciti dall'art. 27 Cost. Per quanto riguarda poi le garanzie per il processo penale, il riferimento va all'art. 112 Cost. che sancisce il principio dell'obbligatorietà dell'azione penale. L'A. porta avanti la tesi secondo cui, in un sistema a Costituzione rigida, solo il riconoscimento della natura penale della responsabilità consente alla Corte Costituzionale di fare ricorso ai suddetti principi per vagliare la legittimità costituzionale delle disposizioni del d.lgs. 231/2001.

Entrando nel merito del dibattito, sia in dottrina che in giurisprudenza non vi è stata unanimità di vedute. Pur rappresentando la maggioranza coloro i quali sostengono che il *genus* della responsabilità dell'ente vada ricondotto all'ambito penale[163], non possono essere tralasciate le argomentazioni di chi, invece, ne sostiene la natura amministrativa[164] né tantomeno di coloro che affermano con forza che trattasi di un *tertium genus* di responsabilità[165]. Peraltro quest'ultima tesi risulta avvalorata dal fatto che la stessa Relazione al d.lgs. 231/2001 prospetta una responsabilità ibrida che *"coniuga i tratta essenziali del sistema penale e di quello amministrativo nel tentativo di contemperare le ragioni dell'efficacia preventiva con quelle, ancor più ineludibili, della massima garanzia".*

A sostegno, invece, della tesi della natura amministrativa, innanzitutto il *nomen* attribuito dal legislatore, affermando che l'interprete non possa, portando avanti le proprie convinzioni, superare il dato normativo cui è vincolato[166]. Ancora, si fa leva sulle divergenze del sistema 231 rispetto alla disciplina penale, quali il regime prescrizionale[167], essendo previsto un autonomo termine quinquennale per tutti i reati-presupposto, e la disciplina delle vicende modificative dell'ente che sembra non collimare con i principi penalistici, soprattutto quello della personalità della responsabilità penale[168].

Per quanto riguarda, infine, gli elementi che fanno propendere per il riconoscimento della natura sostanzialmente penale della responsabilità dell'ente,

---

[163] In tal senso, E. MUSCO, *"Le imprese a scuola di responsabilità tra pene pecuniarie e misure interdittive",* in Dir. e Giust., 2001.

[164] Così, G. MARINUCCI, *"Societas puniri potest: uno sguardo sui fenomeni e sulle discipline contemporanee",* in Riv. It. Dir. e Proc. Pen., 2002; M. ROMANO, *"La responsabilità amministrativa degli enti, società o associazioni: profili generali",* in Riv. Soc., 2002.

[165] In tal senso, D. PULITANÒ, *"La responsabilità da reato degli enti: i criteri di imputazione",* in Riv. It. Dir. proc. Pen., 2002; G. FLORA, *"Le sanzioni punitive nei confronti delle persone giuridiche: un esempio di metamorfosi della sanzione penale?",* in Dir. pen. E Proc., 2003.

[166] R. GUERRINI, *La responsabilità da reato degli enti. Sanzioni e loro natura,* Milano, 2006.

[167] Il regime della prescrizione (art. 22 d.lgs. 231/2001), analogo a quello risultante dalla L. 689/1981, è, appunto, quinquennale e decorre dalla consumazione del reato, interrompendosi nel caso di richiesta di applicazione di misure cautelari interdittive, nel qual caso poi rimane sospeso per tutta la durata del processo, e di contestazione dell'illecito amministrativo.

[168] La disciplina relativa alle vicende modificative dell'ente (artt. 28 ss. D.lgs. 231/2001), quali fusione e scissione, pare ispirata a logiche civilistiche e contrastante con il principio della personalità della responsabilità penale. Difatti è previsto il trasferimento della responsabilità all'ente risultante dalle vicende modificative.

un primo forte argomento è quello che pone l'accento sulla *condicio sine qua non*[169] che fa sorgere tale responsabilità, ovvero la commissione di un reato. A tal proposito si nega che da un illecito qualificato come penale possa derivare una responsabilità diversa da quella penale solo perché trattasi di una persona giuridica.

Tra gli altri elementi a favore del carattere penale della responsabilità, il rilievo che su tali fatti illeciti la cognizione sia attribuita al giudice penale, avendo luogo un procedimento penale corredato di tutte le garanzie che gli sono proprie, la rilevanza extraterritoriale dell'illecito compiuto dall'ente e, ancora, la previsione del principio di successione delle leggi nel tempo e il divieto di irretroattività, nonché la affermazione della punibilità dell'ente anche per le ipotesi di tentativo, chiaramente estranea all'ambito amministrativo[170].

L'argomento che, tra tutti, risulta il più forte nel sostenere l'appartenenza del sistema 231 al nucleo del diritto penale è rappresentato dall'analisi del sistema sanzionatorio predisposto dal legislatore. Quest'ultimo ha delineato una tipologia di sanzioni che *"si presta ad una distinzione binaria tra sanzione pecuniaria e sanzioni interdittive; al di fuori di tale perimetro, si collocano inoltre la confisca e la pubblicazione della sentenza"*[171]. La sanzione pecuniaria costituisce la sanzione-base in quanto comminata indefettibilmente per ognuno dei reati-presupposto, mentre le sanzioni interdittive sono applicabili solo in relazione ai reati per i quali sono espressamente previste e che sono considerati più gravi. Esse, difatti, sono misure particolarmente incisive che si articolano in: interdizione dall'esercizio dell'attività; sospensione o revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione; esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi ed eventuale revoca di quelli già concessi; divieto di pubblicizzare beni o servizi.

Già da questa sommaria ricognizione appaiono fondati i motivi che fanno propendere per una concezione penalistica dell'assetto che promana dal

---

[169] L'espressione è ripresa da G. DE SIMONE, op. cit.

[170] O. DI GIOVINE, *"Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo",*in AA. VV., *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 231/2001,* a cura di G. Lattanzi, Milano, 2010; in maniera approfondita, R. GUERRINI, op. cit.

[171] Cass. Pen. SS. UU., 2 luglio 2008, n. 26654, *Fisia Impianti*. Inoltre di un sistema binario si legge anche nella Relazione al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

d.lgs.231/2001. Trattasi, difatti, di meccanismi sanzionatori fortemente afflittivi che, potenzialmente, potrebbero risultare distruttivi per l'ente che ne è sottoposto. Ne costituisce esempio lampante la sanzione dell'interdizione, quand'anche provvisoria, dall'esercizio dell'attività che va a colpire l'essenza stessa dell'ente con conseguenze disastrose sulla vita dello stesso. Tanto è vero che, pur non essendo previsto nell'arsenale delle sanzioni la chiusura dello stabilimento o della sede commerciale, contemplata invece nella legge delega, di fatto l'applicazione delle sanzioni presenti nel catalogo può avere lo stesso effetto. A tal proposito vi è chi ha fatto notare come il livello di severità dell'apparato sanzionatorio italiano predisposto per gli enti sia, a conti fatti, equiparabile a quello operante in altri sistemi giuridici nazionali nei quali, però, la responsabilità dell'ente è espressamente qualificata come penale[172].

E non si è ancora presa in considerazione la previsione della ulteriore sanzione della confisca, misura che può solamente contribuire ad aggravare il quadro delineato. Trattasi, ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 231/2001, di una sanzione principale ed obbligatoria avente ad oggetto il prezzo o profitto del reato o, nella forma per equivalente, somme di denaro, beni o altre utilità per un valore equivalente al prezzo o profitto dell'illecito, quando non sia possibile una loro diretta apprensione. Sulla natura sanzionatoria della confisca per equivalente sembra essersi arrivati a una certa stabilità, essendosi anche la Corte Costituzionale pronunciata in tal senso asserendo che *"questa Corte non ha motivo di discostarsi dalla premessa argomentativa da cui muove il ricorrente, sulla natura penale, ai sensi dell'art. 7 della CEDU, della confisca per equivalente. Con quest'ultima espressione si indica una particolare misura di carattere ablativo che il legislatore approntq per il caso in cui, dopo una condanna penale, non sia possibile eseguire la confisca diretta dei beni che abbiano un rapporto di pertinenzialità con il reato. Mentre quest'ultimo strumento, reagendo alla pericolosità indotta nel reo dalla*

[172] R. GUERRINI, op. cit. L'A. sottolinea come l'arsenale sanzionatorio predisposto dal legislatore del 2001 sia assimilabile a quello vigente in altri Paesi europei i quali, però, espressamente qualificano la responsabilità gravante sull'ente come penale. Nello specifico egli ritiene che *"lo Statuto italiano di responsabilità degli enti appronta sanzioni in tutto simili al sistema francese, dichiaratamente ascritto all'ambito penale, e addirittura superiori al sistema belga, anch'esso penalisticamente denominato, o all'equivoca creatura spagnola, che comunque risulta dislocata in ambiente codicistico-penale"*. E ancora che "*la severità delle sanzioni prescelte dall'Italia è ben superiore anche quella del diritto inglese, pragmatica culla del superamento storico del societas delinquere non potest"*.

disponibilità di tali beni, assolve a una funzione essenzialmente preventiva, la confisca per equivalente, che raggiunge beni di altra natura, palesa una connotazione prevalentemente afflittiva ed ha, dunque, una natura eminentemente sanzionatoria"[173].

Ciò nonostante non sembra essersi arrivati a un punto fermo, tant'è che, non solo, come si è visto, la dottrina, ma anche la giurisprudenza si è espressa in maniera non univoca, rinvenendosi pronunce ora propendenti per una ricostruzione in termini amministrativi[174] della responsabilità dell'ente, ora a favore della categoria atipica del *tertium genus*, ora a favore della natura penale.

Pur rappresentando la tesi amministrativistica la voce della minoranza, anche in considerazione delle argomentazioni meno forti di cui dispone, invero non mancano pronunce, anche recenti, a sostegno della stessa. In particolare, il Tar di Milano si è pronunciato a favore di una società, ricorrente avverso un provvedimento di esclusione da una gara pubblica emesso nei suoi confronti a seguito della condanna dell'ente stesso al pagamento di una sanzione pecuniaria ex d.lgs. 231/2001, motivando che tale condanna non costituisce un precedente penale, necessario ai fini della legittimazione dell'esclusione[175].

A ben vedere sembra che la partita si giochi tra coloro che sostengono la tesi penalistica e quanti, invece, puntano al riconoscimento di una natura ibrida, che costituirebbe un *novum* nel nostro ordinamento. E, nonostante l'atipicità di quest'ultima tesi, si rinvengono svariate pronunce delle Sezioni Unite che avallano tali conclusioni[176]. Tra le più rilevanti sul punto può ricordarsi la sentenza relativa al caso ThyssenKrupp, in cui si legge che *"il sistema di cui si discute costituisce un corpus normativo di peculiare impronta, un tertium genus [...]. Colgono nel segno le considerazioni della Relazione che accompagna la normativa in esame quando descrivono un sistema che coniuga i tratti dell'ordinamento penale e di quello*

---

[173] Corte Cost., 7 aprile 2017, n.68. La pronuncia, nel caso di specie, aveva ad oggetto la confisca prevista dall'art. 187-sexies del d.lgs. 58/1998.

[174] Cass. Pen., Sez. Un., 10561/2014, *Gubert*. Si legge che *"nel vigente ordinamento, è prevista solo una responsabilità amministrativa e non una responsabilità penale degli enti"*.

[175] Tar Lombardia, Sez. III, 17 ottobre 2018, n. 210.

[176] Cass., Sez. 4, 24 settembre 2019, n. 43656, Compagnia progetti e costruzioni; Cass., Sez. 4, 9 maggio 2019, n. 38072, S. M.

amministrativo nel tentativo di contemperare le ragioni dell'efficienza preventiva con quelle, ancor più ineludibili, della massima garanzia"[177].

Ad ogni modo, sembra potersi accogliere, sulla scorta delle considerazioni in precedenza svolte, la tesi dell'orientamento prevalente che sostiene la riconducibilità della responsabilità dell'ente al nucleo penale. La Cassazione si è espressa in tal senso nel noto caso Jolly Mediterraneo s.r.l. affermando che *"ad onta del nomen iuris, la nuova responsabilità, nominalmente amministrativa, dissimula la sua natura sostanzialmente penale; forse sottaciuta per non aprire delicati conflitti con i dogmi personalistici dell'imputazione criminale, di rango costituzionale"*[178]. E ancora, nel 2009, seppur in maniera implicita, ritenendo possibile il cumulo tra la responsabilità amministrativa prevista dal T.u.f. per gli abusi di mercato e la responsabilità, per lo stesso fatto, ai sensi del d.lgs. 231, motivando che non vi sarebbe stata alcuna duplicazione di responsabilità amministrativa[179].

Sembra, peraltro, spingere in tal senso la stessa Corte di Cassazione allorquando, pur sembrando apparentemente propendere per una ricostruzione atipica in chiave di *tertium genus*, non manca di riconoscere la presenza di elementi di contiguità con l'ordinamento penale. Così si legge che *"non è dubbio che il complesso normativo in esame sia parte del più ampio e variegato sistema punitivo; e che abbia evidenti ragioni di contiguità con l'ordinamento penale per via, soprattutto, della connessione con la commissione di un reato, che ne costituisce il primo presupposto, della severità dell'apparato sanzionatorio, delle modalità processuali del suo accertamento. Sicchè quale che sia l'etichetta che si voglia imporre su tale assetto normativo, è dunque doveroso interrogarsi sulla compatibilità della disciplina legale con i principi costituzionali dell'ordinamento penale"*[180].

In ogni caso, quale che sia l'interpretazione che si ritiene di accogliere, non va, poi, tralasciato il necessario riferimento alla giurisprudenza di Strasburgo, la

---

[177] Cass. Pen., Sez. Un., n. 38343/2014, *ThyssenKrupp*.

[178] Cass. Pen., Sez. II, n. 3615/2005.

[179] Cass. Civ., Sez. Un., 30 settembre 2009, n. 20936.

[180] Cass. Pen., Sez. Un., n. 38343/2014

quale, come ampiamente visto nel capitolo precedente, ha elaborato una proprio autonoma nozione di "materia penale", così sdrammatizzando le scelte qualificatorie del legislatore nazionale che avrebbero potuto portare a una vera e propria truffa delle etichette.

A ben vedere sul tema della natura del sistema 231 le Corti sovranazionali non si sono ancora espresse, in quanto mai sollecitate sul punto, però, facendo applicazione dei Criteri Engel sembra potersi ragionevolmente propendere per il riconoscimento di una natura sostanzialmente penale. Il primo criterio afferisce alla qualificazione effettuata dal diritto interno, ma, come si è visto, costituisce un mero punto di partenza nella verifica della natura penale o meno della disposizione. Orbene, nel nostro ordinamento, per l'appunto, la disciplina 231 ha formalmente, almeno, natura amministrativa. Occorre allora procedere a vagliare i restanti due criteri. Il secondo criterio è dato dalla natura dell'infrazione o dell'illecito e, nella sua analisi, si considerano svariati elementi, quali i destinatari del precetto, ciò in quanto la norma penale si riferisce alla generalità dei consociati, mentre quella amministrativa solo a un nucleo specifico di soggetti, e il procedimento di accertamento dell'infrazione. A tal proposito, si è visto come la cognizione degli illeciti ex d.lgs. 231 sia attribuita al giudice penale e avvenga nell'ambito di un procedimento che presenta i tratti caratteristici nonché le garanzie tipiche del processo penale. Altro elemento oggetto di analisi è rappresentato dalla struttura dell'illecito che qui palesemente ricalca la struttura tipica dell'illecito penale. Lo si evince chiaramente dal requisito, necessario per ravvisare una responsabilità dell'ente, della colpa in organizzazione e, parimenti, da quello che richiede che l'illecito sia stato posto in essere nell'interesse o vantaggio dell'ente, il che *"costituisce la trasposizione in chiave di persone giuridica del modello causalistico tipico della responsabilità penale della persona fisica"* [181]. Giungendo, in conclusione, al terzo criterio, quello che considera la natura e gravità delle sanzioni applicabili, esso risulta forse essere quello più incisivo per il riconoscimento della natura penale. E ciò sulla base della constatazione della natura fortemente punitiva dell'apparato sanzionatorio predisposto dal legislatore italiano in considerazione

[181] A. MANNA, *"La responsabilità dell'ente da reato tra sistema penale e sistema amministrativo",* in La responsabilità dell'ente da reato nel sistema generale degli illeciti e delle sanzioni anche in una comparazione con i sistemi sudamericani. In memoria di Giuliano Vassalli, a cura di A. FIORELLA, A. GAITO, A. S. VALENZANO, Roma, 2018.

del fatto che soprattutto le sanzioni interdittive, come già specificato, pregiudicano gravemente l'esistenza stessa dell'ente. Basti pensare, infatti, alla sanzione dell'interdizione dall'esercizio dell'attività che, per l'ente, costituisce l'*alter ego* della detenzione per la persona fisica, se non addirittura della pena di morte[182].

Dunque, nonostante sembri, come risulta altresì dalla Relazione del Massimario, che l'orientamento da ultimo consolidato della Corte di Cassazione sia nel senso di riconoscere che il sistema normativo 231 configuri un *tertium genus* di responsabilità, d'altra parte facendo applicazione dei Criteri Engel, in ottemperanza alle indicazioni sovranazionali, risulta difficile escludere invece la natura sostanzialmente penale della suddetta responsabilità.

Peraltro, ritornando per un momento alla dimensione meramente interna, la stessa posizione della Corte di Cassazione, che come già chiarito più volte risulta altalenante, risulta, se consentito dirlo, lasciare delle perplessità per quanto riguarda la sua stessa coerenza. Per spiegare tale affermazione è necessario il richiamo a una recentissima sentenza della Corte, chiamata a vagliare l'eventuale violazione del principio del *ne bis in idem* nei confronti di un ente che era stato ritenuto responsabile degli illeciti ex artt. 21 e 24 d.lgs. 231/2001 e successivamente condannato anche in sede contabile, con conseguente irrogazione, in sede 231, delle relative sanzioni e della confisca per equivalente in misura pari al profitto conseguito, e, in sede contabile, al risarcimento del danno erariale. I giudici escludono, ritenendo infondata la doglianza del ricorrente, qualsivoglia violazione del principio in parola sulla base della valutazione per cui solo la confisca risulta avere natura penale, mentre la sanzione irrogata in sede contabile aveva il mero fine di reintegrare il patrimonio dell'ente pubblico. Con riferimento, in particolare, alla confisca per equivalente, misura con finalità di colpire il patrimonio del soggetto cui è riconducibile il reato quando non è possibile colpire direttamente i beni aventi un nesso con il reato stesso, viene precisato come la stessa, in considerazione anche della *ratio* che vi è sottesa, quella di prevenzione rispetto alla commissione di ulteriori illeciti, deve essere considerata alla stregua di vera e propria sanzione. Ciò in considerazione del fatto che *"per rafforzare l'efficacia della misura, il legislatore ne ha stabilito l'obbligatoria imposizione secondo la testuale previsione*

[182] Sul punto, M. A. BARTOLUCCI, *"L'art. 8 d.lgs. 231/2001 nel triangolo di Penrose. Tra minimizzazione del rischio-reato d'impresa e nuove forme di colpevolezza",* in Diritto penale contemporaneo,

dell'art. 322-ter c.p. commi 1 e 2, per il quale la confisca è sempre ordinata, anche quando l'imputato definisca il procedimento mediante sentenza di applicazione della pena su richiesta e la sua statuizione non rientri nell'accordo delle parti" e che *"costituisce strumento ablatorio ripristinatorio dal carattere afflittivo, strettamente dipendente e conseguente alla commissione del reato, che viene imposta nell'interesse collettivo e con funzione socialpreventiva"*.

E allora, già muovendo da queste conclusioni, può comprendersi come si concretizzi il rischio di ravvisare una violazione del *ne bis in idem* a seguito della inclusione dei reati tributari nel catalogo dei reati-presupposto del d.lgs. 231/2001. Difatti, assodato che alle sanzioni formalmente amministrative conseguenti alla realizzazione di un illecito tributario, sulla scorta della copiosa ormai giurisprudenza sia sovranazionale che interna, vada attribuita natura sostanzialmente penale, la stessa certezza si registra anche con riferimento alla misura della confisca, prevista dall'art. 19, peraltro come di applicazione obbligatoria in caso di condanna dell'ente.

2. Sulla (in)sussistenza dei presupposti necessari ai fini della legittimazione del nuovo apparato normativo

2.1 Il requisito dell'idem factum: un possibile appiglio per escludere eventuali censure del nuovo apparato normativo

Ravvisata la sussistenza del requisito della "materia penale", non va tralasciato il riferimento all'ulteriore presupposto dell'*idem factum*, necessario anch'esso al fine di poter ravvisare una violazione del principio del *ne bis in idem*.

Come si è ampiamente visto nel capitolo che precede, la medesimezza fattuale, alla luce delle più recenti statuizioni giurisprudenziali in materia, va valutata nella sua accezione storico-naturalistica, dunque sostanziale, ma comunque

sulla base della triade condotta- nesso di causalità- evento, considerando quindi gli elementi costitutivi di entrambe le fattispecie[183]. Allora, sulla base di questa ricostruzione del requisito, risulta tutt'altro che semplice procedere alla disamina circa la sussistenza o meno dello stesso.

