

LUISS 

Dipartimento di Giurisprudenza

Cattedra di Diritto penale dell'economia

# Ne bis in idem e reati tributari

Chiar. mo Prof. Antonino Gullo

RELATORE

Chiar. ma Prof. ssa Paola Balducci

CORRELATORE

Giorgio Maria Ardizzone

CANDIDATO

Matr. 149673

Anno Accademico 2020/2021

## SOMMARIO

Introduzione .....	4
Capitolo I .....	12
Le origini del doppio binario in materia tributaria: dal principio di alternatività della l. n. 4/1929 al d. lgs. 74/2000 e la direttiva PIF .....	12
1. Cenni sulle origini storiche del diritto penale tributario: la l. 7/1/1929 n. 4 e il principio di alternatività .....	12
2. L'introduzione del cumulo di sanzioni: il D.L. n. 429/1982 (cd. "manette agli evasori") .....	16
3. Il ritorno al principio di specialità con il d. lgs. 74/2000 .....	19
3.1 Il principio di specialità nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: i delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e omesso versamento IVA .....	23
3.2 Il principio di specialità nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: il delitto di indebita compensazione.....	30
4. L'introduzione del doppio binario tributario per gli enti.....	34
Capitolo II .....	41
Doppio binario tributario e <i>ne bis in idem</i> .....	41
1. Il principio del <i>ne bis in idem</i> .....	41
2. La classificazione delle sanzioni amministrative come sostanzialmente penali .....	47
3. Il requisito dell' <i>eadem persona</i> .....	53
4. Il requisito dell' <i>idem factum</i> .....	58
4.1 Il requisito dell' <i>idem factum</i> con riferimento agli enti collettivi.....	62
5. Il test di connessione nella giurisprudenza della Corte EDU .....	66
6. L'interpretazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea .....	70
7. L'applicazione da parte della giurisprudenza interna .....	74

<b>8. Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento alle</b>	
<b>persone fisiche .....</b>	<b>84</b>
8.1 Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento alle persone	
fisiche: la diversità degli scopi.....	86
8.2 Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento alle persone	
fisiche: il coordinamento tra procedimenti .....	89
8.3 Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento alle persone	
fisiche: la proporzionalità complessiva della sanzione .....	94
<b>9. Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento agli enti .</b>	<b>98</b>
<b>10. Il requisito della decisione definitiva.....</b>	<b>106</b>
<b>Capitolo III .....</b>	<b>110</b>
<b>Soluzioni de jure condito e prospettive de jure condendo in relazione al</b>	
<b>doppio binario tributario .....</b>	<b>110</b>
<b>1. La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo .....</b>	<b>110</b>
1.2 Il principio di specialità e gli altri criteri di risoluzione del concorso apparente di	
norme.....	113
1.3 L'estensione dell'art. 187- <i>terdecies</i> del TUF al settore tributario e le altre	
soluzioni adottate in materia di abusi di mercato.....	120
<b>2. L'applicazione diretta del diritto dell'Unione Europea .....</b>	<b>130</b>
<b>3. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. ....</b>	<b>134</b>
<b>4. I limiti del <i>ne bis in idem</i> "convenzionale" e il divieto di doppio processo</b>	
<b>come diritto della persona .....</b>	<b>139</b>
<b>5. Le alternative <i>de jure condendo</i> al doppio binario tributario .....</b>	<b>144</b>
<b>Conclusioni .....</b>	<b>150</b>
<b>Indice della Giurisprudenza .....</b>	<b>162</b>
<b>Bibliografia .....</b>	<b>167</b>

## INTRODUZIONE

Nell'ambito del sistema penal-tributario, è nota la tendenza del legislatore a derogare ai principi generali al fine di assicurare una più efficace tutela all'interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi<sup>1</sup>. Tale tendenza risulta evidente sin dalla “nascita” del diritto penale tributario con la l. 4/1929 e, in tempi recenti, non si è affatto affievolita: il d.l. 124/2019 ha infatti comportato un nuovo, disarmonico inasprimento dell'intero sistema<sup>2</sup> (si pensi all'innalzamento delle cornici sanzionatorie per molti delitti tributari, aspramente criticato in dottrina<sup>3</sup> e all'estensione della cd. “confisca allargata” anche ad alcuni reati tributari).

Proprio la “ragione fiscale” così descritta avrebbe dovuto giustificare, nella *mens legis*, un sistema repressivo delle violazioni finanziarie ispirato alla logica del cd. “doppio binario”. Introdotto per la prima volta con la l. 516/1982 e poi riformato con il d. lgs. 74/2000, tale sistema prevede infatti un doppio procedimento a carico dell'autore della violazione – uno amministrativo e uno penale – laddove lo stesso fatto integri a un tempo illecito amministrativo e reato.

Tale sistema è stato descritto come “doppio binario alternativo”<sup>4</sup>, poiché, nonostante il cumulo di procedimenti, il contribuente non dovrebbe sopportare anche il cumulo di sanzioni: dovrebbe infatti trovare applicazione la sola norma speciale (ossia, per esplicita ammissione dello stesso legislatore<sup>5</sup>, quella penale). Difatti, in caso di condanna in sede penale, la sanzione amministrativa irrogata per lo stesso fatto all'esito del relativo procedimento non può essere eseguita in seguito

---

<sup>1</sup> Sul punto, v. per tutti LANZI, ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Padova, 2020, 1 ss.

<sup>2</sup> Così FLORA, *Dalla “spazza corrotti” alla “spazza evasori”*. *Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 252 ss.; LANZI, ALDOVRANDI, cit., 72 ss.

<sup>3</sup> V. INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 2020, 3, 309 per il quale tale innalzamento delle cornici sanzionatorie costituisce «un'iniezione massiccia di irrazionalità nel sistema penale tributario».

<sup>4</sup> La definizione è di TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, Milano, 2019, 57.

<sup>5</sup> Cfr. Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205», approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri, par. 5.2.

al riconoscimento del rapporto di specialità con la norma penale<sup>6</sup>. Nel caso in cui, invece, il giudice penale escludesse la «rilevanza penale del fatto»<sup>7</sup>, la sanzione amministrativa diverrebbe nuovamente eseguibile così da evitare un vuoto di tutela dell'interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi. In tal modo, il “rischio penale” non dovrebbe atteggiarsi come cumulativo al “rischio fiscale” ma, al contrario, come alternativo.

Nondimeno, tale assetto di tutela è rimasto nell'intenzione del legislatore. Il principio di specialità di cui all'art. 19 del d. lgs. 74/2000 è infatti oggetto di una vera e propria *interpretatio abrogans* da parte della Corte di Cassazione che, non riconoscendo il rapporto di genere a specie tra la norma sanzionatoria amministrativa e la norma penale, determina di fatto non solo un cumulo di procedimenti ma anche un cumulo di sanzioni<sup>8</sup>.

Ad oggi, infatti, gli illeciti di omesso versamento delle principali imposte e di indebita compensazione (sui quali si concentra l'indagine) nonché gli illeciti in materia di dichiarazione sono sanzionati sia in via amministrativa che con sanzioni penali, con la conseguenza che il contribuente, a fronte della medesima condotta, non solo subisce due procedimenti ma è anche attinto da due sanzioni.

In questo scenario, il citato d. l. 124/2019 e il successivo d. lgs. 125/2020 hanno introdotto la responsabilità da reato tributario per gli enti. Tale introduzione ha determinato un cumulo – procedimentale e (potenzialmente) sanzionatorio – anche a carico degli enti collettivi. Difatti, già prima della riforma non era priva di conseguenze per l'ente la commissione di un illecito amministrativo tributario commesso nel suo interesse o vantaggio: era infatti già previsto che questo ne rispondesse in via esclusiva o solidale con l'autore della violazione a seconda che fosse o meno dotato di personalità giuridica<sup>9</sup>. Inoltre, si è mancato di intervenire sugli artt. 19 e 21 del d. lgs. 74/2000 che prevedono l'applicazione della sola sanzione speciale e l'ineseguibilità della sanzione amministrativa irrogata solo per le persone fisiche. L'introduzione dei reati tributari nel catalogo dei reati presupposto determina allora tanto un doppio procedimento quanto (in caso di

---

<sup>6</sup> Questo è il meccanismo delineato dagli artt. 19 e 21 del d. lgs. 74/2000.

<sup>7</sup> È la formula utilizzata dall'art. 21 del d. lgs. 74/2000.

<sup>8</sup> V. per tutti Cass. S.U. n. 37424/2013 e Cass. S.U. n. 37425/2013.

<sup>9</sup> Cfr. art. 11 d. lgs. 472/1997 e art. 7 d.l. 269/2003.

accertamento della responsabilità) una doppia sanzione anche a carico dell'ente collettivo.

Le origini dei dubbi sulla legittimità di tale assetto sanzionatorio vanno ricercate nell'elaborazione di un concetto autonomo di "materia penale" da parte della Corte di Strasburgo a partire dal celeberrimo *leading case Engel c. Paesi Bassi*<sup>10</sup>. Infatti, una volta qualificati gli illeciti amministrativi tributari come "sostanzialmente penali", sarebbe necessario estendere anche a tali illeciti le garanzie e i principi che la Convenzione EDU riserva al diritto penale, tra cui il principio del *ne bis in idem*.

Il *ne bis in idem* è un principio di origini antichissime che, in estrema sintesi, vieta la reiterazione dell'azione penale per il medesimo fatto a carico dello stesso soggetto ed è sancito nell'ordinamento interno dall'art. 649 del codice di procedura penale. Trova inoltre riconoscimento implicito negli artt. 24 e 111 Cost. ed espressa previsione nelle Carte sovranazionali dei diritti negli artt. 50 CDFUE e 4 Protocollo 7 CEDU.

Il cumulo di procedimenti penali e amministrativi per lo stesso fatto potrebbe allora essere lesivo di tale principio laddove anche il procedimento formalmente amministrativo sia ritenuto come sostanzialmente penale nell'ottica sovranazionale. Sia la Corte EDU che la CGUE sono state più volte interpellate sulla questione.

In un primo momento, non sembrava potessero esserci dubbi sul mancato rispetto del *ne bis in idem* da parte dei sistemi "a doppio binario" qualora il procedimento amministrativo avesse avuto ad oggetto un illecito sostanzialmente penale. Le uniche condizioni necessarie per verificare la violazione del principio erano infatti l'accertamento della natura sostanzialmente penale dell'illecito amministrativo e il fatto che i due procedimenti avessero ad oggetto il medesimo fatto. Difatti, con la celebre sentenza *Grande Stevens c. Italia*<sup>11</sup>, la Corte EDU censurava l'assetto sanzionatorio vigente in materia di abusi di mercato, altro settore dell'ordinamento ove è previsto il cumulo procedimentale.

---

<sup>10</sup> C. Eur. Dir. Uomo, 8 giugno 1976, ricorso n. 5100/71, *Engel e a. c. Paesi Bassi*.

<sup>11</sup> C. Eur. Dir. Uomo, 4 marzo 2014, ricorso n. 18640/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*.

La Corte di Strasburgo ha però quasi subito mutato giurisprudenza. Dopo soli due anni, è intervenuta nuovamente sul punto con la sentenza *A e B c. Norvegia*<sup>12</sup>, ed ha escluso che al verificarsi delle condizioni sopra menzionate risulti sistematicamente violato il *ne bis in idem* da parte dei sistemi a doppio binario. Secondo l'attuale orientamento della Corte sarebbe altresì necessario, a tal fine, verificare se, attraverso un "test di connessione", i due procedimenti non possano considerarsi complementari (il rapporto di complementarietà tra procedimenti giustificerebbe infatti il cumulo). Tale interpretazione, avallata anche dalla CGUE<sup>13</sup>, è stata immediatamente seguita anche dalla Corte di Cassazione<sup>14</sup> e dalla Corte costituzionale<sup>15</sup>.

La presente ricerca si propone allora di verificare il rispetto del principio del *ne bis in idem* da parte dell'attuale sistema sanzionatorio vigente in materia tributaria, concentrandosi in particolare sui delitti di omesso versamento di ritenute, omesso versamento IVA e indebita compensazione.

La prima parte dell'elaborato descrive la genesi e le ragioni dell'attuale sistema a doppio binario le cui linee essenziali sono state appena accennate. In particolare, l'analisi si concentra in un primo momento sul meccanismo previsto dai citati artt. 19 e 21 del d. lgs. 74/2000 che, per espressa previsione legislativa, è applicabile alle sole persone fisiche: è infatti disposto che permane la responsabilità della «società, associazione o ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione»<sup>16</sup> anche nel caso in cui la sanzione amministrativa rimanga inesequibile per la persona fisica in seguito al riconoscimento del rapporto di specialità tra norma penale e illecito amministrativo. Successivamente, vengono analizzate le più importanti sentenze della Corte di Cassazione riguardo i rapporti tra illeciti amministrativi e i citati delitti tributari. Come si è accennato, dall'analisi di tali sentenze emerge la sostanziale disapplicazione del principio di specialità previsto dall'art. 19 d. lgs. 74/2000, con la conseguenza che il contribuente, oltre a subire due procedimenti, subisce di fatto anche due sanzioni. Infine, viene descritto il

---

<sup>12</sup> C. Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*.

<sup>13</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*.

<sup>14</sup> Da ultimo, cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 4439/2021.

<sup>15</sup> V. Corte cost. n. 43/2018 e Corte cost. n. 222/2019.

<sup>16</sup> Cit. dall' art. 11 d. lgs. 472/1997.

sistema a doppio binario dal punto di vista degli enti collettivi, introdotto recentemente a seguito del recepimento della direttiva PIF.

Il secondo capitolo si concentra sulle diverse condizioni che devono ricorrere affinché si possa ritenere violato il *ne bis in idem* secondo la giurisprudenza della Corte EDU. In particolare, sulla base degli stessi passaggi logici seguiti dall'attuale giurisprudenza della Corte di Strasburgo nel decidere i ricorsi in materia di *ne bis in idem*, vengono dapprima qualificati come illeciti "sostanzialmente penali" sia gli illeciti amministrativi tributari sia gli illeciti amministrativi dipendenti da reato, facendo applicazione dei noti "criteri di Engel"<sup>17</sup>. Difatti, affinché possano attivarsi le garanzie che la CEDU riserva al diritto penale, è imprescindibile la qualificazione degli illeciti formalmente amministrativi come sostanzialmente penali.

È poi necessario che i due procedimenti si siano svolti a carico della stessa persona. Tale condizione non pone particolari problemi laddove il duplice procedimento si sia svolto a carico dell'ente dotato di personalità giuridica (che risponde quindi in via esclusiva dell'illecito amministrativo commesso nel suo interesse) ovvero a carico della sola persona fisica. È però possibile che, per lo stesso fatto, la persona fisica risponda in sede penale e l'ente privo di personalità giuridica in via amministrativa. In simili ipotesi, si è concluso per la sussistenza di tale requisito solamente nel caso in cui la sanzione amministrativa sia irrogata a una impresa individuale. Difatti, in questi casi, vi è una confusione tra il patrimonio dell'ente e quello della persona fisica così che non si può parlare di due diverse "*legal entities*"<sup>18</sup>.

In terzo luogo, è necessario che i due procedimenti mirino a sanzionare un medesimo fatto. Sulla nozione di *idem factum* vi è stato un lungo dibattito all'interno della stessa giurisprudenza della Corte EDU, conclusosi con la sentenza

---

<sup>17</sup> Si tratta degli indicatori utilizzati dalla Corte EDU a partire dalla citata pronuncia *Engel c. Paesi Bassi* per verificare la natura sostanzialmente penale di un illecito: a) la qualificazione giuridica interna che non è dirimente ma costituisce, per espressa previsione della Corte, un "punto di partenza"; b) la natura dell'offesa; c) il grado di severità della sanzione. Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, 8/06/1976, ricorso n. 5100/71, *Engel e a. c. Paesi Bassi*, par. 81.

<sup>18</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, C-217/15 e C-350/15, *Orsi e Baldetti*; Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*, par. 34.

*Zoluthukin c. Russia*<sup>19</sup> che ha privilegiato una interpretazione garantista che guarda al solo fatto naturalisticamente inteso senza prendere in considerazione le fattispecie astratte degli illeciti. Tale interpretazione è stata poi accolta anche dalla Corte costituzionale<sup>20</sup>. Sulla base di tale nozione di medesimezza fattuale, non emerge alcuna criticità nel ravvisare la sussistenza del requisito per quanto riguarda il concorso tra illeciti amministrativi e reati tributari. Maggiori difficoltà emergono invece dall'analisi degli illeciti amministrativi dipendenti da reato a carico degli enti. In particolare, occorre chiedersi se la componente aggiuntiva della responsabilità da reato dell'ente rappresentata dalla cd. "colpa d'organizzazione" sia idonea a far ritenere diverso il fatto naturalisticamente inteso alla base della responsabilità amministrativa e "231" dell'ente. Nonostante qualche voce discorde in dottrina<sup>21</sup>, si è comunque concluso per la sussistenza della medesimezza fattuale anche per il cumulo di procedimenti a carico degli enti collettivi. Infatti, i due procedimenti originano innegabilmente dal medesimo fatto storico e questa è l'unica circostanza rilevante per i giudici sovranazionali.

Successivamente, si prendono in considerazione gli indici di connessione tra procedimenti enumerati dalla Corte EDU nella citata sentenza *A e B c. Norvegia*<sup>22</sup>. Con tale approdo giurisprudenziale, si è infatti escluso che la garanzia prevista dall'art. 4 del Protocollo 7 operi automaticamente a seguito della definizione del primo procedimento. Come detto, secondo la Corte di Strasburgo, affinché si possa ritenere violato il principio del *ne bis in idem* in caso di cumulo tra procedimenti penali e amministrativi sostanzialmente penali, non sarebbe più sufficiente verificare le sole condizioni sopra riportate ma sarebbe altresì necessario escludere che i due procedimenti possano considerarsi complementari attraverso lo svolgimento di un "test di connessione". Difatti, come si è accennato, la sussistenza del rapporto di complementarietà tra procedimenti consentirebbe di ritenere legittimo il cumulo procedimentale. Tale test consiste in un duplice accertamento: una verifica del legame cronologico tra i due procedimenti e un accertamento del

---

<sup>19</sup> C. Eur. Dir. Uomo *Zoluthukin c. Russia*, ricorso n. 1493/03.

<sup>20</sup> Cfr. Corte Cost. n. 200/2016.

<sup>21</sup> V. in tal senso PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel ma non di sistema*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 278 s.; MANONI, *Responsabilità da reato degli enti: inevitabile il confronto con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 30, 2959.

<sup>22</sup> C. Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*.

legame “sostanziale” sulla base di quattro indici elaborati dalla Corte EDU: a) la prevedibilità del cumulo procedimentale; b) la complementarità degli scopi dei due procedimenti così che sia possibile ritenere che ciascuno dei due miri a sanzionare diversi aspetti della condotta antisociale; c) il coordinamento tra i due procedimenti volto a evitare, per quanto possibile, una duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova; d) “soprattutto”, la proporzionalità complessiva della sanzione integrata che dovrebbe essere assicurata tramite un meccanismo che consenta al giudice del procedimento che si chiude per secondo di tener conto della sanzione irrogata all’esito del primo<sup>23</sup>.

Tali indici “contaminano” il *ne bis in idem* con diversi elementi estranei alla logica meramente processuale del principio: si pensi ad esempio al rispetto del legame cronologico e della proporzionalità complessiva della sanzione che non vengono certo in considerazione nell’ambito di un cumulo di soli procedimenti penali. Difatti, con l’interpretazione della Corte di Strasburgo si assiste a una confusione di piani: tali indici introducono un criterio di tipo sostanziale – la proporzionalità della sanzione integrata – come condizione da rispettare affinché sia esclusa la violazione di un principio di carattere processuale, quale il *ne bis in idem* come codificato dall’art. 4 Protocollo 7 CEDU. Nondimeno, come si è accennato, sia la CGUE<sup>24</sup> sia la giurisprudenza nazionale<sup>25</sup> si sono adeguate a tale interpretazione di talché non è possibile ignorare tali indici se si vuole verificare il rispetto del *ne bis in idem* da parte dei sistemi a doppio binario. Per queste ragioni, nella parte conclusiva del secondo capitolo dell’elaborato, dopo aver analizzato la giurisprudenza nazionale e sovranazionale sul punto, si svolge autonomamente il test di connessione tra i diversi procedimenti sia con riferimento alle persone fisiche sia con riferimento agli enti, facendo emergere numerose criticità nel rispetto di più di un indicatore, tali da suscitare fondati dubbi sulla compatibilità dell’attuale assetto sanzionatorio tributario con la garanzia del *ne bis in idem*.

---

<sup>23</sup> Per la lettura degli indici in lingua autentica si rinvia alla citata C. Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 132.

<sup>24</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*.

<sup>25</sup> Nell’ambito della giurisprudenza di legittimità: Cass. pen. Sez. III, n. 6639/2017, Cass. pen. Sez. III, n. 5934/2018, Cass. civ. Sez. trib. 7131/2019, Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021. Nell’ambito della giurisprudenza costituzionale: Corte Cost. n. 43/2018 e Corte cost. n. 222/2019.

Infine, l'ultimo capitolo funge da *pars construens* proponendosi di analizzare le diverse soluzioni *de jure condito* per evitare la violazione della garanzia e le alternative *de jure condendo* in relazione al sistema a doppio binario.

In particolare, vengono prese in considerazione dapprima le alternative che si concentrano sul solo piano sostanziale e tentano dunque di assicurare una risposta punitiva proporzionata piuttosto che scongiurare il cumulo di procedimenti, quali la valorizzazione del meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa in caso di condanna in sede penale e l'estensione alla materia tributaria dell'art. 187-*terdecies* del TUF che impone il coordinamento tra le sanzioni amministrative irrogate dalle Consob e le sanzioni penali in materia di abusi di mercato. Tali proposte prendono le mosse proprio dall'attuale interpretazione del principio della Corte EDU che ritiene giustificata la compressione del diritto a non esser giudicato due volte per lo stesso fatto a fronte (sostanzialmente) di una sanzione complessivamente proporzionata. Scartata la via dell'interpretazione convenzionalmente conforme dell'art. 649 c.p.p. o della diretta applicazione dell'art. 4 Protocollo 7 CEDU, le altre diverse soluzioni proposte che riguardano anche il lato processuale della garanzia sono poi la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. e l'applicazione diretta dell'art. 50 CDFUE che, tuttavia, presentano criticità di difficile risoluzione in assenza di un intervento legislativo.

## CAPITOLO I

### LE ORIGINI DEL DOPPIO BINARIO IN MATERIA TRIBUTARIA: DAL PRINCIPIO DI ALTERNATIVITÀ DELLA L. N. 4/1929 AL D. LGS. 74/2000 E LA DIRETTIVA PIF

#### **1. Cenni sulle origini storiche del diritto penale tributario: la l. 7/1/1929 n. 4 e il principio di alternatività**

Convenzionalmente<sup>1</sup>, si fa risalire la nascita del diritto penale tributario alla l. 4/1929. Rispetto alle leggi precedenti, che pure avevano stabilito delle misure repressive a presidio della percezione dei tributi da parte dello Stato (in particolare la l. 2834/1928, intitolata: «Penalità in materia di imposte dirette»), la l. 4/1929 stabiliva una “micro parte generale”<sup>2</sup> in buona parte derogatoria rispetto a quella del codice penale che sarebbe entrato in vigore di lì a poco.

Il legislatore, infatti, avvertiva fin da allora la necessità di coniugare alcuni dei principi propri del diritto penale con le particolarità del settore tributario che si riteneva giustificassero una disciplina speciale. In tal senso, si parlò allora e si parla oggi di “particolarismo tributario”<sup>3</sup>: trattasi di espressione volta a indicare proprio quelle regole speciali che caratterizzano il diritto tributario rispetto a tutte le altre branche dell’ordinamento, in quanto esso risponde alla cosiddetta “ragione fiscale”, riconducibile all’interesse generale dello Stato alla riscossione dei tributi, fondamentale per rendere effettivo il regolare funzionamento dello Stato sociale.

La “ragione fiscale” così descritta è funzionale all’attuazione dell’art. 53 Cost. ed è stata utilizzata proprio per giustificare alcune peculiarità del sistema tributario e, nell’ambito del diritto penale tributario, è spesso invocata per giustificare scelte di maggior rigore rispetto alla disciplina (codicistica) generale. L’art. 16 della l. 4/1929 conteneva, ad esempio, una disciplina sulla prescrizione

---

<sup>1</sup> Negli stessi termini, FERRI, PENNISI, *Diritto penale tributario in Italia: cenni storici* in SALVINI, CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto tributario*, Torino, 2021, 5; CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali* in BRICCHETTI, VENEZIANI, (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017, 3; DORIGO, *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen., sez. comm.*, Milano, 2017, 2.

<sup>2</sup> Così, LANZI, ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Padova, 2020, 39

<sup>3</sup> Il riferimento è sempre a LANZI, ALDOVRANDI, cit., 1-2 e 40 ss.

dei reati contravvenzionali punibili con l'ammenda ivi previsti più severa di quella codicistica: tre anni rispetto ai diciotto mesi previsti dall'art. 157 c.p. nella sua formulazione originaria. Ancora più vistosa era la deroga al diritto comune prevista dall'art. 20 della l. 4/1929 che stabiliva il cd. "principio di ultrattività" delle disposizioni penali. Derogando all'art. 2 del codice Rocco, si disponeva che continuasse a trovare applicazione la legge vigente al momento della commissione del fatto, così impendendo l'applicazione retroattiva della legge più favorevole anche in presenza di una vera e propria *abolitio criminis*. Invero, la Corte costituzionale ha sempre respinto le censure di illegittimità costituzionale della norma, proprio appellandosi alla ragione fiscale sopra richiamata: il diverso trattamento degli illeciti penali tributari, particolarmente rigoroso, doveva ritenersi ragionevole in ragione del fatto che «tende a garantire il puntuale assolvimento degli obblighi tributari, ai quali i cittadini sono tenuti in adempimento di uno dei doveri inderogabili di solidarietà nazionale che ad essi competono e dai quali dipende, in misura crescente, l'operatività e l'esistenza stessa dello Stato moderno»<sup>4</sup>.

Per quanto riguarda la tipologia di pene originariamente previste per i reati tributari, queste erano unicamente pecuniarie: multa o ammenda, a seconda della natura delittuosa o contravvenzionale del reato di riferimento. La pena detentiva fu prevista per la prima volta per la cd. "morosità fraudolenta"<sup>5</sup> punita con l'arresto fino a tre mesi. Per gli illeciti amministrativi erano invece previste diverse tipologie di sanzione: la pena pecuniaria, la soprattassa e la chiusura dello stabilimento. Entrambe le sanzioni pecuniarie erano descritte dalla l. 4/1929 come «aventi carattere civile» (dizione volta a rimarcare la differenza rispetto alle sanzioni penali<sup>6</sup>). La pena pecuniaria era di natura variabile: l'art. 4 stabiliva che venisse determinata in concreto dal giudice entro una cornice edittale fissata dalla legge e sulla base di due criteri, uno oggettivo e uno soggettivo. Il criterio oggettivo si

---

<sup>4</sup> Cit. da Corte Cost. n. 6/1978

<sup>5</sup> L'art 30 del r.d. 1608/1931 disponeva che «il contribuente moroso per sei rate successive di imposta diretta, il quale per sottrarsi al pagamento compie sui propri o sugli altrui beni atti fraudolenti, che rendano in tutto o in parte inefficace l'esecuzione forzata promossa dall'esattore, è punito con l'arresto fino a tre mesi, senza pregiudizio delle sanzioni stabilite negli articoli 25, 26 e 27».

<sup>6</sup> Nello stesso senso anche LANZI, ALDOVRANDI, cit., 42

riferiva alla «gravità della violazione» ossia al *quantum* di imposta evasa; il criterio soggettivo, invece, alla personalità del trasgressore, da desumersi sulla base dei suoi precedenti penali e giudiziari e dalla condotta posta in essere. Tale sanzione, ancorché non di carattere penale, aveva sicuramente natura afflittiva e contribuiva alla funzione general-preventiva del sistema delineato dalla l. 4/1929. La soprattassa, invece, era disciplinata dall'art. 5 e gli veniva riconosciuta una funzione sostanzialmente risarcitoria<sup>7</sup>. Al contrario della pena pecuniaria, era determinata dalla legge in misura fissa «corrispondente all'ammontare del tributo ovvero ad una frazione o a un multiplo di esso» ed era irrogata in aggiunta alla pena pecuniaria. Come anticipato, alle predette sanzioni si affiancava, poi, la sanzione interdittiva della chiusura «di un pubblico esercizio o negozio ovvero di uno stabilimento commerciale o industriale» per un lasso di tempo variabile tra i tre giorni e un mese nei casi previsti dalla legge, disciplinata dagli artt. 6 e 7.

Occorre fin da subito notare come vi fosse una omogeneità nella natura pecuniaria delle sanzioni sia amministrative che penali previste per la “repressione delle violazioni delle leggi finanziarie”. Tale omogeneità sarebbe, secondo alcuni<sup>8</sup>, la ragione della scelta operata dal legislatore del '29 di separare in radice i due diversi livelli di tutela, amministrativa e penale. Infatti, l'art. 3 della l. 4/1929 fissava il cosiddetto “principio di alternatività”, secondo il quale, ove il fatto fosse stato previsto dalla legge come reato, non sarebbe stato possibile sanzionare il medesimo comportamento con una sanzione di natura “civile” come la pena pecuniaria e la soprattassa. Secondo tale ricostruzione, sarebbe dunque parso irragionevole al legislatore punire due volte il medesimo comportamento con due sanzioni pecuniarie. Ci troviamo qui agli antipodi del cumulo di sanzioni: veniva espressamente escluso dalla legge che una medesima condotta potesse integrare allo stesso tempo illecito amministrativo e reato. Ed è anche interessante notare che la soluzione proposta dal legislatore prescindeva dalle regole comunemente usate per

---

<sup>7</sup> La funzione prevalentemente risarcitoria è evidenziata anche da CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Dig. Disc. Priv. – Sez. Comm.*, Agg. VIII, 2017, 456 ss., ove viene definita “accessorio” del tributo ma si evidenzia pure come la soprattassa fosse comunque una sanzione e, come tale, assolvesse anche a una funzione punitiva e repressiva oltre che risarcitoria. La stessa natura “ibrida” della soprattassa è stata riconosciuta anche dalle Sezioni Unite (cfr. Cass. S.U. n. 3983/1968).

<sup>8</sup> Il riferimento è a LANZI, ALDOVRANDI, cit., 43; CINGARI, cit., 4.

risolvere i conflitti apparenti di norme: nell'art. 3 non si faceva riferimento alcuno a "disposizioni speciali" ma si stabiliva *sic et simpliciter* che si sarebbe dovuta applicare la sola sanzione penale. Di conseguenza, solo se la violazione delle norme contenute nelle leggi finanziarie non avesse costituito reato, avrebbe potuto essere applicata la pena pecuniaria (avente, vale la pena ricordarlo, carattere "civile"); altrimenti la tutela amministrativa avrebbe dovuto lasciare spazio alla sola sanzione penale.

Le prime "crepe" a questo sistema improntato alla rigida separazione dei due piani su descritti iniziarono a intravedersi quando il legislatore introdusse pene detentive per i reati percepiti come più gravi perché caratterizzati da comportamenti fraudolenti o dall'ingente ammontare dell'imposta evasa. Particolarmente rilevante è la previsione di cui all'art. 56 del d.P.R. 600/1973 che, oltre a inasprire in tal senso il trattamento sanzionatorio, poneva una deroga espressa al principio di alternatività e prevedeva il cumulo delle sanzioni penali con le "pene pecuniarie" aventi carattere "civile".

Il principio di alternatività venne, infine, definitivamente superato dalla l. 516/1982 che prevedeva, in via generale e come regola, l'opposto criterio del cumulo delle sanzioni.

Dal punto di vista processuale, la l. 4/1929 prevedeva, all'art. 21, la cd. "pregiudiziale tributaria", in virtù della quale il procedimento penale per i reati previsti in materia di tributi diretti poteva avere corso solo dopo la definitività del procedimento tributario finalizzato all'accertamento dell'imposta. Tale regola venne poi estesa, per effetto dell'art. 58 del d.P.R. 633/1972, ai reati in materia di IVA. Le ragioni di fondo che avevano ispirato tale sistema risiedevano nella convinzione che fosse estranea alla preparazione giuridica del giudice penale la conoscenza tecnica richiesta per accertare *l'an* e il *quantum* del tributo, compito (per questa ragione) demandato in via esclusiva al giudice tributario. Non a caso, l'accertamento vincolava il giudice penale che non poteva sindacare quanto determinato dagli organi tributari. Tale meccanismo è risultato, però, negli anni assolutamente inidoneo a garantire un adeguato livello di tutela contro gli illeciti in materia tributaria non tanto per ragioni legate alla prescrizione del reato (che comunque rimaneva sospesa fino all'accertamento definitivo) quanto per la «caduta

di interesse delle Procure»<sup>9</sup> che dopo gli anni necessari a portare avanti (quelli che allora erano ben) tre gradi di giudizio di fronte alle Commissioni tributarie e un quarto di fronte alla Corte di Cassazione, non ritenevano più urgente procedere alla persecuzione e repressione di tali reati<sup>10</sup>. Tale disciplina è stata anche oggetto di una pronuncia di illegittimità costituzionale<sup>11</sup>: il vincolo per il giudice penale che derivava dall'accertamento delle Commissioni tributarie, in materia di imposte dirette, è stato reputato dalla Corte costituzionale in contrasto con gli artt. 3, 24 e 101 Cost. perché non permetteva né una piena difesa di fronte al giudice penale né il rispetto del principio di libero convincimento del giudice. Inoltre, esso differenziava irragionevolmente le posizioni degli imputati a seconda che l'imputazione fosse «conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari» fosse «relativa a imposte dirette o indirette»<sup>12</sup>. La sostanziale impunità che derivava dall'applicazione della pregiudiziale tributaria e la pronuncia di illegittimità costituzionale spinsero il legislatore ad abrogare definitivamente tale meccanismo con il d.l. 429/1982.

## **2. L'introduzione del cumulo di sanzioni: il D.L. n. 429/1982 (cd. “manette agli evasori”)**

Con il d.l. 429/1982, convertito dalla legge n. 516/1982, si registrò un deciso cambio di rotta dovuto alla comprovata ineffettività del modello precedente basato sulla pregiudiziale tributaria e al nuovo clima politico e sociale che iniziò ad avvertire come particolarmente gravi i reati di evasione (come testimoniato dallo slogan propagandistico del decreto-legge, ossia “manette agli evasori”).

Sul versante processuale, veniva abolita la pregiudiziale tributaria, sia in materia di imposte dirette che in materia di IVA<sup>13</sup>, e veniva sancita l'opposta regola

---

<sup>9</sup> L'espressione è di LANZI, ALDOVRANDI, cit., 45.

<sup>10</sup> Tale meccanismo possedeva però un «innegabile vantaggio, svolgendo una funzione estremamente selettiva in ordine alle condotte di evasione», cit. da STEA, *Diritto penale e processo tributarie. Vecchie problematiche e recenti soluzioni*, in *Riv. pen.*, 2011, 9, 624.

<sup>11</sup> Cfr. Corte Cost. n. 88/1982.

<sup>12</sup> Corte Cost. n. 88/1982 cit.

<sup>13</sup> L'art. 13 del d.l. 429/1982, infatti, oltre ad abrogare gli artt. 21 e 23 della l. 4/1929 e gli artt. 56 e 57 del d.P.R. 600/1973 che ponevano la regola della pregiudiziale tributaria in materia di imposte

del “doppio binario”: con tale espressione si intende la prosecuzione parallela di due procedimenti a carico del contribuente sospettato della trasgressione, uno di fronte alla Commissione tributaria e uno di fronte al giudice penale. Infatti, l’art. 12 stabiliva che il procedimento tributario non potesse essere sospeso anche in pendenza del giudizio penale, in deroga all’art. 3 dell’allora vigente codice di procedura penale<sup>14</sup>.

Tale previsione si sposava bene con la novità introdotta sul piano sostanziale: il riferimento è all’art. 10 del decreto che abrogava definitivamente il criterio di alternatività e prevedeva l’opposta regola del cumulo di sanzioni, penali e “civili”, per il medesimo fatto. Conseguentemente, la medesima trasgressione, oltre a poter integrare a un tempo illecito amministrativo e reato, poteva essere accertata contemporaneamente di fronte due autorità giudiziarie, la Commissione tributaria e il giudice penale, ed essere soggetta a due sanzioni, diverse ma cumulabili.

Tale criterio del cumulo sembrava costituire già allora un’eccezione rispetto alla regola generale posta dal primo comma dell’art. 9 della legge 689/1981, secondo il quale «quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale».

Tuttavia, non fu sin da subito pacifico che i principi generali sulle sanzioni amministrative stabilite dalla l. 689/1981, tra cui tale principio di specialità, fossero applicabili in materia finanziaria. Infatti, il terzo comma dell’art. 39 della stessa legge, rubricato proprio «Violazioni finanziarie», stabiliva che alle violazioni previste da leggi in materia finanziaria punite con la sola ammenda si dovessero applicare le disposizioni della l. 4/1929, salvo diversa disposizione di legge speciale. È stato quindi sostenuto<sup>15</sup> che il criterio di specialità posto dall’art. 9 non dovesse valere per gli illeciti tributari proprio in forza del disposto dell’art. 39.

---

dirette, abrogava anche l’ultimo comma dell’art. 58 del d.P.R. 633/1972 che la ribadiva per l’imposta sul valore aggiunto.

<sup>14</sup> R.D. 19 ottobre 1930, n. 1399.

<sup>15</sup> V. A. D’AVIRRO, NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984, 55.

Ad ogni modo, se non era pacifico che il criterio di specialità potesse essere applicato alle violazioni finanziarie non contenute nel d.l. 429/1982, sicuramente per i reati ivi previsti era stabilito espressamente il regime del cumulo dall'art 10. Ci si è quindi chiesti se il cumulo previsto per gli illeciti tributari fosse ragionevole e compatibile con il principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. avendo riguardo, in particolare, sia agli altri illeciti amministrativi sia agli illeciti tributari non previsti dal d.l. 429/1982. La Corte costituzionale, investita della questione, la dichiarò manifestamente infondata (con una motivazione alquanto scarna)<sup>16</sup>, ritenendo ragionevole la disparità di trattamento, in ragione della diversità degli illeciti tributari rispetto a tutti gli altri illeciti amministrativi, tale da giustificare una reazione di maggior rigore da parte dell'ordinamento. Inoltre, secondo la Corte, a non diversa valutazione conduceva anche «il rilievo del giudice *a quo* sulla residuale applicabilità (dal medesimo de plano ritenuta) del principio di specialità alle violazioni finanziarie diverse da quelle contemplate dalla legge n. 516 del 1982, atteso che - ove anche ciò fosse (ma è tutt'altro che certo in presenza di giurisprudenza, anche della Corte di cassazione, nonché di dottrina per nulla univoche sia su tale specifica questione, sia in termini più ampi sull'applicabilità, o meno, alle violazioni finanziarie dei principi generali posti dalla legge n. 689 del 1981 cit.) - la non irragionevolezza dell'opzione normativa risiederebbe comunque nella considerazione che la legge n. 516 cit. attiene a tributi evidentemente e non ingiustificatamente dal legislatore considerati fondamentali nel quadro della globale politica finanziaria da lui complessivamente disegnata con discrezionale modulazione della potestà impositiva, sicché per tali tributi sarebbe giustificata una scelta di maggior rigore»<sup>17</sup>. Come è evidente, viene qui in considerazione il “particolarismo tributario” cui si è prima accennato proprio per legittimare la discrezionalità del legislatore nel prevedere a carico del contribuente una duplice sanzione, amministrativa e penale.

---

<sup>16</sup> Cfr. Corte cost. n. 409/1991.

<sup>17</sup> Corte cost. n. 409/1991 cit.

### **3. Il ritorno al principio di specialità con il d. lgs. 74/2000**

L'impianto sanzionatorio così delineato rimase in piedi fino all'entrata in vigore del d. lgs. 74/2000 recante una «nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205». Per molti versi, anche il d.l. 429/1982 si era rivelato inadeguato ad assicurare una tutela effettiva contro il fenomeno dell'evasione fiscale: infatti, aveva moltiplicato le fattispecie di reato introducendo numerose contravvenzioni di pericolo, così anticipando la rilevanza penale del fatto dal momento in cui si realizzava l'evasione alla semplice violazione di regole formali poste a tutela del buon funzionamento dell'attività di accertamento. Naturalmente, tali reati erano poi puniti con pene piuttosto blande, non essendo possibile prevedere pene severe per fatti così poco carichi di offensività con conseguente riduzione dell'effettività della tutela. Le Procure si erano trovate così sommerse di notizie di reato impossibili da smaltire per reati sostanzialmente poco gravi. La maggior parte dei procedimenti si chiudeva infatti con dichiarazione di estinzione del reato per prescrizione od oblazione o, tutt'al più, con l'irrogazione di pene meramente pecuniarie.

Per queste ragioni, il legislatore decise di intervenire nuovamente sulla disciplina dei reati tributari con il summenzionato d. lgs. 74/2000 che costituisce l'attuale disciplina di riferimento, nonostante interventi normativi successivi l'abbiano parzialmente modificato<sup>18</sup>. Nel decreto, invece di numerose fattispecie contravvenzionali, venivano previsti pochi delitti il cui disvalore è incentrato non più su comportamenti prodromici all'evasione, quale la violazione di regole formali, ma sul momento dichiarativo.

In questo scenario, il rapporto tra illeciti amministrativi e reati non era più basato sulla regola del cumulo ma veniva risolto tramite il criterio di specialità. Infatti, era parso opportuno già al legislatore delegante eliminare la disparità di

---

<sup>18</sup> Ci si riferisce ai numerosi interventi successivi all'entrata in vigore del decreto che hanno introdotto le nuove fattispecie sanzionatorie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* con la l. 311/2004 e d.l. 223/2006, poi modificate organicamente dal d. lgs. 158/2015. Da ultimo, il d.l. 124/2019 ha inasprito ulteriormente i trattamenti sanzionatori per i delitti previsti dal decreto legislativo.

trattamento rispetto agli altri illeciti amministrativi disciplinati dalla l. 689/1981: l'art. 9, lett. i) della legge delega vincolava il legislatore delegato a «prevedere l'applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa»<sup>19</sup>. Tale criterio direttivo ha portato alla formulazione del primo comma dell'art. 19 del decreto legislativo che sancisce una volta per tutte il principio di specialità<sup>20</sup>.

In via generale, si può dire che tra le due disposizioni intercorra un rapporto di specialità quando una delle due contenga in sé, oltre a tutti gli elementi dell'altra, anche altri elementi, detti appunto “specializzanti”, che specificino o aggiungano qualcosa alla disposizione generale. In tal modo, l'ambito applicativo della fattispecie speciale è più ristretto di quella generale ed è definito proprio da tali elementi aggiuntivi o specificativi, sicché, ove la disposizione speciale non fosse presente all'interno dell'ordinamento, troverebbe applicazione quella generale<sup>21</sup>. Rispetto al principio di alternatività di cui all'art. 3 della l. 4/1929, nel decreto del 2000 non vi è più una presunzione assoluta di prevalenza del reato sull'illecito amministrativo: in astratto, nulla esclude che sia l'illecito amministrativo ad essere speciale rispetto alla fattispecie delittuosa. Tuttavia, un simile scenario è poco probabile. Infatti, quando lo stesso comportamento è idoneo ad integrare sia un reato sia un illecito amministrativo, la sua rilevanza penale discende spesso da elementi quali il superamento di una determinata soglia evasiva fissata dalla legge<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> V. l. 205/1999

<sup>20</sup> Il primo comma dell'art 19 del d. lgs. 74/2000 prevede infatti che «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».

<sup>21</sup> Sul punto e più diffusamente v. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, 16<sup>a</sup> ed. aggiornata e integrata da CONTI, Milano, 2003, 154 ss. e FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, 8<sup>a</sup> ed., Bologna, 2017, 717 ss. Con riferimento specifico al principio di specialità in materia tributaria v. anche CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass trib.*, 2015, 2, 499 ss.; FANELLI, *Il principio di specialità*, in *Cor. trib.*, 2018, 22, 1742 ss.; LANZI, ALDOVRANDI, cit., 154 ss.; VALLINI, *Il principio di specialità*, in GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 267 ss.

<sup>22</sup> Per il ruolo delle soglie di punibilità nel rapporto di specialità tra illeciti amministrativi e reati tributari, v. LONGARI, *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, Padova, 2020, 127 ss.

o dal dolo specifico di evasione o di indebito rimborso di imposta<sup>23</sup>, ossia da elementi “specializzanti” che portano a optare per la applicazione della sola sanzione penale. Ad ogni modo, tutt’oggi vi è chi<sup>24</sup> ritiene che la norma penale sia sempre speciale rispetto a quella amministrativa e chi<sup>25</sup>, invece, ritiene che non si possa prescindere da una valutazione caso per caso.

In astratto, l’art. 19 appare idoneo ad evitare che un medesimo fatto possa quindi integrare due illeciti, uno amministrativo e uno penale. Tuttavia, come si vedrà meglio nel prossimo paragrafo, la norma è oggetto di una interpretazione estremamente rigorosa da parte della giurisprudenza di Cassazione<sup>26</sup> che la rende, di fatto, non operante.

Dal punto di vista processuale, il coordinamento tra procedimento penale e procedimento amministrativo è regolato dagli artt. 20 e 21 del d. lgs. 74/2000. L’art. 20 dispone che «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione». Viene quindi ribadito il meccanismo per il quale i due procedimenti iniziano e proseguono indipendentemente l’uno dall’altro: il processo tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale proprio in virtù dell’art. 20, mentre il processo penale non potrà arrestarsi in forza delle previsioni di cui agli artt. 3 e 479 del codice di rito<sup>27</sup>. La relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo giustifica tale scelta con le seguenti argomentazioni. In primo luogo, con l’introduzione di soglie di punibilità

---

<sup>23</sup> In senso conforme, VALLINI, cit., 269 s.; DORIGO, *Il “doppio binario” nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 437; CHINDEMI, Ne bis in idem: rapporti tra processo penale e tributario, in CHINDEMI (a cura di), *Diritto tributario giurisprudenziale*, Milano, 2021, 258. Inoltre, CARINCI, TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2019, 368 elenca tra gli elementi specializzanti anche le «peculiarità modalità della condotta» che caratterizzano la fattispecie penale quali l’impiego di fatture false.

<sup>24</sup> In questo senso, GENNAI, TRAVERSI, *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, 242.

<sup>25</sup> Così MARTINI, *Trattato di diritto penale. Parte speciale. Vol. 17: reati in materia di finanza e tributi*, Milano, 2010, 230.

<sup>26</sup> *Ex multis*, si considerino le due sentenze “gemelle” delle S.U. della Cassazione n. 37425/2013 e 37424/2013 in materia di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e omesso versamento di IVA e Cass. pen., Sez. III, n. 42462/2010 e 30267/2014 in materia di indebita compensazione.

<sup>27</sup> Nello stesso senso anche FERRI, PENNISI, cit., 19.

sono stati devoluti al giudice penale dei compiti di accertamento per molti versi coincidenti con quelli delle Commissioni tributarie. In secondo luogo, un rapporto di pregiudizialità tra i due procedimenti avrebbe determinato una scarsa effettività della tutela e una dilatazione dei tempi processuali, oltre a porre complicati problemi di raccordo tra le diverse regole probatorie dei due procedimenti, così penalizzando l'imputato o l'amministrazione finanziaria<sup>28</sup>.

Nel sistema così descritto, può quindi accadere che al contribuente, sottoposto a due diversi procedimenti, siano irrogate due diverse sanzioni per il medesimo fatto: come si coordina dunque tale disposizione processuale con il principio di specialità sancito dall'art. 19? Il raccordo tra le due norme è dato dall'art. 21, prima citato, secondo il quale «l'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato...». Tali sanzioni rimangono, però, inesorabili «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 questo modo, il contribuente, pur se soggetto a due distinti procedimenti, si vedrebbe garantita l'applicazione, infine, di una sola sanzione: infatti, anche ove la sanzione amministrativa dovesse essere irrogata al termine del procedimento amministrativo, verrebbe eseguita solamente a seguito di sentenza di assoluzione o proscioglimento di fronte al giudice penale.

La ragione alla base di tale meccanismo è evidenziata dalla relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo, ove si chiarisce che «l'appartenenza d'una data violazione all'area dell'illecito penale, piuttosto che a quella dell'illecito amministrativo, è in funzione di elementi (superamento di soglie, dolo specifico di evasione, eccetera) la cui sussistenza, anche a fronte delle allegazioni difensive dell'imputato, potrebbe ovviamente rimanere esclusa all'esito del procedimento penale (questo potrebbe concludersi, ad esempio, con l'accertamento che la contestata omissione della dichiarazione dei redditi sussiste bensì, ma non è punibile come reato perché al di sotto della soglia di evasione o

---

<sup>28</sup> Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205», approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri.

non qualificata da dolo). In tale situazione, se di fronte a violazioni ritenute integrative di reato l'amministrazione finanziaria dovesse senz'altro sospendere il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative (in quanto inapplicabili sulla base del principio di specialità, *ex* articolo 18, comma 1, dello schema), salvo poi riavviarlo in caso di assoluzione o proscioglimento dell'imputato con sentenza definitiva, si aprirebbe, in coda al processo penale — al di là della possibile scadenza, medio tempore, dei termini di decadenza o di prescrizione — una nuova fase suscettiva di sviluppi in sede contenziosa».

In virtù della scelta infine operata dal legislatore, l'amministrazione finanziaria si «precostituisce un titolo»<sup>29</sup> da far valere contro il contribuente nel caso in cui il giudice penale escluda la rilevanza penale del fatto. È evidenziato dalla stessa relazione come tale meccanismo sia coerente con la legge di delega il cui criterio direttivo imponeva un coordinamento con il sistema sanzionatorio amministrativo «in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive»<sup>30</sup>.

Se quindi dal punto di vista processuale il legislatore ha fin da dubito previsto come inevitabile il sistema del “doppio binario”, l'unico modo per evitare che la stessa persona<sup>31</sup> venga sottoposta due volte a sanzione per il medesimo fatto risiede nell'applicazione del principio di specialità. La giurisprudenza di Cassazione, tuttavia, come si accennava in precedenza, ha dato vita a una vera e propria *interpretatio abrogans* dell'art. 19 per molti dei delitti previsti dal decreto legislativo.

### **3.1 Il principio di specialità nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: i delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e omesso versamento IVA**

La maggior parte delle sentenze che escludono l'applicazione del principio di specialità in caso di concorso tra illeciti amministrativi e reati riguarda delitti non

---

<sup>29</sup> L'espressione è di FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. AIC*, 2014, 11.

<sup>30</sup> Art. 9, lett. 1) della l. 205/1999

<sup>31</sup> Come si vedrà più avanti, la norma in questione riguarda le sole persone fisiche: il secondo comma dell'art 19 esclude espressamente l'applicazione del principio di specialità per gli enti collettivi.

previsti nella configurazione originaria del d. lgs. 74/2000, ma introdotti tra il 2004 e il 2006 e poi riformati con il d. lgs. 158/2015. In particolare, si tratta dei delitti di omesso versamento di ritenute dovute o certificate di cui all'art. 10-*bis*, omesso versamento IVA di cui all'art. 10-*ter* e indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater*. Il risultato pratico di tale interpretazione è l'applicazione di una duplice sanzione a carico del contribuente. Tale esito genera delle forti frizioni con il principio del *ne bis in idem* sostanziale che, come sarà approfondito più avanti, impone il divieto di una duplicazione sanzionatoria in relazione ad un medesimo fatto. Il cumulo di sanzioni poteva essere ritenuto privo di problematicità all'epoca della già citata sentenza della Corte costituzionale<sup>32</sup>, relativa all'art. 10 del d.l. 429/1982, prima della ratifica da parte dell'Italia del Protocollo 7 allegato alla CEDU<sup>33</sup> e della riforma costituzionale del 2001 che ha dato una rilevanza tutta nuova alle norme sovranazionali in virtù del riformato articolo 117<sup>34</sup>. In seguito a queste modifiche dell'ordinamento, l'interpretazione del principio di specialità diventa non priva di conseguenze sul piano pratico: quanto più questa sarà incline a legittimare l'applicazione di una doppia sanzione, tanto più sarà difficile sostenere la sua compatibilità con le norme sovranazionali.

Conviene partire con l'analisi delle due sentenze “gemelle” delle Sezioni Unite della Cassazione che hanno precisato il rapporto tra i delitti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del d. lgs. 74/2000 e l'illecito amministrativo preveduto e punito dall'art. 13 del d. lgs. 471/1997<sup>35</sup>. All'epoca delle sentenze citate, l'art. 10-*bis* puniva «con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta». Si tratta di un reato

---

<sup>32</sup> Corte cost. n. 409/1991

<sup>33</sup> La ratifica è avvenuta nel Novembre 1991 ed è entrato in vigore per l'Italia il primo febbraio 1992. L'art. 4 del Protocollo, come sarà illustrato meglio più avanti, sancisce il principio del *ne bis in idem* a livello sovranazionale.

<sup>34</sup> Come noto, a seguito delle cd “sentenze gemelle” del 2007 della Corte costituzionale, le norme contenute nei trattati internazionali ratificati dall'Italia sono state interpretate come “norme interposte” in virtù del primo comma dell'art. 117 Cost. che impone al legislatore di rispettare i «vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali». Secondo tale interpretazione, una norma nazionale in contrasto con le regole stabilite in un trattato internazionale viola indirettamente l'art 117 Cost. ed è suscettibile di pronuncia di illegittimità costituzionale.

<sup>35</sup> Cass. S.U. n. 37424/2013 e 37425/2013.

proprio del sostituto d'imposta, ossia di quel soggetto tenuto al pagamento del tributo al posto di un altro, detto "sostituito". L'obbligo summenzionato è per lo più configurabile in capo a soggetti che esercitano attività d'impresa: così, a titolo esemplificativo, questi saranno tenuti a versare all'Erario i tributi relativi ai redditi da lavoro dipendente. Tale pagamento avviene trattenendo una somma sugli emolumenti che l'imprenditore dovrebbe versare ai lavoratori, detta "ritenuta". Sul sostituto gravano due ulteriori obblighi: il primo consiste nel documentare la ritenuta effettuata sulle somme da corrispondere al sostituito tramite apposita certificazione; il secondo nel presentare ogni anno una dichiarazione di sostituto d'imposta che mostri tutte le ritenute effettuate e le somme corrisposte nell'anno precedente<sup>36</sup>. La condotta incriminata dalla fattispecie è quindi piuttosto chiara: punisce il sostituto d'imposta che, pur certificando le ritenute sulle somme da corrispondere ai sostituiti (elemento attivo della condotta), tuttavia non le versi all'Erario entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (elemento omissivo della condotta)<sup>37</sup> purché sia superata la soglia di cinquantamila euro.

L'art. 10-ter, invece, prima della riforma del 2015, recitava: «la disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successive». Anche l'omesso versamento dell'IVA costituisce un reato proprio contestabile ai soggetti che effettuino le operazioni di cui all'art. 1, d.P.R. 633/1972<sup>38</sup>, i quali sono tenuti alla presentazione di una dichiarazione annuale IVA (elemento attivo della condotta) dalla quale può risultare un debito d'imposta. Se, entro il termine indicato dalla legge, il debito risultante dalla dichiarazione non viene saldato (elemento

---

<sup>36</sup> Cfr. d.P.R. 600/1973.

<sup>37</sup> Ritengono che si tratti di reato a condotta "mista" anche LANZI, ALDOVRANDI, cit., 484. Ritengono invece che si tratti di reato omissivo proprio MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010, 264. La giurisprudenza qualifica il reato come omissivo proprio ma riconosce la presenza di un elemento attivo della condotta: cfr. Cass. S.U. n. 37424/2013.

<sup>38</sup> Tuttavia, il soggetto passivo di fatto dell'imposta è in realtà il consumatore finale: è su quest'ultimo che l'IVA viene addebitata in via di rivalsa dall'operatore economico che però rimane titolare di una serie di obblighi formali connessi proprio al versamento dell'imposta all'Erario e sanzionati dalla fattispecie incriminatrice.

passivo della condotta), si realizza il delitto di omesso versamento IVA, sempre che sia superata la soglia di punibilità<sup>39</sup>. Infine, il rinvio all'art. 10-bis è stato interpretato come un rinvio al medesimo trattamento sanzionatorio e alla medesima soglia di punibilità di cui alla norma in questione<sup>40</sup>.

Prima dell'entrata in vigore degli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, l'omesso versamento di ritenute e di IVA era sanzionato solo in via amministrativa dall'art. 13 del d. lgs. 471/1997 che punisce «chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati», prevedendo la «sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile». Si tratta di una fattispecie suscettibile di comprendere sia i versamenti delle ritenute certificate sia i versamenti in materia di IVA: sanziona, infatti, sia la condotta di chi non versa la ritenuta mensile, anche in assenza di certificazione, e senza che assuma rilevanza la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, sia la condotta di chi non versa l'IVA dovuta ogni mese o trimestre<sup>41</sup>.

Le Sezioni unite della Corte di cassazione, con la sentenza Favellato<sup>42</sup>, hanno escluso che tra il delitto di omesso versamento di ritenute certificate e l'illecito amministrativo di cui all'art. 13 del d. lgs. 471/1997 vi fosse un rapporto

---

<sup>39</sup> Anche in relazione al delitto di omesso versamento dell'IVA si ripropongono le stesse considerazioni fatte per l'art. 10-*bis*, cfr. nota 37.

<sup>40</sup> Così la stessa Cass. S.U. n. 37425/2013.

<sup>41</sup> A seconda del volume d'affari, l'IVA deve essere liquidata ogni mese o trimestre scomputando dall'imposta dovuta sulla base delle operazioni effettuate l'IVA detraibile. In questo modo, nella dichiarazione annuale il contribuente effettua la liquidazione definitiva per le tutte le operazioni effettuate annualmente. Se l'IVA detraibile è di ammontare maggiore rispetto all'imposta dovuta, il contribuente può vantare un'imposta a credito da riportare l'anno successivo; altrimenti emerge un'imposta a debito che il contribuente dovrà versare al fisco. Per quel che qui interessa, è importante notare come per l'illecito amministrativo assumano rilevanza i versamenti dovuti periodicamente, mentre per il delitto di omesso versamento IVA è rilevante il versamento dovuto sulla base della dichiarazione annuale da corrispondere non mensilmente ma entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

<sup>42</sup> Cass. S.U. n. 37424/2013

di specialità. Ciò perché «gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali» individuate: a) nella certificazione delle ritenute, elemento rilevante per il solo delitto; b) nella soglia minima dell'omissione, elemento anche questo rilevante per il solo delitto; c) nei due diversi termini di adempimento decorsi i quali assume rilevanza l'omissione: il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute per l'illecito amministrativo<sup>43</sup> e il 31 ottobre di ogni anno per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta relativa all'anno precedente per il delitto<sup>44</sup>.

Le divergenze così individuate farebbero sì che tra i due illeciti intercorra un rapporto non di specialità ma di “progressione criminosa”. In realtà, però, gli elementi *sub* a) e b) avrebbero fatto decisamente propendere per una ricostruzione delle due fattispecie in termini di genere a specie: il mancato versamento di ritenute integrerebbe così l'illecito amministrativo; il fatto assumerebbe, invece, rilevanza penale solo in presenza di due elementi ulteriori, per l'appunto, “specializzanti”, quali il rilascio della certificazione ai sostituiti circa le ritenute effettuate e il superamento della soglia di cinquantamila euro fissata dalla legge. Invero, la stessa Cassazione riconosce come il reato contenga necessariamente tutti gli elementi dell'illecito amministrativo più alcuni “elementi essenziali”, salvo poi negare che tali elementi siano riconducibili ad un rapporto di specialità. E ciò perché la diversità dei termini di adempimento fa sì che non sia possibile commettere il reato di cui all'art. 10-*bis* senza commettere almeno una violazione amministrativa: gli elementi che potrebbero essere definiti “specializzanti” assumerebbero, quindi, rilevanza solo dopo il perfezionamento dell'illecito amministrativo. In tal modo la realizzazione dell'illecito amministrativo (o di più illeciti della stessa specie) diventa presupposto del reato «richiedente a sua volta ulteriori requisiti e caratterizzato da un diverso tempo di realizzazione»<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> cfr. art. 8 del d.P.R. 602/1973

<sup>44</sup> Il termine è anticipato al 30 settembre qualora si utilizzi il modello 770 semplificato: cfr. art. 4 del d.P.R. 332/1998.

<sup>45</sup> Cit. da Cass. S.U. n. 37424/2013.

In verità, non sembra che tale argomentazione sia sufficiente ad escludere il rapporto di specialità tra le due fattispecie. È vero che gli elementi specializzanti assumono rilevanza dopo la commissione dell'illecito amministrativo ma non si comprende perché ciò debba escludere l'applicazione dell'art. 19<sup>46</sup>. I termini di adempimento non incidono sul diverso disvalore delle fattispecie, ma hanno solo la funzione pratica di dare rilevanza all'omissione dell'agente: non si può quindi escludere che quello in esame configuri un caso di concorso apparente di norme. Preme, infine, rilevare che, prima dell'intervento delle Sezioni Unite, tale orientamento era supportato da alcune sentenze della Corte di Cassazione<sup>47</sup>.

Inoltre, la stessa riconduzione del rapporto delle due fattispecie alla "progressione criminosa" dovrebbe fare riferimento al criterio di consunzione<sup>48</sup>, comunemente utilizzato per individuare e risolvere casi di concorso apparente di norme. Il fatto che il reato costituisca un'offesa più grave al medesimo bene giuridico protetto dall'illecito amministrativo è riconosciuto anche dalle Sezioni Unite nella stessa sentenza; tuttavia tale premessa non viene poi portata alla sua logica conseguenza che dovrebbe essere quella di applicare solo la norma penale in quanto idonea ad assorbire il disvalore che caratterizza l'illecito amministrativo. Del resto, preme rilevare che le argomentazioni usate dalla Cassazione per affermare la compatibilità del concorso ed escludere l'applicazione del criterio di specialità sono usate dalla dottrina<sup>49</sup> per risolvere il concorso apparente di norme in senso opposto.

---

<sup>46</sup> Nello stesso senso anche GIOVANNINI, *Le sanzioni per omesso versamento dell'IVA davanti alla Corte di Giustizia*, in *Cor. trib.*, 2016, 6, 442 s.; LANZI, ALDOVRANDI, cit., 158; VALLINI, cit., 293. Ritengono speciali i delitti in questione rispetto agli illeciti amministrativi anche MUSCO, ARDITO, cit., 361 s.; CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 3 s.; SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio pen.*, 2019, 23.

<sup>47</sup> Cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 18757/2012.

<sup>48</sup> Diversamente, VINCIGUERRA, *Attuali problemi sostanziali e processuali nei rapporti tra reati tributari e infrazioni amministrative tributarie* in GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA, (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo II*, Milano, 2019, 1589 s. ritiene che il rapporto tra i due illeciti sia da ricondurre alla specialità bilaterale ma riconduce comunque la questione al concorso apparente di norme risolvibile tramite il criterio di sussidiarietà tacita.

<sup>49</sup> Così infatti, ANTOLISEI, cit., 154-156; FIANDACA, MUSCO, cit., 721 ss. Con riferimento al concorso tra illecito amministrativo e i delitti di cui si tratta, ritengono che sia possibile utilizzare il principio di consunzione: FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, 952; FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. AIC*, 2014, 10; DOVA, *Ne bis in idem in*

Le stesse considerazioni valgono per i rapporti tra il delitto di omesso versamento dell'IVA e l'illecito amministrativo di cui all'art. 13 del d. lgs. 471/1997<sup>50</sup>. Gli elementi per i quali i due illeciti differiscono sono individuati dalla Cassazione nella presentazione della dichiarazione annuale IVA e nella soglia minima dell'omissione (rilevanti per il solo illecito penale), nonché nella diversità dei termini decorsi i quali assume rilevanza l'omissione: il giorno 16 del mese o trimestre successivo a quello di maturazione del debito IVA per l'illecito amministrativo<sup>51</sup>, il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo per il delitto<sup>52</sup>. Anche in questo caso e per le stesse ragioni, pur in presenza di elementi che ben potrebbero essere definiti "specializzanti", le Sezioni Unite hanno ricostruito le due fattispecie come connotate da un rapporto di "progressione criminosa" permettendo l'applicazione congiunta delle due sanzioni, amministrativa e penale.

Tale orientamento è stato più volte ribadito dalla Cassazione, sia in merito al delitto di omesso versamento di ritenute certificate sia in merito al delitto di omesso versamento IVA<sup>53</sup>.

Per completezza, occorre tener presente che nel 2015 il legislatore è intervenuto sugli artt. 10-*bis* e 10-*ter* con il d. lgs. 158/2015 innalzando le soglie di punibilità e modificando alcuni elementi delle fattispecie. In particolare, ha assunto rilevanza penale ai sensi del nuovo art. 10-*bis* anche l'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ma non certificate ai sostituiti. In questo modo, è venuto meno uno degli elementi che

---

*materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, par. 6; ID, *Ne bis in idem e reati tributari*, in GULLO, MAZZACUVA (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, Bari, 2016, 116 s.; TRIPODI, *Abusi di mercato (ma non solo) e ne bis in idem: scelte sanzionatorie da ripensare?*, in *Proc. pen. e giust.*, 2014, 111; LANZI, ALDOVRANDI, cit., 158; Fr. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, in *disCrimen*, 2020, 8.

<sup>50</sup> Cass. S.U. n. 37425/2013

<sup>51</sup> Cfr. art. 1 d.P.R. 100/1998

<sup>52</sup> Si fa riferimento al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento, termine individuato dall'art. 6 della l. 405/1990.

<sup>53</sup> In particolare, per il rapporto tra l'art. 10-*bis* del d. lgs. 74/2000 e l'art. 13 del d. lgs. 471/1997 v. Cass. pen., Sez. III, n. 5467/2013, Cass. pen., Sez. III, n. 20266/2014, Cass. pen., Sez. III, n. 40526/2014, Cass. pen., Sez. III, n. 19334/2015; per il rapporto tra l'art. 10-*ter* del d. lgs. 74/2000 e l'art. 13 del d. lgs. 471/1997 v. Cass. pen., Sez. III, n. 25815/2016, Cass. pen., Sez. III, n. 38594/2018. Per una critica sul punto, v. PISANI, *Principio di specialità*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, 2019, 661 ss.

distinguevano la fattispecie dall'ipotesi di cui all'art. 13 del d. lgs. 471/1997, come individuati dalle Sezioni Unite, anche se permangono i restanti elementi, consistenti nella presenza della soglia di punibilità e nella diversità del termine in cui l'inadempimento assume rilevanza. Non sembra quindi che la riforma abbia modificato la fattispecie in modo tale da rimodellare i suoi rapporti con l'illecito amministrativo. Considerazioni analoghe valgono per l'art. 10-ter per il quale è stato solamente eliminato il riferimento al delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate ed innalzata la soglia di punibilità.

### **3.2 Il principio di specialità nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: il delitto di indebita compensazione**

Prima della riforma del 2015, l'art. 10-*quater* prevedeva che «la disposizione di cui all'articolo 10-*bis* si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti». Così come per il delitto di omesso versamento IVA, il rinvio all'art. 10-*bis* deve essere interpretato nel senso che si applica la stessa soglia di punibilità e il medesimo trattamento sanzionatorio della norma su indicata. L'art 17 del d. lgs. 241/1997 permette di estinguere l'obbligazione tributaria tramite compensazione, ossia facendo valere dei crediti nei confronti del fisco per saldare i debiti d'imposta attraverso il modello F24. Il delitto di indebita compensazione sanziona quindi la condotta di chi faccia valere in compensazione nei confronti del fisco un credito non spettante o inesistente attraverso il meccanismo di cui all'art. 17 del d. lgs. 241/1997<sup>54</sup>. In via generale, si può dire che il credito è “inesistente” quando non ne sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi e che è “non spettante” quando, seppur esistente, non è utilizzabile in compensazione<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> Per la precisione, vi è un dibattito tra la dottrina prevalente che ritiene che l'art. 10-*quater* si applichi solo in materia di imposte dirette e IVA e la giurisprudenza e Amministrazione finanziaria che lo ritengono applicabile a tutti i tributi previsti dall'art. 17 del d. lgs. 241/1997, compresi i contributi previdenziali. Cfr. per tutti LANZI, ALDOVRANDI, cit., 526, e Cass. pen., Sez. III, n. 5177/2015, nonché circolare dell'Agenzia delle Entrate 28/E del 2/08/2006.

<sup>55</sup> Cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 38860/2017, Cass. pen., Sez. III, n. 36393/2015, Cass. pen., Sez. III, n. 3367/2014.

Anche per questo delitto si è posto il problema del rapporto con un illecito amministrativo, previsto dal comma 18 dell'art. 27 del d.l. 185/2008, come modificato dalla legge di conversione n. 2/2009. L'illecito amministrativo sanzionava «l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute [...] con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi» e «con la sanzione del duecento per cento della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti di cui al primo periodo per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare».

Effettivamente, a rilevare in tal caso è una condotta unica di tipo commissivo: l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti tramite la presentazione del modello F24. Il delitto di indebita compensazione prevedeva però due elementi ulteriori, “specializzanti”: la soglia di punibilità oltre la quale il fatto assume rilevanza penale e l'utilizzo di crediti “non spettanti” che non sembra rilevare per l'illecito amministrativo, stando alla sua formulazione letterale. Si sarebbe quindi dovuto riconoscere un rapporto di genere a specie tra i due illeciti: l'utilizzo di un credito inesistente in compensazione avrebbe dovuto integrare illecito amministrativo al di sotto della soglia di punibilità stabilita dall'art. 10-*quater*; superata tale soglia, per il principio di specialità, avrebbe dovuto trovare applicazione il solo illecito penale. Tuttavia, non è stata questa la strada percorsa dalla Cassazione che ha escluso l'applicabilità del principio di specialità «perché la fattispecie penale ha riguardo alla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta»<sup>56</sup>. La Cassazione sembra quindi aver escluso l'operatività dell'art. 19 perché le due norme mirerebbero a sanzionare due condotte diverse. In quest'ottica, l'illecito amministrativo sanzionerebbe la presentazione di un modello F24 dove sono riportati dei crediti inesistenti; al contrario, il delitto di indebita compensazione sanzionerebbe una condotta diversa, ossia il conseguente omesso versamento del tributo dovuto. In altri termini, difetterebbe l'esistenza di una medesima situazione di fatto necessaria per

---

<sup>56</sup> Cit. da Cass. pen., Sez. III, n. 30267/2014 che si conforma alla precedente Cass. pen., Sez. III, n. 42462/2010.

l'applicazione della disciplina del concorso apparente di norme<sup>57</sup>. Ora, è pur vero che il dato letterale delle norme pone l'accento, per il delitto, sull'omesso versamento, mentre, per l'illecito amministrativo, sull'indebito utilizzo dei crediti. Non si può però parlare di due condotte diverse: malgrado la formulazione letterale, si deve, infatti, ritenere che vi sia un'unica condotta sanzionata da entrambe le norme. Difatti, il delitto di indebita compensazione è un delitto commissivo ove la condotta incriminata è esattamente coincidente con quella sanzionata dall'illecito amministrativo<sup>58</sup>: compensare i propri debiti d'imposta in modo irregolare o addirittura fraudolento tramite la presentazione del modello F24<sup>59</sup>. Di conseguenza, non si comprende come la condotta di omesso versamento possa essere descritta quale "diversa ed ulteriore": infatti, l'omesso versamento dell'imposta non è altro che la conseguenza della compensazione con un credito inesistente<sup>60</sup>. Inoltre, il delitto di indebita compensazione si consuma al momento della presentazione del modello F24 senza che assumano rilevanza condotte omissive successive<sup>61</sup>. Tale momento consumativo del delitto testimonia come la condotta incriminata dall'art. 10-*quater* sia proprio quella della presentazione del modello F24 ove siano riportati crediti inesistenti o non spettanti così che l'omesso versamento del tributo dovuto è una mera conseguenza della condotta incriminata e non la condotta incriminata in sé. Sarebbe quindi stato più corretto ritenere che si trattasse un'unica azione ed

---

<sup>57</sup> L'unicità d'azione è infatti presupposto dell'applicazione della disciplina. V. in tal senso, FIANDACA, MUSCO, cit., 716

<sup>58</sup> Negli stessi termini anche TODINI, *L'equivoco della compensazione mette a rischio il meccanismo della detrazione?*, in *Rass. Trib.*, 2011, 4, 1036 che correttamente osserva «in cosa si sostanzia l'utilizzo in compensazione di un credito di imposta inesistente se non in un omesso versamento di quell'imposta che il credito intende appunto compensare?».

<sup>59</sup> Anche LANZI, ALDOVRANDI, cit., 530 descrive la condotta del reato come puramente commissiva, «in quanto il comportamento incriminato si sostanzia nella presentazione di un modello F24 [...]; non ci pare, quindi che il mancato versamento a cui si fa riferimento nelle fattispecie incriminatrici valga ad individuare una componente omissiva: non si tratta, infatti, di un'autonoma condotta, bensì, semplicemente, del riflesso del comportamento (attivo) del contribuente che opera una compensazione illegittima».

<sup>60</sup> Del resto, anche ove si considerasse il delitto come a "condotta mista" così che l'omesso versamento integrerebbe un'ulteriore condotta della fattispecie, si dovrebbe comunque ritenere sussistente il requisito dell'unità d'azione in quanto vi sarebbe una contestualità degli atti e un'unicità di fine. Cfr. FIANDACA, MUSCO, cit., 697.

<sup>61</sup> Così LANZI, ALDOVRANDI, cit., 532 s. e, in giurisprudenza, Cass. pen. Sez. III, n. 536/2015 e Cass. pen. Sez. III, n. 7662/2011.

applicare l'art. 19 ritenendo speciale il delitto per la presenza della soglia di punibilità quale "elemento specializzante" rispetto all'illecito amministrativo.

Anche sulle fattispecie di indebita compensazione ha inciso il d. lgs. 158/2015 che ha trasferito l'illecito amministrativo all'interno dell'art. 13 del d. lgs. 471/1997 ed ha riformato il delitto di cui all'art. 10-*quater* del d. lgs. 74/2000. A seguito di questa riforma, il nuovo art. 10-*quater* è "sdoppiato" in due delitti a seconda che si utilizzino crediti non spettanti o inesistenti in compensazione non versando le somme dovute al fisco. Le due ipotesi sono punite con un diverso trattamento sanzionatorio: più mite per l'utilizzo di crediti non spettanti, più severo per l'utilizzo di crediti inesistenti<sup>62</sup>. È sempre previsto come necessario il superamento di una soglia di punibilità di cinquantamila euro. La stessa dicotomia è presente nel nuovo illecito amministrativo, che presenta, infatti, un trattamento sanzionatorio differenziato a seconda della "non spettanza" o "inesistenza" del credito. Tuttavia, occorre precisare che, nel quarto comma dell'art. 13 del d. lgs. 471/1997, che punisce l'utilizzo di crediti non spettanti, è stata inserita la clausola «salva l'applicazione di disposizioni speciali». Tale clausola è assente nel comma successivo che prevede il più grave illecito di utilizzo di crediti inesistenti. Ebbene, innanzitutto, non si può che censurare la scelta del legislatore di struttura tale clausola nella formula su riportata, invece che come "salvo che il fatto costituisca reato". Al legislatore era infatti ben nota l'interpretazione restrittiva della giurisprudenza sul punto, in virtù della quale la stessa si era sempre rifiutata di riconoscere il rapporto di specialità tra i due illeciti; sarebbe allora stato meglio intervenire con una clausola di riserva più incisiva, adatta allo scopo di evitare duplicazioni sanzionatorie. Inoltre, la formulazione letterale del quarto comma è diversa: si punisce «l'utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistente in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti». In realtà, la nuova formulazione serve solamente a

---

<sup>62</sup> Il diverso trattamento sanzionatorio sarebbe giustificato sulla base che il primo delitto sarebbe posto a tutela della regolare procedura di compensazione così da sanzionare anche chi utilizzi in compensazione crediti esistenti ma violando la procedura prevista dal d. lgs. 241/1997; al contrario, il secondo tutelerebbe l'interesse sostanziale dello Stato alla percezione dei tributi e sarebbe dunque carico di maggior disvalore per il connotato intrinsecamente fraudolento dell'utilizzo di un credito inesistente. Sul punto, v. LANZI, ALDOVRANDI, cit., 529.

declinare meglio la definizione di credito “non spettante” parallelamente al comma successivo che definisce la nozione di credito “inesistente”.

Ad ogni modo, la Cassazione, per quel che qui interessa, non sembra aver dato molto peso alle modifiche che hanno interessato le norme e continua ancora oggi a ritenere che i due illeciti non siano tra loro in rapporto di specialità, permettendo così il concorso tra loro<sup>63</sup>.

#### **4. L'introduzione del doppio binario tributario per gli enti**

Infine, rimane da analizzare la posizione dell'ente nel quadro del doppio binario sanzionatorio in ambito tributario.

Per quanto riguarda la responsabilità dell'ente sul piano amministrativo, il secondo comma dell'art. 19 del d. lgs. 74/2000 esclude l'applicazione del principio di specialità per i soggetti indicati nel primo comma dell'art. 11 del d. lgs. 472/1997 che non siano persone fisiche concorrenti nel reato: i soggetti così individuati rimangono cioè destinatari della sanzione amministrativa anche quando il fatto costituisca reato. Inoltre, sul piano processuale, il secondo comma dell'art. 21 permette l'esecuzione delle sanzioni amministrative nei loro confronti anche quando, nei confronti della persona fisica, sia pendente un procedimento penale per gli stessi fatti. Come noto, l'art. 11 del d. lgs. 472/1997 stabilisce che (la persona fisica), la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali abbia agito il dipendente o rappresentante legale o negoziale, autore della violazione, siano obbligati in solido con quest'ultimo per una somma pari alla sanzione amministrativa irrogata (salvo diritto di regresso), ogniqualvolta la violazione abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo. Sostanzialmente, è parso giusto al legislatore che quando l'autore della violazione agisca nell'interesse altrui, la persona o l'ente nell'interesse del quale venga commesso l'illecito sia obbligato al pagamento della relativa sanzione amministrativa. In questo modo, mentre l'autore materiale è sottoposto a procedimento penale, l'ente nel cui interesse abbia agito è obbligato al pagamento della sanzione amministrativa. La *ratio* del secondo comma dell'art. 19 è efficacemente spiegata nella Relazione di accompagnamento

---

<sup>63</sup> Cfr. Cass. Pen. Sez. III, n. 29871/2017.

allo schema del decreto legislativo: da essa si evince il timore che l'applicazione della sola sanzione penale potesse determinare una perdita di efficacia dell'effetto deterrente del sistema. Infatti, in mancanza di tale norma, l'ente avrebbe evitato una severa sanzione pecuniaria pur essendo il reale beneficiario della violazione, mentre la persona fisica autrice dell'illecito sarebbe stata l'unica a risponderne davanti al giudice penale. Di conseguenza, per l'ente sarebbe stato più conveniente porre in essere una violazione *più grave*, sanzionata da una norma penale, rispetto ad una meno grave (in quanto, ad esempio, sotto la soglia di punibilità) sanzionata come illecito amministrativo<sup>64</sup>. In questo modo, avrebbe infatti potuto “scaricare la responsabilità” della violazione su dei prestanome senza subire la sanzione amministrativa. Con il secondo comma dell'art. 19 del d.lgs. 74/2000, il legislatore ha evitato proprio che si verificasse un simile scenario.

Per gli enti dotati di personalità giuridica, l'art. 7 del d.l. 269/2003 ha derogato all'art. 11 del d. lgs. 472/1997 prevedendo che questi non siano semplicemente obbligati in solido con l'autore della violazione, ma unici responsabili per il pagamento della sanzione amministrativa.