Invero, la questione presenta almeno uno spazio di dubbio, sotto il profilo della possibilità di ritenere sussistente il requisito dell'*idem factum*, di cui per completezza va resa nota. È palese, difatti, come vi siano importanti differenze strutturali tra il sistema relativo agli illeciti amministrativi tributari e quello costruito dal legislatore del 2001 che non li rendono perfettamente sovrapponibili. Il primo, lo si evince facilmente, è connotato da un obiettivo riscossivo nei confronti dell'ente che è risultato, in concreto, avvantaggiato dall'illecito posto in essere da una persona fisica. Più nello specifico, dagli artt. 7 d.lgs. 269/2003 e 11 d.lgs.472/2997 deriva una responsabilità esclusiva o solidale dell'ente, distinguendo a seconda che lo stesso abbia o meno personalità giuridica, che trova fondamento semplicemente nella violazione realizzata dal soggetto autore materiale. D'altra parte, invece, l'illecito, da cui deriva la responsabilità da reato dell'ente, ex art. 25-quinquiesdecies del d. lgs. 231/2001, presenta un *quid pluris*, essendo caratterizzato anche da un difetto di organizzazione dell'ente, al quale, dunque, viene ascritto un rimprovero per non essersi lo stesso attivato al fine di ridurre o prevenire il rischio di reato. Dunque l'addebito, in questo caso, non si esaurisce nel reato che, anzi, costituisce il mero presupposto per punire l'ente: si badi bene, l'ente, in sede 231, non viene sanzionato per il reato in sé bensì per la mancata organizzazione, che il decreto del 2001 richiede, da cui l'illecito è scaturito[184].

E, difatti, nell'impianto normativo 231 il criterio di imputazione soggettiva del reato è rappresentato proprio dalla c.d. colpa di organizzazione ed è tipizzato dagli artt. 6 e 7 del decreto[185]. In altri termini, l'ente risulterà responsabile solo

---

[183] Corte Cost., sent. n. 200/2016 in Dir. pen. cont., 24 luglio 2016 con nota di ZIRULIA.

[184] In tal senso, D. PIVA, *"Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema",* op. cit.; F. D'ARCANGELO, *"La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema",* in Sistema Penale, 7/2020.

[185] Gli artt. 6 e 7 del d.lgs. 231/2001 distinguono l'operatività del requisito della colpa in organizzazione a seconda della posizione che il soggetto persona fisica autore del reato ricopre nell'ambito della struttura dell'ente. Ai sensi dell'art.6, recante "*Soggetti in posizione apicale e modelli di organizzazione dell'ente"*, allorquando il reato è posto in essere da un apicale, l'ente non

laddove la consumazione del reato-presupposto risulti una conseguenza di un difetto di organizzazione, direzione o vigilanza. Le norme richiamate, dunque, fanno ruotare la responsabilità dell'ente intorno all'adozione dei modelli organizzativi, mutuati dai *compliance programs* americani, idonei a prevenire reati dello stesso tipo di quello concretamente verificatosi.

Se ne deduce, allora, che, alla stregua del sistema 231, l'illecito risulta connotato da un elemento di disvalore ulteriore che non si ritrova, invece, nel campo del sistema formalmente amministrativo.

Proseguendo, per un attimo, sulla scia di tale ricostruzione, volta ad escludere che si possa concretizzare una violazione del principio del *ne bis in idem* non potendosi ritenere soddisfatto il requisito della medesimezza fattuale, essa, in ogni caso, non vale a legittimare il nuovo assetto sanzionatorio scaturente dalla riforma in commento. E ciò in quanto, lo si ripete, pur volendo escludere qualsiasi profilo di frizione con il *ne bis in idem*, rimane comunque ravvisabile un contrasto con il principio della proporzionalità della sanzione.

E allora, volendo vagliare questo snodo argomentativo, si rende necessaria una premessa. Il principio del *ne bis in idem* è cosa diversa dal principio di proporzionalità delle sanzioni. E, seppur tale affermazione potrebbe forse sembrare una ovvietà, in realtà, sulla base della ricostruzione degli arresti giurisprudenziali in tema di *ne bis in idem*, si è visto come la proporzionalità sia di fatto *"l'unico criterio che emerge da un coacervo di parametri troppo fumosi. […] In tal modo, prende forma la scelta di attribuire ruolo centrale a detto principio, a cui viene sostanzialmente assegnato il difficile compito di stabilire il limite invalicabile del ne bis in idem"*[186]. E difatti la stessa Corte di Cassazione si è orientata in tal senso

---

risponde se prova che: a)l'organo dirigente ha adottato ed attuato efficacemente, prima della commissione del reato, un modello idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello posto in essere; b)il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza del modello è stato affidato a un organismo dell'ente munito di autonomi poteri di iniziativa e di controllo (c.d. Odv); c)il soggetto ha commesso il reato eludendo, in maniera fraudolenta, tale modello; d)non c'è stata omessa o insufficiente vigilanza da parte dell'Odv.

Ai sensi dell'art. 7, invece, recante *"Soggetti sottoposti all'altrui direzione e modelli di organizzazione dell'ente",* nel caso in cui il reato sia commesso da un sottoposto, l'ente risulterà responsabile se la realizzazione del fatto illecito è stata resa possibile dall'inosservanza degli obblighi di direzione o vigilanza. Tale inosservanza, peraltro, è esclusa laddove l'ente, prima della commissione del reato, abbia adottato ed efficacemente attuato un modello organizzativo idoneo alla prevenzione di reati della stessa specie di quello configuratosi.

[186] Così, C. SILVA, "*La deriva del ne bis in idem verso il canone della proporzionalità",* op. cit.

in quanto, nel ricostruire lo *status quo* della giurisprudenza sovranazionale, ha ravvisato al centro del principio del *ne bis in idem* proprio il principio della proporzionalità della risposta sanzionatoria[187].

Pur riconoscendo, e non potrebbe farsi altrimenti, lo stretto legame esistente tra i summenzionati principi, si ritiene che, però, d'altra parte non si possa andare oltre, fino a far combaciare il *ne bis in idem* con il canone della proporzionalità. E ciò in quanto da tale approccio ne conseguirebbe una inevitabile svalutazione del principio da ampia e fondamentale garanzia, operante ben prima della fase di applicazione delle sanzioni, a principio relegato ad evitare una sproporzione nell'irrogazione delle stesse. Non va, difatti, dimenticato che il principio è nato come operante, *in primis*, in ambito processuale, quindi come divieto di sottoposizione di un medesimo soggetto a un duplice procedimento per uno stesso fatto illecito; e, pur essendosi poi sviluppato, o meglio ridimensionato, giungendo ad ammettere, in taluni casi e a specifiche condizioni, una duplicazione procedimentale, ciò non deve e non può indurre a uno svilimento dello stesso fino a considerarlo una mera garanzia della complessiva proporzionalità sanzionatoria.

Anzitutto, infatti, se è vero che il canone della proporzionalità costituisce un rilevante parametro di valutazione che il giudice è chiamato a tenere in considerazione, è altrettanto vero che egli deve anche, imprescindibilmente, procedere a verificare la sussistenza degli altri requisiti, altrettanto rilevanti ai fini della legittimazione del doppio binario. E, a testimonianza di ciò, non mancano ipotesi in cui la Corte di Strasburgo ha ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem* sulla scorta di parametri diversi da quello della proporzionalità, confermando così che il criterio della proporzione della pena complessivamente inflitta è requisito sì necessario ma non sufficiente per evitare di incorrere in un contrasto con il *ne bis in idem*[188].

---

[187] Corte Cass., Sez. V, 16 luglio 2018, n. 45829.

[188] C. Edu, sez. II, 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*. La vicenda riguardava un ex amministratore delegato di una banca islandese sottoposto dapprima a procedimento amministrativo, per l'omessa dichiarazione dei profitti conseguiti dalla vendita di azioni ricevute al termine dell'incarico, conclusosi con l'irrogazione di una sovrattassa del 25% dei tributi evasi, e poi anche a procedimento penale per lo stesso fatto, con conseguente condanna anche in tale sede. La Corte Edu, ravvisati i presupposti della "materia penale" e dell'idem factum, procedere a verificare la sussistenza della sufficiente connessione sostanziale e temporale tra procedimenti, vagliando, singolarmente, i parametri richiesti. I giudici ritengono che i due procedimenti perseguono scopi complementari, che la eventuale sottoposizione a duplice procedimento fosse prevedibile e che il cumulo di sanzioni sia proporzionato. Sennonchè risultano non integrate le condizioni della

Si comprende, allora, come, a dispetto di ciò che si è voluto trarre dalle pronunce delle Corti sovranazionali, in realtà ciò che in concreto traspare dall'analisi della più recente giurisprudenza europea è che, ai fini della compatibilità del doppio binario nazionale con il principio del *ne bis in idem*, il sistema multiprocedimentale deve risultare così integrato da potersi ravvisare una *reductio ad unum del bis*[189]. E, a tal fine, chiaramente non risulta sufficiente la mera proporzionalità della risposta sanzionatoria approntata dal legislatore.

Enunciata tale premessa, necessaria per chiarire come il principio del *ne bis in idem* vada oltre il più circoscritto ambito operativo del principio di proporzionalità, il quale rileva semplicemente come canone, ma non esclusivo, di legittimazione di un doppio binario, si può procedere a vagliare, laddove si intendesse escludere che il nuovo apparato delineato dalla riforma del 2019 possa costituire un'ipotetica violazione del principio, la sua compatibilità con il principio della proporzionalità.

Difatti il principio della proporzionalità si pone proprio l'obiettivo di limitare la discrezionalità del legislatore nelle scelte di incriminazione e sanzione. Il principio trova ancoraggio, seppur non espresso, nella Costituzione, in particolare discende dagli artt. 3 e 27 comma 3, in quanto, con riferimento al primo, ai fini del rispetto del principio di uguaglianza è necessario anche che la pena sia proporzionata rispetto al disvalore del fatto contestato, mentre, per ciò che attiene l'altra norma di riferimento, delle pene che risultassero sproporzionate rispetto alla gravità del fatto illecito sarebbe percepite come sperequate dai destinatari e dunque verrebbe meno la finalità rieducativa della pena[190]. Esso, inoltre, trova riconoscimento anche nel diritto dell'Unione Europea, ai sensi dell'art. 49 della

---

sufficiente connessione probatoria e della connessione temporale. In considerazione del difetto di tali condizioni, la Corte ritiene sussistente la violazione del principio del ne bis in idem.

In maniera approfondita, A. GALLUCCIO, *"Non solo proporzione della pena: la Corte Edu ancora sul bis in idem",* in Diritto penale contemporaneo, 2019. L'A. rileva come, pur non essendo tale pronuncia particolarmente innovativa, essa contribuisce a chiarire come vada attribuito rilievo anche a criteri diversi da quello della proporzione della pena irrogata in maniera complessiva.

[189] 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 Giurisprudenza penale, 2019.

[190] G. MARINUCCI, E. DOLCINI, Manuale di Diritto Penale. Parte Generale, Milano, 2017.

Carta dei diritti fondamentali dell'UE, ove si legge che *"le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato"*.

Orbene, il principio di proporzionalità, che nasce come garanzia operante con riferimento al settore penale, ha registrato un notevole ampliamento dei suoi margini di operatività fino a ricomprendere anche il settore delle sanzioni amministrative. E ciò soprattutto in considerazione del fatto che sono divenuti sempre più labili i confini tra pena e sanzione amministrativa così registrandosi un'estensione delle garanzie penali anche a tale ultimo settore. Importante riferimento sul punto è costituito da una recentissima pronuncia della Corte Costituzionale con la quale la stessa ha sancito l'illegittimità dell'art. 187-sexies del T.u.f., nella parte in cui prevedeva l'irrogazione della sanzione della confisca, anche per equivalente, non solo del profitto del reato ma anche del prodotto dello stesso[191]. Ciò in quanto, mentre la confisca del profitto presenta una mera funzione ripristinatoria della precedente situazione patrimoniale riferibile all'autore dell'illecito, l'ablazione del prodotto risulta possedere un effetto peggiorativo di tale status e dunque assume una connotazione punitiva. Poiché, però, l'assetto normativo relativo agli abusi di mercato già prevede una sanzione amministrativa pecuniaria di elevata severità, aggiungendo ad essa la misura, anch'essa connotata da spiccata gravità, della confisca del prodotto dell'illecito, ne deriva una evidente sproporzione in termini sanzionatori.

Peraltro, la stessa Corte sottolinea come *"non può dubitarsi che il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito sia applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative"*, aggiungendo altresì, a sostegno di ciò, che *"ha già, in numerose occasioni, invocato tale principio – anche in relazione a misure delle quali veniva espressamente negata la natura punitiva – a fondamento di dichiarazioni di illegittimità costituzionale di automatismi sanzionatori […]"*.

Dunque, si comprende come, pur nell'eventualità in cui si dovesse escludere una frizione del nuovo sistema repressivo predisposto per i reati tributari e facente capo all'ente con il principio del *ne bis in idem*, sarebbe ben possibile la proposizione di una questione di legittimità costituzionale da parte di chi ravvisi, e

[191] Corte Cost. 10 maggio 2019, n. 112.

d'altronde è difficile non vederla, una complessiva sproporzione nelle sanzioni previste[192].

D'altra parte, e in un'ottica opposta, vi è pure chi ravvisa, invece, alla base delle due fattispecie quella medesimezza fattuale necessaria per portare avanti la tesi della violazione del principio del *ne bis in idem*. Da questo punto di vista va infatti considerato come, pur dovendosi necessariamente ammettere la non integrale sovrapponibilità tra gli illeciti, è pur vero che la fattispecie ex d.lgs. 231/2001 si perfeziona nel tempo e nel luogo in cui il reato ex d.lgs. 74/2000 è commesso.

A fini di chiarezza sul punto, può risultare utile il richiamo a una delle fattispecie coinvolte nella riforma in commento.

L'art. 2 del d.lgs. 74/2000, recante *"Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti"*, punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, e avvalendosi, a tal fine, di fatture o altra tipologia di documenti per operazioni inesistenti, indichi in una dichiarazione relativa a tali imposte elementi passivi fittizi. In caso di configurazione di tale reato, verosimilmente troverà applicazione anche la sanzione amministrativa pecuniaria, ai sensi dell'art. 1 commi 2 e 3 del d.lgs. 471/1997 che risulta irrogabile *"se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante […]. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte. […] Se la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente"*.

Alla luce del parametro della medesimezza del fatto, così come inteso dalle Corti sia sovranazionali che interne, in maniera si potrebbe dire ormai consolidata, non sembra che se ne possa escludere la sussistenza. Difatti ciò che traspare è che i due illeciti, l'uno contestato in sede amministrativa tributaria, l'altro in sede 231,

[192] Sul tema, F. PIERGALLINI, *"La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente",* in Sistema Penale, 2020. L'A. sottolinea come, avendo soprattutto di recente acquisito una forte centralità nel nostro ordinamento, la tensione, da parte del nuovo doppio binario in capo all'ente, con il principio di proporzionalità potrebbe condurre alla proposizione di una questione di legittimità costituzionale.

siano sostanzialmente analoghi, tanto da costituire un *idem*. E ciò in quanto è la stessa condotta naturalistica, in entrambi i casi, a fungere da *condicio* per l'irrogazione delle relative sanzioni, oltre a potersi ravvisare anche gli stessi connotati e le medesime circostanze storiche e temporali. E queste considerazioni valgono poi per la generalità delle fattispecie tributarie interessate dalla riforma, non solo per quella sopra considerata.

In virtù di quanto detto fin ora, sembra allora che, nel contesto della disamina del requisito di cui stiamo occupandoci, molto dipenda dall'approccio che si decide di adottare. Meglio, laddove si assumesse un punto di vista fortemente formalistico la conclusione evidentemente sarebbe nel senso di non poter ravvisare la condizione della medesimezza fattuale quale conseguenza delle già vagliate divergenze tra le fattispecie appartenenti rispettivamente al sistema 231 e al sistema amministrativo – tributario che non permettono di ravvisare quella millimetrica convergenza che, sula scorta di tale approccio, sarebbe richiesta. Tuttavia, ciò su cui si vuole porre l'accento è l'atteggiamento piuttosto sostanzialistico che ha caratterizzato invece la giurisprudenza sovranazionale nel delineare l'attuale portata del principio del *ne bis in idem* proprio al fine di evitare che l'eccessivo formalismo potesse permettere di aggirare la garanzia a danno del contribuente.

In conclusione, ciò che emerge è che probabilmente il requisito dell'*idem factum* rappresenterà in qualche modo l'anello debole su cui verosimilmente potranno far leva i sostenitori della legittimità della riforma per escludere prospettate violazioni del principio del *ne bis in idem*.

2.2 Il criterio della differente finalità dei procedimenti

Ritenendo, diversamente da quanto ipotizzato sopra, ravvisabile, oltre al già accennato requisito della "materia penale", altresì una medesima condotta sostanziale a fungere da presupposto sia per l'irrogazione delle sanzioni formalmente amministrative sia per il sorgere della responsabilità da reato dell'ente ai sensi del d.lgs. 231/2001, si rende allora necessario proseguire e procedere a vagliare l'ulteriore parametro pure necessario per poter ritenere violato il principio del *ne bis in idem*, seguendo la scia della giurisprudenza sovranazionale sul tema.

Del resto, se le Corti sovranazionali avessero assestato la loro posizione, con riguardo alla portata del principio del *ne bis in idem*, così come la stessa si era prospettata in una prima fase, e dunque portando avanti un atteggiamento piuttosto rigido nei confronti dei doppi binari, la nostra analisi avrebbe potuto fermarsi qui. Difatti, e come si è ampiamente visto nel capitolo che precede, accertata la riconduzione anche della sanzione qualificata internamente come amministrativa al nucleo della materia penale, era poi sufficiente verificare che alla base dei due procedimenti vi fosse uno stesso fatto, sempre nell'accezione di *idem factum*, per ritenere violato il suddetto principio[193].

Successivamente, però, comportando con ciò un importante ripensamento del principio del *ne bis in idem*, da molti individuato in termini negativi di eccessivo ridimensionamento, l'atteggiamento delle Corti si è modificato in una direzione di maggiore apertura. E si è arrivati ad affermare come, le condizioni della materia penale e dell'*idem factum*, non potessero in realtà da sole legittimare una declaratoria di illegittimità del doppio binario sottoposto al vaglio della Corte. Oltre a ciò, difatti, si rende necessario procedere a verificare se tra i due procedimenti vi sia un legame così stretto, *a sufficiently close connection both in substance and in time,* da far venire meno il *bis*, e quindi da poter ravvisare la sua c.d. *reductio ad unum*[194]. In tale eventualità il cumulo procedimentale e sanzionatorio è da ritenersi legittimo.

Sul punto sembra potersi ravvisare una certa stabilità e uniformità circa gli approdi interpretativi raggiunti. In particolare, la Corte EDU, nella sentenza A. e B. c. Norvegia, ha precisato che il principio del *ne bis in idem* non osta, in maniera assoluta e insuperabile, alla permanenza di un sistema a doppio binario purchè, come si è detto, i due procedimenti risultino connessi, in maniera sufficientemente stretta, sia dal punto di vista sostanziale che temporale. Ancor più precisamente, al fine di poter ravvisare tale connessione, è necessario che: a) i due procedimenti perseguano scopi complementari avendo ad oggetto profili diversi di disvalore della medesima condotta; b)l'avvio di un duplice procedimento, a seguito di una

[193] Cfr. Corte EDU, Seconda Sezione, *Grande Stevens c. Italia*, 4 marzo 2014, n. 18640, 18647, 18663, 18668 e 18698/2010, con nota di TRIPODI (2014); Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20 maggio 2014; Corte EDU *Lucki Dev. c. Svezia*, 27 novembre 2014; Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10 febbraio 2015.

[194] Corte EDU, Grande Camera, *A. e B. c. Norvegia*, 15 novembre 2016.

specifica condotta illecita, sia prevedibile sulla base della disciplina interna; c) i procedimenti tengano luogo evitando, per quanto possibile, ogni duplicazione nella raccolta e valutazione del materiale probatorio; d) i procedimenti siano connessi dal punto di vista cronologico, dunque contigui, al fine di evitare uno status di incertezza, in capo al soggetto; e)le sanzioni irrogate al termine dei procedimenti risultino proporzionate.

Una posizione assimilabile è stata assunta dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nelle tre pronunce del 20 marzo 2018, laddove la stessa ha sancito l'ammissibilità di un cumulo di procedimenti e di sanzioni allorquando vi sia la necessità di tutelare un interesse generale e purchè: a)gli stessi mirino al conseguimento di scopi complementari; b)dal cumulo non discenda un onere superiore a quanto strettamente necessario per il perseguimento di tale scopo legittimo; c)vi sia la presenza di norme capaci di garantire una coordinazione.

A suffragare il raggiungimento di una stabilità in materia, la posizione della Corte Costituzionale che ha ricostruito la giurisprudenza delle Corti sovranazionali, sottolineando che, per la Corte EDU, è esclusa qualsiasi violazione del principio *"quando le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito".* Con riferimento, invece, alla Corte del Lussemburgo, la violazione è esclusa allorquando *"a) le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che b) il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'interessato e c) assicuri comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione"*[195].

[195] Corte Cost., 24 ottobre 2019, n. 222. Per approfondimenti, 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 Cassazione Penale, 2020.

Compresa la portata di questo più recente parametro di valutazione, bisogna allora procedere a verificare se i criteri di cui lo stesso si compone possono dirsi rispettati dal nuovo doppio binario penale- tributario delineatosi in capo all'ente.

Partendo, allora, dal parametro della richiesta connessione sostanziale tra i due procedimenti, il primo aspetto su cui ci si vuole soffermare è quello relativo al criterio della differente finalità dei procedimenti concorrenti, sulla base del quale deve accertarsi che nell'ambito degli stessi si vadano a punire, con riferimento alla stessa condotta, profili di disvalore diversi seppur contigui. E, nel procedere in tal senso, possono riprendersi le argomentazioni spese dalla dottrina nell'ambito del decennale dibattito, di cui si è detto nel capitolo che precede, relativo all'opportunità di procedere all'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001.

Analizzando, in precedenza, e con riferimento più specificamente alla persona fisica, il rapporto tra il doppio binario penale – tributario, *id est* tra il procedimento ex d.lgs. 74/2000 e il corrispondente amministrativo ai sensi del d.lgs. 471/1997, si è visto come le condotte ivi previste siano, fatti salvi pochi elementi, identiche nei profili essenziali, risultando così sovrapponibili. Dunque, in sintesi, e in via generalizzata, non può dirsi soddisfatto il criterio che richiede che le due fattispecie facciano riferimento a profili diversi della medesima condotta.

Ora, la previsione, scaturente dalla riforma, relativa all'aggiunta della responsabilità da reato dell'ente, chiaramente contribuisce a rendere ancor più complesso il quadro da valutare trattandosi, anche in tal caso, e prescindendo dalla qualificazione formale che le si voglia attribuire, di una disciplina, quella ex d.lgs. 231/2001, con marcate caratteristiche sanzionatorie[196].

A ben vedere, però, già *ante* riforma, e al fine di sostenere la necessità di un intervento in tal senso, coloro i quali si dichiaravano a favore dell'inserimento dei reati tributari tra i reati – presupposto della responsabilità della persona giuridica facevano notare, tra i svariati argomenti, come le disposizioni facenti capo ai due modelli, rispettivamente al d.lgs. 471/1997, aggiornato al d.l. 269/2003, e al d.lgs. 231/2001, non potessero ritenersi sovrapponibili. Ciò in quanto, pur avendo alla

[196] 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",* op. cit. L' A., inoltre, fa notare come l'abbassamento delle soglie di punibilità, altresì previsto dal Decreto Fiscale con riferimento ai reati, contribuisce ad avvicinare ulteriormente l'illecito amministrativo e l'illecito penale.

base il medesimo fatto illecito, dunque la stessa condotta, il campo di applicazione delle suddette disposizioni sarebbe da considerare differente. A sostegno di tale assunto la constatazione che l'irrogazione in capo all'ente della sanzione ex art. 11 comma 1 del d.lgs. 472/1997 non presenta alcun nesso con una eventuale responsabilità colpevole dell'ente stesso, prescindendo totalmente da essa. Difatti *"la sanzione tributaria svolge [...] un carattere meramente servente rispetto alla sanzione penale [...]* (e costituisce un obbligo che) *prescinde da qualunque forma di accertamento di presupposti di responsabilità a carico dell'ente, che non ha alcuna possibilità di liberarsi, con conseguente estraneità delle problematiche connesse ai modelli organizzativi, di cui agli artt. 6 e 7 d.lgs. 231/01, o alla loro fraudolenta elusione, nel caso di reato commesso da organi apicali"*[197]. Dunque, mentre in tal caso l'ente è chiamato a rispondere, per il tramite di un meccanismo fondamentalmente automatico, in via sussidiaria rispetto alla persona fisica, non potendo neppure fornire prova contraria per esonerarsi dall'irrogazione della sanzione, dall'altra parte, in applicazione del d.lgs. 231/2001, la responsabilità da reato dell'ente ha natura assolutamente autonoma, come risulta dall'art. 8 dello stesso decreto, andando oltre l'accertamento della responsabilità dell'autore persona fisica del reato. E difatti, non si tratta di una responsabilità oggettiva, dovendosi accertare, come visto, che sussista una colpa organizzativa riconducibile all'ente, e avendo, inoltre, lo stesso la possibilità di dimostrare, sottraendosi così da responsabilità, che vi sia stata una elusione fraudolenta del modello organizzativo predisposto da parte dell'autore materiale dell'illecito, ai sensi dell'art. 6 del suddetto decreto. E ancora, nell'ambito del modello risultante dal d.l. 269/2003, tra i presupposti necessari ai fini dell'applicazione della sanzione in capo alla persona giuridica non è prevista la sussistenza di un interesse o vantaggio per l'ente, risultando, invece, sufficienti per il sorgere di una responsabilità amministrativa la titolarità del rapporto tributario e la realizzazione di un illecito[198].

Ciò che ne risulta, seguendo tale orientamento, allora è la diversità della direzione seguita dai due modelli sopra richiamati in quanto essi, seppur si attivano a seguito della configurazione di una medesima condotta illecita, sembrano

---

[197] P. IELO, *"Reati tributari e responsabilità degli enti",* in Rivista 231, 2020.

[198] R. ALAGNA, *"Gli enti",* op. cit.

apprezzare il fatto da punti di osservazione parzialmente diversi. Ovverosia, la sanzione pecuniaria tributaria, prevista dal d.lgs. 472/1997 così come aggiornato dal d.l. 269/2003, configurandosi come una mera obbligazione, prescinde da qualsivoglia profilo di responsabilità in capo all'ente; e, pur presentando, ciò costituisce ormai *ius receptum*, natura penale, attesa la rilevante gravità della portata afflittiva, come si è sopra visto, tale sistema, con riferimento all'ente, apprezza il fatto illecito esclusivamente da un punto di vista patrimoniale al fine di permettere al Fisco di reintegrare il danno subito. Il sistema 231, invece, sanziona, anch'esso in misura importante, tanto da portare molti a considerarlo un modello di responsabilità penale, un deficit organizzativo dell'ente[199]. Esso delinea una responsabilità che origina dalla volontà del legislatore, europeo ancor prima che interno, di *"catalizzare i processi di adeguamento spontaneo alle normative di riferimento, di modernizzare i procedimenti interni volti alla gestione e al controllo dei centri di rischio di commissione di illeciti penali"*[200]. Insomma, si tratta di un sistema che pone in capo all'ente, al fine di dare vita a una vera e propria etica di impresa, l'onere di predisporre, inserendoli nella realtà gestionale interna dell'ente, dei modelli organizzativi volti alla prevenzione della commissione di determinati reati.

Dunque, qualora, oltre alla comminatoria della sanzione tributaria, dovesse configurarsi in capo all'ente anche una responsabilità da reato, con conseguente applicazione delle sanzioni ex art. 9, potrebbe, seguendosi tale scia argomentativa, ritenersi soddisfatto il criterio della eterogeneità dei fini considerando che, per i motivi appena visti, l'apparato normativo scaturente dal d.lgs. 231/2001 sembra spingersi oltre i confini più ristretti entro i quali, invece, si colloca il sistema 269.

2.3 Il criterio della interconnessione probatoria

[199] D. MELIOTA, *"Responsabilità patrimoniale delle società di capitali per illeciti commessi dagli amministratori. Responsabilità amministrativa ex d.lgs. 231/2001 e responsabilità tributaria ex d.l. 269/2003: due sistemi a confronto",* in Rivista 231, 2010.

[200] R. ALAGNA, *"Gli enti",* op. cit. Vedi anche, D. MELIOTA, *"Responsabilità patrimoniale delle società di capitali per illeciti commessi dagli amministratori. Responsabilità amministrativa ex d.lgs. 231/2001 e responsabilità tributaria ex d.l. 269/2003: due sistemi a confronto",* op. cit.

Sempre sotto il profilo della connessione sostanziale, si richiede un sufficiente interscambio probatorio tra le autorità giudicanti i due procedimenti. Per quanto concerne tale aspetto, possono riprendersi le considerazioni già svolte quando si sono analizzati i rapporti tra procedimento formalmente amministrativo e procedimento penale con riferimento alla persona fisica, atteso che, salvo ipotesi tassativamente indicate, ai sensi dell'art. 38 del d.lgs. 231/2001, *"il procedimento per l'illecito amministrativo dell'ente è riunito al procedimento penale instaurato nei confronti dell'autore del reato da cui l'illecito dipende"*[201], cosicché ente e persona fisica saranno sottoposti a giudizio nell'ambito del medesimo procedimento penale[202], e dunque sulla base, per quanto possibile, di un comune quadro probatorio[203]. Ciò detto, allora, la problematica risulta essere la stessa. *Id est*, se, da una parte, è riconosciuta dalla prassi la possibilità di condivisione degli elementi probatori, parlandosi di "trasmigrazione delle prove" da procedimento tributario a procedimento penale e viceversa, dall'altra va escluso che alla base dei due procedimenti vi sia un compendio probatorio assolutamente identico, ben potendosi, in sede penale, acquisire ulteriori elementi che non sono, invece, ammissibili in sede tributaria. E se ciò risulta corretto in ottemperanza ai principi

---

[201] L'art. 38 del d.lgs. 231/2001, rubricato "*Riunione e separazione dei procedimenti",* recita: "Il procedimento per l'illecito amministrativo dell'ente è riunito al procedimento penale instaurato nei confronti dell'autore del reato da cui l'illecito dipende.
Si procede separatamente per l'illecito amministrativo dell'ente soltanto quando:
a) è stata ordinata la sospensione del procedimento ai sensi dell'articolo 71 del codice di procedura penale;
b) il procedimento è stato definito con il giudizio abbreviato o con l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale, ovvero è stato emesso il decreto penale di condanna;
c) l'osservanza delle disposizioni processuali lo rende necessario".

[202] Con riferimento al procedimento *de societate,* ai sensi dell'art. 34 del d.lgs. 231/2001, "*si osservano le norme di questo capo nonché, in quanto compatibili, le disposizioni del codice di procedura penale e del decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271".* Ciò che ne risulta, dunque, è che il legislatore del 2001 ha delineato, nello stesso decreto, solo limitate specifiche disposizioni per il procedimento di accertamento della responsabilità da reato in capo all'ente, applicandosi, invece, in maniera generalizzata, e se non diversamente previsto, le disposizioni risultanti dal codice di procedura civile e le disposizioni di attuazione dello stesso. Tale scelta, lo si comprende agevolmente, risulta essere corretta in quanto, da una parte, l'applicazione in via estensiva sic et simpliciter del codice di rito penale sarebbe risultata inopportuna dovendosi comunque tenere in considerazione le peculiarità che caratterizzano l'ente differenziandolo dalla persona fisica, e, dall'altra, delineare una disciplina procedimentale completamente autonoma sarebbe risultato forse eccessivamente gravoso. In tal senso, BASSI, *Disposizioni generali sul procedimento*, in AA. VV., Enti e responsabilità da reato, a cura di Bassi e Epidendio, Giuffrè, 2006, p. 502.

[203] 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",* op. cit.

su cui poggia il procedimento penale, tanto è vero che si ritiene che il doveroso adeguamento alle disposizioni della CEDU trovi un limite proprio nei principi fondamentali posti alla base dell'ordinamento, i quali non possono essere sovvertiti[204], d'altra parte è altrettanto chiaro che ciò fa sì che il criterio in esame risulti di problematica valutazione non potendo sicuramente considerarlo integrato a pieno[205].

Volendo riprendere, ampliandole, le considerazioni già svolte, con riferimento a tale criterio, nel capitolo che precede, già da una lettura dell'art. 20 del d.lgs. 74/2000, norma che fonda il c.d. doppio binario e da cui risulta la reciproca autonomia dei due procedimenti, penale e tributario, e dunque la non possibilità di sospensione dell'uno in caso di coeva pendenza dell'altro, sembrerebbe da escludere la possibilità di ravvisare qualsiasi contatto, figurarsi una conduzione integrata, tra i due procedimenti. Tale autonomia è stata peraltro ribadita, di recente, anche dalla Corte di Cassazione la quale ha chiarito che la sentenza penale, passata in giudicato, di assoluzione del contribuente non produce effetti nel processo tributario circa i fatti alla base dell'accertamento fiscale, secondo quanto disposto dall'art. 654 c.p.p. Sulla base di tale orientamento, nel caso di specie, la Suprema Corte ha quindi accolto il ricorso presentato dall'Amministrazione Finanziaria in quanto la decisione nel precedente giudizio di merito si era basata esclusivamente sull'assoluzione del contribuente in sede penale. Come si evince dalla richiamata Ordinanza*, "Ne consegue che l'imputato assolto in sede penale, anche con formula piena, per non aver commesso il fatto o perché il fatto non sussiste, può essere ritenuto responsabile fiscalmente qualora l'atto impositivo risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario".* Quindi, considerando la separazione processuale richiamata, il giudicato penale non

[204] CGUE, Sez. IV, 17 gennaio 2019, C-310/16, *Zvivev.* La questione aveva ad oggetto la possibilità di acquisire nel processo penale delle intercettazioni, che provavano la responsabilità degli imputati, illegittime in quanto disposte da un giudice incompetente. In tale sentenza i giudici hanno sancito la prevalenza delle fondamentali garanzie operanti nell'ambito del procedimento penale, tra cui il principio di legalità, rispetto all'interesse europeo alla repressione dei reati fiscali.

[205] 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",* op. cit.

ha nessuna autorità di cosa giudicata nel giudizio tributario date le limitazioni probatorie di quest'ultimo[206].

Si aggiunga, inoltre, che sottese all'accertamento dell'illecito penale e del corrispondente tributario si pongono regole diverse. Basti pensare, in via esemplificativa, che mentre la responsabilità per la commissione di un reato può ritenersi sussistente pure in via indiziaria, ma essendo necessario in tal caso, in via imprescindibile, che gli elementi presuntivi siano caratterizzati da gravità, precisione e concordanza e che il giudice li ritenga idonei a sostenere l'affermazione di tale responsabilità, in sede tributaria, per verificare la commissione di un illecito fiscale, risultano invece sufficienti gli accertamenti fiscali scaturenti da presunzioni legali[207].

D'altra parte, però, vi è altresì da considerare come, soprattutto negli ultimi anni, l'autonomia, e la conseguente separatezza, tra i procedimenti sia stata mitigata per il tramite di istanze di valorizzazione di un collegamento tra i due procedimenti relative sia alla circolazione del materiale probatorio che al rilievo degli esiti cui pervengono le autorità giudicanti.

Anzitutto è doveroso il riferimento, per quanto riguarda la fase di *collection* delle prove, alla già richiamata trasmigrazione delle prove, ovverosia alla condivisione tra i procedimenti degli elementi probatori raccolti nel corso degli stessi. Si pensi, ad esempio, agli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 63 del D.P.R. n. 633/1972 che consentono alla Guardia di Finanza di trasmettere all'Amministrazione Finanziaria, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, documenti e atti acquisiti in sede penale[208]. Non solo, si è giunti anche ad affermare

---

[206] Corte Cass., ordinanza del 27 novembre 2019, n. 30941/5.

[207] L'art. 192, comma 2 del c.p.p. dispone che *"L'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti"*. La norma, dunque, non consente di utilizzare gli esiti degli accertamenti fiscali scaturiti da presunzioni legali, richiedendo necessariamente i requisiti della gravità, precisione e concordanza.

[208] Ai sensi dell'art. 33, co. 3 del d.P.R. n. 600/1973, *"la Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria"*. Parallelamente, in tema di IVA, l'art. 63, co. 1 del d.P.R. n. 633/1972 dispone che *"la Guardia di finanza coopera con gli Uffici dell'imposta sul valore aggiunto per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini*

che, laddove tali elementi vengano acquisiti in sede fiscale in assenza dell'autorizzazione del giudice penale competente, ciò comunque non va ad inficiare la validità dell'avviso di accertamento che ne è scaturito in quanto la loro non autorizzata trasmissione rileva solo in sede penale[209].

Si consideri anche, in via ulteriore, il Processo Verbale di Constatazione che rappresenta l'atto tramite il quale, conclusasi l'attività istruttoria da parte degli organi fiscali, vengono descritte le indagini svolte e gli esiti delle stesse, e che spesso viene acquisito come documento nell'ambito del processo penale[210].

Il tema comunque, come si è già specificato, è ben più ampio e tutt'altro che pacifico ma non è qui possibile procedere a una disamina approfondita[211].

Basti ricordare che, nonostante possa oggi riconoscersi un maggiore coordinamento sotto il profilo della circolazione del materiale probatorio, in ogni caso gli elementi acquisiti in un processo quando, poi, vengono trasmessi all'altro necessitano di essere valutati nel rispetto delle regole specifiche di quest'ultimo[212].

E difatti opera il principio dell'autonoma valutazione da parte dei due giudici appartenenti a diverse giurisdizioni, il che trova fondamento nella constatazione che una mera trasmigrazione del materiale probatorio, laddove non

---

dell'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni del presente decreto, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli Uffici, secondo le norme e con le facoltà di cui agli artt. 51 e 52, alle operazioni ivi indicate e trasmettendo agli Uffici stessi i relativi verbali e rapporti. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli Uffici documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria".

[209] Corte Cass., sez. trib., sentenza del 3 settembre 2008, n. 22176.

[210] Sul punto si veda, Corte Cass., Sez. III, 23 ottobre 2018, n.54379.

[211] Sul tema, F. TESAURO, *"Ammissibilità Nel Processo Tributario Delle Prove Acquisite In Sede Penale*", in Rass. Trib., 2/2015; P. RIVELLO, *"I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del Ne Bis in Idem*", in Diritto Penale Contemporaneo, n. 1/2018; A. COMELLI, *"La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice",* Diritto e Pratica Tributaria" n. 5 del 2019.

[212] Corte Cass., sentenza del 18 febbraio 2019, n. 7242. Nel caso di specie sia il giudice di primo grado che la Corte d'Appello avevano ritenuto sussistente la responsabilità penale di un amministratore il quale era stato, parallelamente, imputato per dichiarazione infedele e fraudolenta ex artt. 2 e 4 del d.lgs. 74/2000 per aver omesso di indicare elementi attivi reali, ricondotti presuntivamente a reddito sulla base dei prelievi di cassa operati dal ricorrente. Con la sentenza citata, la Corte di Cassazione accoglie il ricorso motivando che "*tale deduzione, tuttavia, si basa su una presunzione che, nella sua assolutezza risulta essere tipicamente riconducibile al solo diritto tributario e non può estendere il suo campo di azione anche all'accertamento penale dei reati".*

si ammettesse un esito valutativo divergente, risulterebbe confliggere anche con la necessità di tutela dell'imputato. Con riferimento a ciò, può risultare esplicativo il richiamo alla rilevanza del giudicato formatosi nel processo chiuso per primo nell'altro ancora in corso.

A tal proposito, la sentenza tributaria irrevocabile, ai sensi dell'art. 238-bis c.p.p., può essere acquisita nel processo penale nella veste di prova documentale, e dunque può avere valore probatorio ma a condizione che essa sia supportata da ulteriori elementi, considerato, come già più volte ribadito, che la disciplina sottesa all'accertamento della responsabilità penale diverge da quella che permette di ritenere configurato un illecito fiscale[213]. Peraltro le stesse sono autonomamente valutabili dal giudice penale, il quale potrà pervenire a conclusioni anche differenti purché, in tal caso, ne dia adeguata motivazione, atteso che *"il giudicato formatosi in esito al processo tributario non può che rientrare tra le risultanze liberamente apprezzabili dal giudice penale, in punto sia di fatto, sia di diritto, secondo il principio del libero convincimento, e non è vincolante per il giudice penale"*[214].

D'altra parte, con riferimento, invece, alla sentenza penale definitiva, la stessa non assume automaticamente autorità di cosa giudicata nel processo tributario quand'anche i fatti oggetto di accertamento risultino gli stessi. E ciò trova giustificazione considerando anche, in primis, che in sede tributaria operano limitazioni probatorie[215]. Si potrebbe a tal punto obiettare che l'art. 654 c.p.p., in realtà, sancisce la vincolatività della sentenza penale nei confronti dell'imputato costituito negli altri procedimenti civili e amministrativi vertenti sul medesimo fatto ma, a ben vedere, la giurisprudenza specifica *"l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile o amministrativo, sancita dall'art. 654 c.p.p., è subordinata ad una duplice condizione: a) che il giudicato stesso sia fatto valere*

---

[213] Così, F. PISTOLESI, "*Crisi e prospettive del principio del "doppio binario" nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*", in Riv. Dir. Trib., 2014. Si veda anche, sul tema, Cass. pen. Sez. III, Sent. del 18 aprile 2012, n. 14855 in cui si legge che *"il recepimento, da parte del giudice penale, dell'accertamento del fatto emergente da una sentenza irrevocabile pronunciata in esito al processo tributario (caratterizzato da limitazioni alla prova) deve ritenersi consentito ..., ma deve accompagnarsi ... ad una verifica della compatibilità degli elementi sui cui si fonda con le risultanze del processo penale".*

[214] A. COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in Diritto penale dell'economia, op. cit.