Il sistema può quindi essere riassunto nel modo seguente. L'autore della violazione che agisca nell'interesse di società, associazioni o enti privi di personalità giuridica, andrà incontro sia a procedimento penale che a procedimento amministrativo *ex artt.* 19 e 20 del d. lgs. 74/2001; in caso di condanna in sede penale, verrà applicata nei suoi confronti la sola sanzione speciale (*id est*, quella penale), ma l'ente nel cui interesse abbia agito rimarrà soggetto alla sanzione amministrativa irrogata all'esito del procedimento amministrativo (che rimane però ineseguibile nei confronti del soggetto condannato in sede penale). Si ritiene che gli enti così individuati non potranno esercitare nei confronti della persona fisica autrice della violazione il diritto di regresso e saranno *de facto* gli unici destinatari della sanzione amministrativa<sup>65</sup>, in quanto, se così non fosse, si vanificherebbe la

---

<sup>64</sup> Nello stesso senso anche TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 2020, 11.

<sup>65</sup> Di questo avviso anche PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2006, 2, 79 ss. e NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 250 ss. Sul punto anche GIOVANNINI, *Illecito tributario, principio di specialità e*

previsione, da parte del legislatore, del principio di specialità e dell'ineseguibilità della sanzione amministrativa nei confronti della persona fisica in caso di condanna in sede penale<sup>66</sup>. In questo modo la “doppia sanzione” è sostanzialmente divisa tra due diversi soggetti, ente e persona fisica.

Invece, nel caso in cui l'ente sia dotato di personalità giuridica, non sembra avere più rilevanza il meccanismo previsto dal d. lgs. 74/2000: in tale ipotesi, in ragione dell'art. 7, d.l. 269/2003, l'ente collettivo sarà destinatario unico e diretto della sanzione amministrativa e la persona fisica di quella penale (ovviamente sempre che la violazione sia sanzionata anche penalmente).

Riassumendo, si può dire che l'ente risponde sul piano amministrativo di ogni illecito tributario commesso nel suo interesse secondo le diverse discipline previste dal d. lgs. 472/1997 o d.l. 269/2003, a prescindere dal fatto che tale illecito integri o meno reato.

Quanto alla responsabilità da reato dell'ente per i delitti tributari, occorre rilevare che, già prima della loro introduzione nel decreto 231, la commissione degli stessi non era priva di conseguenze per l'ente<sup>67</sup>. Oltre alla responsabilità sul piano amministrativo (prima descritta), la giurisprudenza aveva, infatti, riconosciuto, sul piano della responsabilità amministrativa degli enti dipendente da reato, una rilevanza indiretta dei reati tributari, quali reati fine dei delitti di associazione per delinquere, nonché come reati presupposto dei delitti di riciclaggio o

---

*responsabilità dell'ente*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 859 ss.; VALLINI, cit., 301, nota 109. Occorre rilevare, però, che non è affatto pacifico che l'ente non possa esercitare il diritto di regresso nei confronti dell'autore materiale della violazione condannato in sede penale. In tema: FALSITTA, *L'aberrante cumulo materiale fra sanzioni penali e sanzioni amministrative tributarie nel Decreto delegato n. 74/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 215 ss.

<sup>66</sup> Infatti, l'applicazione del principio di specialità e il meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa irrogata per il medesimo fatto per il quale si è stati condannati di fronte al giudice penale sono funzionali a scongiurare il cumulo di sanzioni penali e sanzioni amministrative; se si riconosce all'ente, che rimane obbligato per la sanzione amministrativa, il diritto di regresso nei confronti del condannato si vanifica lo sforzo compiuto dal legislatore per evitare tale cumulo.

<sup>67</sup> Così *ex multis* BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3, 219 ss.; PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel ma non di sistema*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 275 ss.; SEVERINO, *L'inserimento dei reati tributari nel d. lgs. 231/2001 tra osservazioni de jure condito e prospettive de jure condendo*, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar “Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019”, 2020, 126 ss.; PIZZONIA, *La responsabilità per gli enti per i reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2021, 1, 102 ss.

autorinciclaggio<sup>68</sup>. Inoltre, con la sentenza Gubert delle Sezioni Unite<sup>69</sup>, si era anche riconosciuta la possibilità di procedere a confisca diretta dei beni dell'ente in relazione al profitto derivante da reato tributario commesso dal legale rappresentante dello stesso.

In questo scenario si inserisce la direttiva UE 2017/1371 (cd. "direttiva PIF") che ha spinto definitivamente il legislatore nazionale a prevedere la responsabilità amministrativa da reato degli enti per i delitti tributari.

L'art. 6 della direttiva imponeva infatti agli Stati membri di prevedere una responsabilità delle persone giuridiche per le frodi e gli altri reati (di cui agli artt. 3, 4, 5 della direttiva stessa) lesivi degli interessi finanziari dell'Unione Europea «in materia di entrate derivanti dalle risorse proprie provenienti dall'IVA».

Si consideri che all'Unione Europea interessa reprimere l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto per due ragioni: in primo luogo, perché una parte dell'imposta versata agli Stati Membri è devoluta all'Unione stessa; in secondo luogo, perché gioca un ruolo essenziale per il corretto funzionamento del mercato interno<sup>70</sup>. Tuttavia, occorre precisare che l'art. 2 della direttiva specifica che la stessa si applica solo ai "reati gravi" in materia di IVA, individuati nei delitti dolosi a carattere transnazionale (che coinvolgono cioè due o più Stati Membri) che comportino un danno complessivo superiore a dieci milioni di euro<sup>71</sup>. Tale ambito di applicazione non è stato pienamente rispettato dal legislatore nazionale, che ha recepito la direttiva in due tempi.

Con il d.l. 124/2019 si è aggiunto l'art. 25-*quinquiesdecies* al d. lgs. 231/2001 che ha previsto la responsabilità degli enti per alcuni delitti previsti dal d. lgs. 74/2000<sup>72</sup>: si tratta dei delitti di: dichiarazione fraudolenta mediante uso di

---

<sup>68</sup> V. ad esempio Cass. pen., Sez. III, n. 46162/2015 nel senso della confiscabilità del profitto dei delitti tributari quali delitti-scopo ancorché non compresi nel "catalogo 231".

<sup>69</sup> Cass. S.U. n. 10561/2014.

<sup>70</sup> V. artt. 110-113 TFUE

<sup>71</sup> Questa è la definizione data dall'art. 3 della direttiva PIF.

<sup>72</sup> Per osservazioni sull'impatto della riforma sulla responsabilità degli enti, v. GAREGNANI, TROYER, GALLI, *Le nuove norme in tema di reati tributari ed il loro impatto sulla responsabilità degli enti ex d. lgs. 231/2001*, in *Riv. dott. comm.*, 2020, 1, 107 ss.; A. PALASCIANO, G. PALASCIANO, *Reati tributari tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti*, in *Il fisco*, 2019, 4133 ss. In generale e in senso critico, FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche nel recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli*

fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 commi 1 e 2-bis; dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici di cui all'art. 3; emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 commi 1 e 2-bis; occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art. 10; sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11. Con tale riforma si è andati, però, come anticipato, oltre l'obbligo di criminalizzazione imposto dalla direttiva europea in un duplice senso: in primo luogo la responsabilità per l'ente è prevista sia in materia di IVA sia in materia di imposte dirette<sup>73</sup>; in secondo luogo, in materia di IVA, non si è circoscritta la responsabilità al "reato grave" descritto dalla direttiva. Ciò non vuol dire che il legislatore abbia violato gli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'ordinamento eurounitario: lo stesso Considerando 16 della direttiva lasciava intatta agli Stati Membri la facoltà di prevedere un trattamento di maggior rigore per i reati di riferimento.

Con il d. lgs. 75/2020 il legislatore ha formalmente recepito la direttiva PIF ed è intervenuto nuovamente sull'art. 25-*quinquiesdecies* inserendo un comma 1-*bis*. Tale comma prevede la responsabilità da reato dell'ente per i delitti di dichiarazione infedele, omessa dichiarazione e indebita compensazione di cui, rispettivamente, agli artt. 4, 5 e 10-*quater* del d. lgs. 74/2000. Tuttavia, a differenza dei delitti previsti dal primo comma, la commissione di quest'ultimi delitti-presupposto assume rilevanza per l'ente solo se essa avviene «nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro». Si è quindi recepita la definizione di "reato grave in materia di IVA" data dall'art. 3 della direttiva PIF<sup>74</sup> che contribuisce a restringere il perimetro di rilevanza giuridica, sul piano della responsabilità dell'ente, dei tre delitti sopra menzionati.

---

*enti*, in *disCrimen*, 2019, 11, 1 ss.; ID., *Le recenti innovazioni in materia di reati tributari: profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 328 ss.

<sup>73</sup> BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020, 616. osserva come tale estensione non sia irragionevole per la ingiustificata disparità di trattamento che deriverebbe dall'estensione del "catalogo 231" ai soli delitti in materia di IVA.

<sup>74</sup> Sia BELLACOSA, cit., 618 sia LANZI, ALDOVRANDI, cit., 302 notano come il *quantum* del danno sia stato trasposto dal legislatore nazionale sul piano soggettivo così che si potrebbe estendere la punibilità dell'ente ai casi in cui si agisca per evadere l'IVA per importi superiori a dieci milioni di euro ma si realizzi in concreto un danno di minore entità.

Pertanto, mentre la responsabilità dell'ente è prevista per i delitti di cui al comma 1 senza che rilevino il quantitativo o il tipo di imposta evasa e il carattere transnazionale della violazione, per i delitti di cui al comma 1-*bis*, occorre, invece, accertare la sussistenza di tali requisiti.

Per quanto riguarda le sanzioni, l'art. 9 della direttiva PIF imponeva agli Stati Membri di prevedere sanzioni "effettive, proporzionate e dissuasive" lasciando la facoltà ai legislatori nazionali di ricomprendere nelle stesse sanzioni interdittive. L'art. 25-*quinquiesdecies* prevede sanzioni pecuniarie per quote diverse per ciascun delitto presupposto. Come noto, la determinazione delle sanzioni pecuniarie nel "sistema 231" ha natura bifasica<sup>75</sup>: il giudice determina dapprima il numero delle quote sulla base della «gravità del fatto, del grado di responsabilità dell'ente nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti» e, successivamente, l'importo della singola quota «sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente allo scopo di assicurare l'efficacia della sanzione»<sup>76</sup>. In aggiunta alla sanzione pecuniaria, il terzo comma dell'art. 25-*quinquiesdecies* prevede anche l'applicazione di alcune sanzioni interdittive, ove ne ricorrano i presupposti stabiliti dalla legge<sup>77</sup>. Tali sanzioni sono: a) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione salvo per prestazioni di pubblico servizio; b) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; c) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

---

<sup>75</sup> L'espressione è della Relazione ministeriale al d. lgs. 231/2001.

<sup>76</sup> V. artt. 10 e 11 del d. lgs. 231/2001

<sup>77</sup> I presupposti sono stabiliti dall' art. 13 del d. lgs. 231/2001 che recita: «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.

Le sanzioni interdittive hanno una durata non inferiore a tre mesi e non superiore a due anni.

Le sanzioni interdittive non si applicano nei casi previsti dall'articolo 12, comma 1.»

A sua volta, l'art. 12, comma 1 dispone che: «la sanzione pecuniaria è ridotta della metà e non può comunque essere superiore a euro 103.291 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».

Come è evidente, si tratta di sanzioni fortemente afflittive che, in linea di massima, concorrono con le sanzioni amministrative di cui l'ente è responsabile in via esclusiva o solidale a seconda che sia o meno dotato di personalità giuridica. La compatibilità di tale cumulo sanzionatorio con il principio del *ne bis in idem* desta forti perplessità. Ad ogni modo, per affrontare al meglio la questione, anche in riferimento alle persone fisiche, occorre prima definire più precisamente l'ambito di applicazione di tale principio e la sua evoluzione nel panorama giurisprudenziale sovranazionale.

## CAPITOLO II

### DOPPIO BINARIO TRIBUTARIO E NE BIS IN IDEM

#### 1. Il principio del *ne bis in idem*

In tema di *ne bis in idem*, si è soliti distinguere l'aspetto processuale da quello sostanziale, ossia il divieto di doppio giudizio dal divieto di doppia sanzione per il medesimo fatto. I due diversi piani così individuati hanno sì funzioni diverse ma interagiscono tra loro, specialmente alla luce dell'attuale interpretazione del principio da parte delle Corti sovranazionali. Non è quindi agevole tenere separati i due aspetti ma è importante sottolinearne le diverse caratteristiche al fine di valutare la compatibilità della disciplina sanzionatoria tributaria con la garanzia di cui si tratta.

L'art. 649 dell'attuale codice di procedura penale, rubricato proprio «Divieto di un secondo giudizio», sancisce nell'ordinamento interno il principio di *ne bis in idem* processuale, mediante il cosiddetto “effetto preclusivo del giudicato”:<sup>1</sup> l'imputato prosciolto o condannato non può essere nuovamente sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto storico<sup>1</sup>. Se dovesse essere promossa nuovamente l'azione penale nei confronti di tale soggetto, il giudice avrebbe l'obbligo di pronunciare sentenza di non luogo a procedere o di proscioglimento. E, si badi bene, tale obbligo permane anche qualora il nuovo giudizio comporti degli effetti più favorevoli per il soggetto già giudicato: tant'è vero che opera anche nei confronti dell'imputato che sia stato precedentemente condannato. Inoltre, anche due assoluzioni danno luogo ad una violazione del principio nella sua dimensione processuale: è assolutamente indifferente l'esito del giudizio, in quanto ciò che rileva è la riapertura di un procedimento già concluso. Si è soliti affermare che la *ratio* del *ne bis in idem* processuale è la protezione della certezza del diritto

---

<sup>1</sup> L'art. 649 c.p.p. contempla due eccezioni espresse al principio: in caso di sentenza che abbia dichiarato erroneamente la morte dell'imputato (art. 69 c.p.p.) e in caso di sentenza di proscioglimento per mancanza di una condizione di procedibilità qualora detta condizione sopravvenga (art. 345 c.p.p.).

in senso oggettivo ossia la prevenzione di conflitti pratici di giudicati<sup>2</sup>. Alcuni riconducono poi la funzione del divieto all'esigenza di evitare una duplicazione di attività processuale inutile «a presidio dei principi della ragionevole durata, dell'efficienza e dell'economia processuale»<sup>3</sup>. A riprova di questo assunto, le Sezioni Unite<sup>4</sup> hanno affermato che «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'improponibilità dell'azione penale in applicazione della preclusione fondata sul principio generale del *ne bis in idem*, sempreché 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». Effettivamente, nel caso descritto, si avrebbe un'inutile duplicazione di attività processuale che è interesse dell'ordinamento evitare. Tuttavia, non può essere solo questa la funzione del *ne bis in idem* processuale. Sarebbe parziale ogni visione mirata a privare detto principio di una funzione di garanzia: il processo penale, a prescindere dal suo esito, è già di per sé un peso per l'imputato anche qualora dovesse essere assolto. Tale principio mira quindi anche ad evitare che lo stesso soggetto possa subire il peso di infiniti procedimenti penali per lo stesso fatto<sup>5</sup>. Vi

---

<sup>2</sup> Così DE LUCA, *I limiti soggettivi della cosa giudicata penale*, Milano, 1963, 114; CALLARI, *La firmitas del giudicato penale. Essenza e limiti*, Milano, 2009, 155 s.; FURGIUELE, *Giudicato ed esecuzione* in SCALFATI, BERNASCONI, DE CARO, FURGIUELE, MENNA, PANSINI, TRIGGIANI, VALENTINI, *Manuale di diritto processuale penale*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2017, 881. *Contra* v. BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 113 nel senso che tale affermazione si risolve in una tautologia: sarebbe infatti «tanto circolare da rasentare il dialelle».

<sup>3</sup> Così TONINI, *Manuale di procedura penale*, 21<sup>a</sup> ed., Milano, 2020, 986. Nello stesso senso, anche CONTI, *La preclusione nel processo penale*, Milano, 2014, 78 ss.

<sup>4</sup> Cass. pen. S.U. n. 34655/2005.

<sup>5</sup> Così GALANTINI, *Il divieto di doppio processo come diritto della persona*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, 97 ss.; anche CONSO, GREVI, *Profili del nuovo codice di procedura penale*, 2<sup>a</sup> Ed., Padova, 1991, 575 ss. parlano di «aspetto garantistico del giudicato penale»; nello stesso senso anche FALCINELLI, *Il fatto di reato sullo sfondo del ne bis in idem nazional-europeo*, in *Arch. pen.*, 2017, 1, 63 ss.; FLICK, NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. delle soc.*, 2015, 868 s.; RANALDI, GAITO, *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Arch. pen.*, 2017, 9 ss.; CENTONZE, *Ne bis in idem internazionale e rinnovamento del giudizio. Il problema della tutela dei diritti fondamentali delle persone fisiche e degli enti collettivi*, in *Legislazione pen.*, 2020, 7, 36; PACILLI, *Sistema sanzionatorio e ne bis in idem nell'ottica transnazionale*, in GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario*

è infine chi ricollega la dimensione garantistica del *ne bis in idem* processuale alla certezza del diritto in senso soggettivo, ossia alla certezza maturata dall'individuo in relazione alla definitività della decisione che lo riguarda<sup>6</sup>.

Tale dibattito è invece estraneo al *ne bis in idem* sostanziale a cui viene universalmente riconosciuta una funzione di garanzia individuale<sup>7</sup>. La *ratio* del principio è infatti quella di evitare una duplicazione della sanzione nei confronti del medesimo soggetto per il medesimo fatto secondo una logica di proporzionalità della risposta sanzionatoria. Non è un caso che il tema si sia sviluppato all'interno del concorso apparente di norme dove si ritiene che i criteri di sussidiarietà e consunzione siano espressivi proprio del più generale principio di *ne bis in idem* sostanziale<sup>8</sup>. Ciò non vuol dire che non sia possibile punire la stessa persona per aver violato più precetti penali con la stessa azione od omissione qualora le diverse fattispecie incriminatrici tutelino beni giuridici diversi così che a ciascuna di esse sia possibile attribuire un autonomo disvalore, sempre però con il limite della proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio. Del resto, se così non fosse, sarebbe in radice illegittimo il concorso formale eterogeneo di reati pacificamente ammesso dalla giurisprudenza. Non è però questo il caso degli illeciti tributari: come si è visto, è la stessa Cassazione a riconoscere come gli illeciti amministrativi e i delitti tributari rappresentino «gradi diversi di offesa al medesimo bene»<sup>9</sup>, salvo poi ritenere ammissibile il concorso. Questo perché la giurisprudenza ha ormai da tempo adottato un approccio “monistico” per la risoluzione del concorso apparente di norme, ritenendo che l'unico criterio valido per la risoluzione

---

*europeo e internazionale*, Milano, 2020, 386; MOSCARINI, *Il titolo dell'esecuzione penale*, in BALDUCCI, MACRILLÒ (a cura di), *Esecuzione penale e ordinamento penitenziario*, Milano, 2020, 27 s. La dimensione di garanzia del principio è riconosciuta anche dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 200/2016 ove si fa discendere il diritto dell'individuo a non subire «reiterate iniziative penali per il medesimo fatto» dagli artt. 24 e 111 Cost.

<sup>6</sup> Per tutti CORDERO, *Procedura penale*, Milano, 1991, 1047 che scrive: «se ogni affare deciso fosse riesumabile, sarebbe turbato l'equilibrio socio-psichico collettivo».

<sup>7</sup> Così infatti PAPA, *Le qualificazioni giuridiche multiple. Contributo allo studio del concorso apparente di norme*, Torino, 1997, 33 ss.; BUFFON, *Interferenze tra ne bis in idem processuale e sostanziale nel contenimento del doppio binario sanzionatorio*, in *Proc. pen. giust.*, 2019, 2, 527; TRIPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 1048 ss.

<sup>8</sup> In questo senso FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, 8<sup>a</sup> ed., Bologna, 2017, 721 ss.

<sup>9</sup> Cass. S.U., n. 37424/2013, Cass. S.U., n. 37425/2013.

del conflitto sia quello di specialità delineato dall'art. 15 del codice penale<sup>10</sup>. Tale scelta, unita ad una lettura particolarmente restrittiva del principio, contribuisce a rendere quantomeno dubbia la compatibilità dell'assetto sanzionatorio in materia tributaria con il principio del *ne bis in idem*.

Nell'ordinamento interno, non esiste una norma che sancisca espressamente il *ne bis in idem* sostanziale. Alcuni ritengono che vi sia un riconoscimento implicito di tale principio negli artt. 68 e 84 del codice penale relativi al concorso di circostanze e al reato complesso<sup>11</sup>. In realtà è forse più corretto ritenere che sia un principio immanente al sistema e si ricolleggi alla proporzionalità della sanzione al fatto nel rispetto degli artt. 3 e 27 della Costituzione.

Per quanto riguarda le fonti sovranazionali, l'art. 4 del Protocollo 7 CEDU si riferisce al diritto di non essere processato o punito due volte; allo stesso modo, l'art. 50 CDFUE è rubricato come «Diritto a non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato»<sup>12</sup>. Il divieto di doppia punizione del medesimo fatto potrebbe far ritenere che tali Carte dei Diritti si riferiscano alla dimensione sostanziale del principio; in realtà, esse riguardano per lo più la dimensione processuale intesa come divieto di doppio procedimento<sup>13</sup>. Nonostante le leggere differenze tra le due norme, si può affermare che la loro interpretazione da parte delle rispettive Corti sia stata sostanzialmente coerente nel tempo anche per effetto della clausola di

---

<sup>10</sup> Per tutti, Cass. S.U. n. 20664/2017.

<sup>11</sup> Così MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2010, 410 che ritiene di far discendere il principio anche dalle clausole di riserva espresse e RANALDI, GAITO, cit., 10.

<sup>12</sup> Il primo paragrafo dell'art. 4 del Protocollo 7 allegato alla CEDU così riporta nella sua versione autentica: «*No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State*». Il testo integrale dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea è invece: «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».

<sup>13</sup> Del resto, così sembrano confermare la *Guide on art. 4 of protocol n. 7 to the ECHR* di aprile 2021 reperibile sul sito della CEDU ove si legge nel paragrafo introduttivo: «*the aim of Article 4 of Protocol no. 7 is to prohibit the repetition of criminal proceedings*» e l'*Explanatory Report to the Protocol no. 7* ai paragrafi 28 e 29. Nello stesso senso, anche ANGIOLINI, *Una questione ancora irrisolta: il ne bis in idem e l'Italia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 4, 2112, nota 7; TRIPODI, cit., 1051. *Contra* MAZZA, *L'insostenibile connivenza tra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2015, 1035; SILVA, *Ne bis in idem sostanziale: la faticosa emersione del contenuto di un principio*, in *Giur. it.*, 2019, 1464.

equivalenza stabilita dal terzo paragrafo dell'art. 52 CDFUE<sup>14</sup>. La maggiore differenza riguarda la portata del principio nell'ambito europeo: mentre la garanzia convenzionale ha riguardo solo alla dimensione nazionale del divieto di doppio giudizio, quella europea investe l'intero territorio dell'Unione; in virtù di quest'ultima, ove un cittadino dell'Unione già giudicato in uno Stato Membro fosse passibile di un secondo procedimento per gli stessi fatti in un altro Stato, sarebbe frustrato l'effetto utile di una delle libertà fondamentali su cui si basa l'Unione Europea<sup>15</sup>. Nello stesso senso si esprime l'art. 54 della Convenzione di applicazione dell'accordo di Schengen<sup>16</sup>. Tale dimensione transnazionale è invece assente nella Convenzione EDU.

Ad ogni modo, si può affermare che i due aspetti del principio – sostanziale e processuale – sono ad un tempo autonomi e collegati. Sono autonomi perché non è automatico che la violazione dell'uno si risolva nella violazione dell'altro. Così, la doppia sanzione per il medesimo fatto inflitta in unico procedimento non violerebbe il *ne bis in idem* processuale; allo stesso tempo due proscioglimenti per il medesimo fatto non sarebbero in contrasto con il *ne bis in idem* sostanziale pur essendo una palese violazione dell'aspetto processuale. Sono, invece, collegati perché, come si vedrà meglio tra poco, la Corte EDU ritiene che un doppio procedimento per gli stessi fatti non sia necessariamente lesivo della garanzia stabilita dal Protocollo 7 se tra i due procedimenti esiste una “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”; al fine di valutare se detta connessione esiste, l'indicatore valutato come più importante dalla stessa Corte è la proporzionalità complessiva della sanzione. In questo modo, al fine di valutare una violazione del *ne bis in idem* processuale, si utilizza quale criterio principe il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> In particolare: «Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa».

<sup>15</sup> In questo senso, Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 9 marzo 2006, C-436/04, Van Esbroeck, par. 33-34.

<sup>16</sup> Per i rapporti tra l'art. 50 CDFUE e art. 54 CAAS inerenti alla dimensione transnazionale del principio si rinvia a SATZGER, *International and European Criminal Law*, Beck-Hart-Nomos, 2017, 151 ss.

<sup>17</sup> Circa la difficoltà di definire i confini del *ne bis in idem* si veda RUGGIERO, *Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente*, in *Cass. pen.*, 2017, 3809 ss.

A seguito di questa breve premessa, possiamo quindi ricostruire i rapporti tra il principio in parola come interpretato dalla Corte EDU e l'assetto sanzionatorio tributario nei seguenti termini. Premessa la duplicazione di procedimenti (tanto per le persone fisiche quanto per gli enti vi è un procedimento amministrativo e un procedimento di fronte il giudice penale), occorre applicare gli insegnamenti forniti dalle Corti sovranazionali per valutare la legittimità di questo doppio binario. In primo luogo, occorre chiedersi se le sanzioni amministrative e le sanzioni 231 possano essere qualificate come sostanzialmente penali alla luce dei noti criteri di Engel.<sup>18</sup>

Successivamente occorre verificare la ricorrenza dei requisiti dell'*aedem persona* e dell'*idem factum*; inoltre, è necessario verificare se, nel caso concreto, la decisione che chiude il primo procedimento abbia carattere definitivo; infine, occorre valutare l'esistenza di una connessione sostanziale e temporale dei due procedimenti di modo che questi possano essere visti come parti integranti di un unico procedimento, con particolare riguardo alla proporzionalità della sanzione. Come rilevato in precedenza, su tale punto si può affermare che il legislatore si è preoccupato, riguardo alle persone fisiche, di assicurare la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, dato che, anche qualora al contribuente dovesse essere irrogata la sanzione amministrativa, questa rimarrebbe ineseguibile in seguito a una condanna penale per gli stessi fatti, dovendosi applicare la sola sanzione speciale in forza del meccanismo di cui agli artt. 19 e 21 del d.lgs. 74/2000. Nondimeno, non solo tale meccanismo è espressamente escluso riguardo agli enti ma è sostanzialmente disapplicato dalla giurisprudenza di legittimità anche riguardo alle persone fisiche vista la lettura ingiustificatamente restrittiva del principio di specialità esaminata in precedenza.

La trattazione seguirà quindi l'ordine logico sopra descritto, con una doverosa precisazione: al fine di poter meglio comprendere ed applicare il test di connessione sostanziale e temporale, dopo aver verificato il rispetto degli altri

---

<sup>18</sup> Tale passaggio è fondamentale: a fronte dell'interpretazione estensiva della Corte EDU, quando uno stesso fatto è sanzionato sia con sanzioni penali che amministrative ma sostanzialmente penali potrebbe esserci una violazione dell'art. 4 del Protocollo 7 anche se, nell'ordinamento interno, il "doppio binario" non viola l'art. 649 c.p.p. che, per la sua formulazione letterale, si applica solo ai procedimenti formalmente penali.

requisiti, saranno brevemente analizzate le sentenze più importanti in materia delle Corti sovranazionali, della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale.

## **2. La classificazione delle sanzioni amministrative come sostanzialmente penali**

La garanzia del *ne bis in idem* prevista dall'art. 4 del Protocollo 7 CEDU, così come l'art. 649 c.p.p., si applica solamente ai procedimenti penali. In particolare, la relazione illustrativa al Protocollo 7 CEDU specifica che l'art. 4 non vieta una duplicazione di procedimenti aventi natura diversa contro la stessa persona per il medesimo fatto<sup>19</sup>. Tuttavia, la qualificazione giuridica interna non è il solo criterio in base al quale verificare se una sanzione ha natura penale. La Corte EDU ha ormai da tempo elaborato un concetto autonomo di “*matière pénale*”<sup>20</sup> poiché, altrimenti, l'applicazione delle norme contenute nella Convenzione sarebbe rimessa alla discrezionalità dei singoli Stati: basterebbe qualificare una sanzione come disciplinare o amministrativa per eludere le garanzie che la Convenzione riserva al diritto penale<sup>21</sup>. Nella nota pronuncia *Engel c. Paesi Bassi*<sup>22</sup>, sono infatti stati elaborati i “criteri di Engel”, ossia: a) la qualificazione giuridica interna che, come si è visto, non è dirimente ma costituisce, per espressa previsione della Corte, un “punto di partenza”; b) la natura dell'offesa; c) il grado di severità della sanzione.

Questi criteri sono tra loro alternativi: è sufficiente che sia integrato anche solo uno di essi per attivare le garanzie stabilite dalla Convenzione<sup>23</sup>. Il criterio della natura dell'offesa si riferisce a vari fattori. In primo luogo, si ha riguardo al

---

<sup>19</sup> *Explanatory Report to the Protocol no. 7*, par. 32.

<sup>20</sup> Per approfondire il concetto di materia penale, v. MANES, *Profili e confini dell'illecito parapenale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 988 ss.; FR. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017; VIGANÒ, *Garanzie penalistiche e sanzioni amministrative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1775 ss.. Nel senso che comunque non esiste un «criterio scientifico illuminante» sulla definizione di materia penale, v. DONINI, *Septies in idem. Dalla “materia penale” alla proporzione delle pene multiple nei modelli italiano ed europeo*, in *Cass. pen.*, 2018, 7, 2293 ss.

<sup>21</sup> *Guide on art. 4 protocol 7 to the ECHR*, pag. 7, C. Eur. Dir. Uomo, 8/06/1976, ricorso n. 5100/71, *Engel e a. c. Paesi Bassi*, par. 81.

<sup>22</sup> C. Eur. Dir. Uomo, 8/06/1976, ricorso n. 5100/71, *Engel e a. c. Paesi Bassi*.

<sup>23</sup> Così per tutti C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 18640/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*, par. 94-96. In senso conforme anche la Rel. n. 35/2014, Ufficio del ruolo e del massimario della Corte di Cassazione a cura di BRANCACCIO.

bene giuridico offeso dalla condotta: ad esempio, se riguarda un bene della collettività particolarmente meritevole di tutela, sarà probabile la qualificazione dell'offesa come avente natura penale. In secondo luogo, si considera se la norma sanzionatoria abbia o meno portata generale ossia se si applichi alla totalità dei consociati ovvero solo a determinate persone<sup>24</sup>. Spesso, al fine di verificare questi requisiti, la Corte EDU opera una comparazione rispetto al modo in cui viene trattata la medesima offesa negli altri ordinamenti<sup>25</sup>. Inoltre, la Corte talvolta utilizza, quale ulteriore indice per accertare la "natura dell'offesa", la natura dell'Autorità che procede all'accertamento dell'illecito. In particolare, fa propendere per la qualificazione penale dell'offesa il fatto che questa sia accertata da un'Autorità pubblica le cui decisioni sono suscettibili di esecuzione in forza di legge<sup>26</sup>.

Per quanto riguarda l'ultimo criterio, occorre distinguere il bene giuridico su cui incide la sanzione rispetto al suo *quantum*. In particolare, se si tratta di una sanzione detentiva che incide sulla libertà personale appare agevole ricondurre la sanzione alla materia penale a prescindere dalla sua durata<sup>27</sup>; più difficile invece svolgere questa operazione con le pene pecuniarie che necessitano di avere una severità particolarmente elevata per essere qualificate come penali<sup>28</sup>. Tra questi due

---

<sup>24</sup> In tal senso, C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 12547/1986, *Bendenoun c. Francia*, par. 47; ricorso n. 19380/92, *Benham c. Regno Unito*, par. 56; ricorso n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*, par. 31.

<sup>25</sup> A titolo esemplificativo, si veda C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 8544/79, *Oztürk c. Germania*, par. 53 ove la Corte rileva come l'illecito contestato integri reato in altri ordinamenti di Stati facenti parte del Consiglio d'Europa.

<sup>26</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 19380/92, *Benham c. Regno Unito*, par. 56 rileva la natura penale dell'offesa anche perché «*the proceedings in question were brought by a public Authority with statutory power of enforcement*».

<sup>27</sup> Anche se la Corte EDU sembra considerare comunque l'afflittività generale della sanzione detentiva: «*Loss of liberty imposed as punishment for an offence belongs in general to the criminal sphere, unless by its nature, duration or manner of execution it is not appreciably detrimental*», cit. da C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*, par. 30. Nel senso che comunque l'*argumentum libertatis* abbia perso centralità nell'individuazione della materia penale, v. Fr. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, cit., 16 ss. e DONINI, cit., 2286.

<sup>28</sup> La Corte EDU, in realtà, si è spinta fino a considerare come aventi natura penali anche illeciti puniti con una pena piuttosto esigua purché abbia rilievo determinante lo scopo punitivo e deterrente della sanzione. Così C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*, par. 40, ha riconosciuto come rientrante nella *matière pénale* una soprattassa di appena 1.700 euro. Per un commento alla sentenza, v. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. cont.*, 2014. Allo stesso modo, già C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*, par. 38 e ricorso n. 53573/2012, *Kiiveri*

estremi, si collocano le numerose sanzioni accessorie che dovranno essere valutate caso per caso. Bisogna però osservare che, essendo tali sanzioni cumulative con alcune sanzioni amministrative pecuniarie, la valutazione complessiva della severità della sanzione, tenendo conto di tutte le sanzioni previste per la condotta vietata, porterà a qualificare le offese così sanzionate come penali. È poi fondamentale lo scopo che la sanzione persegue: se questa ha una finalità prettamente repressiva/punitiva ricadrà sicuramente all'interno della "materia penale"; al contrario, se persegue una finalità unicamente risarcitoria, è assente una qualsivoglia dimensione punitiva idonea ad attivare le garanzie riservate al diritto penale<sup>29</sup>.

Infine, bisogna ricordare che la Corte EDU adotta talvolta un "approccio unitario" nell'utilizzo di tali criteri laddove la loro applicazione separata sia insufficiente per raggiungere una conclusione chiara sulla natura penale dell'illecito<sup>30</sup>.

Tutto ciò premesso, occorre quindi verificare se le sanzioni amministrative tributarie e le sanzioni 231 riservate agli enti siano qualificabili come aventi natura penale. In verità, non pare che ci siano dubbi sul punto per nessuna delle due. Le prime sono state oggetto più volte delle decisioni della Corte EDU, la cui giurisprudenza è granitica nel ritenere sostanzialmente penali le "tax surcharges"<sup>31</sup>. In particolare, la Corte qualifica come sostanzialmente penali le sanzioni amministrative tributarie in virtù di tre criteri elaborati, in particolare, a partire da *Bendenoun c. Francia*<sup>32</sup>.

---

*c. Finlandia*, par. 32 avevano qualificato le sanzioni tributarie come sostanzialmente penali «notwithstanding the minor nature of the tax surcharge».

<sup>29</sup> Gli esempi a riguardo sono numerosi. In materia tributaria si veda C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 12547/1986, *Bendenoun c. Francia*; ricorso n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*; ricorso n. 53573/2012, *Kiiveri c. Finlandia*; ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*; ricorso n. 22007/2011, *Johannesson e a. c. Islanda*.

<sup>30</sup> Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*, par. 31.

<sup>31</sup> *Ex multis*, C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 41265/98, *Manasson c. Svezia*; ricorso n. 60619/00, *Rosenquist c. Svezia*; ricorso n. 35232/11, *Pirttmäki c. Finlandia*; ricorso n. 7356/10, *Lucky Dev c. Svezia*; ricorso n. 53573/2012, *Kiiveri c. Finlandia*; ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*; ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*; ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*.

<sup>32</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 12547/86, *Bendenoun c. Francia*.

In primo luogo, la Corte rileva la portata generale della norma sanzionatoria, che è rivolta alla totalità dei cittadini in quanto contribuenti e non sembra che tale criterio sia problematico rispetto alle sanzioni contemplate dall'ordinamento italiano<sup>33</sup>.

Il secondo criterio è quello che appare come più significativo: lo scopo perseguito dalle sanzioni<sup>34</sup>. Effettivamente, non è possibile negare lo scopo prevalentemente punitivo e deterrente delle sanzioni amministrative tributarie nel nostro ordinamento. L'amministrazione finanziaria non si limita certo a pretendere una somma a titolo meramente risarcitorio ma punisce il comportamento evasivo con una sanzione pecuniaria particolarmente afflittiva per il contribuente. Tale sanzione, oltre a perseguire detto scopo punitivo, funge anche da deterrente: scoraggia cioè tali comportamenti evasivi con la minaccia di una sanzione. Non si può quindi dubitare della duplice finalità punitiva e general-preventiva delle sanzioni amministrative tributarie.

Da ultimo, è rilevante l'ammontare della soprattassa. Come si è accennato, in realtà tale ultimo criterio ha perso centralità nella giurisprudenza della Corte EDU che è arrivata a qualificare come sostanzialmente penale anche un illecito punito con una sanzione di appena 1.700 euro<sup>35</sup>. Ad ogni modo, nell'ordinamento italiano le sanzioni raggiungono comunque un grado di severità tale da far propendere per la loro natura penale. A titolo esemplificativo, per l'omesso versamento di IVA o di ritenute, di cui si è parlato nel primo capitolo, è prevista una sanzione pari al 30% dell'imposta evasa; per l'indebita compensazione tramite utilizzo di un credito inesistente si arriva ad una sanzione che varia dal 100 al 200%

---

<sup>33</sup> In materia di IVA, la Corte osserva come non sia rilevante il fatto che l'imposta debba essere versata solo da imprenditori e lavoratori autonomi che, come si è visto, sono soggetti passivi di diritto dell'IVA. Infatti: «*the tax surcharges were imposed by general legal provisions applying to taxpayers generally. It is not persuaded by the Government's argument that VAT applies to only a limited group with a special status: as in the previously-mentioned cases, the applicant was liable in his capacity as a taxpayer. The fact that he opted for VAT registration for business purposes does not detract from this position*». Cit. da C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*, par. 38.

<sup>34</sup> Per un'analisi dettagliata della centralità del criterio dello scopo della sanzione nel definire la materia penale v. Fr. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, cit., 26 ss.; ID., *La materia penale e il "doppio binario" della Corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 1899 ss.

<sup>35</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*.

del credito. Come si può intuire, sono sanzioni fortemente afflittive, tanto che non si dubita della loro natura penale<sup>36</sup>.

Inoltre, volendo dare risalto agli ulteriori indici elaborati dalla Corte per qualificare come “penale” la natura dell’offesa, si può rilevare come siano poste a presidio di un bene giuridico di grande rilevanza per lo Stato moderno, ossia l’interesse alla percezione dei tributi, essenziale per il regolare funzionamento dello Stato sociale. Tanto è vero che il medesimo bene è protetto da fattispecie delittuose che hanno come base il medesimo substrato fattuale degli illeciti amministrativi.

Le stesse considerazioni di cui sopra sono state fatte dalla CGUE che ha, infatti, riconosciuto come sostanzialmente penali, ad esempio, le sanzioni amministrative relative all’omesso versamento IVA<sup>37</sup>.

Per quanto riguarda le sanzioni 231, non vi sono sentenze della Corte EDU che le qualificano espressamente come aventi natura penale. Tuttavia, non si può certo dubitare di tale qualifica. A prescindere dal dibattito che si è sviluppato sul punto nell’ordinamento interno<sup>38</sup>, sicuramente la responsabilità da reato dell’ente ha natura penale nell’ottica sovranazionale<sup>39</sup>. Gli elementi che fanno propendere

---

<sup>36</sup> Per tutti TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (a cura di), *Diritto penale dell’economia. Tomo I*, Milano, 2019, 57. Nello stesso senso concludono anche GIOVANNINI, *Il ne bis in idem sostanziale*, in GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1270; MARINO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo I*, Milano, 2019, 632 ss.; PACILLI, cit., 413; MANZINI, ALBANO, *Responsabilità ex d. lgs. 231/2001 per reati tributari: gestione del rischio fiscale e assetti organizzativi*, in *Il fisco*, 2021, 6, 560; PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 11, 1046.

<sup>37</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*.