[215] Ai sensi dell'art. 7 comma 4 del d.lgs. 546/1992 *"non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale".*

nei confronti di chi abbia partecipato al giudizio penale; b) che la legge civile non ponga limiti alla prova del diritto controverso. L'efficacia vincolante del giudicato penale non può operare, dunque, nel processo tributario, giacché in esso, da un lato, vigono limitazioni alla prova (segnatamente il divieto di prova testimoniale, sancito dal d.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7) e, dall'altro, possono valere, sul piano probatorio, anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. […] In realtà, va considerato che la struttura e le finalità del giudizio tributario, volto ad accertare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, di spiccata rilevanza pubblicistica, mal si conciliano con un'efficacia vincolante del giudicato conseguito in sede penale, che può essere valutato, dunque, - ai fini del libero convincimento del giudice ex art. 116 c.p.c. - solo come elemento a carattere presuntivo ed indiziario, che va necessariamente posto a confronto, peraltro, con tutti gli altri elementi probatori acquisiti in atti"[216]. Anche in tal caso, allora, la sentenza emessa nel processo conclusosi per primo, quello penale, può essere assunta nel processo tributario ma avendo la stessa forza probatoria della prova documentale e dovendo essere assoggettata ad una autonoma valutazione da parte dell'autorità giudicante competente[217].

Risulta difficile, allora, pervenire a una conclusione. Come si è detto, se, da una parte è di tutta evidenza che non può ritenersi operante un sistema totalmente integrato di raccolta e valutazione delle prove, dall'altra è altrettanto apprezzabile il coordinamento che si è delineato e dal quale è scaturita una importante interazione probatoria, concretizzatasi nell'apprezzamento dell'esito del giudizio penale e di quello tributario, nella condivisione dei mezzi istruttori e nella trasmigrazione delle prove da un processo all'altro. Scelta che, peraltro, risulta corretta rappresentando quella giusta via di mezzo tra la totale indipendenza dei due procedimenti aventi ad oggetto l'accertamento della responsabilità, nell'un caso penale nell'altro tributaria, per un medesimo fatto illecito, la quale avrebbe originato una certa violazione del

---

[216] Corte Cass., Sez. V, sentenza del 27 settembre 2011, n. 19786.

[217] D. GUIDI, *"I rapporti tra processo penale e processo tributario ad oltre dieci anni di distanza dal d. lgs. n. 74 del 2000"*, in Dir. pen. proc., 2012. L'A. specifica come *"il giudicato penale, pur non assumendo efficacia vincolante in ordine alla prova dei fatti controversi, costituisce una fonte a cui il giudice tributario può attingere per fondare il proprio convincimento – ovviamente dando conto dell'iter logico-argomentativo seguito mediante adeguata motivazione – alla luce di una autonoma rivalutazione critica del quadro indiziario complessivo e del materiale probatorio acquisito agli atti"*.

principio del ne bis in idem, e il mero travaso delle prove raccolte, che, dal canto suo, avrebbe portato a un altrettanto certo contrasto con i fondamentali principi del nostro ordinamento[218].

2.4 Il criterio della prevedibilità della duplicazione procedimentale e sanzionatoria

Volendo ora proseguire la disamina, è la volta del criterio, rientrante sempre nell'ambito della connessione sostanziale, relativo alla prevedibilità della duplicazione procedimentale e sanzionatoria. Criterio che pare ricoprire un ruolo secondario nel contesto della valutazione di una violazione del *ne bis in idem* atteso che negli odierni Stati di diritto è difficile, se non inammissibile, che si possa procedere nei confronti di un soggetto per un determinato fatto in assenza di una norma emanata *ex ante* alla commissione del fatto stesso e che disciplina la procedibilità. A tal fine basti pensare, volendo restringere l'analisi all'ordinamento italiano, alla Costituzione da cui chiaramente risulta che "*nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso"*[219].

E ciò vale anche, per quanto di nostro interesse, con riferimento alla nuova disciplina relativa alla responsabilità degli enti per i reati tributari. Difatti la eventualità che a seguito della commissione di un medesimo fatto illecito, da parte di una persona fisica stabilmente inserita nell'organizzazione interna dell'ente (cioè apicale o sottoposto), la persona giuridica sia sottoposta a duplice procedimento e a duplici sanzioni è chiaramente prevedibile dal soggetto coinvolto. Si noti, a tal proposito, come il diritto penale tributario, che *ante* riforma contemplava l'ente esclusivamente quale soggetto destinatario della sanzione amministrativa, preveda,

[218] F. M. MAGNELLI, op. cit.

[219] L'art. 25 Cost. recita: *"Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge.*
Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.
Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge".

escludendosi qualsivoglia lacuna di chiarezza in proposito, che l'art. 7 d.l. 269/2003, convertito dalla l. 326/2003, dispone che *"le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica"*. A voler poi escludere eventuali residui dubbi, legati all'operatività nel settore del principio di specialità, più volte già richiamato, il comma 2 dell'art. 19 d.lgs. 74/2000 che sancisce che *"permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, d.lgs. 472/1997, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato"*. Il richiamato art. 11, comma 1, d.lgs. 472/1997, a sua volta statuisce che *"nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazioni o enti, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti"*. Dunque, dalle suddette disposizioni normative risulta, in modo palese, che la commissione di un illecito penale tributario nell'ambito di contribuenti persone giuridiche comporta l'irrogazione, in capo alla stessa delle sanzioni amministrative previste[220]. Se prima, però, il legislatore tributario assumeva quali destinatari dei precetti penali esclusivamente le persone fisiche, ora il quadro risulta mutato essendo stata introdotta, anche per i reati tributari, la responsabilità da reato degli enti. Così, l'art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. 231/2001 prevede espressamente, e in maniera specifica, l'irrogazione in capo all'ente della sanzione pecuniaria, applicata per quote, e delle sanzioni interdittive per il caso della commissione di reati tributari[221] e in presenza dei

[220] G. TARTAGLIA POLCINI, *"L'inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto per la responsabilità degli enti",* in La responsabilità amministrativa delle società e degli enti, 2/2019.

[221] L'art. 25-quinquiesdecies recita: *"In relazione alla commissione dei delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si applicano all'ente le seguenti sanzioni pecuniarie: a) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti previsto dall'articolo 2, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote; b) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;*

presupposti applicativi, già sopra passati in rassegna, del sistema di responsabilità 231. Dunque, l'ente viene messo nelle condizioni di conoscere le condizioni in presenza delle quali può trovare applicazione tale modello normativo e, ancor di più, ha la possibilità di escludere una sua eventuale futura responsabilità da reato predisponendo e attuando, con le modalità richieste dallo stesso decreto, un modello organizzativo che sia idoneo a garantire la prevenzione di tali reati[222].

Ciò detto, sembra allora che il criterio della prevedibilità della duplicazione procedimentale e sanzionatoria sia da ritenersi rispettato dal nostro legislatore.

2.5 Il criterio della connessione temporale tra procedimenti

Ultima condizione richiesta per poter considerare integrato il parametro della sufficiente connessione sostanziale è rappresentata dalla proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate all'esito di entrambi i procedimenti. E poiché sembra, anche dalla disamina sopra effettuata, che proprio intorno a tale criterio si giochi la partita della compatibilità o meno dell'ingresso dei reati tributari nel novero dei reati – presupposto della responsabilità degli enti, si vuole, al fine di

---

c) per il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, previsto dall'articolo 3, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
d) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 1, la sanzione pecuniaria fino a cinquecento quote;
e) per il delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 8, comma 2-bis, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
f) per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'articolo 10, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote;
g) per il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, previsto dall'articolo 11, la sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.
Se, in seguito alla commissione dei delitti indicati al comma 1, l'ente ha conseguito un profitto di rilevante entità, la sanzione pecuniaria è aumentata di un terzo.
Nei casi previsti dai commi 1 e 2, si applicano le sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, lettere c), d) ed e)".

[222] In maniera approfondita sulla necessità di procedere ad un aggiornamento dei modelli organizzativi, F. PIERGALLINI, *"La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente",* op. cit.; A. M. DELL'OSSO, I. PELLECCHIA, *"Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001: alcuni profili problematici",* op. cit.

dedicare maggiore attenzione a tale aspetto, per un attimo tralasciarlo così da passare prima in rassegna il parametro della sufficiente connessione temporale.

Tale ultimo criterio, della cui rilevanza non si dubita, richiede infatti sicuramente minore spazio in quanto strettamente legato alla specifica vicenda procedurale e dunque non suscettibile di una valutazione generalizzata e astratta dovendosi, invece, procedere alla sua disamina caso per caso. In tal senso si è espressa anche autorevole dottrina sottolineando come le sentenze delle Corte EDU, in particolare quelle nelle quali la stessa dichiara la violazione del principio del *ne bis in idem* per una insufficiente connessione sul piano temporale, non costituiscono per i giudici nazionali indicazioni ermeneutiche sull'applicazione di quello specifico criterio trattandosi di conclusioni che esauriscono la loro rilevanza nell'ambito dello specifico procedimento essendo irrimediabilmente legate alle concrete modalità di svolgimento dello stesso[223].

Trattasi comunque di un parametro di assoluto rilievo in quanto dalle sentenze della Corte EDU successive al *revirement* A. e B. c. Norvegia, di cui si è detto nel capitolo che precede, si evince chiaramente come, ai fini del legittimo superamento del divieto di cumulo di procedimento penale ed amministrativo, siano del pari necessarie tanto una connessione materiale quanto temporale tra gli stessi.

Ciò che va ricordato è che il suddetto criterio non richiede necessariamente che i due procedimenti tengano luogo contemporaneamente, essendo pure ammissibile che siano invece consecutivi. Allora il giudice dovrà verificare il tempo intercorso tra i processi e, chiaramente, minore sarà il lasso di tempo, maggiore la possibilità di escludere una violazione del principio del *ne bis in idem*.

Con particolare riferimento alla responsabilità dell'ente per i reati tributari, fermo restando quanto detto fino ad ora circa l'impossibilità di procedere a una valutazione *ex ante* della connessione temporale, un profilo suscettibile di determinare il sorgere di problematiche è rappresentato, come già notato in dottrina, dalla disciplina 231 relativa alla prescrizione[224]. Dal decreto, difatti, si evince che

---

[223] In tal senso, F. VIGANÒ, *"Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari",* in Diritto penale contemporaneo, 5/2017.

[224] L'art. 22 prevede che *"Le sanzioni amministrative si prescrivono nel termine di cinque anni dalla data di consumazione del reato.*
Interrompono la prescrizione la richiesta di applicazione di misure cautelari interdittive e la contestazione dell'illecito amministrativo a norma dell'articolo 59.
Per effetto della interruzione inizia un nuovo periodo di prescrizione.

il processo a carico dell'ente, volto all'accertamento della sua responsabilità per il reato posto materialmente in essere da una persona fisica, in termini pratici non si prescrive mai e ciò, chiaramente, rischia di aggravare ulteriormente la posizione della persona giuridica, minando anche la possibilità che il giudice di merito ritenga configurato il parametro della sussistenza del nesso temporale[225].

3. Sulla proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate. Verso un *tris in idem*?

Ritornando ora all'ambito della connessione materiale, resta da vagliare il criterio della proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate dalle autorità competenti al termine dei due procedimenti. Difatti, dopo aver accertato, sul piano processuale, alla stregua dei precedenti citati criteri, la legittimità del doppio binario, deve poi procedersi, spostandosi sul versante sostanziale, ad accertare l'adeguatezza del complessivo trattamento sanzionatorio[226].

Quale conseguenza dell'operatività di tale criterio, l'irrogazione di sanzioni, ulteriori rispetto alla prima già irrogata nel procedimento conclusosi per primo, è ammissibile se risulta che il complesso di sanzioni inflitte al medesimo soggetto coinvolto non sia sproporzionato in considerazione delle specificità e della gravità del fatto commesso e per il quale si procede. Più nello specifico, per accertare se il trattamento punitivo complessivo risulti proporzionato bisogna verificare se la sanzione irrogata dal giudice del procedimento conclusosi per primo, di solito quello amministrativo, sia stata tenuta in considerazione dall'autorità competente per il secondo procedimento al fine di evitare il profilarsi di un onere eccessivo in

---

Se l'interruzione è avvenuta mediante la contestazione dell'illecito amministrativo dipendente da reato, la prescrizione non corre fino al momento in cui passa in giudicato la sentenza che definisce il giudizio".

[225]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",* op. cit.

[226] N. MADIA, Ne bis in idem europeo e giustizia penale. Analisi sui riflessi sostanziali in materia di convergenze normative e cumuli punitivi nel contesto di uno sguardo d'insieme, op. cit.

capo al soggetto coinvolto[227]. E, ad aggravare il nuovo sistema normativo penale - tributario contribuisce la mancanza di una norma, come quella introdotta in materia di *market abuse*, e pure non esente da critiche, volta almeno astrattamente a garantire l'irrogazione di sanzioni proporzionate pur svolgendosi due distinti procedimenti.

Dunque ciò che pare concretizzarsi a seguito della riforma in commento è evidentemente il rischio di una complessiva sproporzione tra le sanzioni (formalmente) amministrative pecuniarie irrogate in sede tributaria nei confronti della società, ex d. lgs. n. 471/1997 e le sanzioni previste dal d. lgs. 231/2001. Sembrano dunque riproporsi, con riferimento agli enti, le stesse problematiche che già da tempo, come si è visto nel capitolo che precede, connotano fortemente il settore tributario e relative alla persona fisica. Problematiche, qui, ulteriormente aggravate se si rammenta che per gli enti non è prevista l'operatività del principio di specialità, risultante dall'art. 19 d.lgs. 74/2000, il quale, seppur con delle difficoltà operative, contribuisce a mitigare la problematica del *ne bis in idem* per la persona fisica. In assenza di un'analoga norma, l'ente non solo sarà sottoposto a duplici procedimenti ma potrà anche subire l'irrogazione di molteplici sanzioni.

Più concretamente, nel caso di commissione di un reato tributario contemplato dall'art. 25-quinquiesdecies del d.lgs. 231/2001 da parte di un soggetto apicale o sottoposto nell'interesse o vantaggio dell'ente, questo il quadro che andrebbe a delinearsi. All'ente si applicheranno, in ottemperanza al modello 231 di responsabilità della persona giuridica, sanzioni pecuniarie fissate per quote, e variabili a seconda dello specifico reato configuratosi, oltre, se espressamente previste per il reato per cui si procede e se ricorrono le condizioni di applicabilità, alle sanzioni interdittive[228]. E in particolare per i reati tributari possono trovare applicazione il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni,

---

[227] N. MADIA, op. cit.

[228] Ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 231/2001, *"le sanzioni interdittive si applicano in relazione ai reati per i quali sono espressamente previste, quando ricorre almeno una delle seguenti condizioni: a) l'ente ha tratto dal reato un profitto di rilevante entità e il reato è stato commesso da soggetti in posizione apicale ovvero da soggetti sottoposti all'altrui direzione quando, in questo caso, la commissione del reato è stata determinata o agevolata da gravi carenze organizzative;*
b) in caso di reiterazione degli illeciti".

finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi. Spetta al giudice, in base al caso concreto, individuare la sanzione da applicare, e la sua durata, considerando l'idoneità di ciascuna a prevenire la commissione di ulteriori illeciti dello stesso tipo di quello configuratosi[229].

Ciò che più desta preoccupazione e perplessità, sempre nell'ottica del principio del *ne bis in idem*, e più specificamente del criterio della proporzionalità sanzionatoria, non è tanto la sanzione pecuniaria in quanto, sulla scorta delle indicazioni ricavabili dal decreto 231, l'importo massimo irrogabile equivale a 1.549.000 €, innalzabile fino a un terzo in caso di fatto connotato da particolare gravità[230]. Trattasi, com'è di tutta evidenza, di una somma che, se rapportata non ad una persona fisica bensì ad un ente di medio-grandi dimensioni, è chiaramente non di spiccata gravità, non riuscendo verosimilmente ad influire in misura rilevante sulla vita e l'attività dello stesso. A ben vedere, invece, il punto di forza del modello di responsabilità degli enti è rappresentato dalle sanzioni interdittive, di chiara maggiore gravità, e capaci di intaccare, talora in maniera irreversibile, la prosecuzione dell'attività del soggetto coinvolto.

Sempre nel solco del trattamento sanzionatorio non può poi essere tralasciato il riferimento al "protagonista indiscusso del sistema sanzionatorio moderno"[231], ovvero la confisca, anche per equivalente, dei proventi del reato, prevista, nel settore di cui stiamo occupandoci, sia dal d.lgs. 231/2001 che dal d.lgs. n. 74/2000, e dunque costituente misura ablatoria applicabile sia all'ente che alla persona fisica, la cui natura marcatamente sanzionatoria costituisce ormai *ius receptum*, e che quindi contribuisce non poco a rendere ancora più forte la risposta del legislatore all'illecito fiscale.

---

[229] Al comma 1 dell'art. 14 d.lgs. 231/2001 si legge che "*le sanzioni interdittive hanno ad oggetto la specifica attività alla quale si riferisce l'illecito dell'ente. Il giudice ne determina il tipo e la durata sulla base dei criteri indicati nell'articolo 11, tenendo conto dell'idoneità delle singole sanzioni a prevenire illeciti del tipo di quello commesso".*

[230] Con riferimento al calcolo della sanzione pecuniaria, dall'art. 10 d.lgs. 231/2001 risulta che *"la sanzione pecuniaria viene applicata per quote in un numero non inferiore a cento né superiore a mille. L'importo di una quota va da un minimo di euro 258 ad un massimo di euro 1.549".*

[231] Espressione mutuata da 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",* op. cit.

Alla luce delle recenti riforme in materia di reati tributari, un ruolo importante, nella valutazione della complessiva proporzionalità del sistema sanzionatorio, è giocato dunque proprio dalla misura della confisca.

Precedentemente all'ingresso dei *tax crimes* nel catalogo dei reati – presupposto della responsabilità da reato dell'ente, problematica, nonché foriera di contrasti interpretativi sul punto[232], risultava la possibilità di procedere alla confisca nei confronti della persona giuridica nel cui interesse o vantaggio fosse stato posto in essere l'illecito. Tant'è che sul punto erano intervenute, seppur in maniera non unanimemente apprezzata, le Sezioni Unite, con la sentenza *Gubert*, al fine di porre un freno all'acceso dibattito in materia[233]. E nella richiamata pronuncia si era giunti ad ammettere la possibilità di procedere alla confisca diretta nei confronti dell'ente, allorquando fosse stato commesso un reato da un suo legale rappresentante e a suo favore, purché risultasse che il profitto illecito fosse rimasto nella disponibilità dello stesso. D'altra parte, invece, era escluso, in tali casi, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente di beni della persona giuridica, eccezion fatta per l'ipotesi in cui la persona giuridica stessa fosse di fatto priva di autonomia e rappresentasse solo uno schermo attraverso cui l'amministratore agiva come effettivo titolare[234].

Ora con la previsione anche dei reati tributari all'interno del modello 231 tali problematiche hanno cessato di esistere, essendo aggredibili i beni dell'ente mediante confisca, sia nella forma diretta che per equivalente, per espressa previsione dell'art. 19 d.lgs. 231/2001[235]; dell'art. 6, comma 5, d.lgs. 231/2001, che

---

[232] Nello specifico, una parte della giurisprudenza sosteneva la possibilità di procedere, nel caso di reati tributari commessi a vantaggio dell'ente, alla confisca anche per equivalente nei confronti della società in quanto, pur non essendo i *tax crimes* contemplati nel d.lgs. 231/2001, le conseguenze patrimoniali ricadono sulla stessa, che dunque non può considerarsi terza rispetto al fatto illecito (così, Cass. Pen. Sez. III, 7 giugno 2011, n. 28731). Altro indirizzo, invece, riteneva inammissibile procedere in tal senso, salvo il caso in cui si riuscisse a dimostrare che l'ente fosse solo uno schermo fittizio utilizzato dall'autore persona fisica del reato all'esclusivo scopo di farvi confluire i profitti illeciti derivanti dai reati tributari (così, Cass. Pen. Sez. III, 19 settembre 2013, n. 1256).

[233] Cass., Sez. Unite, 30 gennaio 2014 (dep. 5 marzo 2014), n. 10561.

[234] Nello specifico sul tema, T. TRINCHERA, "*La sentenza delle Sezioni Unite in tema di confisca di beni societari e reati fiscali",* in Diritto penale contemporaneo, 2014; G. AMATO, "*Responsabilità amministrativa da reato tributario e confisca allargata nella prospettiva del contrasto dell'evasione fiscale",* in Rivista 231, 2020.