<sup>38</sup> Vi è infatti chi ha fin da subito sostenuto la natura penale della responsabilità dell’ente, mentre altri hanno ritenuto fosse più corretto qualificarla come amministrativa così come specificato nel testo legislativo. Le Sezioni Unite hanno ormai da tempo adottato una posizione intermedia qualificando la responsabilità da reato degli enti come un *tertium genus* cui si applicano talvolta i principi di diritto amministrativo, tal altra di diritto penale. Sul punto v. Cass. S.U. n. 38343/2014.

<sup>39</sup> Sul punto c’è una convergenza di opinioni in dottrina. V. DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in LATTANZI (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti*, Milano, 2010, 16 ss.; MANES, *Introduzione. La lunga marcia della Convenzione europea ed i «nuovi» vincoli per l’ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in MANES, ZAGREBELSKI (a cura di), *La Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo nell’ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 38 ss.; FR. MAZZACUVA, *le pene nascoste*, cit., 116; CONSULICH, *L’ente alla Corte. Il d.lgs. 231/2001 al banco di prova delle carte dei diritti*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2019, 4, 24; LANZI, ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Padova, 2020, 305; Fe. MAZZACUVA, *L’ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Riv. pen. dir. proc.*, 2020, 7;

per una tesi di questo tipo sono numerosi. Innanzitutto, la responsabilità dell'ente è accertata davanti al giudice penale. Come si è visto, tale indicatore contribuisce a qualificare come penale la natura dell'infrazione. In secondo luogo, la responsabilità dell'ente origina da un fatto che costituisce reato<sup>40</sup> ed è costruita sulla falsariga dell'illecito penale nelle sue componenti oggettive e soggettive.<sup>41</sup> Inoltre, lo scopo delle sanzioni previste è senza dubbio di tipo deterrente e repressivo. È deterrente perché spinge l'ente a prevenire che si verificano reati al suo interno tramite l'adozione ed efficace attuazione di un modello organizzativo idoneo a prevenire tali reati<sup>42</sup>; è repressivo perché è estranea alla sanzione una qualsivoglia finalità risarcitoria. Non solo. Le sanzioni previste in caso di commissione dei delitti tributari elencati nell'art. 25-*quiquiesdecies* del d.lgs. 231/2001 non contemplano solo sanzioni pecuniarie ma anche sanzioni interdittive fortemente afflittive per l'ente, come il divieto di contrattare con la Pubblica Amministrazione e l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi. Come si può notare, tali sanzioni raggiungono un grado di afflittività per l'ente ancora maggiore rispetto a quello che hanno le sanzioni amministrative pecuniarie per le persone fisiche<sup>43</sup> e sono, dunque, anch'esse (a maggior ragione) riconducibili al concetto di *matière pénale*. Inoltre, non si può trascurare l'effetto stigmatizzante della sanzione amministrativa dipendente da reato per l'ente che è sottoposto in tutto e per tutto ad un processo penale con il rischio di un danno d'immagine notevole in caso di

---

PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen.*, 2020, 23; TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 2020, 6.

<sup>40</sup> Evidenzia il fatto che il nucleo della responsabilità dell'ente sia un illecito penale anche DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri oggettivi di imputazione*, in *Dir. pen. cont.*, 2011, 15 s.

<sup>41</sup> Nello stesso senso, MANNA, *La responsabilità dell'ente da reato tra sistema penale e sistema amministrativo*, in FIORELLA, GAITO, SALVINA VALENZANO (a cura di), *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*, Sapienza Università editrice, 2018, 15 ss.

<sup>42</sup> Si ricordi che il legislatore spinge l'ente a dotarsi del modello di organizzazione e gestione anche dopo la commissione dell'illecito a fronte di uno "sconto di pena", ossia una riduzione della sanzione pecuniaria ma soprattutto la non applicabilità delle sanzioni interdittive. In tema: CERESA-GASTALDO, *Procedurale penale delle società*, 3<sup>a</sup> ed., Torino, 2019, 53 ss.

<sup>43</sup> Pongono l'accento sull'afflittività delle sanzioni per qualificare come sostanzialmente penale la responsabilità dell'ente anche: AMARELLI, *Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilità degli enti*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2006, 178; DE SIMONE, cit., 18.

condanna<sup>44</sup>. Considerando il profilo comparatistico che la Corte EDU ha dimostrato di tenere in considerazione, occorre anche ricordare come in altri ordinamenti la natura della responsabilità delle persone giuridiche sia pacificamente penale<sup>45</sup>. La stessa Corte di cassazione, pur definendo la responsabilità amministrativa da reato per gli enti quale “*tertium genus*” ha comunque riconosciuto l’operatività, in tale ambito, delle garanzie che si riconnettono all’ordinamento penale.

Del resto, proprio in seguito all’introduzione per gli enti della responsabilità amministrativa per i delitti tributari, l’Ufficio del massimario della Cassazione osservava correttamente come fosse «necessario rimeditare l’orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità secondo cui il sistema normativo introdotto con il d. lgs. 231/2001, coniugando i tratti dell’ordinamento penale e di quello amministrativo configura un “*tertium genus*” di responsabilità»<sup>46</sup>.

### **3. Il requisito dell’*eadem persona***

Perché operi la garanzia del *ne bis in idem*, occorre che la duplicità di procedimenti o di sanzioni sia rivolta nei confronti del medesimo soggetto. Tale condizione non pone particolari problemi nel caso in cui si abbia riguardo alla sola persona fisica o al solo ente con personalità giuridica. In questi casi, il destinatario di entrambe le sanzioni è sempre uno: nel primo caso, la persona fisica subisce le sanzioni amministrative tributarie e le sanzioni penali; nel secondo caso, l’ente subisce in via esclusiva le sanzioni amministrative tributarie e le sanzioni 231.

In caso di ente senza personalità giuridica, la questione muta a seconda che si consideri o meno esercitabile il diritto di regresso nei confronti della persona fisica. Qualora si ritenga che l’ente non possa rivalersi su quest’ultima, allora è l’ente a subire il peso della duplice sanzione ed è nei suoi confronti che andrà

---

<sup>44</sup> Così DE MAGLIE, *L’etica e il mercato*, Milano, 2002, 294 ss. DE SIMONE, *Il problema della responsabilità delle persone giuridiche nell’ordinamento italiano* in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020, 61 ricorda in proposito come la Ford spese oltre tre milioni di dollari per difendersi da un’accusa in cui rischiava circa trentamila dollari di pena pecuniaria proprio per evitare conseguenze pregiudizievoli a livello di immagine. Cfr. *State of Indiana v. Ford Motor co.*, 47 USL W 2178, reperibile su [https://www.researchgate.net/publication/225698223\\_State\\_of\\_Indiana\\_V\\_Ford\\_Motor\\_Company\\_revisited](https://www.researchgate.net/publication/225698223_State_of_Indiana_V_Ford_Motor_Company_revisited)

<sup>45</sup> Nello stesso senso anche VARRASO, *Le fonti della procedura penale degli enti* in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. II, Torino, 2020, 19 ss..

<sup>46</sup> Rel. n. 3/2020, Ufficio del ruolo e del massimario della Corte di Cassazione.

accertata la violazione del *ne bis in idem*; viceversa, sarebbe la persona fisica a dover rispondere due volte del medesimo fatto.

In questo scenario, l'ipotesi problematica, quanto all'*eadem persona*, riguarda il caso in cui, per uno stesso fatto, siano direttamente sanzionati sia l'ente sia il suo rappresentante legale di modo che la sanzione sia, in qualche misura, "sdoppiata": si pensi alla commissione di un delitto di indebita compensazione che integri anche illecito amministrativo nell'interesse di un ente avente personalità giuridica ma per un importo inferiore a dieci milioni di euro così che non sia configurabile l'illecito di cui al d. lgs. 231/2001<sup>47</sup>. In questo caso, la persona fisica risponde del delitto di fronte al giudice penale e l'ente risponde dell'illecito amministrativo in via esclusiva<sup>48</sup>.

Ebbene, alla luce della giurisprudenza EDU, si dovrebbe sostenere che la diversità di soggetti escluda che possa ravvisarsi una violazione del *ne bis in idem*: la Corte EDU, infatti, non ritiene che vi sia una violazione dell'art. 4 Protocollo 7 perché non sarebbe integrato il requisito dell'*idem factum* laddove la doppia sanzione colpisca due diverse "*legal entities*"<sup>49</sup>. In realtà, appare forse più corretto distinguere i due requisiti: quantomeno nell'ipotesi descritta non c'è dubbio che le due sanzioni discendano dal medesimo fatto storico ma è esclusa la violazione del principio perché le sanzioni insistono su due soggetti diversi e non certo perché è diverso il fatto.

La stessa posizione è stata assunta dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. In particolare, in materia di omesso versamento IVA, è stata esclusa una violazione dell'art. 50 CDFUE nel caso in cui fosse sanzionato penalmente il rappresentante legale della società e in via amministrativa la sola società avente

---

<sup>47</sup> Cfr. comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinqüesdecies* del d. lgs. 231/2001

<sup>48</sup> C'è poi chi ha parlato di "*ter in idem*" laddove il fatto assuma rilevanza anche per la responsabilità amministrativa da reato dell'ente nel senso che ci sarebbero tre sanzioni per il medesimo fatto ancorché nei confronti di due diversi soggetti: v. LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, in *Sist. pen.*, 2021, 3, 129.

<sup>49</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 13596/02, *Isaksen v. Norvegia*; ricorso n. 53573/2012, *Kiiveri c. Finlandia*, par. 35; ricorso n. 35232/11, *Pirttmäki c. Finlandia*, par. 51.

personalità giuridica<sup>50</sup>. Il motivo per il quale la garanzia non opera in questi casi è l'autonomia patrimoniale che caratterizza la società rispetto al suo rappresentante legale: effettivamente, il peso delle due sanzioni è sopportato da soggetti giuridici diversi<sup>51</sup>. In proposito, si è detto che la duplicazione dei procedimenti sarebbe una «inevitabile conseguenza del privilegio della responsabilità limitata»<sup>52</sup>. A questo principio si è infine conformata la giurisprudenza di legittimità che ha sempre riconosciuto come carente il requisito dell'*aedem persona* quando le due sanzioni fossero inflitte a società e legale rappresentante<sup>53</sup>.

È invece diversa l'ipotesi in cui la sanzione amministrativa sia inflitta ad una impresa individuale. In questo caso, c'è infatti una confusione tra il patrimonio dell'ente e quello della persona fisica destinataria della sanzione penale. In altri termini, l'impresa individuale non è un autonomo centro di imputazione di interessi giuridici e non v'è una reale distinzione con la persona fisica. Ciò comporta il venir meno della ragione per la quale è esclusa la violazione del principio con riferimento alle società con personalità giuridica e loro legali rappresentanti: se è l'autonomia patrimoniale delle prime a fondare la non applicazione del *ne bis in idem*, una volta che ci si imbatte in un ente completamente privo di detta qualità e il cui patrimonio si confonde con quello della persona fisica, allora ciò dovrebbe far ritenere integrato

---

<sup>50</sup> Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, C-217/15 e C-350/15, *Orsi e Baldetti*. A commento, v. CENTORE, *La doppia sanzione per gli illeciti commessi dalle società (e dai suoi amministratori)*, in *Cor. trib.*, 2017, 20, 1554 ss.

<sup>51</sup> Nello stesso senso SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il legale rappresentante per lo stesso fatto*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 4, 333 ss. *Contra*, nel senso che dovrebbe ritenersi integrato il requisito quando la persona fisica utilizza comunque le proprie risorse per pagare la sanzione amministrativa irrogata all'ente, v. A. D'AVIRRO, M. D'AVIRRO, GIGLIOLI, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, 2017, 684. In senso critico invece, DORIGO, *Limitato il ne bis in idem se le sanzioni riguardano soggetti distinti giuridicamente*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 6, 473 ss. che scrive: «mantenere una duplicità di sanzioni, penale ed amministrativa, in relazione al medesimo fatto – solo in ragione della differenza tra l'autore della violazione, da una parte, e l'ente a cui vantaggio tale valutazione ridonda, dall'altra, – realizza un eccesso sanzionatorio giustificato unicamente da ragioni di tipo formalistico ma assai poco rispettoso delle esigenze di equità complessiva de sistema».

<sup>52</sup> Così FUSCO, BAGGIO, *Recenti pronunce in tema di market abuse*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, 76.

<sup>53</sup> Riguardo alle società per azioni: Cass. pen. n. 36374/2019, Cass. pen. n. 20714/2020; riguardo alle società a responsabilità limitata: Cass. pen. n. 55480/2017, Cass. pen. n. 4637/2018, Cass. pen. n. 40776/2019, Cass. pen. n. 22458/2019, Cass. pen. n. 25335/2019, Cass. pen. n. 46464/2019, Cass. pen. n. 30626/2020; riguardo alle società in accomandita semplice: Cass. pen. n. 25734/2019; riguardo alle società sportive: Cass. pen. n. 28473/2019. Infine, per l'esclusione del requisito dell'*aedem persona* con riguardo al socio lavoratore legale rappresentante della cooperativa: Cass. pen. n. 23839/2017, Cass. pen. n. 35156/2017, Cass. pen. n. 41691/2018 e Cass. pen. n. 46684/2018.

il requisito dell'*aedem persona*<sup>54</sup>. Tale posizione è stata adottata anche dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea che ha riconosciuto come le sanzioni fossero state inflitte nei confronti della stessa persona in un caso riguardante una ditta individuale<sup>55</sup>.

Invero, un'altra importante ragione per ritenere inoperante il *ne bis in idem* in caso di diversità di soggetti attinti da due diverse sanzioni, è quella di scongiurare condotte elusive: «le persone fisiche potrebbero essere adoperate come schermo (cd. “teste di legno”) per salvaguardare il patrimonio di società o viceversa»<sup>56</sup>. Si vuole cioè evitare che, in caso di duplice procedimento nei confronti di una società e suo rappresentante legale, una volta conclusosi il procedimento nei confronti della persona fisica, l'ente invochi il *ne bis in idem* evitando così di essere sanzionato, e viceversa.

Sulla base di questa argomentazione, la Cassazione ha fortemente criticato il riformato art. 187-*terdecies* del TUF nella parte in cui consente di tener conto delle sanzioni punitive già irrogate all'ente nel procedimento contro la persona fisica e viceversa in materia di abusi di mercato, altro settore dell'ordinamento dove è presente il “doppio binario” sanzionatorio. Difatti, stando alla lettera della norma, sembra che tale meccanismo compensativo rimanga valido anche in caso di diversità di soggetti attinti dalla sanzione<sup>57</sup>. Per la verità, una simile interpretazione

---

<sup>54</sup> Così anche PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti europee*, in *Rass. trib.*, 2018, 3, 520; FONTANA, *Ne bis in idem e reati tributari nella prospettiva della giurisprudenza nazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 70 s.

<sup>55</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*, par. 34.

<sup>56</sup> Cass. pen. n. 27564/2018 con nota di MAIELLO, *Alla ricerca dell'identità perduta: la Cassazione ribadisce la natura relativa del ne bis in idem*, in *Giur. Comm.*, 2019, 6, 1318 ss.

<sup>57</sup> Si riporta il testo della norma: «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». Il tema dell'irragionevolezza dell'assenza di una norma simile al 187-*terdecies* TUF, che assicuri (o almeno tenti di assicurare) la proporzionalità complessiva della sanzione rispetto al medesimo soggetto, in materia tributaria sarà affrontato più avanti.

è stata scongiurata anche dalla dottrina<sup>58</sup>. Deve ritenersi che l'obbligo per il giudice di tenere conto della sanzione irrogata precedentemente operi solo con riferimento al medesimo soggetto: cioè riguardo all'ente, in caso di cumulo di sanzioni 231 e amministrative, e alla persona fisica, in caso di cumulo di sanzioni penali e amministrative. Del resto, si è sempre negata una violazione del *ne bis in idem* rispetto al sistema 231 che presuppone la commissione di un reato da parte della persona fisica cui ben potrà essere irrogata una sanzione penale all'esito del procedimento che la riguarda senza alcun meccanismo compensativo che tenga conto della sanzione inflitta all'ente<sup>59</sup>. Tale soluzione è coerente con quanto esposto: il *ne bis in idem* non opera poiché si è di fronte due soggetti diversi che rispondono delle rispettive sanzioni con patrimoni separati. Difatti, affinché un ente possa dirsi destinatario della disciplina contenuta nel decreto 231, è richiesto che abbia «un *patrimonio autonomo* e un [...] *minimo di organizzazione interna* tale da renderne evidente l'alterità rispetto all'imprenditore-persona fisica e giustificare quindi la diversa e cumulativa risposta sanzionatoria»<sup>60</sup>. Tale autonomia patrimoniale dell'ente giustifica il cumulo poiché il peso delle due sanzioni è sopportato da due diversi soggetti giuridici così come nella su menzionata ipotesi di ente destinatario della sanzione amministrativa tributaria e persona fisica destinataria della sanzione penale. Non a caso, si esclude che le imprese individuali possano essere soggette alla disciplina 231<sup>61</sup>, anche perché, difettando l'autonomia

---

<sup>58</sup> BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alle prove delle indicazioni euro-convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. pen.*, 2019, 39; FUSCO, BAGGIO, cit., 75 s.; CHINDEMI, *Ne bis in idem: rapporti tra processo penale e tributario*, in CHINDEMI (a cura di), *Diritto tributario giurisprudenziale*, Milano, 2021, 273.

<sup>59</sup> Non così in altri ordinamenti: ad esempio, in Spagna è presente una norma che impone al giudice di calibrare la pena inflitta all'ente o alla persona fisica che ha agito nel suo interesse o vantaggio in modo da rendere la sanzione proporzionata nel caso in cui sia irrogata ad entrambi i soggetti la pena della multa come conseguenza dei medesimi fatti. Sul punto, v. DE SIMONE, *Profili di diritto comparato*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020, 22.

<sup>60</sup> Cit. da PELISSERO, SCAROINA, NAPOLEONI, *Principi generali*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020, 74. Nello stesso senso, anche DI GIOVINE, cit., 35.

<sup>61</sup> In dottrina, sembra esserci una convergenza di opinioni sul punto: v. MAIELLO, *La natura (formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale) della responsabilità degli enti nel d. lgs. 231/2001: una "truffa delle etichette" davvero innocua?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2001, 911 che osserva proprio come, altrimenti, vi sarebbe una violazione del *ne bis in idem* sostanziale; PISTORELLI, *Art. 4*, in GIARDA, MANCUSO, SPANGHER, VARRASO (a cura di), *Responsabilità*

patrimoniale, sarebbe concreto il rischio di violazione del *ne bis in idem* potendo ritenersi sussistente, in quest'ipotesi, l'identità dei soggetti attinti dalle sanzioni<sup>62</sup>.

In conclusione, si può affermare che la garanzia del *ne bis in idem* necessita dell'identità del soggetto che subisce il peso del doppio procedimento o della doppia sanzione anche quando queste siano conseguenze della medesima condotta.

#### 4. Il requisito dell'*idem factum*

Il divieto di doppia sanzione o doppio procedimento nei confronti della stessa persona richiede che tale cumulo sanzioni un *medesimo fatto*. Tale nozione ha avuto negli anni un'evoluzione che ha portato ad allargare sempre di più la portata della garanzia in parola. In astratto, sono possibili almeno due interpretazioni: il fatto può essere considerato il medesimo sotto il profilo giuridico-formale ("*idem legale*") ovvero sotto il profilo storico-naturalistico (*idem factum* in senso stretto). Il primo criterio limita molto la portata del principio: questo non opererebbe qualora la stessa condotta integri due diversi illeciti. Adottando questo approccio, la Corte EDU ha escluso una violazione dell'art. 4 Protocollo 7 nel caso in cui all'agente siano state inflitte due sanzioni in seguito ad un incidente stradale, una per eccesso di velocità ed una per aver cagionato lesioni all'altro conducente<sup>63</sup>. Il secondo criterio invece offre una portata molto più ampia del principio perché si basa sul medesimo fatto storico senza tener conto delle possibili qualificazioni giuridiche. Ormai da tempo, la Corte EDU ha adottato quest'ultimo approccio per

---

*"penale" delle persone giuridiche*, Milano, 2007, 22; DI GIOVINE, cit., 39; AMARELLI, *L'indebita inclusione delle imprese individuali nel novero dei soggetti attivi del d. lgs. n. 231/2001*, in *Dir. pen. cont.*, 2011; PELISSERO, SCAROINA, NAPOLEONI, cit., 92 ss.; LA ROCCA, *Eadem persona e limiti soggettivi del giudicato penale*, in MANGIARACINA (a cura di), *Il ne bis in idem*, Torino, 2021, 28 ss. Da ultimo, anche la Cassazione sembra aver aderito a tale impostazione: cfr. Cass. pen., n. 30085/2012. Per lo stesso motivo, è stata poi criticata l'inclusione degli enti di piccole dimensioni, pur se non imprese individuali, nel novero dei soggetti destinatari del "sistema 231". Con espresso riferimento alla violazione del *ne bis in idem*, poiché, anche in quest'ultima ipotesi, sarebbe sussistente il requisito dell'*eadem persona*, v. GRASSO, *Responsabilità da reato dell'ente e ne bis in idem: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d. l. n. 124 del 2019 conv. in l. n. 157 del 2019* in *Giur. pen.*, 2021, 6 ss.

<sup>62</sup> Si ricorda in proposito come la CGUE, nella citata sentenza Menci, abbia ritenuto integrato il requisito dell'*eadem persona* in caso di cumulo sanzionatorio riguardante un'impresa individuale e il suo legale rappresentante.

<sup>63</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 84/97, *Oliveria c. Svizzera*, parr. 25-29.

individuare gli scenari in cui opera il *ne bis in idem*<sup>64</sup>. Per completezza, occorre tenere a mente che è possibile anche un'interpretazione "intermedia" che consideri gli "elementi essenziali" delle due condotte (trattasi di soluzione adottata in alcune pronunce, tra cui *Franz Fischer v. Austria*)<sup>65</sup>. Tale interpretazione differisce da quella che ha riguardo solo al fatto storico-naturalistico perché si concentra anche sul confronto tra fattispecie astratte. Quindi, pur essendo più garantista dell'interpretazione che privilegia l'*idem* legale in senso stretto, rischia comunque di non coprire adeguatamente situazioni che sarebbero comunque meritevoli di tutela laddove non fosse possibile rinvenire un rapporto di specialità tra i diversi reati integrati con la medesima condotta.

È dunque da privilegiare l'interpretazione che guarda al solo fatto naturalisticamente inteso. La tesi è stata sposata anche dalla Corte costituzionale che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che, in caso di concorso formale di reati, non si possa iniziare un nuovo procedimento contro la medesima persona quando uno dei reati commessi è già stato giudicato con sentenza irrevocabile proprio perché i due procedimenti originano dal medesimo fatto<sup>66</sup>. Un aspetto deve essere sottolineato. La questione riguarda il piano *processuale* del *ne bis in idem*: niente vieta che i due reati

---

<sup>64</sup> Precisamente, a partire da C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*.

<sup>65</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 37950/97, *Franz Fischer v. Austria*, par. 25. Per la verità, in questa pronuncia, la Corte sembra far riferimento al principio di specialità. Afferma infatti che, in caso di una condotta che integri più illeciti, si dovrebbe perseguire solo quello che contiene tutti gli elementi del primo, nonché alcuni elementi aggiuntivi. Sostanzialmente, la Corte EDU sembra confondere i piani riconducendo la questione al concorso apparente di norme e ritenendo che vi sia una violazione del *ne bis in idem* solo nel caso in cui i due procedimenti riguardino norme che presentino gli stessi "essential elements" così che sarebbe invece possibile perseguire la stessa persona, per il medesimo fatto storico, in due diversi procedimenti se gli illeciti contestati non si ponessero tra loro in rapporto di genere a specie. L'equivoco di una tale interpretazione è, per così dire, "a monte": la disciplina del concorso apparente di norme presuppone che le due norme in "conflitto" tra loro mirino a disciplinare un medesimo fatto storico; successivamente, si potrà valutare se sussiste o meno un rapporto di specialità tra le fattispecie o se è possibile fare ricorso ad ulteriori criteri di risoluzione del conflitto. Non è però corretto valutare il concetto di "medesimo fatto" sulla base delle fattispecie astratte poiché queste vengono in considerazione solo in un secondo momento.

<sup>66</sup> Corte Cost. n. 200/2016 con nota di PULITANÒ, *La Corte costituzionale sul ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2016, 1, 60 ss. In argomento, CASTELLANETA, *Concorso formale di reati e principio del ne bis in idem tra diritto interno e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Riv. dir. intern.*, 2017, 1, 161 ss. Per una critica severa del precedente orientamento della giurisprudenza di legittimità che permetteva l'apertura del nuovo procedimento v. CORDERO, cit., 1044 ss. che ricorda anche come fosse stato scartato, in sede di lavori preparatori del codice Rocco, il terzo comma del previgente art. 90 c.p.p. volto proprio a permettere l'apertura del secondo procedimento in caso di concorso formale di reati.

commessi con la medesima azione od omissione siano contestati all'agente nel corso del medesimo procedimento; è però preclusa la contestazione del secondo reato se il procedimento relativo al primo si è già concluso con sentenza irrevocabile. Come evidente, l'interpretazione data sull'*idem factum* dalla Corte costituzionale potrebbe avere una ricaduta sui criteri utilizzati per la risoluzione del concorso apparente di norme, operando una lettura dell'inciso "stessa materia" di cui all'art. 15 c.p. nel senso di medesimo fatto storico.

Tale interpretazione della medesimezza fattuale risponde a una fondamentale esigenza di garanzia per l'individuo. Con le parole della Corte costituzionale: «solo un giudizio obiettivo sulla medesimezza dell'accadimento storico scongiura il rischio che la proliferazione delle figure di reato, alle quali in astratto si potrebbe ricondurre lo stesso fatto, offra l'occasione per iniziative punitive, se non pretestuose, comunque tali da porre perennemente in soggezione l'individuo di fronte a una tra le più penetranti e invasive manifestazioni del potere sovrano dello Stato-apparato»<sup>67</sup>.

Resta allora da comprendere quali siano i contorni del fatto storico-naturalistico così inteso. Seguendo l'insegnamento della Cassazione, il fatto è comprensivo dell'intero elemento oggettivo del reato (ossia condotta, evento, nesso di causalità), nonché delle circostanze di tempo, luogo e persona<sup>68</sup>. Tali elementi vanno considerati esclusivamente sul piano empirico: così, l'evento non potrà essere inteso in senso giuridico ma solamente in senso strettamente naturalistico quale modificazione della realtà fattuale cagionata dalla condotta dell'agente<sup>69</sup>. Per la verità, tale interpretazione, avallata anche dalla Corte costituzionale, non è perfettamente sovrapponibile a quella data dalla Corte EDU. Quest'ultima ha

---

<sup>67</sup> Cit. da Corte Cost. n. 200/2016.

<sup>68</sup> Cfr. Cass. Sez. un. n. 34655/2005.

<sup>69</sup> Per una critica alla considerazione anche dell'evento nella valutazione di *idem factum*, v. PULITANÒ, cit., 72 ss. che evidenzia come sia un serio sacrificio per l'individuo essere esposto a reiterati processi aventi ad oggetto la medesima condotta ma che abbiano cagionati più eventi naturalistici. Anche CORDERO, cit., 1046 s. ritiene che la medesimezza fattuale vada accertata solamente riguardo alla condotta senza considerare l'evento così che, ad esempio, «l'irrevocabilmente giudicato sub percosse o lesioni, non è più perseguibile come omicida». In argomento, FALCINELLI, *Il fatto di reato sullo sfondo del ne bis in idem nazional-europeo*, in *Arch. pen.*, 2017, 1, 63 ss.

particolare riguardo al legame spazio-temporale che intercorre tra gli accadimenti: il secondo processo non può cioè avere ad oggetto condotte che siano legate inestricabilmente nel tempo e nello spazio a quelle che sono state oggetto del primo<sup>70</sup>. A riguardo, la Corte parla di fatti che siano gli stessi o comunque «sostanzialmente gli stessi»<sup>71</sup>. La nozione di fatto sembra quindi essere più di ampia portata nell'ottica sovranazionale che in quella interna: anche una pluralità di azioni od omissioni integrano lo stesso fatto per la Corte EDU purché sussista tale legame (a dir la verità, abbastanza “elastico”) capace di far ritenere la condotta come sostanzialmente unitaria. Molto simile a tale nozione è il concetto di medesimezza fattuale data dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Già da tempo, questa ha infatti negato che si debba avere riguardo all'identità della qualificazione giuridica o agli interessi giuridici tutelati, nonostante l'art. 50 CDFUE parli di «*same crime*» e non «*same offence*», evidenziando, infine, come occorra al contrario riferirsi all'aspetto materiale dei fatti<sup>72</sup>. Nella giurisprudenza di Lussemburgo si trovano infatti espressioni sostanzialmente coincidenti con quelle della Corte EDU: i fatti devono essere inscindibilmente collegati nel tempo, nello spazio e per oggetto<sup>73</sup>.

Sulla base di quanto esposto, non pare che ci siano dubbi nel ritenere che gli illeciti amministrativi e i delitti tributari originino dal medesimo fatto<sup>74</sup>. La stessa Corte EDU è decisamente incline a riconoscere il requisito della medesimezza fattuale laddove i fatti riguardino un'evasione complessivamente considerata nello stesso periodo d'imposta<sup>75</sup> o comunque i due procedimenti scaturiscano dalla

---

<sup>70</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*, par. 83, poi ripreso da varie pronunce: *ex multis*, ricorso n. 7356/10, *Lucky Dev c. Svezia*; ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*, par. 42.

<sup>71</sup> L'espressione è utilizzata in più pronunce: C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*, par. 83-84; ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, par. 45; ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 108. Negli stessi termini anche *Guide on art. 4 protocol 7 to the ECHR* di aprile 2021.

<sup>72</sup> Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 9 marzo 2006, C-436/04, *Van Esbroeck*, parr. 26-41.

<sup>73</sup> In lingua autentica: «*set of facts which are inextricably linked in time, space and subject-matter*», cit. da Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 9 marzo 2006, C-436/04, *Van Esbroeck*, par. 38. Per un'analisi della decisione si rinvia a SATZGER, cit., 158 s.

<sup>74</sup> In senso conforme, TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 57. *Contra*, BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, in *Proc. pen. giust.*, 2019, 5, 1196.

<sup>75</sup> Si ritrovano più volte le espressioni «*same period of time*» e «*same amount of evaded tax*»: C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*, par. 43; ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, par. 47.

mancata dichiarazione d'imposta dell'agente<sup>76</sup> e lo stesso fa la CGUE<sup>77</sup>. Limitando l'indagine, esemplificativamente, ai soli delitti analizzati nel primo capitolo, si osserva come questi condividano necessariamente la stessa base fattuale con gli illeciti amministrativi con cui concorrono. Riguardo ai delitti di omesso versamento di ritenute e omesso versamento IVA, è vero che l'illecito amministrativo potrebbe consumarsi prima (si ricordino i diversi termini previsti perché il fatto assume rilevanza sul piano amministrativo e sul piano penale) ma occorre comunque prendere in considerazione l'omissione complessivamente considerata. Non solo i due illeciti riguardano lo stesso periodo d'imposta ma l'evasione sanzionata in via amministrativa concorre a realizzare l'evasione sopra soglia penalmente rilevante così che i due procedimenti hanno effettivamente ad oggetto lo stesso quantitativo d'imposta evasa. Quanto al delitto di indebita compensazione commesso con la presentazione di un unico modello F24, appare ancora più evidente come le due sanzioni siano irrogate per una medesima condotta commissiva identica sul piano naturalistico.

#### **4.1 Il requisito dell'*idem factum* con riferimento agli enti collettivi**

Più complicato è ritenere integrato il requisito dell'*idem factum* con riguardo agli enti e al sistema 231. In estrema e doverosa sintesi, l'ente risponde dei reati espressamente individuati dalla legge commessi nel suo interesse o vantaggio da un soggetto apicale organicamente inserito al suo interno o altro soggetto sottoposto alla sua vigilanza quando non abbia adottato ed efficacemente attuato un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi<sup>78</sup>.

La responsabilità si compone quindi di due elementi sulla falsariga di quanto avviene per la persona fisica. Il criterio oggettivo d'imputazione fa sì che sia assicurato il rispetto del principio della responsabilità per fatto proprio in virtù del nesso di immedesimazione organica che lega l'agente all'ente e del perseguimento

---

<sup>76</sup> In questo senso C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 53573/2012, *Kiiveri c. Finlandia*, par. 37 dove la Corte riconosce il requisito della medesimezza fattuale perché il procedimento penale e quello amministrativo miravano a sanzionare entrambi «*the applicant's failure to declare income to the tax authorities*».

<sup>77</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*, par. 35-38.

<sup>78</sup> Cfr. artt. 5, 6 e 7 d. lgs. 231/2001

dell'interesse o del vantaggio per l'ente<sup>79</sup>. Se tanto bastasse a fondare la responsabilità dell'ente, non si potrebbero avanzare dubbi sulla medesimezza fattuale dalla quale discendono le sanzioni amministrative e le sanzioni 231: il fatto storico di reato sarebbe sovrapponibile a quello che fonda l'illecito amministrativo in tutto e per tutto.

Si pensi a un delitto di indebita compensazione rilevante ai sensi del comma 1-bis dell'art. 25-*quinqüesdecies*: il soggetto apicale presenta in compensazione crediti inesistenti o non spettanti tramite il modello F24 per un importo sopra soglia nell'interesse dell'ente. Tale condotta unitaria, perfettamente identica sotto il profilo storico-naturalistico, sarebbe alla base tanto della sanzione amministrativa quanto di quella 231 (nonché della responsabilità penale della persona fisica).

In questo scenario, la complicazione è rappresentata dal criterio soggettivo d'imputazione: non basta che il reato presupposto sia commesso nel suo interesse o vantaggio da un soggetto apicale o sottoposto ma è necessaria la "colpa di organizzazione". Pare che tale criterio ponga problemi nel ravvisare la medesimezza fattuale, perché l'adozione del modello organizzativo integra una componente aggiuntiva da accertare per irrogare all'ente la sanzione 231. In altri termini, la rimproverabilità dell'ente si focalizza non tanto sul reato commesso (il cui elemento oggettivo è comunque una base della sua responsabilità) quanto sulla mancata adozione del modello idoneo a prevenirlo. In quest'ottica, il fatto di reato commesso dalla persona fisica che fonda anche l'illecito amministrativo di cui risponde l'ente è condizione necessaria ma non sufficiente a fondare la responsabilità amministrativa da reato dell'ente<sup>80</sup>.

Occorre quindi rispondere al seguente interrogativo: tale componente aggiuntiva della responsabilità dell'ente è idonea a far ritenere diverso il fatto naturalisticamente inteso alla base della responsabilità amministrativa e "231" dell'ente?

---

<sup>79</sup> In quest'ordine di idee Cass. S.U. n. 38343/2014 con nota di BARTOLI, *Le sezioni unite prendono conoscenza del nuovo paradigma punitivo del sistema 231*, in *Le società*, 2015, 2, 219 ss.

<sup>80</sup> Nello stesso senso anche CARMONA, *La responsabilità degli enti: alcune note sui reati presupposto* in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 95 ss.

In dottrina non sono mancate risposte affermative al quesito<sup>81</sup>. Vi è poi chi ha spostato l'attenzione sulla proporzionalità complessiva della sanzione ritenendo quantomeno dubbia la medesimezza fattuale dei due illeciti sulla base del differente disvalore sotteso alle due diverse offese<sup>82</sup>. In sostanza, l'illecito amministrativo di cui risponde l'ente sarebbe «legato ad un obiettivo riscossivo alla stregua di un mero disvalore di evento» mentre “l'illecito 231” sarebbe funzionale a rimproverare l'ente per non essersi adoperato per prevenire il reato risultando «munito di un disvalore di condotta aggiuntivo rispetto a quello di evento»<sup>83</sup>.

Tutto ciò è sicuramente vero ma il diverso disvalore cui sono legati i due illeciti non vale ad escludere che i due originino dal medesimo fatto, naturalisticamente inteso<sup>84</sup>. Nonostante la componente aggiuntiva rappresentata dalla mancata adozione del modello organizzativo, occorre allora sostenere che sia integrato il requisito dell'*idem factum*. Del resto, sicuramente i due illeciti condividono il medesimo substrato fattuale e sono inestricabilmente legati nel tempo e nello spazio: non bisogna dimenticare che anche “l'illecito 231” si basa sulla commissione di un fatto che, oltre a rilevare quale reato e, in particolare, quale reato-presupposto del decreto 231, integra ad un tempo (e prima di tutto) un illecito amministrativo di cui pure risponde l'ente.

È vero che la mancata adozione del modello integra una componente aggiuntiva del “fatto dell'ente” su cui si incentra il disvalore “dell'illecito 231”, ma non si può negare come questa componente sia indissolubilmente legata alla commissione del reato presupposto così che, in ottica sovranazionale, non si può parlare di due diversi fatti naturalistici. E questo a prescindere dall'inquadramento dogmatico della responsabilità amministrativa da reato dell'ente: sia che consideri l'ente come concorrente nell'illecito della persona fisica, ma secondo un diverso criterio d'imputazione, sia che lo si consideri responsabile per “fatto proprio”, il

---

<sup>81</sup> Su tutti PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel ma non di sistema*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 278 s. e MANONI, *Responsabilità da reato degli enti: inevitabile il confronto con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 30, 2959.

<sup>82</sup> PIERGALLINI, cit., 23 s. Sposta l'attenzione sulla proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo anche Fe. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, cit., 8.

<sup>83</sup> PIERGALLINI, cit., 24.

<sup>84</sup> Anche in ipotesi di concorso formale eterogeneo di reati è possibile integrare due illeciti che hanno un autonomo disvalore; ciò non toglie che il fatto storico-naturalistico che li fonda sia il medesimo.

fatto inteso in senso storico naturalistico è “sostanzialmente il medesimo”. Non solo. L’avvenimento storico che dà inizio al procedimento *de societate* non è la mancata adozione del modello, ma la commissione del fatto di reato che fonda anche l’illecito amministrativo. In altri termini, i due procedimenti contro l’ente originano innegabilmente dal medesimo fatto storico; è solo tale avvenimento che rende poi rilevante sul piano 231 la mancata adozione del modello organizzativo.

Ciò è confermato anche dalle disposizioni processuali: sin dalle indagini preliminari, il legislatore ha scelto per l’ente la via del *simultaneus processus* per l’indissolubile collegamento che lega il fatto addebitato alla persona fisica e il fatto addebitato all’ente<sup>85</sup>.

Del resto, questa sembra essere la posizione prevalente in dottrina<sup>86</sup>. In particolare, c’è chi ha osservato come si potrebbe anche argomentare che il modello organizzativo riguardi la “colpevolezza” dell’ente e sia quindi riferibile all’elemento soggettivo dell’illecito piuttosto che alla sua dimensione oggettiva<sup>87</sup>. Dato che la medesimezza del fatto storico va apprezzata con solo riguardo all’elemento oggettivo, si dovrebbe tener fuori il modello organizzativo dalla valutazione dell’*idem factum*.

---

<sup>85</sup> In questo senso, DI BITONTO, *Lineamenti generali del procedimento a carico degli enti* in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. II, Torino, 2020, 29 ss. Nel senso che il fatto di reato è la vicenda da cui derivano le conseguenze punitive previste dall’ordinamento per l’ente collettivo, anche BERNASCONI, *Responsabilità amministrativa degli enti*, in *Enciclopedia del diritto. Annali. Vol. II: abusi di mercato*, Milano, 2008, 986. Nel senso dell’inquadramento della responsabilità dell’ente nel paradigma della responsabilità concorsuale così da considerare il fatto di reato come “fatto di entrambi” v. PALIERO, *Dieci anni di corporate liability nel sistema italiano: il paradigma imputativo nell’evoluzione della legislazione e della prassi*, in *Le Società*, 2011, 12, 15. Osservano come il “cuore” della responsabilità dell’ente sia costituito dal reato anche DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri oggettivi di imputazione*, cit., 16; DE VERO, *Struttura e natura giuridica dell’illecito di ente collettivo dipendente da reati*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 1157.

<sup>86</sup> Così BELLACOSA, *L’inserimento dei reati tributari nel “sistema 231”: dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar “Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019”, 2020, 139 e D’ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, *ibidem*, 177 s.; BISCARDI, *La riforma dei reati tributari: profili processuali. Sfatato il tabù del processo agli enti*, in *Proc. pen. giust.*, 2020, 5, 1230 s.; GRASSO, cit., 5.