[235] L'art. 19 d.lgs. 231/2001 dispone che *"Nei confronti dell'ente è sempre disposta, con la sentenza di condanna, la confisca del prezzo o del profitto del reato, salvo che per la parte che può essere restituita al danneggiato. Sono fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede.*

dispone di procedere alla confisca, anche per equivalente, del profitto che l'ente abbia tratto dal reato commesso da un soggetto in posizione apicale di cui la persona giuridica non sia, tuttavia, chiamata a rispondere[236]; dell'art. 15, comma 4, d.lgs. 231/2001, che prevede la confisca del profitto risultante dalla prosecuzione dell'attività dell'ente da parte del commissario giudiziale nominato dal giudice[237].

Dunque, non solo l'autore persona fisica del reato ma anche l'ente – contribuente sarà soggetto alla confisca, anche per equivalente, del profitto conseguito illecitamente.

Peraltro, pur essendo il lavoro incentrato sulle conseguenze, in termini di coerenza con il principio del *ne bis in idem*, dell'introduzione dei reati tributari nel sistema di responsabilità da reato dell'ente, a tal fine pare comunque opportuno il riferimento, nell'arsenale sanzionatorio che avvolge la persona fisica, alla confisca allargata, o per sproporzione, risultante dal novello art. 12-ter d.lgs. 74/2000[238]. In

---

Quando non è possibile eseguire la confisca a norma del comma 1, la stessa può avere ad oggetto somme di denaro, beni o altre utilità di valore equivalente al prezzo o al profitto del reato".

[236] L'art. 6 d.lgs. 231/2001, nel fare riferimento all'ipotesi in cui il reato – presupposto sia posto in essere da un soggetto in posizione apicale, specifica che, anche nel caso in cui l'ente sia esonerato dalla responsabilità da reato, "*è comunque disposta la confisca del profitto che l'ente ha tratto dal reato, anche nella forma per equivalente".*

[237] Ai sensi dell'art. 15 d.lgs. 231/2001, *"se sussistono i presupposti per l'applicazione di una sanzione interdittiva che determina l'interruzione dell'attività dell'ente, il giudice, in luogo dell'applicazione della sanzione, dispone la prosecuzione dell'attività dell'ente da parte di un commissario per un periodo pari alla durata della pena interdittiva che sarebbe stata applicata, quando ricorre almeno una delle seguenti condizioni:*

a) l'ente svolge un pubblico servizio o un servizio di pubblica necessità la cui interruzione può provocare un grave pregiudizio alla collettività;

b) l'interruzione dell'attività dell'ente può provocare, tenuto conto delle sue dimensioni e delle condizioni economiche del territorio in cui è situato, rilevanti ripercussioni sull'occupazione.

Con la sentenza che dispone la prosecuzione dell'attività, il giudice indica i compiti ed i poteri del commissario, tenendo conto della specifica attività in cui è stato posto in essere l'illecito da parte dell'ente.

Nell'ambito dei compiti e dei poteri indicati dal giudice, il commissario cura l'adozione e l'efficace attuazione dei modelli di organizzazione e di controllo idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi. Non può compiere atti di straordinaria amministrazione senza autorizzazione del giudice.

Il profitto derivante dalla prosecuzione dell'attività viene confiscato.

La prosecuzione dell'attività da parte del commissario non può essere disposta quando l'interruzione dell'attività consegue all'applicazione in via definitiva di una sanzione interdittiva".

[238] L'art. 39 d.l. 124/2019, alla lettera q), ha disposto l'inserimento nel d.lgs. 74/2000 dell'art. 12-ter, ai sensi del quale *"nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:*

a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;

b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3;

forza di tale ulteriore previsione, è ora possibile, in caso di condanna per taluni reati tributari e alle condizioni specificate dalla norma stessa, procedere alla confisca di denaro, beni o altre utilità di cui il reo è titolare o ha disponibilità in misura sproporzionata rispetto al valore del proprio reddito e dei quali non è in grado di giustificare la provenienza, oltre che alla confisca, diretta o per equivalente, già contemplata per i reati tributari dall'art. 12-bis d.lgs. 74/2000[239].

Giova a tal proposito specificare, pur non entrando nel dettaglio, in quanto ulteriore testimonianza di una mancata visione di insieme, da parte del legislatore, del rapporto tra persona fisica ed ente nel contesto tributario, come la previsione della confisca allargata in capo all'autore del reato risulti confliggere con gli obiettivi che hanno invece portato all'introduzione dei *tax crimes* nel sistema 231. Se, difatti, per tale via il fine è colpire in misura più diretta e forte l'ente, in quanto contribuente e, quindi, effettivo interessato alla realizzazione e acquisizione dei proventi dell'illecito, allora la estensione della misura della confisca per sproporzione, come si è detto avente quale bersaglio la persona fisica, lascia perplessi. In tal modo, difatti, si va a colpire un soggetto diverso da quello che poi concretamente ha effettiva disponibilità dell'accumulo o risparmio illecito[240].

---

c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;

d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;

e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2.

La norma richiama l'art. 240-bis c.p., direttamente relativo a tale tipologia di confisca, che, in relazione a taluni specifici reati prevede che *"è sempre disposta la confisca del denaro, dei beni o delle altre utilità di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito, dichiarato ai fini delle imposte sul reddito, o alla propria attività economica".*

[239] Ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. 74/2000, *"nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.*
La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta".

[240] In maniera approfondita, F. Piergallini, *"La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente",* op. cit. L'A. specifica come *"vistosa è, così, l'incoerenza sistematica cui la riforma dà vita: l'amministratore delegato, il quale realizza materialmente la fattispecie criminosa, nell'interesse dell'ente e a suo vantaggio, viene raggiunto tanto dalla confisca ai sensi dell'art. 12-bis d.lgs. 74/2000, quanto dalla confisca allargata, mentre l'ente, che dal reato ha effettivamente tratto vantaggio, subisce la confisca ex art. 19 d.lgs.*

Nell'ambito della applicazione della misura della confisca, tuttavia, al fine di evitare ulteriori aggravi sanzionatori e quindi di mitigare la già problematica questione del cumulo punitivo, potrebbe darsi seguito a quell'orientamento[241] che sostiene la possibilità di far concorrere diverse misure di confisca solo nell'ipotesi in cui da ciò non scaturisca un'ablazione che eccede il *quantum* da recuperare[242], in contrapposizione al parallelo percorso giurisprudenziale secondo cui, invece, esistendo un vincolo di solidarietà tra persona fisica ed ente, potrebbe procedersi alla confisca nei confronti di entrambi per l'intero importo[243].

Al di là di tale parentesi, è evidente come l'aggiunta delle suddette sanzioni, per effetto delle novità configuratesi con il Decreto fiscale, a quelle che, già *ante* riforma, vengono irrogate in ambito amministrativo in capo all'ente, rischia dunque di rendere eccessivo il carico sanzionatorio complessivo. Difatti già in sede tributaria all'ente si applicano ingenti sanzioni amministrative pecuniarie che, come risulta dalla numerosa giurisprudenza sovranazionale e anche interna, sono, per la loro gravità, da considerare alla stregua di sanzioni penali e, quindi, già di per sé adeguate a coprire il disvalore del fatto. Ciò che quindi risulta è che se, da una parte, è da apprezzare la possibilità, frutto della riforma, di procedere alla confisca, anche nella forma per equivalente, nei confronti dell'ente in quanto effettivo beneficiario del risparmio di imposta, d'altro canto già il solo richiamo a tutte le varie forme di ablazione ora previste rende l'idea di come il nuovo sistema risulti sproporzionato nel carico sanzionatorio[244].

231/2001. In tal modo, la stessa ragion d'essere della confisca per sproporzione viene tradita, in quanto la misura ablativa va ad incidere su un soggetto che, pur essendo l'autore materiale del reato, non ha ottenuto dallo stesso alcun vantaggio patrimoniale diretto, lasciando, invece, impregiudicata la reale accumulazione illecita di denaro in capo all'ente, che del reato in questione si è avvantaggiato. Evidente è la contraddizione e, con essa, l'irragionevolezza della scelta. Il legislatore, con l'obiettivo di paralizzare forme di illecita accumulazione di ricchezza, realizzate attraverso la commissione di reati tributari, dota il sistema di un vigoroso arsenale, salvo, poi, però, nel momento di puntare il bersaglio, dirottare questa forza verso un soggetto diverso dal reale obiettivo, finendo per contraddire la sua stessa scelta".

[241] Cass., sez. VI, 11 dicembre 2019, *Ginatta*.

[242] In tal senso F. D'ARCANGELO, "*La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema",* in Sistema Penale, 2020.

[243] Cass., sez. un., 27 marzo 2008, Fisia Italimpianti.

[244] Sul tema della confisca, L. G. VELANI, *"Reati tributari: con la novella introdotta dal d.l. 124/2019 conv. Con l. 157/2019 il legislatore «gioca la carta» della confisca per sproporzione nella «lotta senza quartiere» dichiarata all'evasione fiscale",* in Rivista 231, 2020.

Rimanendo nell'ottica della proporzionalità, ad aggravare ulteriormente il quadro, con il rischio di dare vita a un vero e proprio *tris in idem*, le sanzioni che seguono, in capo alla persona fisica, alla commissione di un reato tributario ai sensi del d.lgs. 74/2000. Al soggetto, apicale o sottoposto, che ha agito nell'interesse o vantaggio dell'ente si applica la sanzione detentiva, cui va ad aggiungersi anche la misura della confisca obbligatoria, anche per equivalente nonché la nuova confisca allargata.

A tal proposito va rammentato come la giurisprudenza, in maniera uniforme, abbia escluso, nel tempo, e con il plauso della dottrina prevalente, qualsivoglia violazione del principio del *ne bis in idem* allorquando dalla commissione di un medesimo fatto derivi l'irrogazione di sanzioni in capo a soggetti diversi, quindi persona fisica ed ente, in considerazione del fatto che uno dei presupposti ineludibili di operatività del principio in esame è proprio l'identità dei soggetti sanzionati[245]. Identità che nel caso di irrogazione delle sanzioni penali alla persona fisica e delle sanzioni formalmente amministrative all'ente viene a mancare in considerazione dell'autonomia patrimoniale e giuridica sussistente tra i due soggetti e che ne esclude la sussistenza.

D'altra parte, in tal senso depone anche l'art. 19 d.lgs. 74/2000 che, al comma 2, prevede l'ammissibilità, in deroga al principio di specialità sancito al comma 1, di un cumulo di sanzioni penali e amministrative quando queste ultime siano a carico della persona giuridica mentre le prime ricadano sull'autore – persona fisica del reato.

Se, da una parte, tale arresto può ritenersi pacifico in giurisprudenza, dall'altra legittimi paiono però i dubbi sollevati da chi fa notare come, in taluni specifici casi, pur essendo le sanzioni indirizzate a soggetti distinti, tale diversità sia in realtà solo formale. Si pensi alle ipotesi in cui *"in ragione di una concreta confusione del patrimonio individuale dell'imprenditore con quello della persona giuridica e di una gestione personalistica attuata negli enti di piccole dimensioni, il doppio processo e la doppia sanzione siano percepiti come (sostanzialmente) diretti al medesimo individuo, cioè alla persona*

[245] Corte di giustizia UE, IV sezione, sentenza 5 aprile 2017, *Orsi e Baldetti*; Corte EDU, IV sezione, sentenza 20 maggio 2014, *Pirttimaki c. Finlandia;* Corte Cass., III sezione, sentenza 30 agosto 2019, n. 36699.

dell'imprenditore"[246]. Si pensi, ancora, alle società di ridotte dimensioni o alle imprese individuali, casi, questi, in cui inevitabilmente la sanzione irrogata alle stesse finisce per gravare poi sulla persona fisica già perseguita penalmente[247].

Laddove dovessero accogliersi tali perplessità, nonostante di esse sia portatrice una dottrina minoritaria, allora verrebbe a profilarsi un vero e proprio *tris in idem*. E ciò in quanto, alle sanzioni, cui si è già fatto riferimento, applicate all'ente sia in sede 231 che in ambito tributario, andrebbero ad aggiungersi quelle previste, per la persona fisica, dal d.lgs. 74/2000. Tutto ciò andando ad aggravare ulteriormente la posizione del quadro sanzionatorio con riferimento al principio della proporzionalità.

Dunque dal nuovo quadro che il legislatore ha profilato ne deriva un evidente rapporto problematico con il principio sovranazionale del *ne bis in idem*. E, come sopra evidenziato, sembra che le maggiori problematicità afferiscano al canone della proporzionalità della sanzione complessivamente irrogata, considerata la gravità che caratterizza tanto le sanzioni previste dal sistema 231 quanto quelle applicate in sede tributaria. Pur dovendosi, per trarre conclusioni connotate da maggiore certezza e fondatezza, attendere le prime applicazioni della nuova disciplina, in questa sede pare potersi affermare, seppur con cautela, che verosimilmente si porranno questioni circa la legittimità dell'intervento del legislatore alla luce del principio del *ne bis in idem*.

E ciò in quanto sembra difficile potersi giustificare il complesso di sanzioni applicate all'ente in caso di commissione di uno dei reati tributari inseriti nel d.lgs.231/2001 che paiono, infatti, palesemente sproporzionate se parametrate al fatto commesso.

In definitiva, se da una parte possono trovare fondamento le istanze del legislatore e di quanti da tempo sostenevano la necessità dell'inclusione dei reati

---

[246] M. SCOLETTA, *"Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto",* in Diritto penale contemporaneo, 2017.

[247] M. SCOLETTA, *"Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto",* op. cit. L'A. rileva che *"il problema, come noto, si è posto (e ancora, spesso, si ripropone) in termini analoghi anche in relazione alla disciplina normativa della responsabilità ex crimine degli enti collettivi, dove in caso di società 'di piccole dimensioni' la sanzione punitiva irrogata alla persona giuridica è spesso percepita come un ingiusto duplicato della pena inflitta, per il medesimo fatto di reato, alla persona fisica autrice materiale della condotta illecita […]".*

tributari nel novero dei reati – presupposto della responsabilità da reato degli enti, al fine di una maggiore e più efficace prevenzione degli stessi, d'altro canto il rischio, che sembra essersi concretizzato, è quello di trasformare la repressione in sproporzione. E, a ben vedere, il legislatore avrebbe potuto pianificare tale intervento di riforma in modo da evitare un così evidente rapporto problematico con il principio del *ne bis in idem*.

CAPITOLO III

SULLA NECESSITÀ DI UN INTERVENTO DEL LEGISLATORE IN UNA PROSPETTIVA DE JURE CONDENDO

SOMMARIO: **1**. La mancata estensione all'ente della causa di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000: tra sproporzione e asistematicità. **2**. L'introduzione della responsabilità da reato degli enti per gli illeciti tributari: una riforma a metà. Cenni al sistema normativo degli abusi di mercato. **2.1** Segue: il modello ex art. 187-terdecies t.u.f. **3**.Una seconda possibile soluzione: l'operatività del principio di specialità anche per l'ente.

1. La mancata estensione all'ente della causa di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000: tra sproporzione e asistematicità

Pur premettendo che tale specifica tematica non è direttamente connessa all'argomento qui oggetto di disamina, d'altro canto trattasi comunque di una questione che, oltre ad essere di assoluta attualità nell'ambito della disciplina della responsabilità da reato degli enti, risulta influire sulla valutazione non solo dell'atteggiamento del legislatore nel concepire tale riforma ma anche della complessiva proporzionalità e ragionevolezza del novello sistema. Difatti, in tale sede, l'estinzione del debito tributario risulta di rilievo nel tentativo di evitare un carico sanzionatorio sproporzionato.

Facendo un passo indietro, a fini di maggiore chiarezza, va notato come il settore penale in generale da anni ormai abbia, per esigenze soprattutto di deflazione, adottato il sistema c.d. *stick and carrot*: ovverosia, da una parte vi è la minaccia dell'irrogazione della pena, dall'altra l'offerta di "vie d'uscita" per il

tramite di meccanismi riparatori o ripristinatori che garantiscono poi al soggetto l'impunità, come in tal caso, o la riduzione della sanzione[248].

E tale *trend* ha trovato concretizzazione anche nell'ambito penale – tributario in considerazione della adeguatezza dello stesso a garantire la riparazione del danno allorquando lo stesso abbia connotazione, come in questo caso, pubblicistica. In tali casi difatti l'operatività di tali meccanismi consente comunque di coprire il disvalore dell'offesa mediante il recupero dell'imposta dovuta, che costituisce il fine ultimo[249].

Orbene, in ambito tributario, la carota è rappresentata dall'art. 13 d.lgs.74/2000, modificato dal legislatore del 2019[250], che delinea una causa di non punibilità per taluni reati tributari, in particolare gli illeciti di cui agli artt.2, 3, 4, 5, 10 bis, 10 ter e 10 quater comma 1, i quali *"non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali".*

Sennonché il legislatore, nel tentare in tal modo di ammortizzare le modifiche fortemente afflittive, cui ha dato vita per il tramite del Decreto fiscale, ha dimenticato di considerare il panorama relativo agli enti, pure toccato dalla riforma, e l'opportunità di un coordinamento. Anzi, ciò che è emerso è una vera e propria contraddizione nell'ipotesi in cui un reato tributario sia commesso da una persona fisica nell'interesse o vantaggio dell'ente. In tale eventualità, difatti, in forza dell'attuale panorama normativo, se l'autore materiale dell'illecito, in presenza delle condizioni richieste dall'art. 13 d.lgs. 74/2000, estingue il debito

---

[248] E. SCAROINA, *"Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità",* in Sistema Penale, 2020.

[249] R. BARTOLI, *"Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente",* in Sistema Penale, 2020.

[250] L'art. 39, comma 1, lett. q)bis, d.l. 124/2019 ha modificato l'art. 13 d.lgs. 74/2000 aggiungendo, al comma 2, tra i reati per i quali può operare la causa di non punibilità quello di dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. 74/2000) e quello di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. 74/2000)

tributario, solo esso ne beneficerà mentre l'ente dovrà comunque rispondere dello stesso.

Ciò è dovuto alla disposizione risultante dall'art. 8 d.lgs. 231/2001 che sancisce l'autonomia della responsabilità dell'ente, la quale dunque permane pure nei casi in cui l'autore del reato non sia identificato o quando lo stesso si estingue per causa diversa dall'amnistia, in guisa che la stessa non possa dipendere dalle vicissitudini relative, invece, alla persona fisica. Operando tale principio, e in mancanza di una espressa estensione anche all'ente della causa di non punibilità ex art. 13 d.lgs. 74/2000, non sembra che l'istituto possa trovare applicazione anche a favore di tali soggetti.

Tale sistema operativo risulta però perverso. Chiaramente la persona fisica autore del reato ha forte interesse a pagare, quindi estinguere, il debito tributario in quanto, così facendo, potrà beneficiare della causa di non punibilità ma, molto spesso, non dispone dei mezzi economici necessari. E, a tal proposito, basti considerare come sovente trattasi di somme ingenti, essendo riferibili a un ente di medio – grandi dimensioni, che, in aggiunta, non sono nella sua disponibilità, essendo l'ente il soggetto che effettivamente gode dei frutti illeciti. D'altra parte, invece, l'ente, il quale ben potrebbe procedere al pagamento del *quantum* dovuto, sia perché avente maggiori disponibilità finanziarie sia perché l'importo evaso è nella sua disponibilità, non ha verosimilmente alcun interesse a procedere per tale via in quanto in ogni caso non potrà avvalersi della non punibilità e, anzi, ciò rappresenterebbe una vera e propria autodenuncia[251].

Dunque ora rischia di essere minato anche il meccanismo della non punibilità, finora ben operante in quanto spesso l'ente provvedeva al pagamento del debito tributario in favore della persona fisica così da sottrarsi alla confisca.

Attualmente, invece, in virtù del quadro vigente, se l'ente dovesse decidere di procedere all'estinzione del debito tributario, mettendo così il moto il meccanismo ex art. 13 d.lgs. 74/2000, lo stesso risponderebbe comunque sia in sede fiscale che in sede 231, seppur in maniera attenuata. Anzitutto, risulterebbe ridotta

[251] F. PIERGALLINI, *"La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente",* op. cit.; R. BARTOLI, "*Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente",* op. cit.

l'entità della sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 472/1997[252]. In via ulteriore, sul piano 231, potranno essere irrogate solo le sanzioni pecuniarie previste dall'art. 25-quinquiesdecies, peraltro ridotte da un terzo alla metà in virtù del disposto dell'art. 12 dello stesso decreto[253]. Non potranno invece trovare

---

[252] Ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 472/1997, *"la sanzione e' ridotta, sempreche' la violazione non sia stata gia' constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attivita' amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:*

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore e' stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale e' stata commessa la violazione ovvero, quando non e' prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni".

[253] L'art. 12 d.lgs. 231/2001 prevede che *"la sanzione pecuniaria è ridotta della metà e non può comunque essere superiore a euro 103.291 (lire duecento milioni) se:*

a) l'autore del reato ha commesso il fatto nel prevalente interesse proprio o di terzi e l'ente non ne ha ricavato vantaggio o ne ha ricavato un vantaggio minimo;

b) il danno patrimoniale cagionato è di particolare tenuità;

2. La sanzione è ridotta da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado:

a) l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso;

b) è stato adottato e reso operativo un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi.