<sup>87</sup> Si tratta di TRIPODI, *L’ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 2020, 16 s.

In conclusione, sulla base degli insegnamenti della Corte EDU, non sembra che si possa dubitare che anche gli “illeciti 231” condividano la stessa base fattuale degli illeciti amministrativi di cui rispondono gli enti.

## **5. Il test di connessione nella giurisprudenza della Corte EDU**

Una volta accertato che si sia concluso un procedimento avente ad oggetto un illecito “sostanzialmente penale”, si dovrebbe ritenere preclusa l’apertura di un nuovo procedimento avente ad oggetto gli stessi fatti contro la stessa persona. Infatti, questo è il contenuto del *ne bis in idem* processuale, come sancito dalle Carte sovranazionali: non dovrebbe essere rilevante l’esito del secondo giudizio quanto la sua stessa esistenza. Questa sembrava essere la strada seguita dalla Corte EDU all’indomani della celebre sentenza *Grande Stevens c. Italia* in cui la Corte ha ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem* con riferimento alla normativa degli abusi di mercato<sup>88</sup>. Sostanzialmente, anche in seguito alla definizione del procedimento amministrativo avrebbe dovuto formarsi quell’effetto preclusivo tipico del giudicato che l’art. 649 c.p.p. conferisce alle sentenze e decreti penali divenuti irrevocabili. Si tratta del *ne bis in idem* processuale “puro”, rispetto al quale non acquista alcuna rilevanza la proporzionalità complessiva della sanzione o, più in generale, la connessione tra i due procedimenti. Già allora, esisteva però un filone della giurisprudenza della Corte EDU che mostrava una maggiore cautela nel ravvisare una violazione del principio. In più pronunce, la Corte aveva fatto riferimento ad una “connessione sostanziale e temporale” tra i procedimenti che, ove sussistente, avrebbe escluso una violazione del principio, dato che sarebbe stato possibile considerare i due procedimenti come complementari. In quest’ottica, a venir meno sarebbe stata la “duplicazione di procedimenti”: è evidente che se esiste tale rapporto di complementarietà, allora i due procedimenti sono in realtà uno solo. Il riferimento a tale requisito compare esplicitamente per la prima volta in *Nilsson*

---

<sup>88</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 18698/10, *Grande Stevens e a. c. Italia* con nota di TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L’Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 2014. Sul punto anche VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell’art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. cont.*, 2014.

*c. Svezia*, precedente di quasi dieci anni la sentenza Grande Stevens e relativo ad un doppio procedimento amministrativo/penale per guida in stato di ebbrezza<sup>89</sup>. Allora il criterio della connessione era ancora “acerbo” e ad essere valorizzato era soprattutto il requisito della connessione temporale, mentre la “connessione sostanziale”, seppur citata, non era ben specificata. Dell’uso del test di connessione sostanziale e materiale da parte della Corte EDU, si trova traccia in una serie di procedimenti proprio in materia tributaria quasi contemporanei alla sentenza Grande Stevens, in cui la Corte elabora gran parte dei principi che verranno ripresi in *A e B c. Norvegia*<sup>90</sup>. Tuttavia, in nessuno di questi casi in materia tributaria viene mai superato questo test di connessione sostanziale e temporale: la Corte EDU ravvisa sempre la violazione del principio.

Il vero punto di svolta arriva due anni dopo Grande Stevens quando, per la prima volta, la Corte riconosce la legittimità del “doppio binario”, purché tra i due procedimenti sussista tale tipo connessione<sup>91</sup>. Quali “indici” per valutarne la sussistenza, la Corte indica: a) la complementarità degli scopi dei due procedimenti di modo che ciascuno si focalizzi, non solo in astratto ma anche in concreto, su aspetti differenti della condotta antisociale oggetto dei procedimenti; b) la prevedibilità del doppio procedimento; c) il coordinamento tra i due procedimenti in modo da evitare il più possibile una duplicazione nella raccolta e valutazione delle prove e la interazione tra le diverse Autorità di fronte le quali sono portati avanti i due procedimenti; d) “*above all*”, la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio, in particolare se la sanzione irrogata all’esito del primo procedimento è stata presa in considerazione dal giudice del secondo.

Tranne l’indice *sub b)*, ciascuno degli altri indici presenta aspetti problematici circa la compatibilità dell’attuale assetto sanzionatorio tributario con

---

<sup>89</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 73661/01, *Nilsson c. Svezia*.

<sup>90</sup> Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*; ricorso n. 37394/11, *Glantz c. Finlandia*; ricorso n. 33029/10, *Lucky Dev c. Svezia*; ricorso n. 17039/13, *Rinas c. Finlandia*; ricorso n. 53197/13, *Österlund c. Finlandia*.

<sup>91</sup> V. C. Eur. Dir. Uomo, *A e B c. Norvegia*, par. 125-132. Per un commento alla sentenza, si vedano VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 2016; CASSIBA, *Ne bis in idem e procedimenti paralleli*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 351 ss.; DE AMICIS, GAETA, *Il confine di sabbia: la Corte EDU ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2017, 2, 469 ss. In argomento anche N. MAZZACUVA, AMATI, *Diritto penale dell’economia*. 5<sup>a</sup> ed., Padova, 2020, 341 ss.

la Convenzione. Bisogna poi aggiungere a questi criteri, validi per definire la “connessione sostanziale”, un ultimo indice di natura temporale che la Corte ha mostrato di tenere in alta considerazione: non basta che siano rispettati i requisiti sopra enumerati ma occorre anche che i due procedimenti siano portati avanti (pressoché) parallelamente e senza che tra la loro definizione trascorra un lasso di tempo eccessivo.

Rinviando più avanti l’applicazione dei singoli criteri alla normativa tributaria, si può fin d’ora fare qualche considerazione. In primo luogo, la Corte ha “contaminato” un principio originariamente inteso come unicamente processuale con un aspetto che attiene al solo piano sostanziale: la garanzia, che avrebbe dovuto operare in maniera automatica in caso di duplicazione procedimentale, è ora subordinata (sostanzialmente) al rispetto della proporzionalità del trattamento sanzionatorio, elemento totalmente estraneo alla logica del *ne bis in idem* processuale. In altri termini, il secondo procedimento non dovrebbe iniziare né proseguire una volta che sia stato definito il primo, a prescindere dal suo esito. E questa è la logica dell’art. 649 c.p.p. che sancisce il medesimo principio nell’ordinamento interno.

In secondo luogo, merita di essere sottolineata la generale indeterminatezza degli indici suscettibili di essere interpretati in modo assai diverso dai giudici<sup>92</sup>.

In terzo luogo, occorre anche evidenziare che il rispetto o meno del principio diventa in questo modo non più sistematico<sup>93</sup>: una normativa nazionale potrebbe prevedere delle norme atte a garantire la “connessione” dei procedimenti, ma il singolo caso potrebbe non rispettare, ad esempio, il solo criterio temporale.

---

<sup>92</sup> Sul punto e più diffusamente v. la *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, par. 46 in ordine al criterio della connessione temporale e parr. 60-64; 73-76 e 80 in ordine ai diversi indici della connessione sostanziale. Negli stessi termini si è posto anche l’Avvocato Generale Campos Sánchez-Bordona, sottolineando l’indeterminatezza degli indici di connessione nelle sue conclusioni presentate per le cause riunite di fronte la CGUE (sulle quali si rinvia al prossimo paragrafo). In argomento, cfr. 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 *Dir. pen. cont.*, 2017, 9, 206 ss.

<sup>93</sup> Evidenziano tale aspetto anche AGRIFOGLIO, *Autonomia ordinamentale e pluralismo giuridico: il divieto ne bis in idem tra Engel criteria e principio di proporzionalità*, in *Eur. dir. priv.*, 2019, 2, 471 s.; RUDONI, *Sul doppio binario punitivo in materia tributaria. Ne bis in idem, coordinamento procedimentale e proporzionalità del cumulo sanzionatorio*, in *Dir. pub. comp. eur.*, 2019, 4, 1033.

Ad ogni modo, la giurisprudenza della Corte EDU successiva ad *A e B c. Norvegia* ha dimostrato di operare il test di connessione sostanziale e temporale in modo abbastanza stringente riscontrando numerose violazioni del principio<sup>94</sup>.

In particolare, in *Johannesson e a. c. Islanda*<sup>95</sup>, la Corte ha ritenuto violato l'art. 4 Protocollo 7 soprattutto perché non vi era stato un coordinamento tra le diverse Autorità precedenti circa la valutazione della condotta dell'agente e perché, inoltre, i due procedimenti si erano conclusi a distanza di circa sei anni l'uno dall'altro, facendo venir meno la "connessione temporale".

Allo stesso modo, la Corte ha ravvisato la violazione del principio in *Bjarni Armannsson c. Islanda*<sup>96</sup>, osservando come la duplicazione nella raccolta e valutazione delle prove nei due procedimenti escludesse la "connessione sostanziale". Allo stesso tempo, il fatto che i due procedimenti fossero proseguiti in parallelo per (soli) quattro mesi non è stato ritenuto sufficiente ad integrare il requisito della "connessione temporale".

Inoltre, la Corte ha valorizzato l'indicatore della complementarità degli scopi dei due procedimenti in *Nodet c. Francia*<sup>97</sup> considerando illegittimo il doppio binario francese in materia di abusi di mercato perché i due illeciti – penale e amministrativo – non perseguivano obiettivi complementari, mirando, invece, a sanzionare il medesimo fatto e a proteggere il medesimo bene giuridico e, inoltre, i due procedimenti non erano strettamente connessi né sul piano probatorio né sul piano temporale.

---

<sup>94</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, con nota di VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 392 ss. e TOMASSINI, *Rilevanza del fattore tempo nel principio del ne bis in idem*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 833 ss.; ricorso n. 72098/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, con nota di DE MARZO, *Ne bis in idem e contestualità dei procedimenti paralleli*, in *Cass. pen.*, 2019, 8, 3086 ss. e GALLUCCIO, *Non solo proporzionalità della pena: la Corte EDU ancora sul ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2019; ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*, con nota di SCOLETTA, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte Edu sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 2019. In argomento anche MATTARELLA, *Le recenti pronunce della Corte di Strasburgo in materia di ne bis in idem: un'occasione per riflettere anche sulla progressiva emersione del principio di proporzionalità della pena nel sistema multilivello delle fonti*, in *Cass. pen.*, 2017, 12, 4577 ss.

<sup>95</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, parr. 50 ss.

<sup>96</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 72098/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, parr. 52 ss.

<sup>97</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*, par. 48.

Occorre osservare che in tutte e tre le pronunce è stata prestata particolare attenzione alla durata complessiva dei due procedimenti, censurando la violazione del *ne bis in idem* anche perché il procedimento che si chiudeva per secondo risultava essere troppo “prolungato” rispetto alla data di inizio del primo<sup>98</sup>.

Da ultimo, va considerata la sentenza *Velkov c. Bulgaria*<sup>99</sup> ove, pur ravvisando un legame temporale sufficientemente stretto, la Corte ha riscontrato una violazione dell’art. 4 Protocollo 7 per mancanza di connessione sostanziale. Il caso riguardava condotte di “*hooliganismo*” che avevano cagionato dei disordini all’esito di un avvenimento sportivo per il quale il ricorrente era stato sanzionato in via amministrativa con una sanzione pecuniaria ed una interdittiva e, in seguito, in sede penale (sempre per gli stessi fatti). La Corte ha qui dato particolare peso al fatto che entrambi i procedimenti perseguissero il medesimo scopo punitivo e all’assenza di un coordinamento tra le sanzioni. In conclusione, si può affermare che nonostante la presa di posizione successiva ad *A e B c. Norvegia*, la Corte EDU si sia dimostrata molto rigorosa nell’applicazione del test di connessione sostanziale e temporale e non abbia comunque mancato di censurare i cumuli punitivi degli Stati membri del Consiglio d’Europa.

## **6. L’interpretazione della Corte di Giustizia dell’Unione Europea**

In virtù dell’art. 50 CDFUE, anche la Corte di Giustizia dell’Unione ha avuto modo di pronunciarsi sul rispetto del *ne bis in idem* riguardo ai doppi binari sanzionatori, avallando sostanzialmente l’interpretazione della Corte EDU. Preliminarmente, occorre fare una doverosa precisazione. La Corte EDU valuta se, nel caso di specie, è riscontrabile una violazione di un diritto garantito dalla Convenzione e non si pronuncia sulla legittimità della normativa nazionale. Al contrario, la CGUE valuta proprio la compatibilità di un assetto normativo nazionale con il diritto dell’Unione: le sue pronunce hanno quindi una portata più

---

<sup>98</sup> Questo elemento, riguardante la ragionevole durata del processo, è sintomo di come l’attuale orientamento della Corte EDU sia incline a far “scadere” il principio in esame in un presidio contro l’irragionevole lunghezza del procedimento o la sproporzionalità della sanzione rispetto al fatto.

<sup>99</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 34503/10, *Velkov c. Bulgaria*, con nota di CANESCHI, *Ne bis in idem: una garanzia ancora in cerca di identità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 4, 2104 ss.

ampia di quelle della Corte EDU. Al più, ove la violazione della Convenzione risulti essere sistematica, sarà obbligo dello Stato Membro del Consiglio d'Europa porvi rimedio<sup>100</sup>.

Il primo importante principio di diritto elaborato dalla Corte di Giustizia risale al caso *Åklagaren c. Åkenberg*<sup>101</sup>. Nella sentenza citata, la Corte afferma che l'art. 50 CDFUE osta ad una normativa nazionale che imponga, per lo stesso fatto, sanzioni penali ed amministrative quando queste ultime siano di natura sostanzialmente penale alla luce dei criteri di Engel, *purché le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive*, circostanze che spetta al giudice nazionale valutare. Dunque, la Corte sembra aggiungere un requisito ulteriore rispetto a quelli fino ad allora delineati dalla Corte di Strasburgo. In materia di imposte indirette, per valutare la legittimità del doppio binario amministrativo/penale rispetto alla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione, occorre altresì accertare che, una volta dichiarata l'improcedibilità per il secondo giudizio, la sanzione irrogata all'esito del primo sia idonea ad assicurare una tutela adeguata al bene protetto e complessivamente proporzionata al fatto.

La pronuncia sembra anticipare quella contaminazione del *ne bis in idem* processuale per il tramite della proporzionalità del trattamento sanzionatorio consacrata in *A e B c. Norvegia*. Tuttavia, mentre la Corte EDU avrà riguardo della proporzionalità della sanzione *complessiva* come somma delle due sanzioni irrogate all'esito dei due distinti procedimenti, la Corte di Giustizia si concentra sulla proporzionalità della sanzione *rimanente* come sottrazione della sanzione irrogabile per seconda a quella complessiva. L'impressione che se ne ricava è la seguente: la Corte di Strasburgo, pur "salvando" il doppio binario sanzionatorio, concentra comunque la sua attenzione sul rispetto del *ne bis in idem* come diritto dell'individuo preoccupandosi che questo non subisca un peso *eccessivo* all'esito del secondo procedimento; al contrario, la Corte di Lussemburgo sembra preoccuparsi maggiormente che venga assicurata una tutela adeguata alle offese in

---

<sup>100</sup> Per un approfondimento sui diversi livelli di tutela, si rinvia a MALFATTI, *I "livelli" di tutela dei diritti fondamentali nella dimensione europea*, 3<sup>a</sup> ed., Torino, 2018.

<sup>101</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, C-617/10, *Åklagaren c. Åkenberg* con nota di 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 *Dir. pen. cont.*, 2013.

materia di IVA stabilendo che comunque la sanzione irrogata per prima non dovrebbe essere *troppa esigua* rispetto all'offesa perpetrata.

Ad ogni modo, la successiva sentenza *A e B c. Norvegia* ha comunque poi portato ad una evoluzione della prospettiva della Corte di Giustizia che, con tre pronunce riunite, ha dimostrato di sostenere l'interpretazione della Corte di EDU<sup>102</sup>. Il percorso argomentativo seguito dalla Corte di Lussemburgo parte dall'art. 52 CDFUE che consente limitazioni all'esercizio dei diritti ivi garantiti purché tali limitazioni: a) siano previste dalla legge; b) rispettino il "contenuto essenziale" del diritto; c) siano "necessarie" e "proporzionate" e rispondano a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.

La Corte opera quindi un bilanciamento del diritto dell'individuo a non esser giudicato due volte per lo stesso fatto quando sia in gioco un bene di particolare importanza per lo Stato e per l'Unione Europea. Posto che l'effettiva percezione dell'IVA risponde alle finalità di interesse generale che giustificano una compressione dei diritti della Carta e che il doppio binario sanzionatorio è previsto dalla legge, nella sentenza *Menci*, la Corte riprende gli indicatori elaborati dalla giurisprudenza di Strasburgo affermando che la limitazione è giustificata ove i procedimenti e le sanzioni perseguano uno scopo complementare, sia possibile prevedere quali condotte possano essere oggetto del cumulo, siano presenti norme che garantiscano un coordinamento tra procedimenti che limiti a quanto strettamente necessario il "peso" che deriva dal loro cumulo per l'interessato e sia rispettata la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo rispetto alla gravità del reato. Spetterà però al giudice nazionale verificare di volta in volta che

---

<sup>102</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca* con nota di GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis* in idem, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 286 ss. A commento v. anche CRIPPA, *Repressione efficiente e ne bis* in idem: *la Corte di Giustizia si pronuncia sul doppio binario sanzionatorio italiano*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 3, 1851 ss.; FELISATTI, *Il ne bis* in idem domestico. *Tra coordinazione procedimentale e proporzionalità della sanzione*, in *Dir. pen. cont.*, 2018; FUSCO, BAGGIO, cit., 67 ss.; LABIANCA, *Il ne bis* in idem rivisitato: *appunti sulla svolta proporzionalista della corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo II*, Milano, 2019, 1901 ss.

l'onere derivante dal cumulo procedimentale non sia sproporzionato rispetto alla gravità del fatto.

La Corte evidenzia comunque come l'ordinamento italiano preveda la possibilità di un cumulo di procedimenti solo per le evasioni più gravi, ossia sopra soglia; la proporzionalità della limitazione del *ne bis in idem* starebbe perciò anche nel fatto che il cumulo è previsto solo per le offese più gravi. Tuttavia, sembra dirimente, per la Corte di Lussemburgo, per affermare in astratto la proporzionalità complessiva della sanzione, il meccanismo delineato dall'art. 21 del d. lgs. 74/2000 che, come si è visto, rende ineseguibile la sanzione amministrativa irrogata qualora per la stessa violazione sia inflitta una sanzione penale. Non ci si è però resi conto che tale ineseguibilità è subordinata all'operatività del principio di specialità tra il delitto ritenuto integrato dal giudice penale e l'illecito amministrativo pure configurabile. Come si è avuto modo di vedere, la giurisprudenza è particolarmente restia a riconoscere il rapporto di specialità fra le due fattispecie.

Maggiore peso sembrano invece avere gli artt. 13 e 13-*bis* del decreto che qualificano l'integrale pagamento del debito tributario e l'estinzione della sanzione amministrativa prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, a seconda dei casi ivi previsti, come causa di non punibilità o come circostanza attenuante speciale<sup>103</sup>. In questo senso, il giudice penale "tiene conto" della sanzione irrogata all'esito del procedimento amministrativo. Ovviamente, ci si è qui arresi ad una logica di proporzionalità della sanzione che riguarda l'aspetto sostanziale del principio e non quello processuale.

Ad ogni modo, la Corte sembra non voler rinunciare al requisito dell'effettività e della proporzionalità del trattamento sanzionatorio inflitto all'esito del primo procedimento: in *Garlsson Real Estate*<sup>104</sup>, in materia di abusi di mercato, la Corte ha valutato come, nel caso in cui fosse inflitta per prima la sanzione penale, eccederebbe quanto necessario a garantire il perseguimento di finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione far iniziare o proseguire un procedimento

---

<sup>103</sup> Evidenzia questo punto anche DE FRANCESCHI, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra le Corti trionfa il criterio della sufficiently close connection in substance and time*, in *Giur. pen.*, 2018, 7.

<sup>104</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*

amministrativo ma sostanzialmente penale per il medesimo fatto. Questo perché la sanzione penale è, in teoria, da sola idonea a rappresentare una sanzione “effettiva, dissuasiva e proporzionata” alla gravità del fatto. Tuttavia, anche tale circostanza dovrebbe essere accertata in concreto e di volta in volta dal giudice nazionale. Rispetto alla “connessione sostanziale e temporale” come descritta dalla Corte di Strasburgo, la maggiore differenza tra la giurisprudenza della Corte EDU e quella della Corte di Giustizia si ravvisa nell’irrelevanza, in quest’ultima, del parametro temporale per valutare la legittimità del doppio binario<sup>105</sup>. A un livello più teorico, occorre poi notare che mentre la Corte EDU arriva ad escludere una violazione del *ne bis in idem* perché vi sarebbe una connessione tale tra i due procedimenti da far ritenere che siano invece parti integranti di uno solo, l’approccio della CGUE appare più pragmatico: la Corte non nega che il secondo procedimento sia una limitazione del principio ma giustifica tale limitazione tramite un bilanciamento tra i diversi interessi protetti dall’ordinamento.

In conclusione, con queste note sentenze, la Corte di Lussemburgo ha sposato la linea interpretativa della Corte EDU aggiungendo ad un principio tipicamente processuale una dimensione sostanziale che gli era estranea qual è la proporzionalità della sanzione.

## **7. L’applicazione da parte della giurisprudenza interna**

Nella giurisprudenza nazionale, possiamo isolare tre distinte finestre temporali in cui si sono succedute diverse interpretazioni del principio con riferimento ai doppi binari sanzionatori: una precedente a *Grande Stevens c. Italia*; una, a dir la verità molto ristretta, tra la sentenza ora citata e *A e B c. Norvegia*; un’ultima, successiva a tale pronuncia.

Prima dell’intervento della Corte di Strasburgo in materia di abusi di mercato, la Cassazione escludeva in radice un contrasto tra l’assetto sanzionatorio tributario e il *ne bis in idem*. Si pensi, a titolo meramente esemplificativo, alle già citate sentenze delle Sezioni Unite che hanno ammesso il concorso tra i delitti di

---

<sup>105</sup> In senso conforme, v. NASCIMBENE, *Il divieto di bis in idem nella elaborazione della Corte di Giustizia dell’Unione Europea*, in *Sist. pen.*, 2020, 4, 101.

omesso versamento IVA e omesso versamento di ritenute certificate con l'illecito amministrativo di cui all'art. 13 del d. lgs. 471/1997<sup>106</sup>, considerando che già all'epoca suscitava qualche perplessità l'affermazione, ivi riscontrabile, che le norme rilevanti – quella inerente all'illecito penale e quella relativa all'illecito amministrativo – riguardassero due fatti diversi. Del resto, anche se sul punto non era ancora intervenuta la Corte costituzionale, le sentenze in parola erano già successive a *Zoluthukin c. Russia*, così da non lasciare adito a dubbi che si dovesse avere riguardo al fatto naturalisticamente inteso e non al raffronto fra le fattispecie astratte.

Quasi contemporanea alla pronuncia della Corte EDU è invece un'altra pronuncia della Cassazione riguardante il delitto di indebita compensazione<sup>107</sup>. In questo caso, la motivazione utilizzata per escludere una violazione del principio riguardava invece la natura *non* penale delle sanzioni amministrative tributarie che, al contrario di quelle irrogate dalla Consob in materia di abusi di mercato, erano ritenute inidonee a raggiungere un coefficiente di severità tale da rientrare nella *matière pénale*. Anche questo orientamento è stato poi sconfessato dalla Corte EDU che, come si è avuto modo di vedere, è ormai costante nel ritenere di natura penale le sanzioni amministrative tributarie non solo per il loro grado di afflittività ma soprattutto per le loro finalità punitive e repressive.

Dopo la sentenza *Grande Stevens*, è iniziata a maturare una sensibilità maggiore sul tema, tanto è vero che, prima che la Corte EDU mettesse nelle mani dei giudici nazionali lo strumento del test di connessione sostanziale e temporale, non erano mancate pronunce che affermavano l'illegittimità del doppio binario sanzionatorio sia in materia tributaria che di abusi di mercato o quantomeno mettevano in dubbio la sua compatibilità con le Carte dei Diritti sovranazionali<sup>108</sup>. In particolare, sono state tentate tre diverse strade.

---

<sup>106</sup> Cass. S.U. n. 37242/2013 e 37425/2013. Sia consentito rinviare al primo capitolo per un'analisi più dettagliata delle sentenze citate, qui rilevando solo che esse affermavano, *in primis*, che non fosse integrato il requisito dell'*idem factum* e, in secondo luogo, che l'art. 4 del Protocollo 7 si applicasse solamente ai procedimenti penali.

<sup>107</sup> Cass. pen. Sez. III, n. 20266/2014. Anche in questo caso, sia consentito rinviare al par. 3.2 del Capitolo I.

<sup>108</sup> Per una disamina della giurisprudenza dell'epoca in materia tributaria, v. anche LANZI, ALDOVRANDI, cit., 164 ss.; FRANCAZI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 9,

Una prima ha tentato di operare un'interpretazione convenzionalmente orientata dell'art. 649 del codice di procedura penale, tale da estenderne l'ambito applicativo anche ai procedimenti amministrativi<sup>109</sup>. Tale operazione interpretativa non ha (fin da subito) avuto particolare successo: la Cassazione ha escluso che si potesse operare una simile manipolazione della norma in via ermeneutica annullando in tal senso la decisione del giudice di merito in virtù della formulazione letterale dell'art. 649 del codice di procedura<sup>110</sup>. Infatti, questo si riferisce a “sentenze irrevocabili” e “decreti penali”, ossia decisioni definitive proprie del procedimento penale. L'unico modo per estendere la sua applicazione alle “decisioni definitive” di un procedimento amministrativo avrebbe quindi dovuto essere individuato in una questione di legittimità costituzionale della norma in esame, basata sull'art. 4 del Protocollo 7 allegato alla CEDU, come norma interposta, secondo il noto insegnamento della Corte costituzionale<sup>111</sup>.

Anche questa strada è stata percorsa sia in materia tributaria che di abusi di mercato.

In un procedimento riguardante il delitto di abuso di informazioni privilegiate, la Corte di cassazione ha sollevato specifica questione di legittimità costituzionale<sup>112</sup>. La Suprema Corte chiedeva in primo luogo un intervento manipolativo sull'illecito amministrativo di cui all'art. 187-*bis* del TUF nella parte in cui prevedeva la clausola «ferme le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato» invece che «salvo che il fatto costituisca reato»: la strada prescelta dalla

---

1222 ss.; MENARDO, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria: analisi de jure condito e riflessioni de jure condendo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 5, 1982 ss.

<sup>109</sup> Trib. Asti, n. 717/2015 con nota di PINI, *In margine ad un'originale soluzione in materia penal-tributaria: tra ne bis in idem processuale e principio di specialità, sullo sfondo della tutela multilivello dei diritti*, in *Arch. pen.*, 2015. Confidavano in una soluzione simile anche FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, 950; GALANTINI, *Il principio del ne bis in idem tra doppio processo e doppia sanzione*, in *Giur. it.*, 2015, 1, 219; TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione di mercato*, cit., par. 6. *Contra* v. VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in *Dir. pen. cont.*, 2016 che non considerava fin da subito l'art. 649 c.p.p. suscettibile di interpretazione convenzionalmente orientata.

<sup>110</sup> Cass. pen. Sez. III, n. 25815/2016.

<sup>111</sup> Ci si riferisce alle celebri sentenze della Corte cost. 348/2007 e 349/2007. V. Capitolo I, par. 3, nota 35.

<sup>112</sup> Cass. pen. Sez. V, ord. nn. 38/2015 e 52/2015.

Corte seguiva innanzitutto una logica sostanziale, ossia quella di evitare una duplicazione di sanzioni piuttosto che di procedimenti. In via subordinata, la Corte sollevava questione di legittimità costituzionale rispetto all'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevedeva il divieto di secondo giudizio nel caso in cui l'imputato fosse già stato giudicato con decisione definitiva per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo per l'applicazione di una sanzione cui debba riconoscersi natura penale secondo la Convenzione EDU.

La Corte costituzionale non ha avuto modo di pronunciarsi nel merito delle questioni, dichiarandole entrambe inammissibili: la prima per difetto di rilevanza, perché la sanzione amministrativa irrogata dalla Consob nel caso *a quo* era già divenuta definitiva; la seconda per il «carattere perplesso della motivazione»<sup>113</sup>. L'impressione che se ne ricava è quella della ritrosia della Consulta a prendere una posizione sul punto con una pronuncia che avrebbe potuto determinare la fine dei doppi binari sanzionatori all'interno dell'ordinamento, anche se al “prezzo” della neutralizzazione della tutela penale, in quanto nella grande maggioranza dei casi è il procedimento amministrativo a chiudersi per primo, così che l'applicazione dell'art. 649 c.p.p. determinerebbe la “sopravvivenza” *de facto* del solo “binario” amministrativo.

Su un'ulteriore questione di legittimità costituzionale inerente all'art. 649 c.p.p., sollevata all'indomani della sentenza *Grande Stevens*, la Corte costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi dopo il *revirement* avvenuto con *A e B c. Norvegia*<sup>114</sup>, restituendo gli atti al giudice *a quo* perché verificasse la sussistenza del legame temporale e sostanziale dei procedimenti.

---

<sup>113</sup> Corte cost. 102/2016. Per un commento alla sentenza, si vedano FABERI, *Ne bis in idem: il dialogo interrotto*, in *Arch. pen.*, 2016; POLEGRI, *Il principio del ne bis in idem al vaglio della Corte costituzionale: un'occasione persa*, in *Giur. it.*, 2016, 7, 1711 ss.

<sup>114</sup> Ordinanza del Trib. di Monza n. 236/2016 decisa con ordinanza della Corte Cost. n. 43/2018. Si tratta di una sentenza particolarmente discussa: a commento, v. 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 *Dir. pen. cont.*, 2018; APRILE, *Il divieto di bis in idem e la compatibilità con il sistema del “doppio binario sanzionatorio” in una illuminante sentenza della Corte costituzionale*, in *Cass. pen.*, 2018, 6, 1940 ss.; LO GIUDICE, *Risposte giuridiche integrate in materia penal-tributaria e compatibilità dell'art. 649 c.p.p. al divieto di “double jeopardy” europeo*, in *Proc. pen. giust.*, 2018, 4, 773; TRIPODI, *Il nuovo volto del ne bis in idem convenzionale agli occhi del giudice delle leggi. Riflessi sul doppio binario sanzionatorio in materia fiscale*, in *Giur. Cost.*, 2018, 2, 510 ss.

Un ultimo tentativo rilevante è stato quello di un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con il quale si chiedeva alla stessa di verificare il rispetto dell'art 50 CDFUE in relazione al doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, conclusosi con l'affermazione, da parte della Corte stessa, dei seguenti principi: « 1) L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, purché siffatta normativa – sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari, – contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti, e – preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti. 2) Spetta al giudice nazionale accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso»<sup>115</sup>.

Da ultimo, merita di essere citata una sentenza della Cassazione precedente ad *A e B c. Norvegia*, a testimonianza della esitazione della giurisprudenza di

---

<sup>115</sup> Il riferimento è, in materia tributaria, all'ordinanza di rinvio pregiudiziale del Trib. di Bergamo, 16/09/2015 poi decisa dalla citata sentenza della Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*. Occorre precisare che, in verità, VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, cit., par. 9 teorizzava una "quarta possibile via" rimasta intentata dai giudici nazionali, che consisteva nell'applicazione diretta dell'art. 4 del Protocollo 7 allegato alla CEDU visto il suo carattere *self-executing*. In senso critico su tutte le soluzioni proposte, era CASSIBBA, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di ne bis in idem*, in *Proc. pen. giust.*, 2017, 6, 20 s. che auspicava un intervento del legislatore.

legittimità a riconoscere l'applicazione dell'art. 649 c.p.p. dopo la definizione del procedimento amministrativo<sup>116</sup>. In particolare, la Corte ha ritenuto *in primis* che il divieto di doppio giudizio non fosse deducibile in Cassazione perché avrebbe richiesto un accertamento del fatto<sup>117</sup> e, soprattutto, che fosse necessario l'integrale pagamento della sanzione amministrativa e non fosse sufficiente la sua irrogazione perché potesse dirsi integrato il requisito della "decisione definitiva".

In questo scenario, la sentenza *A e B c. Norvegia* ha rappresentato una "scappatoia" perfetta per ritenere legittimo il doppio binario sanzionatorio tributario. Non solo: nella prima pronuncia della Cassazione al riguardo il test di connessione sostanziale e temporale tra i procedimenti non ha trovato spazio effettivo, essendosi la Corte concentrata sul solo requisito temporale e accertando che i due procedimenti si erano svolti per la maggior parte in parallelo<sup>118</sup>. Un *iter* motivazionale estremamente scarno sul punto si ritrova in molte pronunce successive in materia tributaria<sup>119</sup>.

Maggior fortuna sembra invece avere avuto il settore degli abusi di mercato dove la severità draconiana delle sanzioni inflitte dalla Consob sembra aver spinto i giudici di legittimità ad operare delle interpretazioni ispirate al principio di *favor rei* nella commisurazione della pena. In particolare, meritano di essere segnalati alcuni approdi giurisprudenziali, nonostante il *ne bis in idem* sia stato utilizzato per

---

<sup>116</sup> Cass. pen. Sez. III, 19334/2015.

<sup>117</sup> E questo nonostante numerosi precedenti in senso contrario per i quali la mancata applicazione del *ne bis in idem* si risolverebbe in un *error in procedendo* come tale deducibile in sede di legittimità: *ex multis*, v. Cass. pen., Sez. V, n. 44854/2014, Cass. pen., Sez. II, n. 33720/2014, Cass. pen., Sez. VI, n. 44623/2013.

<sup>118</sup> Cass. pen. Sez. III, n. 6639/2017 con note critiche di TRIPODI, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 270 ss.; BARON, *Reati tributari e ne bis in idem: una prima declinazione interna del criterio della sufficiently close connection in substance and time*, in *Giur. comm.*, 2018, 6, 907 ss.; CHIARIZIA, *Ne bis in idem europeo e autonomia del processo tributario: le contraddizioni della Cassazione*, in *Cor. trib.*, 2018, 14, 1098 ss. Tutti gli Autori notano infatti come il requisito cronologico sia condizione necessaria ma non sufficiente per ritenere superato il test. Nello stesso senso anche PACILLI, *cit.*, 443.

<sup>119</sup> Così, Cass. pen. Sez. III, n. 5934/2018 si accontenta di rilevare come l'inizio del procedimento penale sia avvenuto in "epoca prossima" all'inizio del procedimento amministrativo e ritiene per ciò solo esistente quel vincolo sufficientemente stretto tra i due procedimenti. Nello stesso senso anche Cass. civ. Sez. trib. n. 33050/2019. Addirittura, Cass. civ. Sez. trib. 7131/2019 si limita a negare la violazione del *ne bis in idem* perché i due procedimenti sono sufficientemente connessi ma non motiva in alcun modo a riguardo.

assicurare la proporzionalità complessiva della sanzione e non per dichiarare l'improcedibilità del secondo giudizio. La Cassazione si è infatti ritagliata un ruolo peculiare nella determinazione del trattamento sanzionatorio: pur ravvisando indefettibilmente la *sufficiently close connection* tra i due procedimenti, ha ritenuto di poter operare una verifica sulla proporzionalità della sanzione integrata utilizzando i criteri di cui all'art. 133 c.p. per commisurare la pena "tenendo conto" della sanzione amministrativa inflitta<sup>120</sup>. Per di più, la Suprema Corte si è spinta fino a teorizzare una "disapplicazione" della seconda sanzione, ove il cumulo risultasse sproporzionato, pur indicando come «estremamente eccezionale» la disapplicazione della norma penale<sup>121</sup>. In altra pronuncia, si è affermato che, più che optare per la "disapplicazione della sanzione", si dovrebbe pronunciare sentenza di proscioglimento *ex art. 129 c.p.p.* per *bis in idem* nel caso in cui la sanzione amministrativa sia da sola idonea ad assorbire per intero il disvalore del fatto<sup>122</sup>. Da ultimo, merita considerazione una sentenza del Tribunale di Milano che, al fine di assicurare la proporzionalità della sanzione integrata, ha irrogato una pena al di sotto del minimo edittale facendo applicazione diretta dell'art. 50 CDFUE<sup>123</sup>.

Simili pronunce sono invece assenti in materia tributaria. Ciò per una pluralità di motivi.

---

<sup>120</sup> Cass. pen. Sez. V, n. 45829/2018 con nota di MUCCIARELLI, *Illecito penale, illecito amministrativo e ne bis in idem: la Corte di cassazione e i criteri di stretta connessione e di proporzionalità*, in *Dir. pen. cont.*, 2018. Com'è noto, l'art. 133 c.p. impone infatti al giudice di commisurare in via generale la pena alla gravità del fatto commesso e, in particolare, di tenere conto dei "precedenti giudiziari". Tramite un'interpretazione estensiva della norma che comprenda anche le decisioni definitive del procedimento di fronte la Consob, la Cassazione ritiene quindi di poter assicurare la proporzionalità della sanzione complessiva.

<sup>121</sup> Cass. pen. Sez. V, n. 49869/2018 e Cass. pen. Sez. V n. 39999/2019. Per un commento a quest'ultima pronuncia, si veda PAGELLA, *L'inafferrabile concetto di connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta: la Cassazione ancora su ne bis in idem e insider trading*, in *Sist. pen.*, 2019 e BARON, *Ne bis in idem e giudizio di proporzione: la certezza dell'incertezza applicativa*, in *Giur. comm.*, 2020, 4, 728 ss. In argomento anche ID., *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alla prova delle indicazioni euro-convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. pen.*, 2019, 1 ss.

<sup>122</sup> Cass. pen. Sez. V. n. 5279/2019.

<sup>123</sup> Trib. Milano n. 14767/2018 con nota di MUCCIARELLI, *Doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica*, in *Dir. pen. cont.*, 2019.

In primo luogo, è qui assente una norma come il 187-*terdecies* del TUF che consenta espressamente al giudice penale di “tener conto” delle misure punitive irrogate all’esito del procedimento amministrativo e limiti l’esazione della pena pecuniaria inflitta all’esito del procedimento penale a quella eccedente alla sanzione amministrativa pecuniaria.

Una seconda ragione per la quale simili operazioni interpretative non sono possibili in materia tributaria riguarda il meccanismo di disapplicazione delle norme sanzionatorie interne. Tale operazione è possibile perché si fa applicazione diretta del diritto dell’Unione: segnatamente dell’art. 50 CDFUE. Com’è noto, infatti, ormai da tempo è pacifico che quando una materia è regolata dal diritto dell’Unione Europea, ove venga in considerazione una norma nazionale contrastante con il diritto dell’Unione, questa debba essere disapplicata dal giudice nazionale in favore di un’applicazione diretta della norma eurounitaria<sup>124</sup>. Condizione necessaria affinché si possa fare applicazione dell’art. 50 CDFUE è, quindi, che la materia sia regolata dal diritto dell’Unione<sup>125</sup>. In materia tributaria, solamente l’IVA rientra nell’ambito delle materie regolate dal diritto dell’Unione; non così, invece, le imposte dirette. Ciò significa che anche ove si operasse una disapplicazione di una norma sanzionatoria interna in materia di IVA, la stessa operazione non sarebbe possibile in materia di imposte dirette, creando in tal modo una grave disparità di trattamento.

In terzo luogo, un’altra ragione per la quale non vi sono sentenze in materia di reati tributari che si sono direttamente occupate di rimodulare il trattamento sanzionatorio, avuto riguardo alla sanzione amministrativa precedentemente irrogata, riguarda la maggiore severità che caratterizza le sanzioni amministrative in materia di abusi di mercato. Pur non essendoci dubbi sulla natura penale delle sanzioni amministrative tributarie, l’afflittività delle sanzioni irrogabili dalla Consob raggiungono livelli a dir poco draconiani tanto che la stessa Cassazione ha

---

<sup>124</sup> Corte di Giustizia dell’Unione Europea, 9 marzo 1978, C-106/77, *Simmenthal*, parr. 17-21. Il principio è stato riconosciuto anche dalla Corte cost. n. 170/1984. Per una disamina completa dei rapporti tra diritto dell’Unione e ordinamento nazionale si rinvia a ADAM, TIZZANO, *Manuale di diritto dell’Unione Europea*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2017, 898 ss.

<sup>125</sup> Lo stesso art. 51 CDFUE delimita l’ambito di applicazione della Carta alle istituzioni degli Stati membri «nell’attuazione del diritto dell’Unione».

teorizzato che, in casi eccezionali, siano in grado di assorbire l'intero disvalore della condotta non essendo neppure necessaria l'applicazione della sanzione penale<sup>126</sup>.

Da ultimo, merita di essere segnalata la diversità dei beni giuridici tutelati: sicuramente importante è il regolare funzionamento dei mercati finanziari e la fiducia degli investitori nei mercati che si ricollega alla tutela del risparmio *ex art. 47 Cost.*; tuttavia, l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi è bene di primaria importanza per lo Stato moderno cui la giurisprudenza *in primis* ha sempre dimostrato di prestare particolare attenzione.

È invece diverso il caso in cui i due procedimenti procedano parallelamente e diventi irrevocabile la sentenza penale di assoluzione perché il fatto non sussiste prima della definizione del procedimento amministrativo. In questo caso, la Cassazione ha affermato che resta inesorabile la sanzione amministrativa irrogata<sup>127</sup>. Infatti, come si è accennato, l'art. 21 del d. lgs. 74/2000 prevede l'ineseguibilità della sanzione laddove «il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento che esclude la rilevanza penale del fatto». La Suprema Corte ha quindi ritenuto che sia necessario l'accertamento della sussistenza del fatto e l'esclusione della sua rilevanza penale; laddove invece il fatto sia stato accertato come insussistente, le sanzioni amministrative rimangono inesorabili «ferma la necessità di valutare l'identità del "fatto" in relazione agli elementi costitutivi vuoi dell'illecito amministrativo tributario vuoi di quello penale»<sup>128</sup>.

Sempre in materia tributaria, occorre poi segnalare che la Corte costituzionale è intervenuta nuovamente in tema di doppio binario, dichiarando una seconda volta inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649

---

<sup>126</sup> A titolo esemplificativo, la sanzione amministrativa pecuniaria per l'illecito di manipolazione di mercato arriva fino a cinque milioni di euro senza considerare la confisca e le sanzioni accessorie interdittive. In materia tributaria, le sanzioni pecuniarie nei casi più gravi arrivano al duecentoquaranta per cento dell'imposta evasa.

<sup>127</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., n. 21964/2020 con commento di NATALINI, *IVA e ne bis in idem: la sentenza di assoluzione per reati fiscali determina l'ineseguibilità della sanzione amministrativa tributaria*, in *Iltributario.it*, 2020.

<sup>128</sup> Cit. da Cass. civ., Sez. trib., n. 21964/2020, par. 30.11 del considerato in diritto. Pur non facendo diretta applicazione del diritto dell'Unione, la sentenza si mostra in continuità con il principio di diritto affermato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella citata sentenza *Di Puma e Zecca*.

c.p.p., non avendo il giudice *a quo* chiarito per quale motivo le condizioni di legittimità del cumulo procedimentale in materia di omesso versamento IVA non dovessero ritenersi soddisfatte nell'ordinamento italiano<sup>129</sup>. La Consulta non si è pronunciata nel merito della questione: ha quindi lasciato aperta la strada di una pronuncia di illegittimità costituzionale della norma. Tuttavia, la pronuncia sembra indicare alcuni meccanismi di raccordo tra i procedimenti amministrativi e penali in materia di tributaria che potrebbero essere spesi a favore della legittimità del doppio binario secondo l'attuale orientamento della Corte EDU. Tali argomenti sono ripresi da una sentenza, più recente, che motiva nel dettaglio tutti gli indicatori delineati dalla Corte di Strasburgo, pervenendo all'esito della configurabilità, tra i due procedimenti, di quella connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta da non violare il divieto di doppio giudizio<sup>130</sup>. Più nel dettaglio, la sentenza ritiene che sussista tale connessione perché: non vi è stata, nel procedimento *de quo*, una duplicazione della raccolta della prova; la proporzionalità della sanzione è stata assicurata dall'attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13-*bis* del d. lgs. 74/2000 e dalla concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena e della non menzione; dal diverso scopo perseguito dal procedimento penale rispetto al procedimento amministrativo che sarebbe volto al «recupero della tassazione non versata»; dalla prevedibilità *in re ipsa* del doppio binario.

Due brevi rilievi critici sul punto: in primo luogo, si può notare come tale connessione tra procedimenti sia stata reputata integrata solo nel caso di specie e, soprattutto con riguardo alla proporzionalità della sanzione complessiva, nulla assicura, però, che una pena severa possa essere irrogata in astratto anche a seguito della definizione del procedimento amministrativo; in secondo luogo, la

---

<sup>129</sup> Corte cost. n. 222/2019 con nota di SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 2608 ss. In argomento anche CALAVITA, *La Corte costituzionale di nuovo sul rapporto tra processo penale e amministrativo tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 1916 ss. Per la precisione, la Corte è tornata nuovamente sulla questione con l'ordinanza n. 114/2020 ma ha ripreso in larga parte gli argomenti della sentenza citata. In senso critico sulle diverse pronunce della Corte costituzionale in materia, v. anche MANACORDA, *“Doppia pregiudizialità” e Carta dei diritti fondamentali: il sistema penale nel diritto dell’Unione Europea nell’era del disincanto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 2, 613 che osserva come la Corte non prenda mai una posizione esplicita sul tema.

<sup>130</sup> Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021 con nota di TROYER, *Ne bis in idem e reati tributari: la Corte di Cassazione valuta concretamente legittimo il doppio binario sanzionatorio in tema di dichiarazione infedele*, in *Riv. dott. comm.*, 2021, 2, 272 ss.

motivazione in ordine alla sussistenza di alcuni indici lascia a desiderare ed è quindi opportuno svolgere autonomamente tale test di connessione.

## **8. Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento alle persone fisiche**

È stato detto come l'introduzione del test di connessione sostanziale e temporale abbia mutato i termini della questione: con riferimento ai doppi binari sanzionatori, una sentenza come *Grande Stevens c. Italia* evidenziava una violazione sistematica del *ne bis in idem* così che il singolo caso deciso dalla Corte di Strasburgo faceva ritenere illegittimo l'intero assetto sanzionatorio previsto dalla normativa nazionale. Al contrario, la connessione materiale e temporale tra procedimenti può sussistere o meno a seconda del singolo caso di specie così che potrebbe ravvisarsi una violazione del principio con riferimento ad un unico caso senza che sia per ciò solo illegittima l'intera normativa. Tuttavia, anche uno svolgimento in astratto del test è utile per comprendere come vi siano forti indizi del mancato rispetto degli indicatori elencati dalla Corte di Strasburgo in relazione al doppio binario tributario previsto dal nostro ordinamento. Al riguardo, occorre premettere che anche il mancato rispetto di uno solo di tali indicatori farebbe venir meno la connessione tra procedimenti necessaria per evitare la violazione del *ne bis in idem*<sup>131</sup>.

Con riferimento alla connessione temporale, va da subito rilevato come esista una diversità di vedute tra la Cassazione e la Corte EDU. Al fine di accertare la sussistenza del requisito, la giurisprudenza di legittimità ha riguardo solamente alla contestualità o quantomeno alla vicinanza nel tempo dell'*inizio* dei

---

<sup>131</sup> Nello stesso senso anche TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Arch. pen.*, 2018, 8; BARON, *Reati tributari e ne bis in idem*, cit., 918; TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 65. Il punto si ricaverebbe dalla citata sentenza Corte Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*. La Cassazione, nelle pronunce analizzate, sembra invece ribaltare questo assunto ritenendo integrata la connessione allorché risulti sussistente anche un solo indice. L'orientamento è da censurare e comunque pare superato dall'ultima pronuncia che ha svolto per intero il test di connessione: Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021.

procedimenti<sup>132</sup>. Al contrario, la Corte di Strasburgo valuta due ulteriori criteri: se i due procedimenti si siano svolti o meno in parallelo e, soprattutto, se dopo la definizione del primo procedimento, il secondo si sia concluso dopo un lasso di tempo irragionevole o meno. Nella giurisprudenza successiva ad *A e B c. Norvegia*, la Corte EDU ha infatti ravvisato l'assenza del legame temporale soprattutto sulla base di quest'ultimo elemento: in *Nodet c. Francia*<sup>133</sup> e *Johannesson c. Islanda*<sup>134</sup> è dirimente il fatto che fossero trascorsi circa cinque anni tra le definizioni dei due procedimenti al fine di non ritenere superato il test. Per di più, in *Bjarni Armansson c. Islanda*<sup>135</sup> la Corte ritiene mancante il legame temporale tra i due procedimenti sebbene il divario temporale fosse di soli due anni (nel caso di specie, i due procedimenti si sono svolti consecutivamente e non contestualmente). Con riferimento ai casi decisi dalla Cassazione, la definizione del procedimento penale era avvenuta sempre anni dopo la definizione di quello amministrativo. Per esempio, mentre nella sentenza n. 6993/2017, il procedimento amministrativo si era chiuso "solo" tre anni prima, nel caso della pronuncia n. 4439/2021, erano passati quasi sei anni dalla chiusura del procedimento amministrativo. In verità, nell'ultima sentenza citata, la Cassazione, pur ribadendo che occorre prestare attenzione unicamente alla data di avvio dei due procedimenti, ha precisato come il procedimento amministrativo potesse risultare chiuso in via definitiva solo con il pagamento integrale della sanzione amministrativa irrogata<sup>136</sup>: cosa che, naturalmente, avrebbe fatto slittare la data di definizione del procedimento amministrativo in maniera considerevole. Come si vedrà meglio più avanti, non c'è però traccia di tale requisito nella giurisprudenza della Corte EDU: il procedimento

---

<sup>132</sup> Così Cass. pen. Sez. III n. 6993/2017, Cass. pen. Sez. III, n. 5934/2018 e da ultimo Cass. pen. Sez. III n. 4439/2021 che accerta il legame temporale sulla base del fatto che tra la notificazione dell'avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria e la notificazione dell'avviso di conclusione delle indagini preliminari siano trascorsi solo pochi giorni. Nello stesso senso, anche Cass. Sez. trib., n. 33050/2019 con nota critica di LA FERLA, *Il principio di ne bis in idem di cui all'art. 19 del d. lgs. 74/2000*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 2285 che fa correttamente notare l'assenza del legame cronologico, poiché erano trascorsi oltre otto anni tra la notificazione del PVC e le pronunce definitive.

<sup>133</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*, parr. 51-53.

<sup>134</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e altri c. Islanda*, par. 54.

<sup>135</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 72098/14, *Bjarni Armansson c. Islanda*, parr. 56-57.

<sup>136</sup> Riprende in questo senso Cass. pen. Sez. III, n. 19334/2015.

amministrativo acquista natura definitiva in ottica sovranazionale quando sono stati esperiti tutti i mezzi di impugnazione ordinari ovvero sono decorsi i termini per esperirli; non certo quando sia pagata la sanzione.

In conclusione, si può affermare che il rispetto del legame temporale tra i procedimenti, ancorché ancorato ad una valutazione casistica, non è affatto scontato, almeno laddove si vogliano realmente applicare gli insegnamenti della Corte EDU<sup>137</sup>. Il *ne bis in idem* non è, comunque, un «rimedio contro l'eccessiva durata del procedimento che sopravvive al primo»<sup>138</sup>. Una volta però preso atto dell'attuale interpretazione del principio da parte della Corte di Strasburgo, non resta che fare un'applicazione rigorosa degli indici da utilizzare per verificare la connessione tra i due procedimenti.

### **8.1 Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento alle persone fisiche: la diversità degli scopi**

Il legame temporale, come si è detto, è suscettibile di variare sensibilmente a seconda del caso di specie e, perciò, nulla dice a riguardo della compatibilità della normativa nazionale con il principio del *ne bis in idem*. Gli indicatori che riguardano invece la connessione sostanziale si prestano meglio ad un'analisi generalizzata: è chiaro come, ad esempio, lo scopo perseguito dalle due diverse sanzioni non cambi a seconda del caso singolo ma rimanga il medesimo nella totalità dei procedimenti. Per questa ragione, gli indici della connessione sostanziale sono più adatti a sostenere o meno la legittimità *in toto* del doppio binario.

Guardando alla materia tributaria, quanto alla prevedibilità del doppio procedimento, non si può non riconoscere come la previsione per legge del sistema a doppio binario sanzionatorio faccia ritenere sussistente il requisito<sup>139</sup>. A tal

---

<sup>137</sup> Nello stesso senso SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, cit., 2656.

<sup>138</sup> Cit. da VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, cit., 394. Nel senso invece che la vicinanza cronologica sarebbe funzionale a garantire il «pieno rispetto dei diritti della difesa», v. ALFANO, TRAVERSA, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir prat. trib. intern.*, 2021, 1, 45.

<sup>139</sup> In senso conforme TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 67.

proposito, sia la Cassazione sia la Corte costituzionale hanno parlato di prevedibilità *in re ipsa* del doppio procedimento<sup>140</sup>.

Maggiori problemi sembrano invece sorgere dal requisito della complementarietà degli scopi. La giurisprudenza di legittimità si è espressa nel senso di riconoscere al procedimento amministrativo lo scopo di recuperare le imposte non versate; la tutela penale, al contrario, perseguirebbe lo scopo di rafforzare l'effetto deterrente del sistema punitivo, di esprimere la «ferma riprovazione dell'ordinamento» per le condotte di grave evasione e di assicurare *ex post* la riscossione del tributo tramite i meccanismi premiali<sup>141</sup>. La Corte EDU, dal canto suo, ha ritenuto che soprattasse del 30% avessero uno scopo deterrente generale e, soprattutto, una funzione risarcitoria/compensativa dell'Amministrazione finanziaria. In quest'ottica, la sanzione pecuniaria, aggiuntiva al versamento dell'imposta evasa, avrebbe il prevalente scopo di “risarcire” il fisco per l'attività di accertamento. La sanzione penale, invece, perseguirebbe uno scopo prevalentemente punitivo<sup>142</sup>.

Fin da subito, occorre sottolineare un'evidente contraddizione tra la giurisprudenza delle Alti Corti. Lo scopo perseguito dalla sanzione è infatti il criterio “principe” per qualificare l'illecito come sostanzialmente penale.

Quanto alla giurisprudenza sovranazionale, è stato più volte evidenziato dalla Corte EDU come le soprattasse avessero natura penale proprio per il loro scopo *repressivo e punitivo*<sup>143</sup>. Ciò premesso, non si può tradire quanto affermato in precedenza e svuotare la sanzione amministrativa di quello scopo punitivo che le è proprio in favore di un “prevalente scopo risarcitorio”<sup>144</sup>. Si ricorda in questo senso come la Corte di Strasburgo abbia qualificato sanzioni anche di importo

---

<sup>140</sup> Cass. pen. Sez. III n. 4439/2021 e Corte cost. n. 222/2019. *Contra*, BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, cit., 1198 che ritiene prevedibile la duplicità procedimentale ma non la doppia sanzione in virtù dell'incerta applicazione del principio di specialità da parte del giudice penale.

<sup>141</sup> Cass. pen. Sez. III n. 4439/2021. Riguardo gli scopi “ulteriori” della sanzione penale, la Cassazione riprende nuovamente la Corte cost. n. 222/2019.

<sup>142</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 144.

<sup>143</sup> Per un maggiore approfondimento si rinvia al paragrafo 2.

<sup>144</sup> Evidenzia la stessa contraddizione anche TRIPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, cit., 1059. Nello stesso senso si esprimeva anche il giudice Pinto de Albuquerque, nella citata *dissenting opinion*, par. 53.

irrisorio come penali proprio alla luce del loro scopo punitivo. Di conseguenza, anche una soprattassa del 30% dovrebbe rispondere più ad esigenze repressive che risarcitorie a meno di cadere in contraddizione.

È stato pure evidenziato come più la sanzione diventa afflittiva più sarà difficile non riconoscerle prevalente scopo punitivo (si pensi alle sanzioni amministrative per l'indebita compensazione tramite crediti inesistenti che arrivano al 200% dell'importo del credito utilizzato)<sup>145</sup>. Ebbene, una volta riconosciuto uno scopo punitivo alle sanzioni amministrative, è difficile sostenere che i due procedimenti (quello penale e quello amministrativo) perseguano scopi complementari volti a colpire diversi aspetti della condotta antisociale<sup>146</sup>.

In tema non sembrano decisivi gli argomenti ai quali fa riferimento la Corte di Cassazione per sostenere il summenzionato orientamento: sicuramente la sanzione penale ha un effetto general-preventivo maggiore di quella amministrativa, ma ciò non toglie che tale finalità deterrente sia connaturata anche nella soprattassa. Non sembra nemmeno decisivo lo scopo "simbolico" della tutela penale di esprimere la riprovazione dell'ordinamento in grado maggiore, in quanto la riprovazione dell'ordinamento rispetto alla medesima condotta è espressa, infatti, anche dalla previsione dell'illecito amministrativo; il fatto che la tutela penale la esprima un grado maggiore non impedisce di ravvisarla anche rispetto alla sanzione amministrativa. Inoltre, se veramente il reato esprimesse un grado d'offesa così elevato rispetto all'illecito amministrativo, allora non si comprenderebbe il motivo per cui, in ossequio ai principi di sussidiarietà ed *extrema ratio* del diritto penale, non sia previsto il solo illecito penale per il fatto sanzionato anche in via amministrativa.

Infine, occorre rilevare come la Corte EDU abbia messo seriamente in dubbio la complementarità degli scopi perseguiti dalle due sanzioni quando gli illeciti incidano sul medesimo bene giuridico<sup>147</sup>. E proprio questo è il caso delle sanzioni tributarie: l'interesse tutelato è omogeneo e si identifica nell'interesse

---

<sup>145</sup> Così TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 67.

<sup>146</sup> Giunge alla stessa conclusione anche VINCIGUERRA, *Attuali problemi sostanziali e processuali nei rapporti tra reati tributari e infrazioni amministrative tributarie* in GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA, (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo II*, Milano, 2019, 1592.

<sup>147</sup> V. C. Eur. Dir. Uomo, Ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*.

generale dello Stato alla percezione dei tributi. Per queste ragioni, si può notare come emerga un profilo di criticità sistematica circa la compatibilità dell'assetto sanzionatorio tributario con le garanzie della Convenzione EDU: alla luce di quanto esposto, risulta alquanto arduo sostenere che i due procedimenti abbiano scopi complementari<sup>148</sup>.

## **8.2 Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento alle persone fisiche: il coordinamento tra procedimenti**

Un secondo profilo critico riguarda il coordinamento tra i due procedimenti, volto ad evitare, per quanto possibile, una duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova. Il tema dei rapporti tra procedimento penale e procedimento tributario è molto discusso in dottrina. La principale preoccupazione che anima il dibattito è legata alla circolazione della prova tra i due procedimenti: tanto più il processo penale si basa sulle risultanze emerse in quello tributario, tanto maggiore è il rischio che le garanzie dell'imputato vengano pregiudicate, dato che il processo tributario non è dotato dello stesso sistema di garanzie "forti" del processo penale. Già questa considerazione fa emergere una conseguenza paradossale: tanto più i due procedimenti si basano sugli stessi elementi di prova, tanto più risulta sussistere la connessione sostanziale sufficientemente stretta; allo stesso tempo, tanto maggiori saranno i rischi del contribuente imputato di veder compresso il proprio diritto di difesa.

Una prima forma di coordinamento rilevante tra i due procedimenti è individuata dalla giurisprudenza nazionale nell'art. 331 c.p.p. che impone alla Guardia di Finanza di rendere nota all'Autorità Giudiziaria la notizia di reato raccolta nell'esercizio delle sue funzioni. Così, se durante l'attività di accertamento

---

<sup>148</sup> Giungono alle medesime conclusioni anche MELIS, GOLISANO, *Il livello di implementazione del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 597. Per PISTOLESI, cit., 523, invece, la complementarietà degli scopi potrebbe essere soddisfatta poiché nel procedimento penale è necessario accertare il dolo, elemento estraneo all'illecito tributario. In questo senso, i due procedimenti punirebbero due diversi aspetti della condotta antidoverosa. L'orientamento non convince: entrambe le sanzioni mirano a reprimere la medesima condotta sul piano empirico, senza che l'elemento soggettivo possa essere valutato quale parametro per definire la medesimezza fattuale che, come si è visto, va valutata unicamente con riguardo all'elemento oggettivo.

dell'Amministrazione finanziaria emergono dei profili di rilevanza penale, è obbligo del pubblico ufficiale denunciare il fatto<sup>149</sup>. Specularmente, lo stesso obbligo grava sugli organi requirenti e su quelli di polizia giudiziaria (seppur previa autorizzazione del pubblico ministero) che, nell'esercizio delle loro funzioni, vengano a conoscenza di una violazione tributaria: è loro compito darne comunicazione al comando della Guardia di Finanza competente e all'ufficio dell'Agenzia dell'Entrate<sup>150</sup>. Tali norme mirano a determinare un avvio contestuale (o quantomeno ravvicinato nel tempo) dei due procedimenti. Tuttavia, non hanno riguardo alla circolazione del materiale probatorio così che non possono essere del tutto sufficienti ad assicurare il rispetto dell'indicatore ora analizzato. Di maggior interesse si presentano le norme sulla raccolta e sulla trasmigrazione delle prove. Anche in deroga alla disciplina del segreto, la Guardia di Finanza, previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, trasmette all'Amministrazione finanziaria «documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti da altre Forze di Polizia, nell'esercizio di funzioni di polizia giudiziaria»<sup>151</sup>. In questo modo, gli elementi raccolti nella fase di indagine nel procedimento penale entrano nel procedimento tributario<sup>152</sup>.

Maggiori criticità presenta il caso inverso: l'art. 220 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura penale dispone che vadano osservate le garanzie stabilite dal codice nella raccolta di elementi di prova quando, nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti, emergano indizi di reato. In questo modo, ove fosse osservata la disposizione, gli elementi di prova raccolti sarebbero utilizzabili anche nel procedimento penale vista l'osservanza delle garanzie procedurali riservate dal codice all'imputato. In questo senso, si può dire

---

<sup>149</sup> Per un quadro complessivo dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria si rinvia a CARINCI, TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, 2ª ed., Torino, 2019, 220 ss.

<sup>150</sup> Tale obbligo di informazione è previsto nei confronti della Guardia di Finanza dall'art. 36 del d.P.R. 600/1973 e nei confronti dell'Agenzia dell'Entrate dall'art. 14 della l. 537/1993.

<sup>151</sup> L'obbligo è previsto in materia di imposte dirette dall'art. 33 del d.P.R. 600/1973 e in materia di IVA dall'art. 63 del d.P.R. 633/1972.

<sup>152</sup> Per altro, la mancanza di autorizzazione non è sanzionata con l'inutilizzabilità degli elementi così che la giurisprudenza ritiene comunque di poterli utilizzare quali fonti di prova. Per una critica sul punto, si veda GIANONCELLI, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2019, 2, 182.

che non vi sarebbe una duplicazione nella raccolta della prova<sup>153</sup>. Qualora però non si osservino tali garanzie, si dovrebbe concludere che la verifica tributaria non sia utilizzabile nel processo penale, pena la violazione del diritto di difesa, almeno laddove il contribuente sia portato a fornire dichiarazioni autoindizianti<sup>154</sup>. Tale è la soluzione sostenuta dalla dottrina e da una parte della giurisprudenza<sup>155</sup>. In questo senso, si ha tuttavia una duplicazione nella raccolta della prova, vista l'inutilizzabilità in sede penale dei risultati della verifica tributaria compiuta in assenza delle garanzie stabilite di procedura. Il risultato è quindi ancora una volta legato al singolo caso di specie: se si procede precedentemente alla raccolta di prove in sede di indagini all'interno del procedimento penale ovvero nell'ambito dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria ma con l'osservanza delle norme di cui all'art. 220 disp. att. c.p.p., allora non vi è una duplicazione nella raccolta delle prove; altrimenti, non è esclusa l'insussistenza del requisito.

Per la verità, al di fuori del caso delle dichiarazioni autoindizianti, l'acquisizione del materiale raccolto nel procedimento tributario al procedimento penale è di fatto ammesso dalla giurisprudenza<sup>156</sup>. Allo stesso modo, anche i materiali raccolti nel procedimento penale sono acquisibili nel processo

---

<sup>153</sup> Ad ogni modo, RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 1, 115 s., evidenzia come spesso gli elementi indicanti un'evasione sopra soglia emergano solo a seguito dell'attività di accertamento e quasi mai prima così che raramente si osserva la disposizione di cui all'art. 220 disp. att. c.p.p.

<sup>154</sup> Difatti, nel procedimento tributario, non è riconosciuto il diritto del contribuente a tacere. Questo è invece spinto sin da subito ad operare una completa *disclosure* dei documenti in suo possesso in risposta ad una richiesta dell'Amministrazione finanziaria dato che l'art. 32 del d.P.R. 600/1973 sancisce che «le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa». Per una critica sul punto v. DORIGO, *La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente illeciti fiscali*, in *Giur. pen.*, 2017, 5 ss.

<sup>155</sup> In questo senso anche Cass. pen. Sez. III n. 4919/2015. La soluzione è accolta favorevolmente da DORIGO, *La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente illeciti fiscali*, cit., 6 e DI RUBERTO, *La circolazione della prova tra processo penale e tributario*, in *IlTributario.it*, 2018, par. 2. Per altra giurisprudenza, tuttavia, non ricorre l'obbligo di procedere ex art. 220 disp. att. c.p.p. finché non emergano indizi di reato con il risultato che i documenti e dati raccolti precedentemente sono utilizzabili nel processo penale: cfr. Cass. pen. Sez. IV n. 7615/2014.

<sup>156</sup> In questo senso Cass. pen. Sez. III, n. 39358/2008, Cass. pen. Sez. III n. 1268/2016, Cass. pen. Sez. III n.54379/2018 che ammettono l'acquisizione al processo penale ex 234 o 238-bis c.p.p. Per una critica sull'utilizzo di atti di altri procedimenti si veda MARAFIOTI, *Trasmigrazione di atti, prove "per sentenze" e libero convincimento del giudice*, in GAITO (a cura di), *Studi sul processo penale in ricordo di Assunta Mazzarra*, Padova, 1996, 270 e GAITO, *La circolazione delle prove e delle sentenze*, in *Arch. pen.*, 2011, 1 ss.

tributario <sup>157</sup> (per di più, la giurisprudenza ammette l'acquisizione delle intercettazioni anche quando queste non sarebbero ammissibili in altro procedimento penale<sup>158</sup>). Anche le sentenze definitive del processo tributario sono acquisibili nel processo penale *ex art. 238-bis* c.p.p. così come le sentenze penali irrevocabili sono acquisibili in quello tributario come documento<sup>159</sup>. Tutto ciò farebbe propendere per l'esclusione di una duplicazione nella *raccolta* della prova tale da far ritenere non connessi i due procedimenti. Tuttavia, non si può trascurare che la *valutazione* della prova da parte dei due diversi giudici è sempre autonoma: è precluso al giudice di basarsi unicamente sulla sentenza emessa all'esito del primo procedimento per emettere il giudizio. Così, ancorché acquisibile *ex art. 238-bis*, la sentenza che definisce il processo tributario è valutata secondo il libero convincimento del giudice penale *ex artt. 187 e 192* c.p.p.; allo stesso modo, la sentenza penale irrevocabile, lungi dal far stato nel processo tributario<sup>160</sup>, deve essere criticamente valutata dal giudice in maniera autonoma *ex art. 116* del codice

---

<sup>157</sup> Così Cass. civ. Sez. trib. n. 19859/2012 e Cass. civ. Sez. trib. 6918/2013. Inoltre, la Cassazione ritiene acquisibili nel procedimento tributario anche prove inutilizzabili nel procedimento penale *ex art. 191* c.p.p. in virtù della mancanza di una norma espressa che estenda l'inutilizzabilità ad altri procedimenti: cfr. Cass. civ. Sez. trib., n. 17183/2015, Cass. civ. Sez. trib., n. 16950/2015, Cass. civ. Sez. trib., n. 959/2018. In senso critico sul punto, v. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 323 ss. e MELIS, GOLISANO, cit., 602 s. Per quel che qui interessa, laddove si verifici tale eventualità, non si può ignorare come ciò configuri un ulteriore profilo di "duplicazione" nella raccolta delle prove vista l'utilizzabilità di una prova nel processo tributario che rimane, invece, inutilizzabile nel procedimento penale.

<sup>158</sup> Così Cass. Sez. V, n. 4306/2010 e Cass. civ. Sez. V n. 2916/2013. Per una critica sul punto, si rinvia a MARCHESELLI, *la circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 1, 83 ss.; GIANONCELLI, cit., 185 s.; RIVELLO, cit., 114.

<sup>159</sup> Ciò sarebbe permesso dal combinato disposto degli artt. 24, 32 e 58 del d. lgs. 546/1992.

<sup>160</sup> Infatti, l'art. 654 c.p.p. permette che la sentenza penale faccia stato in altro procedimento civile o amministrativo quando in questo si controverte di un diritto o interesse legittimo il cui accertamento dipende dagli stessi fatti materiali oggetto del procedimento penale, solo quando è pronunciata a seguito di dibattimento nei confronti di una parte intervenuta nel processo penale e la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa. Oltre al fatto che l'Amministrazione finanziaria potrebbe non essersi costituita parte civile, nel processo tributario vigono delle limitazioni alla prova: infatti non sono ammesse la prova testimoniale e il giuramento. Per questo motivo, si ritiene pacificamente che la sentenza penale irrevocabile non faccia stato nel procedimento tributario. Cfr. Cass. civ. Sez. trib. 26296/2010 e Cass. civ. Sez. trib. 9109/2002. In argomento: RIVELLO, cit., 110 s.; COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, 2019, 673 ss.; MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 223 ss.; MELIS, GOLISANO, cit., 604 s.

di procedura civile<sup>161</sup>. E lo stesso vale per la sentenza di patteggiamento<sup>162</sup> e il decreto penale di archiviazione<sup>163</sup>.

Occorre poi considerare le differenze strutturali tra i due procedimenti in tema di prove: *in primis*, il divieto di prova testimoniale<sup>164</sup> e l'utilizzo di presunzioni che caratterizzano il procedimento tributario e non quello penale (una sentenza definitiva che si basi in larga parte su meccanismi presuntivi difficilmente convincerà il giudice penale che, oltre a potersi basare sulle prove testimoniali, dispone di poteri istruttori molto più ampi del giudice tributario<sup>165</sup>) e, in secondo luogo, il diverso standard probatorio del processo penale ben potrebbero determinare un esito diverso da quello raggiunto nel processo tributario<sup>166</sup>.

Tema certamente rilevante è poi quello della determinazione del *quantum* d'imposta evasa. La Cassazione ritiene che il giudice penale non possa rideterminare l'imposta evasa in misura superiore a quella oggetto di recupero stabilita nell'atto di accertamento notificato al contribuente, a meno che non vi sia un ridimensionamento della pretesa a seguito di procedure collaborative o all'esito del processo. In questo caso, il giudice penale rimane libero di rideterminarla purché ne dia motivazione in sentenza<sup>167</sup>. Conseguentemente, anche con riferimento all'ammontare dell'imposta evasa potrebbe esserci una diversa valutazione da parte del giudice penale. Tutto ciò è assolutamente coerente con il

---

<sup>161</sup> Così Cass. civ. Sez. trib. n. 19786/2011 e Cass. civ. Sez. trib. n. 5720/2007. Sul punto DI RUBERTO, cit., par. 3 e GIANONCELLI, cit., 192 s.

<sup>162</sup> Cass. civ. Sez. trib. n. 22862/2017.

<sup>163</sup> Cass. civ. Sez. trib. n. 17624/2018.

<sup>164</sup> Sull'irragionevolezza del divieto si vedano per tutti i lavori di RUSSO, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 567 ss., nota a sentenza della Corte cost. n. 18/2000; ID., *Problemi della prova nel processo tributario*, *Ibidem*, 375 ss.

<sup>165</sup> DORIGO, *La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente illeciti fiscali*, cit., 15 puntualizza come la Cassazione abbia in realtà affermato che, in certi casi, le presunzioni sono considerabili dal giudice penale come prova indiziaria liberamente valutabile: cfr. Cass. pen. Sez. III n. 23489/2014. Ad ogni modo, rimane il fatto che la valutazione della prova sia diversa nei due procedimenti.

<sup>166</sup> Sottolinea tale aspetto anche BOLIS, *Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaestio del ne bis in idem?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, 3-4, 414 s.

<sup>167</sup> Cass. pen. Sez. IV, n. 7615/2014. Sul punto, v. DORIGO, *La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente illeciti fiscali*, cit., 15 s.; PERUZZA, *Il ruolo del procedimento tributario nella determinazione dell'imposta evasa ai fini del giudizio penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 570 ss.; MELIS, GOLISANO, cit., 605 ss.

“doppio binario” che postula la contestuale prosecuzione di due procedimenti paralleli dove è ben possibile che l’esito dell’uno sia diverso dall’esito dell’altro: questa è stata la scelta del legislatore, come si evince dall’art. 20 del d. lgs. 74/2000, che impedisce la sospensione del processo tributario in pendenza del processo penale, e dalle norme del codice di procedura che assicurano l’effetto inverso.

In conclusione, anche ove la decisione dei diversi due giudici si basasse sugli stessi elementi di prova raccolti, la loro *valutazione* sarebbe sempre inevitabilmente rimessa al prudente apprezzamento del singolo giudice e influenzata dalle diverse regole probatorie che caratterizzano i due procedimenti, così che difficilmente in tal senso non vi sarà una “duplicazione” nella valutazione del materiale probatorio, anche se è astrattamente possibile che nel singolo caso di specie le valutazioni dei due giudici siano coincidenti<sup>168</sup>.

### **8.3 Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento alle persone fisiche: la proporzionalità complessiva della sanzione**

Il criterio della proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio è indicato dalla Corte EDU come il più importante per assicurare un’adeguata connessione sostanziale tra i due procedimenti. In particolare, viene richiesto che il giudice del procedimento che si chiuda per secondo tenga in considerazione la sanzione irrogata all’esito del primo. Di tutti gli indicatori che, se rispettati, portano a ritenere sussistente la connessione sostanziale tra procedimenti è indubbiamente quello più elastico e che meno si presta ad un’analisi generalizzata<sup>169</sup>. In altri

---

<sup>168</sup> Del resto, la dottrina maggioritaria sembra propendere per l’insussistenza dell’indicatore: v. TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 68; TORTORELLI, cit., 11; VINCIGUERRA, cit., 592; RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, 35; FONTANA, cit., 72 s.; PISTOLESI, cit., 523 s.; PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio*, cit., 1047. Sembra invece ritenere l’interazione tra i due procedimenti sufficiente a conformarsi alla nuova frontiera del *ne bis in idem*, RIVELLO, cit., 131. Per MELIS, GOLISANO, cit., 611 si dovrebbe distinguere a seconda della «forza che deve avere tale connessione nell’ottica della Corte EDU» così da ritenere sempre insussistente il requisito laddove sia richiesta una completa automaticità dell’irrogazione della seconda sanzione sulla base dei risultati del primo procedimento mentre, ove lo si dovesse intendere con una maggiore elasticità, la circolazione del materiale probatorio comporterebbe delle difficoltà maggiori nell’indagine sulla sussistenza della connessione tra i procedimenti.

<sup>169</sup> Per un’analisi più dettagliata del principio di proporzionalità della pena al fatto con una rassegna delle più importanti pronunce sul punto della Corte costituzionale, si rinvia a VIGANÒ, *Un’importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 2, 61 ss., nota alla sentenza della Corte cost. n. 236/2016 e GRIMALDI, *Il principio di proporzionalità della pena nel disegno della Corte costituzionale*, in *Giur. pen.*, 2020.

termini, il suo rispetto dipenderà grandemente dal caso di specie. Nondimeno, è comunque possibile valutare l'adeguatezza delle norme che regolano il raccordo tra le diverse sanzioni tributarie.

In primo luogo, è utile qui ricordare il meccanismo di cui agli artt. 19, 20 e 21 del d. lgs. 74/2000: come rilevato in precedenza, se due norme amministrative e penali regolano lo stesso fatto, si applica la sola sanzione speciale; tuttavia, i due procedimenti proseguono parallelamente e l'Amministrazione finanziaria può irrogare la sanzione amministrativa che rimane però ineseguibile, se il giudice penale accerta la rilevanza penale del fatto. In astratto, tale sistema, pur postulando il *bis* procedimentale, è idoneo a garantire l'applicazione di una sola sanzione che, come si è visto, dovrebbe essere quella penale<sup>170</sup>. Qualora però il giudice penale non ravvisi il rapporto di specialità tra le fattispecie sanzionatorie o ammetta comunque il concorso, il medesimo soggetto subisce il peso di entrambe le sanzioni. Vista la ritrosia della giurisprudenza a ricondurre la questione al conflitto apparente di norme, tale meccanismo si rivela in concreto assolutamente inadeguato<sup>171</sup>. Inoltre, occorre rilevare che il meccanismo su descritto non postuli, comunque, che il giudice penale “tenga conto” dell'irrogazione della sanzione amministrativa

---

<sup>170</sup> Sul punto si rinvia al Capitolo I, par. 3.

<sup>171</sup> In senso conforme, *ex multis*, v. GIOVANNINI, cit., 1273; BOLIS, cit., 415 s.; CALZOLARI, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il principio del ne bis in idem*, in *Corr. Trib.*, 2017, 4, 309 ss.; TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 58; TORTORELLI, cit., 11; CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass trib.*, 2015, 2, 453 s.; CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Dig. Disc. Pen. – Sez. Comm.*, Agg. VIII, 2017, 463; DORIGO, *Il “doppio binario” nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass trib.*, 2017, 2, 444; MANONI, *Il principio di specialità non scongiura le duplicazioni sanzionatorie*, in *Il fisco*, 2018, 7, 653 ss.; BENAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, 2019 693 ss.; GAITO, *La progressiva trasfigurazione del ne bis in idem*, in *Arch. pen.*, 2019, 1, 11; Fr. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, in *disCrimen*, 2020, 7. *Contra*, BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, cit., 1197 s.; FANELLI, *Il principio di specialità*, in *Cor. trib.*, 2018, 22, 1748. Nel senso che tale meccanismo è comunque idoneo ad assicurare la proporzionalità complessiva della sanzione ma non a scongiurare la duplicazione di procedimenti, v. MAGNELLO, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. pen.*, 2019, 12, 10; PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio*, cit., 1047 s.; PIATTOLI, *Livelli di tutela europei per la garanzia del ne bis in idem*, in *Giur. it.*, 2019, 1461.

come invece avviene nel settore degli abusi di mercato in virtù del riformato art. 187-terdecies del TUF<sup>172</sup>.

Ancora, meritano un approfondimento la causa di non punibilità e la circostanza attenuante ad effetto speciale previste, rispettivamente, dagli artt. 13 e 13-bis del d. lgs. 74/2000<sup>173</sup>. Per i delitti di omesso versamento IVA, omesso versamento di ritenute certificate ed indebita compensazione, il soggetto non è punibile se, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, ha pagato integralmente gli importi dovuti al fisco, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, anche a seguito delle speciali procedure previste dalle norme tributarie<sup>174</sup> o in sede di ravvedimento operoso.

A ben vedere, tale norma si presenta come una deroga al principio di cui all'art. 19: la sanzione amministrativa dovrebbe rimanere ineseguibile fino alla definizione del processo penale. Al contrario, la spinta del legislatore ad estinguerla a fronte del meccanismo premiale svuota di contenuto la stessa tutela penale: dovrebbe essere la sola sanzione penale ad applicarsi e non la sola sanzione amministrativa<sup>175</sup>. Nondimeno, qualora operi nel caso concreto la speciale causa di non punibilità in parola, dovrebbe ritenersi soddisfatta la proporzionalità della sanzione complessiva: *de facto*, sopravviverebbe la sola sanzione amministrativa e

---

<sup>172</sup> Sui pregi e difetti di una simile soluzione si veda BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem*, cit., 31 ss. In senso critico, MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 21 s. In argomento anche BASILE, *Il doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato in Italia e la trasfigurazione del ne bis in idem europeo*, in *Giur. comm.*, 2019, 1, 129 ss.