3. Nel caso in cui concorrono entrambe le condizioni previste dalle lettere del precedente comma, la sanzione è ridotta dalla metà ai due terzi.

applicazione né le sanzioni interdittive né tantomeno il sequestro e la confisca, ai sensi, rispettivamente degli artt. 17, 53 e 19 d.lgs. 231/2001. Difatti, mentre la prima norma richiamata esclude la possibilità di procedere all'irrogazione delle sanzioni interdittive quando *"prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, concorrono le seguenti condizioni:*
a) l'ente ha risarcito integralmente il danno e ha eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato ovvero si è comunque efficacemente adoperato in tal senso;
b) l'ente ha eliminato le carenze organizzative che hanno determinato il reato mediante l'adozione e l'attuazione di modelli organizzativi idonei a prevenire reati della specie di quello verificatosi;
c) l'ente ha messo a disposizione il profitto conseguito ai fini della confisca", l'art.19 esclude la possibilità di procedere alla confisca della parte che può essere restituita al danneggiato.

Pur essendovi chi, in considerazione delle attenuate sanzioni irrogabili all'ente in caso si proceda al pagamento del debito tributario, sostiene allora la non esistenza di alcun conflitto di interessi tra persona fisica, ovviamente orientata a procedere ex art. 13 d.lgs. 74/2000, ed ente, sicuramente meno facilitato nella scelta, sottolineando come, a ben vedere, sul piano sostanziale vi sia invece convergenza di interessi[254], non può non rilevarsi come, in ogni caso, si registri una mancata proporzione. Difatti, anche se l'operatività della causa di non punibilità potrebbe portare a ravvisare una connessione tra procedimenti, comportando, come visto, una significativa riduzione del trattamento sanzionatorio, il rischio di *bis in idem* non viene meno. La proporzionalità del sistema, difatti, non può dipendere dalla scelta dell'ente di procedere alla restituzione al danneggiato dell'importo dovuto ma dovrebbe essere garantita a priori.

Ma si ritiene che comunque il sistema non risulti ragionevole. Basti a tal proposito considerare che, laddove l'ente restituisca allo Stato quanto dovuto, si procederà comunque all'irrogazione di sanzioni pecuniarie. Ancor di più, la persona giuridica eviterà le misure interdittive solo laddove, come espressamente prevede

---

4. In ogni caso, la sanzione pecuniaria non può essere inferiore a euro 10.329 (lire venti milioni)".

[254] D. Piva, "*Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*", op. cit.

l'art. 17 d.lgs. 231/2001, si doti di adeguati modelli organizzativi. *"Non è possibile che uno Stato esiga la riscossione (basata sul ravvedimento operoso del pagamento del debito tributario) e poi la punizione accompagnata da un ulteriore ravvedimento operoso consistente nell'adozione dei modelli organizzativi.*[255]*"*

La soluzione ottimale, peraltro già oggetto di discussione in dottrina con riferimento al generale sistema di responsabilità dell'ente[256], sarebbe pertanto quella di un intervento del legislatore volto ad estendere l'operatività della causa di non punibilità anche alla persona giuridica: sarebbe a tal fine sufficiente modificare l'art. 13 d.lgs. 74/2000 prevedendo la sua applicabilità anche all'ente[257].

In tal modo verrebbe meno il rischio di una sorta di ulteriore *bis in idem* scaturente dal fatto che *"lo Stato riscuote dall'ente nella sostanza due volte, sia attraverso la confisca sia con la pena pecuniaria"*[258].

2. L'introduzione della responsabilità da reato degli enti per gli illeciti tributari: una riforma a metà. Cenni al sistema normativo degli abusi di mercato.

Riprendendo le fila del discorso sviluppato nel capitolo che precede, appare evidente come la riforma, che ha portato alla inclusione dei reati tributari nel tassativo elenco dei reati – presupposto della responsabilità da reato degli enti, abbia favorito l'emergere di una rilevante problematica.

Difatti, pur essendo comprensibili le istanze che hanno mosso, dapprima nell'ambiente sovranazionale e poi, di riflesso, in quello interno, il legislatore a

---

[255] R. BARTOLI, *"Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente",* op. cit.

[256] E. SCAROINA, *"Prospettive di razionalizzazione della disciplina dell'oblazione nel sistema della responsabilità da reato degli enti tra premialità e non punibilità",* op. cit.

[257] F. PIERGALLINI, op. cit.

[258] R. BARTOLI, "*Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affètta da sistematica irragionevolezza",* op. cit.

procedere in tal senso, allo stesso tempo, e a maggior ragione trattandosi di un tema, quello del *ne bis in idem*, già ben noto nel settore penale – tributario, seppur con riferimento alla persona fisica, l'intervento avrebbe potuto concretizzarsi in maniera tale da evitare, o almeno rendere meno evidenti, mitigandoli, profili di frizione tra la responsabilità, nel duplice ambito 231 e amministrativo, degli enti e il principio richiamato. Ciò che infatti emerge, sulla base della ricostruzione, precedentemente effettuata, dell'evoluzione della giurisprudenza fino ad arrivare ai più recenti approdi sul tema relativo ai rapporti tra doppio binario e *ne bis in idem*, è una quasi certa censura del nuovo apparato normativo predisposto per gli enti.

Dunque, il legislatore, se riteneva indispensabile procedere a tale intervento innovatore, avrebbe quantomeno dovuto affrontare espressamente, e in un'ottica *ex ante*, il profilo della coordinazione dei due modelli di responsabilità al fine di prevenire ciò che invece si è verificato, ovvero la coesistenza di due apparati normativi che, in caso di contestuale applicazione, tra di loro stridono. Quale probabile conseguenza di tale atteggiamento passivo del legislatore, la prossima necessità, in considerazione anche delle future pronunce sul tema da parte della giurisprudenza sia interna che sovranazionale, di un importante ripensamento del complessivo apparato normativo che governa il microsettore penale – tributario nell'ottica della sua compatibilità con il principio del *ne bis in idem*.

Il legislatore, come si è più volte ribadito, ben avrebbe potuto impostare il nuovo apparato sanzionatorio afferente alla responsabilità degli enti per taluni reati tributari in modo tale da garantire una coerenza con il principio del *ne bis in idem*.

E nel fare ciò avrebbe potuto rifarsi all'impianto normativo relativo agli illeciti di *market abuse* che, per quanto parimenti oggetto di critica, trattandosi dell'altro grande settore dell'ordinamento italiano per il quale si è scelto di predisporre un doppio binario sanzionatorio, quantomeno tenta di tracciare una via indicando al giudice un sentiero da seguire allorquando egli si trovi di fronte a un soggetto perseguito e/o sanzionato, per un medesimo fatto, tanto in sede penale che in sede amministrativa.

Volendo vagliare tale opportunità appare necessario allora, ma senza pretesa di completezza, qualche cenno più specifico al settore finanziario relativo agli abusi di mercato.

Con la L. 62/2005 sono stati introdotti i nuovi illeciti di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato in attuazione della Direttiva 2003/6/CE (c.d. Market Abuse Directive o MAD), la quale richiedeva la previsione, da parte degli ordinamenti, di tali due fattispecie con l'obiettivo di garantire una maggiore e più pregnante tutela del corretto funzionamento dei mercati finanziari[259]. Di particolare rilievo l'art. 14 della Direttiva richiamata il quale, pur facendo salva la possibilità per gli Stati di procedere all'irrogazione di sanzioni penali, dall'altra parte sancisce l'obbligo, in capo agli stessi, di prevedere sanzioni amministrative[260].

Ai fini del recepimento delle istanze comunitarie si è proceduto a modificare, integrandolo, il testo unico della finanza (D.lgs. n. 58/1998) all'interno del quale sono stati inseriti il reato di abuso di informazioni privilegiate, c.d. *insider trading*, disciplinato oggi dall'art. 184 t.u.f.; il reato di manipolazione del mercato, all'art. 185 t.u.f.; e gli illeciti amministrativi di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato, disciplinati dagli artt. 187-bis e 187-ter t.u.f., e corrispondenti, dunque, ai richiamati reati. Più in particolare, l'abuso di

[259] Particolarmente esplicativi, per quanto attiene alle finalità della direttiva, i Considerando della stessa. Per esempio, al Considerando n. 2 si legge che *"un mercato finanziario integrato ed efficiente non può esistere senza che se ne tuteli l'integrità" [...] "gli abusi di mercato ledono l'integrità dei mercati finanziari e compromettono la fiducia del pubblico nei valori mobiliari e negli strumenti derivati";* al n. 15 si legge che *"l'abuso di informazioni privilegiate e la manipolazione del mercato sono di ostacolo alla reale e piena trasparenza del mercato, che è requisito fondamentale perché tutti gli operatori economici siano in grado di operare su mercati finanziari integrati*".

[260] Ai sensi del comma 1 dell'art. 14, *"Fatto salvo il diritto degli Stati membri di imporre sanzioni penali, gli Stati membri sono tenuti a garantire, conformemente al loro ordinamento nazionale, che possano essere adottate le opportune misure amministrative o irrogate le opportune sanzioni amministrative a carico delle persone responsabili del mancato rispetto delle disposizioni adottate in attuazione della presente direttiva. Gli Stati membri sono tenuti a garantire che tali misure siano efficaci, proporzionate e dissuasive".*

informazioni privilegiate[261] e la manipolazione del mercato[262] vanno a sanzionare lo sfruttamento di conoscenze riservate e l'alterazione dei prezzi di strumenti finanziari mediante la diffusione di notizie false o la realizzazione di artifici.

---

[261] Ai sensi dell'art. 184 t.u.f., *"È punito con la reclusione da uno a sei anni e con la multa da euro ventimila a euro tre milioni chiunque, essendo in possesso di informazioni privilegiate in ragione della sua qualità di membro di organi di amministrazione, direzione o controllo dell'emittente, della partecipazione al capitale dell'emittente, ovvero dell'esercizio di un'attività lavorativa, di una professione o di una funzione, anche pubblica, o di un ufficio:*

a) acquista, vende o compie altre operazioni, direttamente o indirettamente, per conto proprio o per conto di terzi, su strumenti finanziari utilizzando le informazioni medesime;

b) comunica tali informazioni ad altri, al di fuori del normale esercizio del lavoro, della professione, della funzione o dell'ufficio o di un sondaggio di mercato effettuato ai sensi dell'articolo 11 del regolamento (UE) n. 596/2014;

c) raccomanda o induce altri, sulla base di esse, al compimento di taluna delle operazioni indicate nella lettera a).

La stessa pena di cui al comma 1 si applica a chiunque essendo in possesso di informazioni privilegiate a motivo della preparazione o esecuzione di attività delittuose compie taluna delle azioni di cui al medesimo comma 1.

Il giudice può aumentare la multa fino al triplo o fino al maggiore importo di dieci volte il prodotto o il profitto conseguito dal reato quando, per la rilevante offensività del fatto, per le qualità personali del colpevole o per l'entità del prodotto o del profitto conseguito dal reato, essa appare inadeguata anche se applicata nel massimo.

Nel caso di operazioni relative agli strumenti finanziari di cui all'articolo 180, comma 1, lettera a), numeri 2), 2-bis) e 2-ter), limitatamente agli strumenti finanziari il cui prezzo o valore dipende dal prezzo o dal valore di uno strumento finanziario di cui ai numeri 2) e 2-bis) ovvero ha un effetto su tale prezzo o valore, o relative alle aste su una piattaforma d'asta autorizzata come un mercato regolamentato di quote di emissioni, la sanzione penale è quella dell'ammenda fino a euro centotremila e duecentonovantuno e dell'arresto fino a tre anni".

[262] Ai sensi dell'art. 185 t.u.f., *"Chiunque diffonde notizie false o pone in essere operazioni simulate o altri artifizi concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari, è punito con la reclusione da uno a sei anni e con la multa da euro ventimila a euro cinque milioni.*

Non è punibile chi ha commesso il fatto per il tramite di ordini di compravendita o operazioni effettuate per motivi legittimi e in conformità a prassi di mercato ammesse, ai sensi dell'articolo 13 del regolamento (UE) n. 596/2014.

Il giudice può aumentare la multa fino al triplo o fino al maggiore importo di dieci volte il prodotto o il profitto conseguito dal reato quando, per la rilevante offensività del fatto, per le qualità personali del colpevole o per l'entità del prodotto o del profitto conseguito dal reato, essa appare inadeguata anche se applicata nel massimo.

Nel caso di operazioni relative agli strumenti finanziari di cui all'articolo 180, comma 1, lettera a), numeri 2), 2-bis) e 2-ter), limitatamente agli strumenti finanziari il cui prezzo o valore dipende dal prezzo o dal valore di uno strumento finanziario di cui ai numeri 2) e 2-bis) ovvero ha un effetto su tale prezzo o valore, o relative alle aste su una piattaforma d'asta autorizzata come un mercato regolamentato di quote di emissioni, la sanzione penale è quella dell'ammenda fino a euro centotremila e duecentonovantuno e dell'arresto fino a tre anni.

Le disposizioni del presente articolo si applicano anche:

a) ai fatti concernenti i contratti a pronti su merci che non sono prodotti energetici all'ingrosso, idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo o del valore degli strumenti finanziari di cui all'articolo 180, comma 1, lettera a);

b) ai fatti concernenti gli strumenti finanziari, compresi i contratti derivati o gli strumenti derivati per il trasferimento del rischio di credito, idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo o del valore di un contratto a pronti su merci, qualora il prezzo o il valore dipendano dal prezzo o dal valore di tali strumenti finanziari;

c) ai fatti concernenti gli indici di riferimento (benchmark)".

In considerazione degli scarsi risultati in termini di omogeneità conseguiti dalla Direttiva, in quanto gli Stati membri, se da un lato erano stati obbligati ad introdurre adeguate misure amministrative per contrastare gli abusi di mercato, dall'altro avevano una mera facoltà di prevedere, in relazione alle medesime fattispecie, anche sanzioni penali, vengono varati due nuovi strumenti: il Regolamento UE 596/2014 (c.d. MAR) e la Direttiva 2014/57/UE (c.d. MAD II). La rilevanza di tali interventi normativi si evince, in particolare, dall'impatto sul panorama sanzionatorio che viene, in pratica, ribaltato. Se in precedenza, difatti, si era attribuita assoluta prevalenza all'arsenale amministrativo, lasciando l'irrogazione delle pene alla mera discrezionalità del legislatore interno, ora, invece, si sancisce l'imprescindibilità della risposta penale considerata più efficiente rispetto agli obiettivi di tutela dell'integrità del mercato e della fiducia degli investitori. In questo nuovo quadro la previsione di una sanzione amministrativa per un fatto già presidiato in via penale, pur fortemente raccomandata, non è più imposta agli Stati[263]. Peraltro, nonostante il rinnovato assetto sanzionatorio, permane il rischio di una sua frizione con il principio del ne bis in idem; e di ciò pare consapevole lo stesso legislatore eurounitario il quale espressamente specifica come, laddove a livello interno si decidesse di prevedere in relazione a un illecito di market abuse, in aggiunta all'obbligatoria sanzione penale, anche una sanzione amministrativa, ciò dovrà avvenire nel rispetto del suddetto principio. Proprio in forza di ciò, al Considerando n. 23 della Direttiva MAD II si legge che *"nell'applicare la normativa nazionale di recepimento della presente direttiva, gli Stati membri dovrebbero garantire che l'irrogazione delle sanzioni penali per i reati ai sensi della presente direttiva e di sanzioni amministrative ai sensi del Regolamento (UE) n. 596/2014 non violi il principio del ne bis in idem".*

[263] Si veda, al riguardo, il Considerando n. 72 MAR: *«Anche se nulla osta a che gli Stati membri stabiliscano regole per sanzioni amministrative oltre che sanzioni penali per le stesse infrazioni, gli Stati membri non dovrebbero essere tenuti a stabilire regole in materia di sanzioni amministrative riguardanti violazioni del presente regolamento che sono già soggette al diritto penale nazionale, entro il 3 luglio 2016. Conformemente al diritto nazionale, gli Stati membri non sono tenuti a imporre sanzioni sia amministrative che penali per lo stesso reato, ma possono farlo se il loro diritto nazionale lo consente. Tuttavia, il mantenimento delle sanzioni penali in luogo delle sanzioni amministrative per le violazioni del presente regolamento o della direttiva 2014/57/UE non dovrebbe ridurre o incidere altrimenti sulla capacità delle autorità competenti di cooperare, di avere accesso a informazioni o di scambiare informazioni tempestivamente con le autorità competenti di altri Stati membri ai fini del presente regolamento, anche dopo che le autorità giudiziarie competenti per l'azione penale siano state adite per le violazioni in causa».*

Così, è evidente, anche in tale settore normativo si è delineata una situazione analoga a quella già analizzata e relativa all'ambito tributario, per cui le fattispecie penali e le corrispondenti amministrative sembrano omogenee e sovrapponibili[264]. Quale conseguenza di tale assetto normativo la possibilità, chiaramente problematica in termini di compatibilità con il principio del *ne bis in idem*, che, a seguito della realizzazione di un fatto illecito da parte di un medesimo soggetto, possano ritenersi integrate tanto la fattispecie penale che la analoga amministrativa, e dunque che si venga sottoposti a duplici procedimenti e, infine, a duplici sanzioni con il coinvolgimento non solo della competente autorità penale ma anche della Consob cui è demandata l'azione amministrativa.

Come noto, difatti, il principio di specialità, sancito espressamente dall'art.9 della L. 689/1981, non consente il cumulo di sanzioni e tale disposizione, in linea teorica, avrebbe dovuto trovare applicazione anche con riferimento al settore relativo agli abusi di mercato. Sennonché dalla lettura delle norme del t.u.f. afferenti agli illeciti amministrativi sembra ricavarsi l'ammissibilità dell'irrogazione tanto della sanzione penale che della sanzione amministrativa. E ciò in considerazione della clausola di apertura, la quale fa *"salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato"*. La chiave di lettura di tale inciso, invero, è sin da subito risultata problematica, dando vita a un acceso dibattito dottrinario. Un primo orientamento nasce da un'interpretazione letterale delle norme richiamate giungendo così ad intendere la volontà del legislatore nel senso di ammettere la possibilità di procedere penalmente anche nel caso in cui si sia già proceduto all'irrogazione della sanzione amministrativa[265]. Secondo altri, invece, la clausola in apertura sarebbe da considerare espressione del principio di consunzione in virtù del quale, allorquando siano integrate entrambe le fattispecie penale ed amministrativa, quella più grave, ovverosia quella penale, consuma, quindi esclude, l'altra[266].

In virtù della prevalenza del primo orientamento, in quanto più coerente rispetto all'apparato normativo vigente in materia, e, soprattutto, dell'ormai

---

[264] E. AMATI, *"La disciplina della manipolazione del mercato tra reato ed illecito amministrativo. Primi problemi applicativi"*, in Cass. pen., 2006.

[265] F. MUCCIARELLI, L'abuso di informazioni privilegiate: delitto e illecito amministrativo.

[266] C. E. PALIERO, "*"Market abuse" e legislazione penale: un connubio tormentato"*, in Corr.merito, 2005.

affermata considerazione delle sanzioni amministrative, ricavabile in particolare da molteplici pronunce della Corte EDU, come di natura sostanzialmente penale data la forte afflittività che le connota, può comprendersi come anche in tale settore si siano sviluppate rilevanti problematiche circa un'eventuale violazione del principio del *ne bis in idem*[267].

E queste riflessioni valgono pure con riferimento al coinvolgimento dell'ente. Difatti, con l'art. 9, comma 3, della L. n. 62/2005 (*"Disposizioni per l'adempimento di obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia alle Comunità europee. Legge comunitaria 2004")* si è ampliato il catalogo dei reati – presupposto della responsabilità da reato degli enti ex d.lgs. 231/2001 inserendo il nuovo art. 25-sexies relativo all'abuso di informazioni privilegiate e alla manipolazione del mercato. Quale conseguenza di tale previsione, in caso di realizzazione di uno di tali illeciti da parte di un apicale o sottoposto nell'interesse o vantaggio dell'ente, quest'ultimo sarà obbligato al pagamento della sanzione pecuniaria, fissata in una cornice edittale tra quattrocento e mille quote, nonché sottoposto alla confisca obbligatoria, anche per equivalente, del profitto del reato, ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 231/2001. Al regime risultante dal modello 231 peraltro si affianca quello previsto dal t.u.f. che pure espressamente contempla una responsabilità amministrativa dell'ente per gli illeciti amministrativi ivi contemplati. Il riferimento, più in particolare, è all'art. 187-quinquies[268] che prevede la suddetta responsabilità

[267] Con riferimento all'entità delle sanzioni amministrative si consideri che, ai sensi dell'art. 187-bis t.u.f., per l'illecito di *insider trading* è prevista l'irrogazione di una sanzione pecuniaria che oscilla tra un minimo di ventimila euro ed un massimo di tre milioni di euro mentre l'art. 187-ter t.u.f., relativo all'illecito di manipolazione del mercato, prevede la quantificazione della sanzione pecuniaria tra un minimo di ventimila euro ed un massimo di cinque milioni di euro. Inoltre, l'art. 187-quater t.u.f. sancisce l'applicazione obbligatoria di sanzioni accessorie, quali la perdita dei requisiti di onorabilità per gli esponenti aziendali ed i partecipanti al capitale dei soggetti abilitati, delle società di gestione del mercato, nonché per i revisori e i promotori finanziari e l'incapacità temporanea ad assumere incarichi di amministrazione, direzione e controllo nell'ambito di società quotate e di società appartenenti al medesimo gruppo di società quotate, per i loro esponenti aziendali. Infine, ad aggravare ulteriormente il quadro, la previsione della confisca obbligatoria del prodotto o profitto del reato, anche per equivalente.