<sup>173</sup> Per un esame più dettagliato delle due norme si veda LANZI, ALDOVRANDI, cit., 117 ss. Evidenziano il ruolo delle norme citate con riferimento alla proporzionalità della sanzione integrata anche VALLINI, *Sanzioni amministrative per violazioni penalmente rilevanti*, in GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 310; TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 69, nota 43; GALLO, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alti Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. Trib.*, 2017, 928; BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, cit., 1198; Fr. Mazzacuva, *Ne bis in idem*, cit., 11. In senso critico sulla previsione di tali meccanismi premiali, v. CAVALLINI, *La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?*, in *Sist. pen.*, 2020 e BOLIS, cit., 423 che sostiene una violazione del diritto di difesa del contribuente di fronte il giudice amministrativo in quanto "costretto" al pagamento pur di evitare o mitigare la sanzione penale.

<sup>174</sup> Si tratta dell'accertamento con adesione di cui al d. lgs. 218/1997 e della conciliazione giudiziale di cui all'art. 48 del d. lgs. 546/1992.

<sup>175</sup> In senso critico, MELIS, *La nuova disciplina degli effetti premiali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 3, 602 secondo il quale: «Sembra, dunque, che la *ratio* risieda esclusivamente nella volontà di evitare che la sanzione penale potesse essere preferita a quella amministrativa, [...] legata all'entità del tributo evaso».

lo stesso procedimento penale si dovrebbe definire prima del termine per adempiere, ossia l'apertura del dibattimento di primo grado.

Per i più gravi delitti di omessa dichiarazione e dichiarazione infedele o fraudolenta, affinché operi la causa di non punibilità, sono previsti requisiti più stringenti: occorre che il pagamento integrale dei debiti tributari avvenga tramite la procedura di ravvedimento operoso o con la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (sono quindi esclusi gli altri meccanismi conciliativi) e, soprattutto, il ravvedimento o la presentazione della dichiarazione devono avvenire prima che il soggetto abbia conoscenza dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria o di inizio di un procedimento penale.

Al di fuori delle ipotesi su descritte, l'integrale pagamento del debito tributario comprensivo di sanzioni e interessi prima del dibattimento di primo grado integrerà la circostanza attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13-*bis*, che comporta la diminuzione della metà del trattamento sanzionatorio e l'inapplicabilità delle sanzioni interdittive. Proprio quest'ultimo era il caso alla base di una recente pronuncia della Cassazione sul tema<sup>176</sup> con la quale è stata riconosciuta la proporzionalità della sanzione integrata in caso di doppio procedimento per dichiarazione infedele, vista l'applicazione da parte del giudice di merito di tale attenuante ad effetto speciale che consentirebbe di "tener conto", nel procedimento penale, della sanzione irrogata all'esito di quello amministrativo.

Il rilievo operato dalla giurisprudenza di legittimità non è del tutto erroneo: effettivamente, in questo caso, è possibile una modulazione della risposta penale sulla base dell'esito del procedimento amministrativo. Tuttavia, esso non può essere ritenuto una regola generalizzata: è innegabile che non vi è una norma che consenta il raccordo tra le due sanzioni al di fuori di questa ipotesi. Si pensi al caso in cui il debito tributario non venga estinto del tutto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado così che non possa operare né la causa di esclusione

---

<sup>176</sup> Si tratta della più volte citata Cass. pen. Sez. III n. 4439/2021.

della punibilità né la circostanza attenuante ad effetto speciale<sup>177</sup> o al caso (per la verità più raro) in cui il procedimento penale si concluda prima di quello amministrativo. Ancora: non è escluso che a fronte di una sanzione amministrativa particolarmente elevata, l'applicazione dell'attenuante garantisca un trattamento sanzionatorio proporzionato: la valutazione è inevitabilmente rimessa all'apprezzamento del singolo giudice<sup>178</sup>.

In conclusione, al di fuori dei casi in cui risulti applicabile la causa speciale di non punibilità o la circostanza attenuante ad effetto speciale, difficilmente potrà essere assicurata la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, tenendo conto della sanzione amministrativa già irrogata, a meno che non intervenga un poco probabile *revirement* della giurisprudenza che riconosca l'operatività del principio di specialità tra i due illeciti così da rendere (a monte) ineseguibile la sanzione amministrativa.

Ad ogni modo, anche nel caso di operatività degli artt. 13 o 13-*bis* del d. lgs. 74/2000, non perdono rilievo i (già esaminati e) numerosi profili critici di natura sistematica inerenti al collegamento tra i due procedimenti e allo scopo perseguito dalle diverse sanzioni; inoltre, vista la durata media dei procedimenti, anche la sussistenza del legame temporale è spesso in dubbio. Alla luce dei risultati del test di connessione, si può quindi concludere come, pur non essendo una regola fissa, il doppio binario tributario rischi seriamente di non rispettare i requisiti di legittimità imposti dalla Corte EDU.

## **9. Il test di connessione sostanziale e temporale con riferimento agli enti**

Anche per quanto riguarda gli enti collettivi, appare particolarmente arduo difendere la legittimità del cumulo punitivo in materia tributaria.

---

<sup>177</sup> Per altro si sottolinea come la Cassazione richieda indefettibilmente l'avvenuto pagamento non essendo sufficiente il solo accordo tra contribuente e fisco per la rateizzazione del debito: cfr. Cass. pen. Sez. III n. 48375/2018.

<sup>178</sup> Enfatizzano l'elasticità del criterio della proporzionalità e il ruolo del giudice nella determinazione del trattamento sanzionatorio anche SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio pen.*, 2019, 27 ss. e TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 75 s.

In primo luogo, valgono le stesse considerazioni fatte per le persone fisiche con riferimento alla connessione temporale. Infatti, il procedimento nei confronti dell'ente è riunito a quello nei confronti della persona fisica accusata di aver commesso il reato presupposto nel suo interesse o vantaggio, fatte salve le eccezioni contemplate nell'art. 38 del d. lgs. 231/2001<sup>179</sup>. Di conseguenza, così come il procedimento penale nei confronti della persona fisica è destinato a concludersi considerevolmente dopo la definizione del procedimento amministrativo, allo stesso modo la durata del procedimento *de societate*, ancorché da valutarsi caso per caso, è di regola destinata a far sorgere ragionevoli dubbi in ordine al rispetto del legame temporale tra i due procedimenti, almeno quando questi si svolgano congiuntamente. Per la verità, vi è anche una tendenza da parte delle Procure a chiedere il rinvio a giudizio della persona fisica prima di chiederlo per l'ente, annotando l'illecito amministrativo nel registro delle notizie di reato dopo la relativa iscrizione per la persona fisica<sup>180</sup>. Ciò è funzionale all'utilizzo nel processo contro l'ente dei risultati emersi nel processo contro la persona fisica ed è perciò severamente censurato dalla dottrina che sostiene la doverosità dello svolgimento congiunto delle due indagini<sup>181</sup>. Per quel che qui interessa, occorre comunque notare che se il procedimento nei confronti dell'ente tende a definirsi dopo quello nei confronti della persona fisica, risulta ancora più dubbio il rispetto del legame temporale tra i due procedimenti.

Al contrario, meno problemi sembrano sorgere quanto al requisito della complementarietà teleologica tra i due procedimenti. Pur considerando che

---

<sup>179</sup> Nel senso che il *simultaneus processus* sia soprattutto una scelta di garanzia per l'ente perché evita che gli esiti del processo contro la persona fisica vengano travasati nel procedimento *de societate* comprimendo il suo diritto di difesa v. DI BITONTO, *Lineamenti generali*, cit., 29 ss. Di conseguenza le eccezioni stabilite dall'art. 38 del decreto dovrebbero essere interpretate restrittivamente secondo il canone interpretativo *in dubio pro simultaneo processu*.

<sup>180</sup> Cfr. Art. 55 d. lgs. 231/2001.

<sup>181</sup> Sostengono infatti che iscrizione e relativa annotazione nel registro delle notizie di reato dovrebbero essere contestuali salvo casi eccezionali DI BITONTO, *Studio sui fondamenti della procedura penale d'impresa*, Napoli, 2012, 123; VARRASO, *Il procedimento per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Milano, 2012, 127. In senso critico per la compatibilità dell'art. 238-bis con il procedimento *de societate* che permetterebbe di acquisire la sentenza definitiva relativa al processo contro la persona fisica, v. DI BITONTO, *Studio sui fondamenti della procedura penale d'impresa*, cit., 152 s. e FERRUA, *Il diritto probatorio*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. II, Torino, 2020, 124 ss.

entrambe le sanzioni di riferimento hanno funzione punitiva, il “procedimento 231” ha una funzione ulteriore e soprattutto “unica” rispetto al processo tributario nei confronti dell’ente. Infatti, l’intero sistema è imperniato su meccanismi premiali che permettono all’ente di evitare le sanzioni interdittive a fronte di un “recupero della legalità” tramite l’adozione di un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi<sup>182</sup>. Tale scopo è marcatamente special-preventivo ed è del tutto assente nel procedimento amministrativo<sup>183</sup>. In questo senso, si potrebbe anche sostenere come, mentre la sanzione amministrativa sia volta a sanzionare la commissione dell’illecito in sé, “la sanzione 231” sia volta a sanzionare un diverso aspetto della condotta antisociale, ossia la mancata adozione ed efficace attuazione del modello organizzativo, visto l’ulteriore scopo perseguito dal procedimento *de societate*. Il “convincimento” dell’impresa ad adottare una politica conforme alla legalità è effettivamente uno scopo del tutto estraneo al procedimento amministrativo così che è effettivamente possibile ravvisare una complementarità teleologica dei due procedimenti nonostante questi abbiano comunque in comune il prevalente scopo afflittivo. Del resto, una delle ragioni più convincenti che portarono all’introduzione di una responsabilità penale delle persone giuridiche era proprio quella di favorire una strategia d’impresa volta alla legalità, cosa ben difficile da raggiungere punendo la sola persona fisica che agisca nell’interesse o vantaggio dell’ente collettivo, vista la sua facile “sostituibilità” nell’ambito di un sistema complesso<sup>184</sup>. Tale scopo era perseguibile solo spingendo l’ente all’adozione di un modello organizzativo ispirato ad “un’etica di impresa”, e ciò è oggi affidato alla sola tutela penale.

---

<sup>182</sup> L’adozione del modello non è l’unica condizione che l’ente deve rispettare: occorre altresì che risarcisca integralmente il danno ed abbia eliminato le conseguenze dannose o pericolose del reato o si sia almeno adoperato efficacemente in tal senso ed abbia messo a disposizione il profitto del reato ai fini della confisca. Tutte questi comportamenti devono essere adottati entro l’apertura del dibattimento di primo grado. Se attuati tardivamente, l’ente potrà però giovare del meccanismo di conversione delle sanzioni interdittive a condizioni meno favorevoli fino a venti giorni dalla notifica della sentenza definitiva. Cfr. artt. 17 e 78 del d. lgs. 231/2001.

<sup>183</sup> Enfatizzano tale scopo del “procedimento 231” anche CERESA-GASTALDO, cit., 54 s.; DI BITONTO, *Lineamenti generali del procedimento a carico degli enti*, cit., 50 ss.; GALLUCCIO MEZIO, PERUSIA, *Indagini e udienza preliminare* in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. II, Torino, 2020, 203 ss.

<sup>184</sup> In questo senso, già BRICOLA, *Il costo del brocardo* *societas delinquere non potest*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1970, 951 ss.

Per quanto riguarda poi il collegamento probatorio tra i due procedimenti, emerge un profilo di criticità sistematica speculare a quello riguardante le persone fisiche. Difatti, l'art. 34 del d. lgs. 231/2001 stabilisce che nel procedimento nei confronti dell'ente si applicano le disposizioni del codice di procedura penale e le relative norme di attuazione, coordinamento e regolamentari in quanto compatibili. Non sembra che rispetto alle norme analizzate con riferimento alle persone fisiche per la circolazione del materiale probatorio tra procedimento penale e tributario emergano degli aspetti di incompatibilità dovuti alle peculiarità del procedimento *de societate*. Di conseguenza, la “duplicazione” nella valutazione del materiale probatorio si verificherà anche con riferimento alla persona giuridica, pur potendosi basare i due giudizi sugli stessi elementi di prova.

Tuttavia, il vero punto critico della connessione sostanziale tra i due procedimenti sta nell'assoluta mancanza di una norma che assicuri la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio. Innanzitutto, agli enti non si applica, per espressa previsione legislativa, il meccanismo delineato dagli artt. 19, 20 e 21 del d. lgs. 74/2000<sup>185</sup>. Ciò vuol dire che l'ente rimane obbligato per la sanzione amministrativa anche quando l'illecito amministrativo si pone in rapporto di genere a specie con il reato per il quale è condannata la persona fisica autrice della violazione e che non può invocare il meccanismo di ineseguibilità della sanzione irrogata fintantoché sia pendente il processo penale nei suoi confronti. Di conseguenza, l'utilizzo di questo sistema da parte della giurisprudenza per giustificare “in astratto” la legittimità del cumulo sanzionatorio non potrà essere riproposto nei confronti delle persone giuridiche: l'ineseguibilità della sanzione amministrativa in caso di condanna nel “procedimento 231” non è infatti prevista nemmeno sulla carta<sup>186</sup>.

---

<sup>185</sup> Si ricorda in proposito la distinzione tra enti dotati di personalità giuridica ed enti che ne sono privi: i primi sono obbligati alla sanzione amministrativa tributaria commessa nel loro interesse in via esclusiva ex art. 7 d.l. 269/2003 e si è perciò senza dubbio di fronte ad un cumulo sanzionatorio. Al contrario, per gli enti privi di personalità giuridica continua a trovare applicazione l'art. 11 del d. lgs. 471/1997 così che saranno o meno destinatari della doppia sanzione a seconda che si ritenga esercitabile o meno il diritto di regresso nei confronti della persona fisica. Sul punto si rinvia al Capitolo I, par. 4.

<sup>186</sup> Nello stesso senso anche PIERGALLINI, cit., 24 s. Evidenziano come la deroga al principio di specialità generi frizioni col principio del *ne bis in idem* anche TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, cit., 12 e SBISA', SPINELLI, *Responsabilità amministrativa degli enti (d. lgs. 231/2001)*, 2<sup>a</sup> ed., Milano, 2020, 558 ss.

Allo stesso modo, nessun aiuto è offerto dalla causa di non punibilità o dalla circostanza attenuante di cui agli artt. 13 e 13-*bis*.

Ove ricorra la circostanza attenuante per la persona fisica, questa non spiega i suoi effetti nei confronti dell'ente: le circostanze del reato presupposto valgono ad aggravare o attenuare la pena prevista per quel reato per la persona fisica senza incidere sulla sanzione amministrativa dipendente da reato.

Invece, per quanto attiene alla causa di non punibilità, la questione è più complessa. L'art. 8 del d. lgs. 231/2001 stabilisce che la responsabilità dell'ente permane anche nel caso in cui l'autore del reato presupposto non sia stato identificato o non sia imputabile ovvero il reato si estingua per una causa diversa dall'amnistia. Nulla dice riguardo al caso in cui l'autore del reato presupposto non sia punibile.

Se si segue l'indirizzo dottrinale della teoria quadripartita che ritiene la punibilità come elemento del reato<sup>187</sup>, se ne dovrebbe dedurre che, non essendo integrato il reato presupposto, non sussiste la responsabilità dell'ente<sup>188</sup>.

Al di fuori di questa ipotesi, si pone il problema di valutare se la non punibilità del reato presupposto si estenda o meno alla responsabilità amministrativa da reato dell'ente. La giurisprudenza, valorizzando il principio di autonomia della responsabilità dell'ente, ha finora sempre sostenuto che questa sussista anche quando l'autore del reato presupposto non è punibile<sup>189</sup>.

---

<sup>187</sup> Così MARINUCCI, DOLCINI, GATTA, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2021, 229 ss.

<sup>188</sup> Evidenziano questa possibilità anche PELISSERO, SCAROINA, NAPOLEONI, cit., 154 ss.

<sup>189</sup> Con riferimento alla causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131-*bis* del codice penale, v. Cass. pen. Sez. III, n. 9072/2017, Cass. pen. Sez. III n. 1420/2019 con nota di SANTORIELLO, *Niente particolare tenuità nel processo contro gli enti collettivi*, in *Il Penalista.it*, 2020 e D'ALTILIA, *L'inapplicabilità all'ente della particolare tenuità del fatto riconosciuta in capo all'autore (persona fisica) del reato*, in *Arch. pen.*, 2020. In senso critico, PELISSERO, SCAROINA, NAPOLEONI, cit., 154 ss. Nel senso invece di favorire una simile interpretazione, la Relazione illustrativa al decreto legislativo 8 giugno 2001 n. 231: «le cause di estinzione della pena (emblematici i casi di grazia e indulto), al pari delle eventuali cause di non punibilità, e, in generale, delle vicende che ineriscono a quest'ultima, non reagiscono in alcun modo sulla configurazione della responsabilità in capo all'ente, non escludendo la sussistenza di un reato». In senso critico, anche MOSSA VERRE, *Le cause di esclusione della punibilità nel sistema della responsabilità degli enti: il caso della particolare tenuità del fatto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1, 280 ss. che sottolinea l'irragionevolezza della disparità di trattamento tra persona fisica ed ente. Le stesse problematiche sorgono per la causa di non punibilità prevista dall'art. 257 TUA per la contravvenzione di omessa bonifica prevista come reato presupposto dall'art. 25-*undecies*, come

Con riferimento alla causa di non punibilità di cui all'art. 13 del d. lgs. 74/2000, ciò genera una grave criticità del sistema<sup>190</sup>. Da un lato vi è una irragionevolezza del sistema penal-tributario che promette impunità alla persona fisica e sanziona ugualmente l'ente. Dall'altro, si determina un conflitto di interessi tra ente e persona fisica: l'ente non ha interesse a pagare la sanzione amministrativa perché non può beneficiare del meccanismo premiale previsto per quest'ultima. Inoltre, vi è la paradossale conseguenza che, a fronte dell'eventuale utilizzo del patrimonio dell'ente per il pagamento del debito tributario, sarebbe la persona fisica a beneficiarne. Non bisogna poi dimenticare che, di fronte ad evasioni di elevato ammontare operate dalla persona giuridica, la persona fisica potrebbe non poter pagare il debito con il fisco<sup>191</sup>. In tal modo l'esigenza "di cassa" che caratterizza la particolare causa di esclusione della punibilità sarebbe "tradita".

In dottrina, sono state proposte tre soluzioni per rimediare a tale irragionevolezza di sistema<sup>192</sup>.

---

evidenziato da ARENA, *Bonifica e responsabilità degli enti per reati ambientali*, in *I reati societari*, 2012; RUGA RIVA, *Reato di omessa bonifica e D. Lgs. n. 231/2001: la bonifica giova (anche) all'ente?*, in *Amb. & Svil.*, 2012, 412 s.; DI LANDRO, *Bonifiche: il labirinto della legislazione ambientale dove le responsabilità penali "si perdono"*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, 27 ss. Per una panoramica più generale della non punibilità nel sistema 231, v. C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 4, 530 ss.

<sup>190</sup> Ad evidenziare la criticità della mancata estensione agli enti dell'art. 13 sono, *ex multis*: Fe. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, cit., 8 ss.; LANZI, ALDOVRANDI, cit., 306 ss.; PIVA, cit., 280 s.; BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3, 219 s.; F. PIERGALLINI, cit., 15 ss.; PIZZONIA, *La responsabilità per gli enti per i reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2021, 1, 103 s.; GRASSO, cit., 5; MARTIN, *I reati tributari e la responsabilità degli enti: nuovi profili applicativi di diritto penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 559; TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 737 ss. *Contra*, D'ARCANGELO, cit., 174 che ritiene come il modello sia coerente con il "sistema 231" perché l'ente risponde del reato e del fatto ulteriore di non essersi adeguatamente organizzato così che l'integrale pagamento non sarebbe sufficiente ad escluderne la punibilità ma a tal fine sarebbe necessaria anche dell'adozione di un idoneo modello organizzativo.

<sup>191</sup> Fa notare tale criticità BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar "Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019", 2020, 148.

<sup>192</sup> Tutte e tre riassunte efficacemente da Fe. MAZZACUVA, cit., 8 ss.

Una prima strada vorrebbe operare un'interpretazione "restrittiva" dell'art. 8 che permetta l'estensione della causa di non punibilità alla responsabilità amministrativa da reato dell'ente<sup>193</sup>.

Una seconda via interpretativa sarebbe quella di inquadrare la responsabilità dell'ente nello schema concorsuale, così da permettere l'applicazione dell'art. 119 del codice penale leggendolo come comprensivo anche delle cause oggettive di non punibilità<sup>194</sup>.

Infine, è stata prospettata una questione di legittimità costituzionale dell'art. 13 nella parte in cui non è applicabile agli enti<sup>195</sup>.

Ad ogni modo, allo stato attuale, non sembra che simili suggerimenti siano stati accolti dalla giurisprudenza, così che l'ente subisce effettivamente un trattamento diverso da quello previsto per la persona fisica.

Per quel che qui interessa, al di là dei profili di "sistematica irragionevolezza", la mancata estensione della causa di non punibilità all'ente a fronte dell'estinzione del debito tributario fa sì che venga a mancare anche l'ultimo tassello di raccordo tra sanzioni che poteva talvolta legittimare il cumulo procedimentale nei confronti della persona fisica stando all'interpretazione attuale del *ne bis in idem* da parte della Corte EDU.

È stato comunque evidenziato come l'adempimento del debito tributario e le relative sanzioni non sia però *del tutto* privo di conseguenze per l'ente<sup>196</sup>. Potrebbe infatti rilevare ai fini della determinazione del numero delle quote da parte del giudice penale: *ex art. 11 del d. lgs. 231/2001*, il giudice determina il numero delle quote tenendo conto, oltre che della gravità del fatto e del grado di responsabilità dell'ente, anche dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e prevenire la commissione di ulteriori illeciti. Vale inoltre come particolare causa di riduzione della sanzione pecuniaria *ex art. 12*: se il

---

<sup>193</sup> In questo senso, soprattutto BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 220 e VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 9, 3104 s.

<sup>194</sup> Così F. PIERGALLINI, cit., 18.

<sup>195</sup> A prospettare tale soluzione: BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, cit., 220.

<sup>196</sup> In questo senso ARENA, CAMPANINI, *Come fare... modello 231 e reati tributari*, Milano, 2020, 13 ss.

pagamento avviene prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta da un terzo alla metà.

Tuttavia, al fine di evitare anche le ben più afflittive sanzioni interdittive, l'ente deve comunque dotarsi di un modello organizzativo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi; e comunque ciò non comporterebbe "l'impunità" per l'ente che rimarrebbe destinatario di una sanzione pecuniaria, ancorché ridotta.

Tali argomenti non sembrano dunque decisivi per supportare la proporzionalità del cumulo. Infatti, rispetto alla persona fisica per la quale, nelle ipotesi analizzate, il pagamento è sinonimo di non punibilità, a fronte del pagamento, l'ente riceve una mera riduzione della sanzione amministrativa pecuniaria e ciò non vale nemmeno ad evitare le sanzioni interdittive. Oltre a un'irragionevolezza per disparità di trattamento che ne deriva, ciò determina altresì una sproporzionalità della sanzione complessiva che la persona giuridica dovrebbe tollerare, in ragione del pagamento della sanzione amministrativa tributaria e degli interessi sull'imposta evasa, nonché della sanzione amministrativa pecuniaria dipendente da reato e dell'eventuale sopportazione delle sanzioni interdittive previste dall'art. 25-*quinqüesdecies*<sup>197</sup>.

Va da sé che, ove l'ente non saldi in tempo utile il proprio debito con il fisco, il cumulo sanzionatorio sarà ancora più severo e perciò più difficilmente valutabile in favore della legittimità del doppio binario. Se quindi, tramite gli art. 13 e 13-*bis*, è talvolta possibile che il giudice penale "tenga conto" della sanzione amministrativa già irrogata con riferimento alle persone fisiche, tale ipotesi non è contemplata nel procedimento *de societate*: questo è un ulteriore profilo di criticità sistematico con riferimento al *ne bis in idem* e relativo all'indicatore che la Corte di Strasburgo ha indicato quale maggiormente significativo. Di conseguenza, nemmeno il test di connessione sostanziale relativo alle persone giuridiche può dirsi

---

<sup>197</sup> La sproporzionalità si evince raffrontando tale cumulo alle sanzioni indirizzate alla sola persona fisica, per la quale opera l'art. 13: quest'ultima "sfugge" per intero alla più grave sanzione penale e subisce solo il peso della sanzione amministrativa pecuniaria.

agevolmente superato dall'attuale assetto sanzionatorio così che emergono legittimi dubbi di compatibilità del doppio binario tributario con la Convenzione EDU<sup>198</sup>.

## 10. Il requisito della decisione definitiva

Nella sua dimensione squisitamente processuale, il *ne bis in idem* presuppone che il soggetto sia già stato giudicato per il medesimo fatto storico. Per sostenere che vi sia una violazione della garanzia in ottica sovranazionale, occorre allora dimostrare che vi sia già stata una decisione definitiva sul medesimo fatto nei confronti del medesimo soggetto<sup>199</sup>. L'art. 4 del Protocollo 7 richiede che il soggetto sia stato già «assolto o condannato in via definitiva secondo la legge e la procedura penale dello Stato»<sup>200</sup>. Bisogna allora verificare se la decisione che chiude il procedimento amministrativo nell'ordinamento interno sia qualificabile come decisione definitiva ai sensi della Convenzione.

Secondo l'insegnamento della Corte EDU, la verifica del test di connessione materiale e temporale è pregiudiziale rispetto alla verifica di quest'ultimo requisito<sup>201</sup>. Questo perché il test permetterebbe di escludere in radice che vi sia una duplicazione di procedimenti considerando il processo penale e quello amministrativo come due parti integranti di un medesimo sistema. Una volta accertato, però, il mancato superamento del test, rimane da accertare quest'ultimo requisito.

---

<sup>198</sup> Negli stessi termini si esprimono DORIGO, SALVI, *Responsabilità dell'ente e reati tributari: cumulo sanzionatorio e ruolo dei modelli organizzativi*, in *Cor. trib.*, 2021, 1, 104 che sottolineano l'assenza del coordinamento tra i due procedimenti e di un meccanismo idoneo a garantire la proporzionalità complessiva della sanzione e la vicinanza temporale delle due decisioni e TODINI, cit., 735.

<sup>199</sup> Del resto, questo è anche l'ultimo "step" indicato dalla citata *Guide on art. 4 protocol 7 to the ECHR*.

<sup>200</sup> Nella versione autentica: «*finally acquitted or convicted in accordance with the law and the penal procedure of the State concerned*». Rispetto alla versione francese è ravvisabile una differenza non da poco: nel testo francese è infatti richiesto che il soggetto sia «*acquitté ou condamné par un jugement*». Il testo francese sembra quindi esigere che la decisione definitiva sia resa in forma di sentenza mentre tale riferimento è assente nel testo inglese. La Corte ha però sempre interpretato la norma in maniera estensiva ravvisando la violazione della garanzia anche quando la decisione definitiva non avesse la forma prescritta dal testo francese. Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 54012/10, *Mihalache c. Romania*, par. 95; ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*, par. 54-57.

<sup>201</sup> C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 54012/10, *Mihalache c. Romania*, par. 82. Per un commento alla sentenza si veda CARERI, *I presupposti della garanzia convenzionale al ne bis in idem: dalla Grande Camera nuove precisazioni*, in *Sist. pen.*, 2019.

Secondo costante giurisprudenza della Corte, è necessario che vi sia una decisione definitiva e che essa sia di “condanna” o di “assoluzione”<sup>202</sup>. I termini sono da intendere in senso lato. La Corte ha infatti sempre interpretato il requisito in parola in modo estensivo. In primo luogo, non è richiesto che la decisione provenga da un Tribunale penale ma è sufficiente che sia emessa da un’ autorità pubblica che sia incaricata per legge di sanzionare le condotte antidoverose di cui sia accusato l’ agente<sup>203</sup>.

Quanto alla configurabilità di una condanna, occorre rilevare che anche una “decisione” all’ esito di un procedimento amministrativo può essere considerata come condanna se, alla luce dei criteri di Engel, l’ illecito aveva natura penale. Ciò che importa è che sia valutato il “merito” della decisione: l’ Autorità deve procedere ad una valutazione delle prove raccolte e affermare la responsabilità del soggetto<sup>204</sup>. Ovviamente, in caso di irrogazione di una sanzione, non si può ritenere che non ci si sia stata “condanna”.

Quanto al requisito della definitività, la definizione coincide con quella dell’ ordinamento interno: occorre che la decisione non sia più impugnabile con i mezzi di impugnazione ordinari per esaurimento dei mezzi di impugnazione o per decorso dei termini per esperirli<sup>205</sup>. Non occorre poi che entrambe le pronunce siano divenute definitive ma è sufficiente che lo sia solo una.

Alla luce di questa breve descrizione, non sussiste nessun dubbio circa il carattere definitivo della sentenza penale irrevocabile di condanna o proscioglimento pronunciata nei confronti della persona fisica per un delitto tributario né in caso di sentenza che escluda la responsabilità dell’ ente ai sensi dell’ art. 66 del d. lgs. 231/2001 ovvero di sentenza di condanna *ex art.* 69.

Per quanto riguarda l’ atto di irrogazione della sanzione amministrativa ad opera dell’ Amministrazione finanziaria, nei procedimenti riguardanti i Paesi

---

<sup>202</sup> Così anche l’ *Explanatory Report on Protocol no° 7*, par. 29.

<sup>203</sup> Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 54012/10, *Mihalache c. Romania*, par. 93-96.

<sup>204</sup> V. in tal senso C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 25424/09, *Allen c. Regno Unito*, par. 127.

<sup>205</sup> Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 54012/10, *Mihalache c. Romania*, par. 103; ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*, par. 107; ricorsi n. 66602/09 e 71879/12, *Sismanidis e Sitaridis c. Grecia*, par. 42; ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*, par. 44. Negli stessi termini anche la *Guide on art. 4 protocol 7 to the ECHR* di aprile 2021.

Scandinavi la Corte ha valutato più volte come integrato il requisito in parola<sup>206</sup>. Effettivamente, si tratta di “un’Autorità pubblica” cui la legge conferisce il poterdovere di sanzionare il soggetto trasgressore all’esito di un’attività di accertamento. Può perciò anche dirsi che vi è una valutazione delle prove raccolte da parte dell’Autorità che irroga la sanzione, nonostante la natura provvedimentale e non giurisdizionale dell’atto di accertamento<sup>207</sup>.

Anche in caso di non impugnazione dell’atto di accertamento di fronte alla Commissione tributaria, si è quindi davanti ad una “decisione definitiva” in ottica sovranazionale<sup>208</sup>.

Alcune pronunce di legittimità sembrano, inoltre, richiedere che la sanzione irrogata sia poi pagata dal contribuente affinché si possa parlare di definitività della decisione<sup>209</sup>. L’orientamento non convince. In primo luogo, non c’è traccia, nella giurisprudenza della Corte EDU, di un simile requisito. Inoltre, al fine di qualificare come definitiva una sentenza di condanna non è certo richiesto che il condannato abbia scontato per intero la pena<sup>210</sup>: l’unica condizione necessaria e sufficiente, anche per la giurisprudenza sovranazionale, è che la decisione non sia più impugnabile con i mezzi di impugnazione ordinari. Invero, tale è anche l’interpretazione della Corte costituzionale<sup>211</sup>.

---

<sup>206</sup> Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*; ricorso n. 53573/12, *Kiiveri c. Finlandia*. Una pronuncia richiede però che sia stato esperito un rimedio giurisdizionale contro il l’atto che chiude il procedimento amministrativo: C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 758/11, *Häkki c. Finlandia*.

<sup>207</sup> Così CARINCI, TASSANI, cit., 264 s.

<sup>208</sup> *Contra*, nel senso che occorrerebbe sempre l’impugnazione del provvedimento, GIOVANNINI, cit., 1268; BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, cit., 1195; TYSSERAND, *Doppio binario sanzionatorio e principio del ne bis in idem “sostanziale”: una soluzione in cerca d’autore*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1298. In senso favorevole invece, CARINCI, *Il principio di specialità*, cit., 455.

<sup>209</sup> Cass. pen. Sez. III n. 19334/2015 sulla quale, in senso critico, già BECCALI, *Senza prova dell’avvenuto pagamento della sanzione tributaria non è invocabile il ne bis in idem*, in *Il Fisco*, 2015, 24, 2368 ss. e SANVITO, *Principio di specialità e divieto di secondo giudizio nei reati tributari: recenti evoluzioni della giurisprudenza italiana e della CEDU*, in *Riv. dir. trib.*, 1, 2015.

<sup>210</sup> Pone la stessa critica anche SANVITO, cit., 23 ss.

<sup>211</sup> Corte cost. n. 43/2018, cit., ove viene infatti correttamente rigettata l’eccezione sollevata dall’Avvocatura dello Stato che chiedeva venisse dichiarata inammissibile la questione poiché, non essendo stata pagata la sanzione amministrativa, sarebbe mancata la “definitività” del procedimento amministrativo. Il punto è sottolineato anche da TRIPODI, *Il nuovo volto del ne bis in idem convenzionale agli occhi del giudice delle leggi*, cit., 537. Difatti, per la Corte: «Il pagamento della sanzione amministrativa può costituire, al limite e in certi casi, un indizio del fatto che la stessa è divenuta definitiva, ma ciò che rileva è esclusivamente la verifica della sua definitività. Nel caso di

Probabilmente, la preoccupazione della Corte di cassazione è che il contribuente lasci decorrere il termine di impugnazione dell'atto di accertamento e, senza nemmeno pagare la sanzione irrogata, invochi l'applicazione dell'art. 649 c.p.p. facendo valere la definitività dell'atto. Non a caso, la giurisprudenza citata è immediatamente successiva alla sentenza *Grande Stevens c. Italia* che sembrava postulare un'applicazione automatica del *ne bis in idem* processuale in seguito a un procedimento amministrativo per gli stessi fatti oggetto del procedimento penale senza la "via di fuga" rappresentata dal test di connessione sostanziale e temporale reso celebre dal caso *A e B c. Norvegia*<sup>212</sup>. Tale sentenza è espressione della difficoltà di trovare una soluzione soddisfacente che assicuri un'adeguata tutela contro condotte che incidono su beni di grande importanza per lo Stato moderno e che allo stesso tempo sia rispettosa della garanzia del *ne bis in idem*. Ciò non toglie che anche quest'ultimo requisito debba ritenersi integrato sia che "arrivi prima" il giudice penale sia che lo faccia il giudice tributario, in seguito all'impugnazione dell'atto di accertamento. Nonostante non si soffermi sul punto, in materia tributaria anche la CGUE ritiene che la conclusione del procedimento amministrativo sia qualificabile come decisione definitiva<sup>213</sup>.

A questo punto, dunque, si può affermare che l'attuale assetto sanzionatorio in materia tributaria sia in contrasto tanto con l'art. 4 del Protocollo 7 allegato alla CEDU quanto con l'art. 50 CDFUE. Stabilita tale violazione, occorre ora interrogarsi su quali siano le possibili soluzioni *de jure condito* e *de jure condendo*. Il tema sarà oggetto di trattazione nel prossimo capitolo dell'elaborato.

---

specie il giudice *a quo* ha affermato motivatamente che la sanzione tributaria non è più soggetta a impugnazione, e tanto basta per ritenere che sussistono, sotto tale profilo, le condizioni perché operi il divieto di *bis in idem*».

<sup>212</sup> Come si è visto, il principio è stato ripreso anche da Cass. pen. Sez. III n. 4439/2021 ove il mancato riconoscimento della definitività del procedimento amministrativo prima del pagamento dell'intero importo è stato invece funzionale a far slittare la data in cui questo si poteva considerare "chiuso" così da far ritenere integrato il legame temporale tra i due procedimenti.

<sup>213</sup> Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*, par. 39; Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, C-617/10, *Åklagaren c. Åkenberg*, par. 33-39.

### CAPITOLO III

#### SOLUZIONI DE JURE CONDITO E PROSPETTIVE DE JURE CONDENDO IN RELAZIONE AL DOPPIO BINARIO TRIBUTARIO

##### **1. La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo**

Come si è avuto modo di vedere, a seguito della medesima violazione finanziaria, sia gli enti sia le persone fisiche sono ad oggi sottoposti a due distinti procedimenti e potenzialmente destinatari di due diverse sanzioni tra loro non necessariamente coordinate<sup>1</sup>.

Alla luce delle menzionate pronunce delle Corti sovranazionali che non hanno ritenuto in radice illegittimo il *bis* procedimentale, gran parte della dottrina si è concentrata su soluzioni che mirassero a garantire la proporzionalità della doppia sanzione piuttosto che a scongiurare il cumulo di procedimenti. In tal modo, pur ammettendo il doppio procedimento per lo stesso fatto a carico dello stesso soggetto, si assicurerebbe il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale. Il principio di proporzionalità della risposta sanzionatoria assurgerebbe così a indice fondamentale – se non unico, dimenticando in tal modo gli altri criteri indicati dalla Corte EDU – per valutare la compatibilità dei doppi binari sanzionatori con le Carte sovranazionali dei diritti<sup>2</sup>. In altri termini, nonostante l'irrogazione di due diverse sanzioni, la proporzionalità complessiva della sanzione integrata, rispettosa perciò del *ne bis in idem* sostanziale, verrebbe utilizzata quale argomento per ritenere immuni da censure i sistemi a doppio binario (e quindi escludere una violazione del *ne bis in idem* processuale) in virtù delle indicazioni delle Corti sovranazionali che hanno sottolineato l'importanza di tale aspetto<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Sull'insufficienza dei meccanismi di coordinamento previsti dagli artt. 13, 13-bis, 19, 20 e 21 del d. lgs. 74/2000, v. Capitolo II parr. 8.3 e 9.

<sup>2</sup> Così CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del giudice eurounitario*, *Dir. pen. proc.*, 2018, 7, 949 s.; BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alle prove delle indicazioni euro-convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. pen.*, 2019, 24 s. che comunque sottolinea la rilevanza anche degli altri indici; TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 2020, 18.

<sup>3</sup> Cfr. Capitolo II, parr. 5 e 6.

Vi è infatti uno stretto legame tra il principio di proporzionalità della pena, principio di colpevolezza e *ne bis in idem* sostanziale. Come si è accennato, il fondamento positivo dell'accezione sostanziale del principio è stato individuato nelle disposizioni che regolano il concorso apparente di norme<sup>4</sup>. Di qui il legame con il principio di proporzione: occorre scongiurare il rischio per il quale l'applicazione di una pluralità di norme sanzionatorie al medesimo fatto possa portare a una risposta punitiva sproporzionata<sup>5</sup>. A sua volta, il principio di proporzione ha stretti rapporti con il principio di colpevolezza, legando così inestricabilmente le tre diverse garanzie<sup>6</sup>. Difatti, la Corte costituzionale ha più volte rimarcato come la pena debba essere «adeguata all'effettiva responsabilità personale e in grado di essere percepita come “giusta” reazione all'illecito commesso»<sup>7</sup> poiché, in assenza di tali requisiti, sarebbe frustrato l'esito rieducativo cui la pena stessa deve tendere risultando tanto più difficile al condannato adoperarsi per il proprio reinserimento sociale quanto più la sanzione è percepita come ingiusta<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> Così infatti MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Bologna, 1966, 592 ss.; ID, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2010, 410; VALLINI, *Il principio di specialità*, in GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 274; FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, 8<sup>a</sup> ed., Bologna, 2017, 721 ss.; SOTIS, *Il “fatto” nella prospettiva di divieto di doppia punizione*, in *Ind. pen.*, 2017, 471; SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio pen.*, 2019, 34 ss. Nel senso che il principio abbia portata interdisciplinare, trovando fondamento sia nell'art. 15 c.p. che nell'art. 9 l. 689/1981, v. VALLINI, *Giusti principi, dubbie attuazioni: convergenza di illeciti in tema di circolazione di veicolo sottoposto a sequestro*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 853 ss.

<sup>5</sup> Negli stessi termini, v. ROMANO, *Il rapporto tra norme penali*, Milano, 1996, 281 ss. e, con riferimento specifico al *ne bis in idem* sostanziale, Fr. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017, 296 ss.; BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem*, cit., 9 s.; TRIPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 1066 ss.; BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 121 ss.