[268] Ai sensi dell'art. 187-quinquies, *"L'ente è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da ventimila euro fino a quindici milioni di euro, ovvero fino al quindici per cento del fatturato, quando tale importo è superiore a quindici milioni di euro e il fatturato è determinabile ai sensi dell'articolo 195, comma 1-bis, nel caso in cui sia commessa nel suo interesse o a suo vantaggio una violazione del divieto di cui all'articolo 14 o del divieto di cui all'articolo 15 del regolamento (UE) n. 596/2014:*

a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria o funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;

b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a).

allorquando un soggetto in posizione apicale o sottoposta abbia violato i divieti di cui agli artt. 14 e 15 del Regolamento UE n. 596/2014[269]. Ciò che rileva, ai fini di questa trattazione, è l'evidente convergenza dei presupposti applicativi dei due richiamati regimi di responsabilità. Si noti, anzitutto, il rinvio che l'art. 187-quinquies effettua agli artt. 6 e 7 del d.lgs. 231/2001 per cui i criteri di imputazione risultano essere i medesimi, ovvero l'interesse o vantaggio per l'ente e la colpa di organizzazione dovuta alla mancata predisposizione di adeguati modelli organizzativi volti alla prevenzione del rischio – reato. Ancora, per quanto concerne l'individuazione della persona fisica autore del reato, il t.u.f. evidentemente riprende il modello 231, richiedendo anch'esso che soggetto attivo sia un apicale o un sottoposto.

Dunque, tirando le somme, e analogamente a quanto accade per la persona fisica, anche con riferimento all'ente si è delineato un doppio binario sanzionatorio essendovi la concorrenza delle sanzioni per la cui irrogazione è competente la Consob, ex art. 187-quinquies t.u.f., e delle sanzioni applicabili dal giudice penale ai sensi dell'art. 25-sexies d.lgs. 231/2001.

2.1 Segue: Il modello ex art. 187-terdecies t.u.f.

Ai fini della presente trattazione ciò che in particolare rileva è il riferimento all'art. 187-terdecies t.u.f., rinnovato dal legislatore mediante l'emanazione del

---

Se, in seguito alla commissione degli illeciti di cui al comma 1, il prodotto o il profitto conseguito dall'ente è di rilevante entità, la sanzione è aumentata fino a dieci volte tale prodotto o profitto.
L'ente non è responsabile se dimostra che le persone indicate nel comma 1 hanno agito esclusivamente nell'interesse proprio o di terzi.
In relazione agli illeciti di cui al comma 1 si applicano, in quanto compatibili, gli articoli 6, 7, 8 e 12 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Il Ministero della giustizia formula le osservazioni di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, sentita la CONSOB, con riguardo agli illeciti previsti dal presente titolo".

[269] All'art. 14 (*"Divieto di abuso di informazioni privilegiate e di comunicazione illecita di informazioni privilegiate")* si legge che *"Non è consentito: a) abusare o tentare di abusare di informazioni privilegiate; b) raccomandare ad altri di abusare di informazioni privilegiate o indurre altri ad abusare di informazioni privilegiate; oppure c) comunicare in modo illecito informazioni privilegiate".*

All'art. 15 ("*Divieto di manipolazione del mercato")* si legge che *"Non è consentito effettuare manipolazioni di mercato o tentare di effettuare manipolazioni di mercato".*

d.lgs. 107/2018 al fine di garantire una maggiore compatibilità del settore relativo agli illeciti finanziari con il principio sovranazionale del ne bis in idem, a seguito delle numerose pronunce delle Corti europee che avevano condannato il doppio binario vigente in materia. La norma, rubricata "*Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative"*, si occupa di disciplinare, bilanciandole, le pene pecuniarie penale ed amministrativa. Nel fare ciò viene adottato un meccanismo di compensazione in virtù del quale quando a seguito della realizzazione di un fatto illecito, riconducibile sia alla fattispecie penale che alla fattispecie amministrativa, sia già stata applicata una sanzione amministrativa pecuniaria o una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato, l'autorità che procede per seconda, nell'esazione della sanzione pecuniaria di sua competenza, dovrà tenere conto del *quantum* già irrogato[270]. Dunque, in base al meccanismo delineato dalla norma in commento, l'irrogazione della seconda sanzione dovrebbe essere limitata alla parte che eccede il disvalore già coperto dalla sanzione irrogata per prima e, in tal modo, dovrebbe evitarsi di sanzionare lo stesso fatto per una duplice via[271].

A maggior ragione poi, in virtù del fatto che, con tale norma, il legislatore ha tenuto in considerazione non solo la persona fisica ma anche l'ente, il quale allo stesso modo può risultare destinatario sia di una sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 187-quinquies t.u.f.[272], che della sanzione amministrativa dipendente da

---

[270] Ai sensi dell'art. 187-terdecies, *"Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell'autore della violazione o dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187 septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato:*

a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate;

b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria".

[271] A. TRIPODI, "*Rapporti tra procedimenti e ruolo della Consob".*

[272] Ai sensi dell'art. 187-quinquies t.u.f., *"L'ente è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da ventimila euro fino a quindici milioni di euro, ovvero fino al quindici per cento del fatturato, quando tale importo è superiore a quindici milioni di euro e il fatturato è determinabile ai sensi dell'articolo 195, comma 1-bis, nel caso in cui sia commessa nel suo interesse o a suo vantaggio una violazione del divieto di cui all'articolo 14 o del divieto di cui all'articolo 15 del regolamento (UE) n. 596/2014:*

a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria o funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;

b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a). Se, in seguito alla commissione degli illeciti di cui al comma 1, il prodotto o il profitto conseguito dall'ente è di rilevante entità, la sanzione è aumentata fino a dieci volte tale prodotto o profitto.

reato ex art. 25-sexies d. lgs. 231/2001[273], tale meccanismo di compensazione, a garanzia di una complessiva proporzionalità della risposta sanzionatoria, avrebbe potuto guidare anche il legislatore tributario così da affiancare al nuovo regime di responsabilità da reato degli enti una sorta di ombrello a protezione dell'apparato normativo da eventuali future censure.

A fini di completezza ed organicità espositiva non ci si può, però, esimere dal richiamare anche le critiche mosse, e a ragione, all'art. 187-terdecies t.u.f. in considerazione delle lacune che lo caratterizzano. Anzitutto, ciò che è stato rilevato è che la norma limita l'operatività del meccanismo di compensazione, e quindi della garanzia della proporzionalità, all'ambito delle sanzioni pecuniarie cui, difatti, fa espresso riferimento, tralasciando, invece, il profilo delle sanzioni interdittive. E ciò incide non poco sulla compatibilità del doppio binario con il principio del *ne bis in idem*. Difatti, soprattutto per ciò che attiene agli enti, a rendere il quadro sanzionatorio particolarmente afflittivo, e di conseguenza sproporzionato rispetto all'illecito commesso, contribuisce non tanto la sanzione pecuniaria, sicuramente di spiccata severità ma comunque "gestibile" da parte di un ente di grandi dimensioni, quanto le sanzioni interdittive. Si consideri a tal fine che ormai anche le sanzioni interdittive collegate alla commissione di un illecito amministrativo presentano una forte incisività nonché una struttura analoga a quelle previste quale conseguenza della configurazione del corrispondente reato di abuso di mercato[274]. Altra criticità legata alla formulazione dell'art. 187-terdecies t.u.f., e che si riversa anch'essa sulla capacità della norma di far fronte alle criticità che, a causa del doppio binario, investono l'ordinamento, è rappresentata dalla mancata

---

L'ente non è responsabile se dimostra che le persone indicate nel comma 1 hanno agito esclusivamente nell'interesse proprio o di terzi.
In relazione agli illeciti di cui al comma 1 si applicano, in quanto compatibili, gli articoli 6, 7, 8 e 12 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Il Ministero della giustizia formula le osservazioni di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, sentita la CONSOB, con riguardo agli illeciti previsti dal presente titolo".

[273] L'art. 25-sexies d.lgs. 231/2001 recita: "*In relazione ai reati di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione del mercato previsti dalla parte V, titolo I-bis, capo II, del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, si applica all'ente la sanzione pecuniaria da quattrocento a mille quote.*
Se, in seguito alla commissione dei reati di cui al comma 1, il prodotto o il profitto conseguito dall'ente è di rilevante entità, la sanzione è aumentata fino a dieci volte tale prodotto o profitto".

[274] Sul tema, F. MUCCIARELLI, *"Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina. Osservazioni a prima lettura sul decreto legislativo 10 agosto 2018, n. 107*", in Diritto penale contemporaneo, 2018.

considerazione del versante processuale. Se, difatti, da una parte, può ritenersi, seppur con delle riserve, come appena visto, che la norma risolva il problema del cumulo sul piano sostanziale, dall'altra non vi è alcun accenno all'altra faccia della medaglia. E, seppur vero, come visto nel capitolo dedicato alla ricostruzione della portata della garanzia del *ne bis in idem*, che il principio in parola, alla luce degli approdi delle Corti sovranazionali e poi anche interne, ha subito un ridimensionamento, concentrandosi i giudici sul valutare il rispetto del canone della proporzionalità cui è stata attribuita una posizione di particolare rilievo, d'altro canto non è venuta meno la dimensione anche processuale dello stesso. Tanto è vero che la Corte EDU, lo si è già specificato in precedenza, ha in svariate pronunce ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem* da parte del doppio binario operante in materia di *market abuse* quale conseguenza dell'assoggettamento del fautore dell'illecito a duplice procedimento, in sede penale ed amministrativa, anche allorquando le sanzioni complessivamente irrogate in entrambe le sedi non fossero particolarmente gravose e sproporzionate.

Alla luce di tali considerazioni, sarebbe stato auspicabile che il legislatore tributario traesse spunto dal tentativo, seppur imperfetto, posto in essere nel settore finanziario relativo agli abusi di mercato tenendo, allo stesso tempo, in debito conto delle criticità dello stesso. Ciò che in questa sede appare è che sarebbe stato opportuno introdurre, contestualmente alla previsione della responsabilità degli enti per i reati tributari, anche una norma, per taluni versi analoga all'art. 187-terdecies t.u.f., che andasse per l'appunto a garantire in un certo qual modo la proporzionalità sanzionatoria per il tramite di un meccanismo di compensazione delle sanzioni che poggia su una vera e propria sommatoria delle sanzioni irrogate nell'ambito del procedimento conclusosi per primo da parte dell'autorità che procede per seconda di modo che la stessa limiti la propria reazione sanzionatoria a quella parte di disvalore del fatto illecito che non risulta coperta dalla reazione sanzionatoria già concretizzatasi.

Così una prima soluzione sarebbe quella di predisporre un meccanismo in forza del quale, nel caso in cui si configuri una responsabilità dell'ente per i reati tributari inseriti nella lettera dell'art. 25-quinquiesdecies d.lgs. 231/2001 e, di conseguenza, debba procedersi sia in sede 231 che in sede amministrativa tributaria, il giudice penale (in quanto di solito dovrebbe concludersi prima la procedura

tributaria) debba tenere in considerazione, nell'individuare l'entità, il *quantum*, della sanzione sia pecuniaria per quote sia interdittiva da applicare all'ente coinvolto, della sanzione già irrogata in sede fiscale. E, nell'effettuare tale compensazione, l'autorità che procede in sede 231 dovrebbe poter irrogare le pene di sua competenza anche scendendo al di sotto del *quantum* minimo individuato dal decreto allorquando finanche l'applicazione della sanzione nel suo minimo edittale risulti eccessiva in quanto parte del disvalore del fatto sia già stato coperto dalla sanzione individuata in sede fiscale. E, chiaramente, come affermato anche dalla Corte di Cassazione con riferimento all'ambito degli illeciti di *market abuse,* laddove risultasse che la sanzione fiscale già irrogata all'ente sia di per sé sufficiente ad assorbire interamente il disvalore della condotta illecita, coprendo gli aspetti rilevanti non solo in sede amministrativa ma anche penale, il giudice procedente in sede 231 non dovrebbe procedere all'irrogazione di alcuna sanzione[275]. Più in particolare la Corte specifica come, nel procedere a tale bilanciamento, la disapplicazione della sanzione penale, nel caso in cui la sanzione amministrativa risulti sufficiente a coprire il disvalore del fatto, è ben possibile, seppur raro. E a maggior ragione ciò è possibile in un settore come quello degli abusi di mercato in cui, proprio come avviene in ambito penale-tributario, *"l'apparato sanzionatorio penale fa spesso eco alla severità draconiana delle sanzioni amministrative per prime inflitte".* Proprio in considerazione di ciò, "*al giudice penale non deve essere di ostacolo né il principio di obbligatorietà*

[275] Cass. pen., 30 settembre 2019, n. 39999. Si veda, C. PAGELLA, "*L'inafferrabile concetto di "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta": la Cassazione ancora su ne bis in idem e insider trading",* in Sistema penale, 2020.

Il caso riguardava la condanna di un soggetto per il reato di abuso di informazioni privilegiate per aver egli acquistato azioni di talune società sfruttando le informazioni privilegiate relative ad un'offerta pubblica di acquisto delle azioni delle stesse di cui era in possesso in virtù della sua posizione di dirigente della Deloitte Financial Advisory Services, incaricata della *due diligence* relativa alle OPA. Così veniva condannato a due anni di reclusione e a 50.000 euro di multa nonché alla interdizione dai pubblici uffici e dalle funzioni direttive di persone giuridiche e imprese e all'incapacità di contrattare con la Pubblica Amministrazione per la durata di due anni. Oltre a ciò veniva disposta la confisca del profitto del reato e dei beni utilizzati per commetterlo, e veniva ordinato il risarcimento del danno a favore della Consob. Con riferimento al tema del ne bis in idem, in particolare all'aspetto sanzionatorio, nella citata sentenza la Corte, disponendo il rinvio al giudice di merito, suggerisce di utilizzare l'art. 133 c.p., allargandone la portata, così da consentire il bilanciamento tra il disvalore del fatto, comprensivo degli aspetti penali e amministrativi, e l'afflittività della sanzione, tenendo conto non solo della pena principale, ma anche delle pene accessorie e della confisca.

dell'azione penale, né il principio di legalità sulle cui basi si fonda la teoria dell'illecito penale nel nostro ordinamento"[276].

Ma non solo, dovendosi superare i limiti che avvolgono ancora il doppio binario cumulativo vigente in materia di *market abuse* è necessario che il legislatore tributario si ingegni in tal senso così da evitare di incorrere nelle medesime censure. Dunque, oltre a ciò, data la necessità di tenere in considerazione anche il profilo processuale del principio di cui si discute, il legislatore dovrebbe anche sviluppare delle modalità che garantiscano uno svolgimento contestuale della procedura sanzionatoria amministrativa tributaria e di quella ex d.lgs. 231/2001 che ha luogo davanti al giudice penale[277].

A ben vedere, comunque, anche laddove dovesse effettivamente concretizzarsi tale tipologia di intervento, permarrebbero in ogni caso dei profili critici. O meglio, il legislatore dovrebbe, al fine di ridurre al minimo le problematiche, dare vita a un impianto normativo piuttosto chiaro e specifico, a differenza dell'art. 187-terdecies che, invece, è connotato da una eccessiva genericità. Se così non fosse, difatti, l'intero giudizio di proporzionalità, rimesso al singolo giudice, penale o amministrativo, davanti al quale viene a porsi la questione e viene lamentata la lesione del diritto al *ne bis in idem*, sarebbe basato su parametri assolutamente indefiniti ed astratti. L'autorità procedente per seconda, infatti, dovrebbe procedere a tale valutazione considerando il rapporto tra la gravità del fatto commesso e la severità della pena ma, come è evidente, trattasi di due concetti dal significato indefinito e, dunque, eccessiva forse sarebbe la discrezionalità del giudice. E allora *"ciò significa però assumere un approccio casistico e atomizzato alla questione inerente il rispetto del principio del ne bis in idem, facendo del singolo giudice l'unico soggetto, almeno in prima battuta, competente a rinvenire una violazione dell'art. 4 prot. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e dell'art. 50 CDFUE, con indiscutibili conseguenze deleterie per i principi della certezza del diritto e la prevedibilità delle decisioni giudiziarie"*[278].

---

[276] C. PAGELLA, *"L'inafferrabile concetto di "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta": la Cassazione ancora su ne bis in idem e insider trading",* op. cit.

[277] Così, C. SANTORIELLO, *"Il ne bis in idem nel processo verso le società. Un problema da porsi",* op. cit.

[278] C. SANTORIELLO, *"Il ne bis in idem nel processo verso le società. Un problema da porsi",* op. cit.

In ogni caso, pur essendo evidenti le criticità che affliggono l'art. 187-terdecies t.u.f., trattasi dell'unica norma vigente nell'ordinamento che si occupa di disciplinare il concorso tra sanzioni amministrative e sanzioni penali anche quando le stesse assumono come destinatario l'ente[279].

Dunque, una soluzione apparentemente conveniente, per i casi in cui si configuri un concorso tra norme penali ed amministrative, sarebbe quella di delineare, sulla scorta della norma operante nel settore degli abusi di mercato, dei meccanismi di ragguaglio tra sanzioni e, non essendo ciò di per sé sufficiente a garantire il rispetto del ne bis in idem, anche di prevedere l'irrogazione delle stesse nell'ambito del medesimo procedimento. Più concretamente, a tal proposito, per le ipotesi non infrequenti in cui un illecito fiscale integri anche un reato ex art. 25-quinquiesdecies d.lgs. 231/2001, al fine di evitare una violazione del ne bis in idem processuale, si potrebbe disporre il trasferimento dell'intero procedimento in sede penale[280]. Dunque, sarebbe così il giudice penale a dover poi procedere alla quantificazione e conseguente irrogazione sia delle sanzioni, già di sua competenza, derivanti dalla responsabilità da reato dell'ente sia delle sanzioni fiscali e, in tal modo, sarebbe garantita la *reductio ad unum* del *bis*.

Non manca poi chi si è spinto oltre, presupponendo già un'inerzia da parte del legislatore nell'emanare anche in ambito tributario una norma volta a garantire l'operatività di un meccanismo di compensazione. Su tale scia si è prospettata allora la possibilità di sollevare una questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-terdecies t.u.f. nella parte in cui lo stesso non è applicabile anche alla responsabilità degli enti per i reati tributari giustificando la non eccessività di tale ipotesi alla luce del fatto che tale estensione sarebbe giustificata dalla considerazione che il principio del *ne bis in idem* è violato in maniera sostanzialmente identica dai due sistemi dell'abuso di mercato e dei reati tributari[281].

---

[279] In tal senso, R. BARTOLI, *"Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affètta da sistematica irragionevolezza",* in Sistema penale, 2020.

[280] 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",* op. cit.

[281] Così, R. BARTOLI, *"Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affètta da sistematica irragionevolezza",* op. cit.

3. Una seconda possibile soluzione: l'operatività del principio di specialità anche per l'ente

Una prospettata alternativa a tale intervento normativo è rappresentata dalla estensione anche agli enti del meccanismo risultante dagli artt. 19 e 21 del d.lgs. 74/2000 e operante nelle ipotesi in cui, con riferimento alla persona fisica, uno stesso fatto sia punito sia in sede tributaria che penale[282].

In tal modo potrebbe darsi vita a un sistema che, quando un fatto illecito riconducibile all'ente dovrebbe essere sanzionato tanto in sede tributaria ex d.lgs. 471/1997 quanto in sede 231, sancisca, come già avviene per gli individui, l'operatività del principio di specialità e, dunque, l'applicazione della sola disposizione speciale che, in tal caso, è rappresentata dalla disciplina 231. Analogamente al disposto dell'art. 21 d.lgs. 74/2000, poi, l'autorità competente in sede tributaria, al fine di precostituirsi un titolo esecutivo, potrebbe comunque procedere all'irrogazione delle sanzioni amministrative di propria competenza le quali, però, diventeranno eseguibili solo nell'eventualità in cui venga esclusa, in sede 231, la rilevanza penale del fatto.

Chiaramente trattasi di un'ipotesi di realizzazione più complessa in quanto punto di partenza sarebbe un sistema pensato e centrato totalmente intorno alla persona fisica, dunque non facile sarebbe l'opera di adattamento dello stesso alle peculiarità che avvolgono il panorama della persona giuridica. Inoltre, non potrebbe darsi luogo a una estensione pura e semplice, risultando anzi necessario un vero e proprio coordinamento, del sistema anche all'ente in forza del disposto del comma 2 dell'art. 19 d.lgs. 231/2001 che esclude l'operatività del principio di specialità allorquando il destinatario della sanzione amministrativa risulti essere una persona giuridica affermando che *"permane, in ogni caso, la responsabilità* (della stessa) *per la sanzione amministrativa"*.

[282] F. PIERGALLINI, "*La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente",* op. cit.

Si aggiunga anche, ed è proprio questa considerazione che porta ad escludere la convenienza di tale approccio, che tale apparato, lo si è visto in precedenza, è risultato e risulta problematico sotto il profilo del rispetto del principio del *ne bis in idem* in virtù della mancanza di qualsiasi garanzia con riferimento all'aspetto della duplicazione processuale. Anzi, al contrario, l'art. 20 d.lgs. 74/2000 espressamente ammette il contestuale svolgimento dei procedimenti amministrativo e penale in relazione a un medesimo fatto, specificando anche che la pendenza del procedimento penale non preclude in alcun modo il regolare svolgimento dell'altro.

Alla luce di tali considerazioni, e prescindendo dall'adesione o meno alle possibili soluzioni vagliate, possono trarsi importanti conclusioni.

Anzitutto, è chiaro che la scelta del legislatore di procedere all'inserimento dei reati tributari tra i reati – presupposto della responsabilità da reato degli enti abbia quale fondamento motivi di politica criminale tutt'altro che irrilevanti. L'ammirevole obiettivo di rafforzare la lotta all'evasione fiscale trova difatti un'ottima concretizzazione con l'inserimento dei reati tributari nel sistema 231 trattandosi, come si è visto, di un modello che non mira *sic et simpliciter* alla repressione della condotta illecita ma che punta soprattutto sulla prevenzione del rischio – reato fiscale, ciò che non avviene invece in sede amministrativa tributaria in quanto la sola irrogazione della sanzione amministrativa all'ente sicuramente non produce risultati analoghi in termini di prevenzione. Dunque, se, posta in questi termini, l'introduzione dei reati tributari nel d. lgs. 231/2001 può definirsi una scelta comprensibile ed apprezzabile, d'altra parte tale intervento avrebbe dovuto rappresentare l'occasione per procedere a una revisione del sistema sanzionatorio tributario, della quale peraltro già da tempo si sentiva la necessità.

CONCLUSIONI

Alla luce di quanto trattato, ciò che è lampante è che se, da una parte, il legislatore penale – tributario ha colto la sfida, peraltro lanciata anni addietro tanto da numerosa dottrina che da altrettanta giurisprudenza, relativa all'introduzione anche dei reati tributari nel novero dei reati – presupposto della responsabilità amministrativa degli enti, di cui al d.lgs. 231/2001, dall'altra la partita avrebbe potuto essere giocata con maggiore consapevolezza, emergendo sin da subito e con forte impeto le lacune di tale intervento.

È evidente, lo si è visto, l'adeguatezza del sistema 231, in particolare nella *ratio* che vi sottende, rispetto alle caratteristiche dell'illecito tributario allorquando lo stesso sia realizzato nel contesto dell'impresa. Difatti, non solo i reati tributari sovente risultano prodromici alla commissione di altri illeciti che già da tempo figurano nel catalogo dei reati – presupposto, ma, in via ulteriore, essi rivestono un ruolo centrale nell'attività di mappatura dei rischi cui deve procedersi per la successiva predisposizione dei richiesti modelli organizzativi. Si consideri anche, infine, che evidentemente i *tax crimes*, quando realizzati nel contesto di impresa, non sono riconducibili alla volontà del singolo soggetto agente, il quale in tali casi può considerarsi come un mero strumento dell'ente per perseguire i propri illeciti interessi, bensì direttamente all'impresa, peraltro l'unica avvantaggiata dalla condotta della persona fisica.

In forza di tutte tali considerazioni ne consegue, logicamente, l'opportunità di estendere anche ai delitti tributari il sistema 231. E ciò a maggior ragione se si considera che trattasi di un sistema che, pur avvalendosi di un arsenale sanzionatorio di rilievo, punta, in primo luogo, alla prevenzione del rischio – reato ponendosi quale obiettivo quello di creare una vera e propria cultura di impresa che responsabilizzi l'ente e all'interno della quale lo stesso non svolge più un mero ruolo passivo, di destinatario della sanzione, bensì un ruolo di protagonista nella predisposizione di strumenti, quali i *compliance programs*, con funzione di auto-organizzazione. Prevenzione che non si ritrova, invece, nel parallelo sistema amministrativo, ex d.lgs. 269/2003 e d.lgs. 472/1997.

Se tutto questo depone a favore dell'inclusione dei reati tributari nel d.lgs.231/2001, concretizzatasi con il d.l. 124/2019 e integrata per il tramite del d.lgs. 75/2020, ciò che non è condivisibile è, invece, il *modus operandi* del legislatore che ha mostrato una fredda indifferenza rispetto alle evidenti problematiche indissolubilmente connesse a tale intervento, prima tra tutte la questione della violazione del principio del *ne bis in idem*. Problematiche peraltro tutt'altro che nascoste se si pensa che, *in primis*, il tema era già stato affrontato dalla dottrina nella prospettiva di una ipotetica riforma ma soprattutto che lo stesso aveva già investito altri settori del diritto nonché lo stesso ambito tributario, seppur con riferimento al contesto che avvolge la persona fisica.

Inevitabilmente allora, a seguito della riforma in commento, la questione è tornata al centro dell'attenzione: l'inserimento dei delitti tributari nel tassativo elenco dei reati – presupposto della responsabilità da reato degli enti costituisce una violazione del principio del *ne bis in idem* o può considerarsi compatibile con la garanzia?

Il tema è tutt'altro che di facile soluzione richiedendo un'analisi fondata su pochi punti fermi. Anzitutto, infatti, il principio in parola, pur costituendo un caposaldo di giustizia, espressione di uno Stato di diritto e di democraticità, nonché un diritto essenziale, e perciò tutelato non solo a livello interno ma anche sovranazionale, è da sempre in bilico, alla mercé degli snodi interpretativi forniti dalle Corti le quali tentano di salvaguardare la garanzia ma, allo stesso tempo, di adeguarla alle necessità repressive degli Stati.

Così, in un primo momento si era profilato il c.d. *ne bis in idem* "forte" quale conseguenza di un approccio garantista delle Corti. E in tale contesto, con riferimento all'interpretazione dei presupposti di operatività del principio, la loro operatività si colloca al di là della nozione formale così come risultante nei singoli ordinamenti. Per cui si dà vita a una nozione autonoma di "materia penale" che va oltre il *nomen* attribuito dal legislatore nazionale al singolo procedimento o sanzione, guardando invece alla natura sostanziale degli stessi, e che, dunque, tiene conto della vera essenza dei meccanismi repressivi, al fine di bloccare possibili truffe delle etichette. Sempre su tale scia, poi, si colloca il senso attribuito al requisito dell'"*idem factum*", peraltro oggetto di forti contrasti, ai fini della cui sussistenza non è necessario che i fatti per cui si procede siano sovrapponibili in

tutti i loro elementi bensì risulta sufficiente che alla base delle fattispecie vi siano fatti che possono considerarsi sostanzialmente gli stessi.

Tale assolutezza del principio comincia a vacillare, in nome della tutela degli interessi repressivi degli Stati, a seguito della pronuncia *A. e B. c. Norvegia* la quale ha, in qualche modo, tentato di legittimare i sistemi sanzionatori a doppio binario integrando i parametri necessari per poter ravvisare una violazione del *ne bis in idem*. Attualmente, difatti, non risulta più sufficiente, per lamentare un contrasto con il principio, che un soggetto, in relazione a uno stesso fatto, sia sottoposto a duplici procedimenti o sanzioni ascrivibili all'ambito penale ma va altresì vagliato il parametro della *"sufficiently close connection in substance and time"* tra i procedimenti.

Preso atto dell'attuale portata del principio si è proceduto a vagliare singolarmente i criteri che lo compongono al fine di verificare la coerenza del nuovo impianto normativo con lo stesso.

Se sulla sussistenza di alcuni parametri, quali la natura sostanzialmente penale tanto della sanzione amministrativa (ciò costituisce ormai *ius receptum*) quanto dell'impianto 231 e la prevedibilità della duplicazione procedimentale e sanzionatoria, non sembra potersi dubitare, con riferimento a tutti gli altri la verifica risulta molto più difficoltosa in virtù, soprattutto, della aleatorietà e astrattezza dei concetti alla base degli stessi che li rendono suscettibili di interpretazioni divergenti. Basti pensare che, effettivamente, il fatto alla base delle due fattispecie non è perfettamente coincidente, così come non combaciano totalmente i due sistemi di responsabilità. Molto, dunque, dipende dall'approccio, più o meno sostanzialistico, che si decide di adottare.

Senza voler qui ripetere quanto sostenuto nella trattazione, sembra che il vero *punctum dolens* sia rappresentato dalla valutazione della proporzionalità del complessivo trattamento punitivo costituito da sanzioni amministrative pecuniarie irrogate in sede tributaria nei confronti della società, ex d. lgs. n. 471/1997; dalla sanzione detentiva nei confronti della persona fisica ex d. lgs. n. 74/2000; e dalle sanzioni previste dal d. lgs. 231/2001 aventi come destinatario nuovamente l'ente. Sembra allora che la domanda posta sopra, relativa alla sussistenza o meno di profili di frizione con il principio del *ne bis in idem*, sia retorica, risultando difficile, se

non con molte forzature, considerare tali sanzioni proporzionate rispetto alla commissione di un reato tributario.

Se, dunque, il legislatore riteneva opportuno, come effettivamente era, procedere alla riforma di modo che gli enti fossero in prima linea coinvolti nel meccanismo sanzionatorio conseguente alla configurazione di un illecito fiscale, d'altra parte, e alla luce del nuovo impianto, ciò che emerge è la necessità di un maggior equilibrio tra ragion fiscale e garanzie del contribuente. E in ogni caso non sarebbe proficuo un sistema in cui la pena viene percepita come eccessiva e sproporzionata rispetto al fatto commesso.

Ragion per cui, sulla scorta anche delle già numerose problematiche che hanno afflitto e tuttora affliggono l'ordinamento per ciò che attiene il rispetto, da parte di taluni settori del diritto, del principio del *ne bis in idem,* si sarebbe potuta cogliere l'occasione per riformare, rendendolo più uniforme, il sistema sanzionatorio tributario. E, in tale ottica, il legislatore avrebbe potuto quantomeno predisporre dei meccanismi di raccordo tra il sistema 231 e il sistema amministrativo.

Ciò che invece è emerso è la mancanza di una visione di insieme.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV. *Reati e responsabilità degli enti. Guida al d.lgs. 8 giugno 2001, n.231,* a cura di G. Lattanzi, Milano, 2010.

R. ALAGNA, *Gli enti,* in A. Giovannini, *Trattato di diritto sanzionatorio tributario,* Tomo I, Milano, 2016.

A. ALESSANDRI, *Riflessioni penalistiche sulla nuova disciplina*, in AA. VV., *La responsabilità amministrativa degli enti. D.lgs. 8 giugno 2001 n. 231,* Milano, 2002.

G. AMARELLI, *"Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilità degli enti",* in *Riv. It. Dir. E proc. Pen.,* 2006.

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 *Cassazione Penale*, 2020.

G. ARIOLLI, E. PIVIDORI, *La responsabilità dell'ente per gli abusi di mercato, tra doppio binario sanzionatorio e rispetto del principio di proporzionalità,* in *Cassazione Penale,* 2019.

B. BALLINI, *Le novità introdotte dal d. lgs. 14 luglio 2020, n. 75 in attuazione della c.d. direttiva PIF*, in *Discrimen*, 2020.

R. BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente,* in *Sistema Penale,* 7/2020.

R. BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affètta da sistematica irragionevolezza,* in *Sistema penale,* 2020.

M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario,* Torino, 2018.

C. BECCALLI, *Sanzione penale e amministrativa per il mancato versamento da indebita compensazione,* in *Il Fisco*, 2014.

M. BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo,* in *Sistema Penale,* 7/2020.

E. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea: considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria,* in *Diritto e pratica tributaria*, n. 6, 2014.

M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte Costituzionale",* in *Diritto penale contemporaneo*, 2015.

I. CARACCIOLI, G. FALSITTA, *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*, in *Il fisco*, n. 31, 2000.

F. CERIONI, *L'art. 7 del D.L. n. 269/2003 e l'imputabilità alla persona giuridica delle violazioni tributarie: una rivoluzione copernicana?,* in *Il fisco,* n. 4, 2004.

N. CIANFEROTTI, *Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il doppio binario tributario italiano,* in *Diritto e pratica tributaria,* n.1, 2019.

S. F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative,* in *Rivista di diritto tributario*, 2015.

E. COLONNA, *Il principio del ne bis in idem in ambito tributario,* Aracne Editrice, 2019.

A. COMELLI, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice, Diritto e Pratica Tributaria* n. 5, 2019.

S. CONFALONIERI, *Ne bis in idem e reati tributari: il Tribunale di Monza solleva eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. Quale possibile destino della questione pendente dopo la pronuncia A. e B. c. Norvegia*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2016.

F. D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema,* in *Sistema Penale,* 7/2020.

A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, M. D'AVIRRO, *Reati tributari e sistema normativo europeo,* Wolters Kluwer, 2017.

A.M. DELL'OSSO, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti critici sul c.d. decreto fiscale*, in *Diritto penale e processo,* 2020.

A.M. DELL'OSSO, I. PELLECCHIA, *Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del d.lgs. n. 231 del 2001: alcuni profili problematici,* in *Diritto Bancario,* 2020.

M. L. DI BITONTO, *Il ne bis in idem nei rapporti tra infrazioni finanziarie e reati,* in *Cassazione Penale*, 2016.

M. O. DI GIUSEPPE, *Il ne bis in idem alla luce degli effetti della sentenza Grande Stevens,* in *Rassegna Tributaria*, n. 6, 2014.

S. DORIGO, *Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie*, in *"Diritto e pratica tributaria"* n. 3, 2018, pag. 1112.;

M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?,* in *Diritto penale contemporaneo,* 2016.

S. FINOCCHIARO*, In vigore la "riforma fiscale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti,* in *Sistema penale,* 2020.

G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2014.

G. FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche del recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità penale degli enti*, in *Discrimen*, 2019.

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 *Rassegna Tributaria*, n. 4, 2017.

A. GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di ne bis in idem,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2018.

A. GALLUCCIO, *Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti al giudice a quo perché tenga conto del mutamento giurisprudenziale intervenuto con la sentenza A. e B. c. Norvegia,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2018.

A. GALLUCCIO, *Non solo proporzione della pena: la Corte Edu ancora sul bis in idem,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2019.

G. M. GAREGNANI, L. TROYER, G. GALLI, *Giurisprudenza e attualità in materia di diritto penale d'impresa le nuove norme in tema di reati tributari ed il*

loro impatto sulla responsabilità degli enti ex d.lgs. 231/2001, in *Rivista dei Dottori Commercialisti*, 2020.

L. GIORDANO*, Relazione 9 gennaio 2020, n. 3. La legge 19 dicembre 2019, n. 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, 'Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili': profili penalistici,* in *www.cortedicassazione.it,* 2020.

A. GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale,* in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, Milano, 2016.

R. GUERRINI, *La responsabilità da reato degli enti. Sanzioni e loro natura,* Milano, 2006.

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

P. IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti,* in *Rivista 231*, 2020.

P. IELO, *Responsabilità degli enti e reati tributari,* in *Rivista 231,* 2020.

A. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Diritto penale e processo*, 2020.

N. MADIA, *Ne bis in idem europeo e giustizia penale. Analisi sui riflessi sostanziali in materia di convergenze normative e cumuli punitivi nel contesto di uno sguardo d'insieme*, Milano, 2020.

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 *Giurisprudenza penale web*, n. 12, 2019.

D. MELIOTA, *Responsabilità patrimoniale delle società di capitali per illeciti commessi dagli amministratori. Responsabilità amministrativa ex d.lgs. 231/2001 e responsabilità tributaria ex d.l. 268/2003: due sistemi a confronto*, in *Resp. amm. soc. enti*, 3, 2010.

G. MELIS, *Ne bis in idem con il nodo della connessione,* in *Il sole 24 ore*, 2017.

E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016.

A. PERINI, *Brevi note sui profili penali tributari del d.l. n. 124/2019,* in *Sistema penale*, 2019.

F. PIERGALLINI, *"La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente",* in *Sistema Penale*, 2020.

F. PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del "doppio binario" nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. Dir. Trib*., 2014.

F. PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica tra la Corte Costituzionale, i giudici italiani e le Corti europee,* in *Rassegna tributaria*, 2018.

D. PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema,* in *Sistema Penale,* 2020.

M. RICCARDI, *Doppio binario sanzionatorio e responsabilità "derivata" degli enti in materia di market abuse: il ne bis in idem in societatem,* in *Rivista 231,* 2020.

P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del Ne Bis in Idem*, in *Diritto penale contemporaneo*, n. 1, 2018.

S. M. RONCO, *Responsabilità dell'ente per gli illeciti tributari: considerazioni alla luce del principio del ne bis in idem e della direttiva n. 2017/1371 del 5 luglio 2017,* in Rivista 231, 2018.

R. RUDONI, *Sul doppio binario punitivo in materia tributaria. Ne bis in idem, coordinamento procedimentale e proporzionalità del cumulo sanzionatorio,* in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, Fascicolo 4, ottobre-dicembre 2019.

L. SALVINI, *I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione,* in *Sistema Penale,* 7/2020.

C. SANTORIELLO, *"I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali"*, in *Archivio penale: rivista quadrimestrale di diritto, procedura e legislazione penale speciale, europea e comparata*, n.1, 2017, p. 82-102.

C. SANTORIELLO, *Il ne bis in idem nel processo verso le società. Un problema da porsi,* in *Rivista 231*, 2019.

C. SANTORIELLO, *La nuova responsabilità delle società per i reati tributari,* in *Rivista della Guardia di Finanza,* n. 4, 2020.

F. SBISÀ, E. SPINELLI, *Responsabilità amministrativa degli enti (d.lgs. 231/01),* Ipsoa, 2020.

A. SCARCELLA*, I reati tributari «entrano» nel decreto 231: luci ed ombre di una riforma attuata con decretazione d'urgenza,* in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2/2020.

E. SCAROINA, *Il problema del gruppo di imprese: societas delinquere potest,* Giuffrè, 2006.

E. SCAROINA, *La delega di funzioni in materia tributaria tra dogmi e principi fondamentali del diritto penale*, in *Diritto penale contemporaneo,* n.4, 2017.

M. SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2017.

M. SCOLETTA, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte EDU sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell'ordinamento italiano),* in *Diritto penale contemporaneo*, 2019.

P. SEVERINO, *L'inserimento dei reati tributari nel d.lgs. 231/2001 tra osservazioni de iure condito e prospettive de iure condendo,* in *Sistema Penale,* 7/2020.

C. SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità,* in *Archivio penale: rivista quadrimestrale di diritto, procedura e legislazione penale speciale, europea e comparata*, LXXI, 1, 2019.

G. TARTAGLIA POLCINI, *L'inserimento dei delitti tributari nel catalogo dei reati presupposto per la responsabilità degli enti,* in *La responsabilità amministrativa delle società e degli ent*i, n. 2, 2019.

F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. Trib*., n. 2, 2015.

A.F. TRIPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità,* in *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale,* 2017.

A.F. TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, *Diritto penale dell'economia,* Milano, 2019.

A. VALLINI, *Il principio di specialità,* in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario. Diritto penale e processuale,* diretto da A. GIOVANNINI, a cura di A. GIOVANNINI, A. MARTINO, E. MARZADURI, Tomo I, Milano, 2016.

A. VALSECCHI, *Per la Cassazione non viola il divieto di bis in idem la previsione di un doppio binario sanzionatorio per l'omesso versamento di ritenute previdenziali,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2015

F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2016.

F. VIGANÒ, *Le conclusioni dell'Avvocato Generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2017.

F. VIGANÒ*, "Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della Cassazione in materia di abuso di informazioni privilegiate",* in *Diritto penale contemporaneo*, 2017.

F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di Giustizia,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2015.

F. VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2016.

F. VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari,* in *Diritto penale contemporaneo*, 2017.

D. VOZZA, *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell'Unione Europea,* in *Diritto penale contemporaneo,* 2013.

S. ZIRULIA, *Ne bis in idem: la Consulta dichiara l'illegittimità dell'art.649 c.p.p. nell'interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo Eternit bis prosegue),* in *Diritto penale contemporaneo*, 2016.

A. ZOCCALI, *Le sanzioni tributarie amministrative,* in *Diritto e Pratica Tributaria,* n. 4, 2004, pag. 20995.