<sup>6</sup> Evidenzia tale legame anche BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem*, cit., 10. Tale connessione tra principio di colpevolezza e *ne bis in idem* sostanziale è evidenziata per il ruolo del *ne bis in idem* nell'estensione della materia penale poiché estenderebbe la portata del principio di proporzione della pena quale corollario del principio di colpevolezza anche agli illeciti formalmente amministrativi ma sostanzialmente penali. Sul punto, v. Fr. MAZZACUVA, cit., 317 ss.

<sup>7</sup> Cit. da VIGANÒ, *Un'importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 2, 63.

<sup>8</sup> Qualificano infatti il principio di proporzione come corollario dell'art. 27 Cost. numerose sentenze: Corte Cost. n. 341/1994, Corte cost. n. 236/2016 con commento di DOLCINI, *Pene edittali, principio di proporzione, funzione rieducativa della pena: la Corte costituzionale ridetermina la pena per l'alterazione di stato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 1956 ss.; MANES, *Proporzione senza geometrie*, in *Giur. Cost.*, 2016, 6, 2105 ss.; PULITANÒ, *La misura delle pene, fra discrezionalità*

Tale principio, inteso come divieto di sproporzione tra pena e gravità del fatto, è riconosciuto anche dalle Carte dei diritti sovranazionali. È infatti enunciato dal terzo comma dell'art. 49 della Carta di Nizza<sup>9</sup> e, a livello convenzionale, è fatto discendere dal divieto di trattamenti inumani e degradanti di cui all'art. 3 della CEDU<sup>10</sup>.

Quanto osservato circa la relazione tra *ne bis in idem* sostanziale e principio di proporzionalità della pena, sottolineato dalle già analizzate sentenze delle Corti sovranazionali, ha dunque spinto a ricercare la soluzione ai doppi binari sanzionatori sul piano sostanziale piuttosto che processuale.

Così facendo, si scindono i due diversi aspetti della garanzia e si analizzano separatamente due diversi temi posti dai sistemi “a doppio binario”.

Da un lato, infatti, vi è certamente la necessità di assicurare un trattamento sanzionatorio complessivo proporzionato in caso di cumuli punitivi. Per il settore tributario, in particolare, tale esigenza è particolarmente sentita, considerata l'assenza di meccanismi in grado di coordinare le due diverse sanzioni<sup>11</sup>. Dall'altro, vi è comunque l'aspetto processuale per cui si dovrebbe porre rimedio non tanto alla doppia sanzione ma al doppio processo: è la duplicazione procedimentale per lo stesso fatto ad esser *di per sé* lesiva di un diritto della persona, a prescindere dall'esito dei procedimenti e, di conseguenza, dall'entità della (eventuale) doppia sanzione.

Nondimeno, come si è accennato, nonostante la chiara divisione teorica dei distinti aspetti della garanzia (processuale e sostanziale), l'attuale interpretazione

---

*politica e vincoli costituzionali*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 3, 48 ss.; VIGANÒ, cit., 61 ss. Più recentemente, cfr. Corte cost. n. 222/2018, Corte cost. n. 40/2019 e Corte cost. 112/2019. Per una disamina completa e accurata dell'evoluzione del principio di proporzionalità della pena, v. VIGANÒ, *La proporzionalità della pena*, Torino, 2021.

<sup>9</sup> Ci si riferisce alla proporzionalità cd. “formale”, distinta dal criterio di proporzionalità materiale di cui all'art. 52 CDFUE spesso richiamato dalla Corte di Giustizia in sede di giudizio di bilanciamento. Sul punto, v. SOTIS, *I principi di necessità e proporzionalità della pena nel diritto dell'Unione Europea dopo Lisbona*, in *Dir. pen. cont.*, 2012, 1, 111 ss.; BARON, cit., 8 s.

<sup>10</sup> L'affermazione proviene dalla nota sentenza C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 6609/09, 130/10, 3896/10, *Vinter e a. c. Regno Unito*, par. 102.

<sup>11</sup> *Contra*, nel senso che almeno per le persone fisiche la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis del d. lgs. 74/2000, insieme con la valutazione in concreto del giudice, è idonea ad assicurare una sanzione proporzionata, v. BIN, cit., 123 e, relativamente al caso in cui opera la causa di non punibilità di cui all'art. 13 dello stesso decreto, Fr. MAZZACUVA, cit., 329. Sull'inidoneità di tali meccanismi di coordinamento ad assicurare sempre la proporzionalità della sanzione, si rinvia al Capitolo II, par. 8.3.

del *ne bis in idem* da parte delle Corti sovranazionali giunge ad una totale commistione dei due piani. Infatti, il rispetto della proporzionalità del carico sanzionatorio complessivo è indicato come il criterio maggiormente significativo per escludere una violazione dell'art. 4 Protocollo 7. Per utilizzare un lessico più vicino alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sarebbe ben possibile una compressione del diritto a non esser giudicato due volte per lo stesso fatto in caso di cumulo tra procedimenti penali e amministrativi ma sostanzialmente penali laddove, in un'ottica di bilanciamento con altri interessi dell'ordinamento, sia comunque assicurata la proporzionalità della sanzione integrata di modo che tale compressione del diritto fondamentale non sia eccessiva.

Alla luce di tale interpretazione è quindi possibile giungere alla seguente conclusione: nei sistemi a doppio binario, al fine di evitare una violazione del *ne bis in idem* processuale, è necessario il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale e assicurare quindi la proporzionalità del cumulo punitivo. In tal modo, il sacrificio subito dall'individuo (o dall'ente) sul piano processuale sarebbe in qualche guisa bilanciato sul piano sostanziale<sup>12</sup>.

Preso atto degli approdi della giurisprudenza sovranazionale, va comunque ribadito che la proporzionalità della sanzione è una condizione necessaria ma non sufficiente a escludere una violazione del *ne bis in idem*, se si considerano gli altri indici di connessione tra procedimenti enumerati dalla Corte EDU e CGUE. Tenendo a mente tale precisazione, è ora opportuno passare in rassegna le diverse ipotesi avanzate dalla dottrina per assicurare una risposta sanzionatoria proporzionata.

## **1.2 Il principio di specialità e gli altri criteri di risoluzione del concorso apparente di norme**

Al fine di superare il conflitto con il principio del *ne bis in idem*, una prima soluzione operante sul piano sostanziale mira a ricondurre i rapporti tra gli illeciti amministrativi e i reati tributari a un concorso apparente di norme con conseguente applicazione di una sola sanzione. Questa sembra essere la strada prescelta dal

---

<sup>12</sup> Negli stessi termini, v. TRIPODI, *Cumuli punitivi*, cit., 1066 ss.

legislatore con riferimento alle persone fisiche: il meccanismo di cui agli artt. 19, 20 e 21 del d. lgs. 74/2000 postula la duplicazione procedimentale a carico dello stesso soggetto per lo stesso fatto ma prevede l'ineseguibilità della sanzione amministrativa in caso di condanna in sede penale laddove sussista un rapporto di specialità tra l'illecito amministrativo e il reato. Nondimeno, la giurisprudenza è particolarmente restia a riconoscere tale rapporto di genere a specie così che, di fatto, il contribuente subisce sempre entrambe le sanzioni<sup>13</sup>.

È stato dunque proposto di seguire la strada tracciata dal legislatore operando un'interpretazione diversa del rapporto che intercorre tra le diverse norme sanzionatorie, o riconoscendo il rapporto di specialità<sup>14</sup> o ricorrendo agli altri criteri di risoluzione del concorso apparente di norme, quali il principio di sussidiarietà<sup>15</sup> e consunzione<sup>16</sup>.

In applicazione delle soluzioni interpretative esposte, l'Amministrazione finanziaria potrebbe comunque procedere nei confronti del contribuente ma le sanzioni amministrative rimarrebbero ineseguibili in caso di condanna in sede penale. In altri termini, si tratta di addivenire ad una lettura meno restrittiva dell'art. 21 così che la sanzione amministrativa, pur irrogata, non potrebbe essere eseguita

---

<sup>13</sup> Cfr. Capitolo I, parr. 3 ss.

<sup>14</sup> In particolare, ritengono che un'adeguata applicazione del principio di specialità scongiuri la violazione del *ne bis in idem*: FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, 951; CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. trib.*, 2015, 505 s.; VALLINI, *Sanzioni amministrative per violazioni penalmente rilevanti*, in GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 309 ss.; SILVA, *Ne bis in idem sostanziale: la faticosa emersione del contenuto di un principio*, in *Giur. it.*, 2019, 1475; ID, *La deriva del ne bis in idem*, cit., 37.

<sup>15</sup> Così VINCIGUERRA, *Attuali problemi sostanziali e processuali nei rapporti tra reati tributari e infrazioni amministrative tributarie* in GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA, (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo II*, Milano, 2019, 1589 ss.

<sup>16</sup> Nel senso di evitare la violazione del *ne bis in idem* tramite l'applicazione del principio di consunzione: FLICK, NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. delle soc.*, 2015, 896; DI BITONTO, *Il ne bis in idem nei rapporti tra violazioni finanziarie e reati*, in *Cass. pen.*, 2016, 1354; SILVA, *Ne bis in idem sostanziale*, cit., 1475; ID, *La deriva del ne bis in idem*, cit., 37; FELISATTI, *Il ne bis in idem domestico. Tra coordinazione procedimentale e proporzionalità della sanzione*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 131. Anche MAZZA, *L'insostenibile connivenza tra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2015, 1037 s. propone l'utilizzo del criterio della consunzione o della specialità in concreto per risolvere i rapporti tra sanzioni amministrative e reati tributari ma ritiene che non si debba fare applicazione dell'art. 21: «l'assorbimento dell'illecito penal-amministrativo nell'illecito penale» determinerebbe non già l'ineseguibilità della sanzione amministrativa irrogata all'esito del relativo procedimento ma l'improcedibilità stessa dell'azione amministrativa.

non solo quando tra i due illeciti intercorre un rapporto di specialità ma, più in generale, qualora ricorra un concorso apparente di norme, a prescindere dal criterio utilizzato per la sua risoluzione.

C'è anche chi ha proposto di estendere il meccanismo di ineseguibilità di cui all'art. 21 a tutte le sanzioni amministrative irrogate per lo stesso fatto per il quale interviene condanna in sede penale, a prescindere dalla possibilità o meno di ricondurre la questione al concorso apparente di norme infra-sistematico<sup>17</sup>. Tale soluzione avrebbe l'ulteriore pregio di accordare sempre l'ineseguibilità della sanzione amministrativa in caso di condanna penale per lo stesso fatto prescindendo dalla configurabilità del concorso apparente di norme.

Secondo tale impostazione, l'ineseguibilità della sanzione amministrativa, pur postulando la duplicazione procedimentale, sarebbe idonea a garantire sempre la prevalenza della sanzione penale, in accordo ai principi di sussidiarietà ed *extrema ratio*. Inoltre, proprio il meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa è stato indicato dalla Corte di Giustizia quale argomento fondamentale per ritenere la legittimità del doppio binario tributario<sup>18</sup> così che una sua valorizzazione apparirebbe in linea con le pronunce delle Corti sovranazionali.

Nondimeno, appare poco probabile che la giurisprudenza approdi a una simile soluzione. Come già ricordato, la Corte di Cassazione è ormai da tempo orientata a un approccio monistico per la risoluzione del concorso apparente di norme che valorizza il solo principio di specialità<sup>19</sup> e, comunque, si è mostrata granitica nel non voler riconoscere il rapporto di genere a specie tra gli illeciti amministrativi e i reati tributari<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> Così Fr. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, in *disCrimen*, 2020, 11.

<sup>18</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, C-524/15, *Menci*, par. 56 s.

<sup>19</sup> V. per tutti, Cass. S.U. n. 20664/2017.

<sup>20</sup> A titolo esemplificativo, con riferimento ai reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del d. lgs. 74/2000 e gli illeciti amministrativi previsti dall'art. 13 del d. lgs. 471/1997, cfr. Capitolo I, par. 3.1 e 3.2.

Inoltre, non sembra convincente l'assunto per il quale, tramite una simile interpretazione, verrebbe sempre accordata prevalenza alla sanzione penale<sup>21</sup>. Difatti, occorre prendere in considerazione i meccanismi premiali previsti dagli artt. 13 e 13-*bis* del d. lgs. 74/2000 che prevedono, rispettivamente, una causa di non punibilità e una circostanza attenuante a effetto speciale in caso di adempimento della sanzione amministrativa<sup>22</sup>. Specialmente laddove operi la causa di non punibilità, qualora si giungesse a una simile interpretazione dell'art. 21, si arriverebbe alla conseguenza di rimettere la scelta della sanzione da applicare al contribuente imputato: quest'ultimo, infatti, potrebbe estinguere il debito tributario e beneficiare della non punibilità in sede penale (con buona pace del meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa e della prevalenza del diritto penale); ovvero non adempiere alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria e, in caso di condanna, soggiacere alla sola sanzione penale.

Laddove poi non operi la causa di non punibilità, il contribuente imputato potrebbe comunque scegliere se “barattare” l'adempimento della sanzione amministrativa con uno sconto di pena per effetto dell'art. 13-*bis* ovvero se fare affidamento sull'ineseguibilità della sanzione e non beneficiare di tale effetto premiale.

La prevalenza del diritto penale verrebbe così assicurata solo nel caso in cui tali meccanismi premiali non operino<sup>23</sup>.

Del resto, il meccanismo di ineseguibilità postula sempre e comunque una duplicazione procedimentale, così che, pur potendosi, in concreto, applicare una sola sanzione, non è sempre detto che vengano rispettati gli indici di connessione, con conseguente violazione del principio del *ne bis in idem*.

---

<sup>21</sup> In questi termini, MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in GROSSO, PADOVANI, PAGLIARO (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, vol. 17, Milano, 2010, 231; SILVA, *Ne bis in idem sostanziale*, cit., 1473; FELISATTI, cit., 130.

<sup>22</sup> Cfr. Capitolo II, par. 8.3.

<sup>23</sup> Difatti, già CARINCI, cit., ammoniva come occorrerebbe «assicurare in concreto il funzionamento della specialità, anche presidiando in modo effettivo l'alternativa tra le due sanzioni (disponendo ad esempio, ai fini dell'attenuante, il pagamento della sola imposta e non pure delle sanzioni)». Nello stesso senso, v. anche PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 679 ss. Nondimeno, ciò sarebbe possibile solo in seguito a un intervento legislativo e non già in via interpretativa.

Di conseguenza, almeno *de lege lata*, sembra decisamente improbabile che l'art. 21 possa rappresentare una soluzione soddisfacente per assicurare il rispetto del *ne bis in idem*. Maggior successo potrebbe invece avere una riforma sul piano del diritto positivo. In particolare, si potrebbero prevedere delle clausole di sussidiarietà espressa per gli illeciti amministrativi<sup>24</sup> ovvero “ritornare” al principio di alternatività<sup>25</sup> per cui non sarebbe possibile, in generale, sanzionare in via amministrativa un fatto previsto dalla legge come reato<sup>26</sup> ovvero ancora differenziare nettamente illeciti amministrativi e reati prevedendo questi ultimi solo per le violazioni ritenute più gravi in termini di offensività<sup>27</sup>. Queste diverse alternative avrebbero il pregio di “superare” il meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa e scongiurare la stessa duplicazione procedimentale pur operando sul piano sostanziale. Di conseguenza, le soluzioni prospettate devono ritenersi maggiormente auspicabili rispetto a una diversa interpretazione degli artt. 19 e 21 del d. lgs. 74/2000.

Anche per quanto riguarda gli enti collettivi, non sembra che il principio di specialità possa rappresentare, *de jure condito*, una valida soluzione al doppio binario tributario. In primo luogo, suscita perplessità la stessa possibilità di ravvisare un rapporto di specialità tra “l’illecito 231” e l’illecito amministrativo.

---

<sup>24</sup> A favore di una simile soluzione VINCIGUERRA, cit., 1590 e, con riferimento al settore degli abusi di mercato, Fr. MAZZACUVA, *Ne bis in idem*, cit., 9. Proprio in materia di abusi di mercato si era proposto un simile intervento tramite una questione di legittimità costituzionale degli illeciti amministrativi nella parte in cui prevedevano «ferme le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato» anziché «salvo che il fatto costituisca reato» ma la Corte costituzionale non si pronunciò sul punto per difetto di rilevanza: cfr. Corte cost. 102/2016.

<sup>25</sup> Il principio di alternatività era previsto dall’art. 3 della l. 4/1929 per il quale: «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». Sul punto, v. Capitolo I, par. 1.

<sup>26</sup> A favore di tale soluzione, v. RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, 36 ss.; GALLO, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul “ruolo” delle Alti Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. Trib.*, 2017, 927; FONTANA, *Ne bis in idem e reati tributari nella prospettiva della giurisprudenza nazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 75.

<sup>27</sup> Così PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti europee*, in *Rass. trib.*, 2018, 3, 526; MARINO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo I*, Milano, 2019, 653; PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 11, 1048.

Il rapporto di specialità tra due norme si rinviene, come noto, tramite un confronto tra le fattispecie astratte sulla base di un criterio logico-formale: occorre verificare se una delle due fattispecie contiene in sé tutti gli elementi dell'altra e ne specifica alcuni o ne aggiunge di ulteriori, detti appunto "elementi specializzanti"<sup>28</sup>. Non vi è però una fattispecie astratta normativamente definita dell'illecito amministrativo dipendente da reato: questa si ricava in via interpretativa sulla base delle diverse norme del d. lgs. 231/2001.

Emerge così una prima criticità: è sicuramente più difficoltoso operare un raffronto tra due fattispecie laddove una di queste non sia puntualmente definita in una singola norma. Inoltre, non è l'illecito amministrativo a essere richiamato dal d. lgs. 231/2001 ma il reato commesso dalla persona fisica.

Nondimeno, vi è in dottrina chi ha osservato come i rapporti tra i due illeciti potrebbero essere ricondotti alla specialità per aggiunta<sup>29</sup>. Così, l'illecito amministrativo dipendente da reato comprenderebbe in sé l'illecito amministrativo posto in essere dalla persona fisica ma presenterebbe anche elementi ulteriori (perciò, specializzanti) individuati nella «maggiore caratterizzazione strutturale»<sup>30</sup> dell'illecito proprio dell'ente.

Secondo questa impostazione, sembrerebbe possibile ricostruire i rapporti tra i due illeciti in termini di specialità. Non si potrebbe però prescindere dal rapporto che intercorre tra illecito amministrativo e reato presupposto alla base della responsabilità dell'ente (nonché tra quest'ultimo e l'illecito 231<sup>31</sup>).

In particolare, la ricostruzione teorica prospettata presuppone, in primo luogo, l'accertamento del rapporto di specialità intercorrente tra il reato e l'illecito amministrativo commesso dalla persona fisica (e quindi verificare che la norma penale comprenda in sé tutti gli elementi dell'illecito amministrativo e ne specifichi o aggiunga di ulteriori). Riconosciuto il rapporto di specialità, in virtù del richiamo

---

<sup>28</sup> In generale sul principio di specialità, v. anche Capitolo I, par. 3, nota 21.

<sup>29</sup> In questi termini, TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 20 s. Nel senso invece che non sarebbe applicabile il principio di specialità agli enti, v. LANZI, ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Padova, 2020, 304, nota 219.

<sup>30</sup> Cit. da TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 21.

<sup>31</sup> Nel senso che il modello di illecito dell'ente si pone in rapporto di specialità con il reato realizzato dalla persona fisica, v. VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 9, 3101.

che l'illecito 231 fa del reato presupposto, sarebbe ricompreso, nell'illecito proprio dell'ente, anche l'illecito amministrativo.

Altra dottrina ritiene invece che i rapporti tra reato presupposto e illecito amministrativo siano da ricondurre alla specialità bilaterale<sup>32</sup>. Tale conclusione ha differenti riflessi sui rapporti tra "illecito 231" e illecito amministrativo: difatti, l'illecito proprio dell'ente non "contiene in sé" direttamente l'illecito amministrativo ma solo il reato presupposto. Di conseguenza, laddove l'illecito amministrativo presentasse degli elementi specializzanti rispetto al reato presupposto, tali elementi non potrebbero essere richiamati nell'illecito proprio dell'ente. Sarebbe perciò precluso riconoscere il rapporto di specialità residuando degli elementi propri del solo illecito amministrativo e non considerati né dal reato presupposto né, giocoforza, dall'illecito amministrativo dipendente da reato.

In ogni caso, pur volendo riconoscere il rapporto di specialità tra i due illeciti, residuerebbero ulteriori criticità. In particolare, è controversa l'applicabilità dell'art. 9 della l. 689/1981 anche alla disciplina della responsabilità degli enti<sup>33</sup>. L'ambito applicativo della predetta legge 689/1981 è infatti circoscritto dall'art. 12 alle «violazioni per le quali è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro». Come noto, il d. lgs. 231/2001 prevede non solo sanzioni pecuniarie ma anche sanzioni interdittive: sarebbe quindi necessario interpretare tale disposizione nel senso che la portata applicativa del principio di specialità di cui all'art. 9 comprende «anche (ma non solo) quelle violazioni punite con la sanzione amministrativa pecuniaria»<sup>34</sup> così da potervi ricomprendere anche gli illeciti amministrativi dipendenti da reato.

---

<sup>32</sup> Così, a titolo esemplificativo, per quanto riguarda i rapporti tra gli illeciti di omesso versamento IVA e omesso versamento di ritenute e l'illecito amministrativo di cui all'art. 13 del d. lgs. 471/1997, ritiene si tratti di specialità bilaterale VINCIGUERRA, cit., 1589 s. In verità, la stessa Cassazione a Sezioni Unite, con le citate sentenze n. 37424/2013 e 37425/2013, sembra inquadrare i rapporti tra tali illeciti nel paradigma della specialità bilaterale indicando degli elementi propri del solo illecito amministrativo. Cfr. Capitolo I, parr. 3.1 e 3.2.

<sup>33</sup> Come noto, l'art. 9 della l. 689/1981 prevede in via generale l'applicazione della sola norma speciale quando lo «stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative».

<sup>34</sup> Cit. da TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 21 che si esprime a favore di tale soluzione ermeneutica.

Infine, è utile ricordare che per gli enti collettivi non opera il meccanismo di inesorabilità della sanzione amministrativa di cui all'art. 21 del d. lgs. 74/2000<sup>35</sup>. Di conseguenza, pur volendo riconoscere il rapporto di specialità tra l'illecito amministrativo e l'illecito proprio dell'ente, sarebbe difficile riuscire a scongiurare la duplicazione procedimentale e l'applicazione di entrambe le sanzioni in via interpretativa<sup>36</sup>. In quest'ottica, è stato anche suggerito di eliminare la disparità di trattamento tra enti e persone fisiche estendendo all'ente il meccanismo di coordinamento di cui all'art. 21 tramite un intervento legislativo<sup>37</sup>.

È però necessario chiedersi se, una volta deciso di intervenire in via legislativa, sia opportuno prevedere direttamente l'abolizione della duplicazione procedimentale che l'art. 21 postula. Invero, tale meccanismo si è dimostrato assolutamente inadeguato a scongiurare la duplicazione sanzionatoria a carico delle persone fisiche per gli evidenti limiti del principio di specialità. Sembra dunque preferibile un'alternativa che eviti anche la duplicazione procedimentale e assicuri l'irrogazione di una sola sanzione, tanto per gli enti quanto per le persone fisiche.

### **1.3 L'estensione dell'art. 187-terdecies del TUF al settore tributario e le altre soluzioni adottate in materia di abusi di mercato**

Una diversa proposta operante sul piano sostanziale prende le mosse dalla strada percorsa dal legislatore con la riforma dell'art. 187-terdecies del TUF in materia di abusi di mercato. Come si è accennato, in seguito alla riforma operata dal d. lgs. 107/2018, è ora previsto che il giudice del secondo procedimento "tenga conto" delle "misure punitive" irrogate all'esito del procedimento conclusosi per primo proprio al fine di garantire un trattamento sanzionatorio complessivo proporzionato. Inoltre, per quanto riguarda le sole sanzioni pecuniarie, già prima della riforma era previsto che l'esazione della sanzione pecuniaria irrogata per

---

<sup>35</sup> Cfr. Capitolo I, par. 4.

<sup>36</sup> Difatti, TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 21 che propone il ricorso al principio di specialità, ritiene comunque necessario un intervento legislativo per «evitare lo sviluppo bi-procedimentale e, in ogni caso, l'applicazione di entrambe le fattispecie».

<sup>37</sup> Così TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 735.

seconda fosse «limitata alla parte eccedente a quella riscossa [...] dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria»<sup>38</sup>.

Infine, l'ambito soggettivo della norma comprende tanto le persone fisiche quanto gli enti<sup>39</sup>.

La nuova disposizione ha una duplice natura tanto da essere stata paragonata a un «Giano bifronte»<sup>40</sup>: assume infatti rilevanza dapprima nella determinazione della seconda sanzione e, in secondo luogo, nella fase di esecuzione della sanzione pecuniaria. Se però il meccanismo compensativo delle sanzioni pecuniarie si risolve in un mero calcolo algebrico e non incide sulla commisurazione del trattamento sanzionatorio, la lett. a) della disposizione appare invece astrattamente idonea a garantirne la proporzionalità complessiva obbligando il giudice a determinare la sanzione sulla base delle “misure punitive” irrogate all'esito del primo procedimento. Tale formula atecnica pare inoltre sufficientemente elastica sì da far ricomprendere nella disposizione non solo le pene detentive ma anche le sanzioni interdittive<sup>41</sup>.

Nonostante si sia tentato di assicurare così la proporzionalità della sanzione integrata, l'art. 187-*terdecies* del TUF è stato comunque oggetto di numerose critiche da parte della dottrina. In particolare, si è evidenziata la difficoltà in cui dovrebbe imbattersi il giudice penale o la Consob allorché debba determinare il *quantum* della sanzione “tenendo conto” della precedente irrogazione di una sanzione di specie diversa<sup>42</sup>. Se infatti è agevole ragguagliare due sanzioni

---

<sup>38</sup> Cfr. art. 187-*terdecies* del TUF.

<sup>39</sup> Nel senso però che la norma si applica quando il destinatario della doppia sanzione è il medesimo: così gioverà all'ente attinto da sanzioni amministrative e “sanzioni 231” e alla persona fisica destinataria di sanzioni amministrative e sanzioni penali. Sul punto, v. Capitolo II, par. 3.

<sup>40</sup> Così BARON, cit., 34.

<sup>41</sup> In realtà, il punto non è pacifico. Sono del medesimo avviso BASILE, *Riforma del market abuse: quando la toppa (parlamentare) è peggiore del buco (governativo)*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, par. 4; BARON, cit., 35 ss.; MUCCIARELLI, *Doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, par. 6; SCOLETTA, *Abusi di mercato e ne bis in idem: il doppio binario (e la legalità della pena) alla mercé degli interpreti*, in *Soc.*, 2019, 5, 533 ss. *Contra*, v. FELISATTI, cit., 130; SILVA, *La deriva del ne bis in idem*, cit., 14 e, in giurisprudenza, Trib. Milano, sez. III pen., n. 14767/2018.

<sup>42</sup> La questione è evidenziata da MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, par. 3; ID., *Doppio binario sanzionatorio*, cit., par. 7; BARON, cit., 38; FELISATTI, cit., 130, nota 72.

pecuniarie, lo stesso non può dirsi quando sia necessario coordinare una pena detentiva con una sanzione pecuniaria irrogata dalla Consob in presenza della sola, elastica formula “tener conto”. Una possibile soluzione è stata individuata nella citata sentenza del Tribunale di Milano<sup>43</sup> che, utilizzando il criterio di conversione di cui all’art. 135 c.p., ha scomputato dalla pena detentiva la quota della sanzione amministrativa eccedente rispetto alla pena pecuniaria, scendendo anche al di sotto del minimo edittale<sup>44</sup>.

È stato anche evidenziato come l’interpretazione del Tribunale di Milano non sia l’unica possibile ma l’elastica formula dell’art. 187-*terdecies* potrebbe essere intesa come mero «criterio di apprezzamento per la concessione delle attenuanti generiche»<sup>45</sup>. In altri termini, stando alla lettera della norma, il giudice è sì obbligato a considerare le sanzioni già irrogate per il medesimo fatto ma non a scomputare dal *quantum* di pena che intende irrogare l’eventuale sanzione già inflitta.

Di conseguenza, il giudizio di proporzionalità che dovrebbe informare la determinazione della seconda sanzione, si risolverebbe in una valutazione particolarmente elastica, lasciata alla discrezionalità del giudice che potrebbe considerare la sanzione precedentemente irrogata quale elemento da apprezzare al fine di concedere le attenuanti generiche o, più in generale, per modulare a ribasso il trattamento sanzionatorio senza un criterio matematico certo.

La diversità delle soluzioni prospettate comporta all’evidenza delle rilevanti ricadute sul piano della prevedibilità della pena<sup>46</sup>.

---

<sup>43</sup> Trib. Milano, sez. III pen., n. 14767/2018 con commento di MUCCIARELLI, *Doppio binario sanzionatorio*, cit.

<sup>44</sup> È giusto il caso di ricordare come la disapplicazione del minimo edittale sia possibile solo perché si fa applicazione diretta dell’art. 50 CDFUE, essendo la materia degli abusi di mercato regolata dal diritto dell’Unione. Tale soluzione è stata avallata anche da Cass. pen., n. 49869/2018 che ha individuato come limite minimo assoluto i quindici giorni di reclusione fissati dall’art. 23 c.p. Più diffusamente, v. *infra*, par. 2. Cfr. anche BIN, cit., 125 per il quale non si tratta di una disapplicazione del minimo edittale con applicazione diretta dell’art. 50 CDFUE ma piuttosto di un’interpretazione conforme dell’art. 187-*terdecies* del TUF nel senso di norma «derogatoria ai limiti edittali previsti dalle singole norme incriminatrici».

<sup>45</sup> Cit. da MUCCIARELLI, *Doppio binario sanzionatorio*, cit., par. 7.

<sup>46</sup> Evidenziano la tensione tra proporzionalità e legalità della pena anche: BARON, cit., 49 ss.; MUCCIARELLI, *Doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato*, cit., 12; SCOLETTA, cit., 545; TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (a cura di), *Diritto penale dell’economia. Tomo I*, Milano, 2019, 76. Già PAPA, *Le qualificazioni giuridiche*

Nonostante i rilievi critici sopra evidenziati, legati soprattutto alla elasticità della formula che lascia amplissima discrezionalità al giudice nella modulazione della seconda sanzione, va comunque sottolineato come la nuova disposizione consenta, tanto al giudice penale quanto alla Consob, di coordinare le due diverse sanzioni non solo in capo alla persona fisica ma anche quando è l'ente collettivo ad esserne colpito. Come diffusamente esposto, invece, in ambito tributario non esiste alcuna possibilità di applicare alcun meccanismo compensativo all'ente e, in capo alla persona fisica, la prevista ineseguibilità della sanzione amministrativa è rimasta sostanzialmente disapplicata dalla giurisprudenza per effetto dell'illustrato orientamento restrittivo. Per queste ragioni, è stato quindi proposto di estendere la portata della norma di cui all'art. 187-*terdecies* del TUF anche al settore tributario<sup>47</sup>.

Una simile soluzione presenterebbe innegabili vantaggi soprattutto nella prospettiva della responsabilità degli enti. Infatti, se esiste un meccanismo di coordinamento tra sanzione penale e amministrativa per le persone fisiche (ancorché sostanzialmente disapplicato, come più volte ricordato), lo stesso non può dirsi per gli enti collettivi, potenzialmente destinatari di due diverse sanzioni.

---

*multiple. Contributo allo studio del concorso apparente di norme*, Torino, 1997, 75 ss. si mostrava critico verso un'interpretazione del *ne bis in idem* sostanziale legato a logiche di proporzionalità della risposta sanzionatoria proprio per la imprevedibilità del criterio di proporzionalità che, essendo legato a logiche valoriali, finirebbe per indebolire la portata della garanzia. Nello stesso senso, SILVA, *La deriva del ne bis in idem*, cit., 34.

<sup>47</sup> Si tratta di una soluzione particolarmente popolare con riguardo alla responsabilità degli enti. Nel senso della proposizione di una questione di legittimità costituzionale con riguardo agli enti collettivi, cfr. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 19; BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3, 220 e 226. A favore di un'introduzione per via legislativa di una norma simile per gli enti, v. D'ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar "Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019", 2020, 179; F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen.*, 2020, 25; TODINI, cit., 733 s. Anche LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, in *Sist. pen.*, 2021, 3, 132 cita tale scenario come ipotesi possibile ma non la ritiene particolarmente auspicabile. Infine, GRASSO, *Responsabilità da reato dell'ente e ne bis in idem: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d. l. n. 124 del 2019 conv. in l. n. 157 del 2019* in *Giur. pen.*, 2021, 8 sembra ritenere possibile un'interpretazione costituzionalmente orientata della norma ma tale soluzione sembra di difficile applicazione pratica considerato il dato letterale che fa espresso riferimento alla Consob.

Per estendere tale meccanismo anche alla materia fiscale, si potrebbero percorrere due diverse strade: la prospettazione di una questione di legittimità costituzionale ovvero una riforma sul piano del diritto positivo.

È appena il caso di ricordare che viene qui in rilievo il solo aspetto sostanziale del *ne bis in idem*, nella logica di proporzionalità del trattamento sanzionatorio: l'estensione del raggio applicativo della norma in questione permetterebbe una risposta sanzionatoria proporzionata ma non risolverebbe la questione del *bis* procedimentale<sup>48</sup>. Una eventuale questione di legittimità costituzionale dell'art. 187-*terdecies* del TUF nella parte in cui non è applicabile al settore tributario dovrebbe quindi fondarsi non sulla violazione del *ne bis in idem* richiamato come norma interposta dalle Carte sovranazionali ma sull'autonomo profilo della proporzionalità della pena di cui agli artt. 3 e 27 della Costituzione<sup>49</sup>.

Se è infatti evidente come l'applicazione di due sanzioni – amministrativa e penale per le persone fisiche, amministrativa e “231” per l'ente – possa portare ad un eccesso sanzionatorio ove manchi un meccanismo di coordinamento tra loro, è altrettanto importante sottolineare l'irragionevolezza della disparità di trattamento tra le due discipline. In entrambi i settori dell'ordinamento è infatti previsto un sistema a doppio binario, per cui una medesima violazione è suscettibile di essere sanzionata sia di fronte al giudice penale sia in via amministrativa ma con sanzioni pacificamente di natura penale secondo i criteri di Engel<sup>50</sup>; eppure, mentre in materia di abusi di mercato è possibile un ragguglio tra le due sanzioni, tale meccanismo compensativo è assente in materia tributaria senza che possa trovarsi un elemento giustificativo di tale disparità di trattamento. In quest'ottica, la materia di abusi di mercato fungerebbe da *tertium comparationis* rispetto al settore

---

<sup>48</sup> Non a caso, la soluzione è prospettata soprattutto da Autori che tendono a spostare l'attenzione sulla proporzionalità della pena *tout court*, quantomeno mettendo in dubbio una violazione del principio del *ne bis in idem*. In tal senso, v. F. PIERGALLINI, cit., 23 ss. che mette in dubbio la medesimezza fattuale tra “illecito 231” e illecito amministrativo di cui risponde l'ente così che ci si troverebbe al di fuori della portata della garanzia di cui all'art. 4 Protocollo 7 CEDU.

<sup>49</sup> Nello stesso ordine di idee, TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 19.

<sup>50</sup> Sulla natura penale degli illeciti formalmente amministrativi in materia di abusi di mercato, v. per tutti C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 18640/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*, par. 96-101.

tributario permettendo l'estensione del meccanismo compensativo previsto per gli illeciti finanziari anche agli illeciti tributari<sup>51</sup>.

Tuttavia, non sembra che l'applicazione dell'art. 187-*terdecies* del TUF alla materia tributaria sia la soluzione maggiormente auspicabile, almeno se operata tramite un eventuale accoglimento di una questione di legittimità costituzionale. In primo luogo, perché riproporrebbe anche in tale settore le criticità emerse in materia di abusi di mercato, quali l'incertezza sulla applicabilità anche alle sanzioni interdittive e l'eccessiva discrezionalità che un giudizio di proporzione "aperto" lascia al giudice. Non a caso, all'indomani della riforma, la disposizione era stata additata quale «norma simbolo delle questione irrisolte»<sup>52</sup>.

Inoltre, nel caso in cui tale meccanismo venisse esteso ai soli enti collettivi, come sembra prospettarsi in dottrina, si avrebbero due sistemi ingiustificatamente diversi: le persone fisiche sarebbero attinte dalla sola sanzione speciale (ossia, quella penale) in virtù dell'art. 21 del d. lgs. 74/2000 ovvero, nel caso in cui il rapporto di specialità tra le fattispecie sanzionatorie non venga riconosciuto, da entrambe le sanzioni senza alcun meccanismo compensativo<sup>53</sup>; al contrario, non vi sarebbe la possibilità per gli enti di vedersi applicare la sola sanzione amministrativa dipendente da reato ma le diverse Autorità procedenti sarebbero comunque obbligate a coordinare le due sanzioni. In tal modo, non si risolverebbe la disparità di trattamento tra persone fisiche ed enti circa il concorso tra sanzioni amministrative e sanzioni penali o amministrative dipendenti da reato.

Qualora poi l'estensione riguardasse anche le persone fisiche, si dovrebbe coordinare tale meccanismo con gli artt. 19, 20 e 21 del d. lgs. 74/2000.

---

<sup>51</sup> Secondo la più recente interpretazione della Corte costituzionale richiamata *supra*, p. 111 s., il sindacato di legittimità costituzionale circa la proporzionalità di un determinato trattamento sanzionatorio è possibile anche sotto l'autonomo profilo dell'art. 27 Cost. per il menzionato legame tra principio di proporzionalità e principio di colpevolezza, almeno quando il trattamento sanzionatorio in questione sia evidentemente esagerato. In tal modo, il *tertium comparationis* svolge un ruolo successivo al giudizio di legittimità costituzionale poiché viene in rilievo non già quale norma su cui fondare la questione per violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza ma unicamente per sostituire il trattamento sanzionatorio a quello censurato evitando alla Corte costituzionale di sconfinare in prerogative proprie del legislatore. V. per tutti VIGANÒ, *La proporzionalità della pena*, cit., 69-89 e 226-238.

<sup>52</sup> Cit. da MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati*, cit., par. 8.

<sup>53</sup> Per altro, tale rapporto di specialità non viene mai riconosciuto dalla giurisprudenza. Sul punto, si rinvia a Capitolo I, parr. 3.1 e 3.2. Inoltre, è utile ricordare che per la persona fisica operano la causa di non punibilità e la circostanza attenuante a effetto speciale di cui agli artt. 13 e 13-*bis* del d. lgs. 74/2000, meccanismi premiali che invece non sono previsti per gli enti collettivi.

L'interpretazione preferibile sembrerebbe essere quella di accordare prevalenza all'inseguibilità della sanzione amministrativa in caso di rapporto di specialità con la norma penale; nel caso in cui tale rapporto di specialità manchi, potrebbe allora trovare applicazione il meccanismo compensativo di cui all'art. 187-*terdecies*. In tal modo, però, residuerebbe sempre una disparità di trattamento tra persone fisiche ed enti. Al riguardo, bisognerebbe tenere presente che, secondo l'orientamento giurisprudenziale più volte illustrato, il rapporto di specialità non è stato mai concretamente ravvisato sicché, ove detto orientamento non dovesse mutare, si tratterebbe comunque di una disparità esistente solo in linea teorica.

Sia le criticità emerse nel settore degli abusi di mercato, sia i problemi di coordinamento che sorgerebbero in seguito all'accoglimento di una eventuale questione di legittimità costituzionale, potrebbero essere superati da una modifica legislativa che introduca nel settore tributario un meccanismo simile al citato art. 187-*terdecies*, tenendo però conto delle criticità evidenziate<sup>54</sup>. Così, è stato proposto di disciplinare in maniera puntuale i criteri di cumulo tra sanzioni di specie diversa e di fissare dei limiti massimi che la sanzione pecuniaria "congiunta" non possa superare<sup>55</sup>.

In tal modo, si eviterebbe di affidare alla sola discrezionalità del giudice la determinazione del trattamento sanzionatorio proporzionato in seguito all'irrogazione di una prima sanzione e soccorrerebbero dei criteri fissati dal legislatore qualora occorresse "amalgamare" sanzioni di natura diversa. Se infatti è agevole immaginare dei meccanismi di scomputo per la sola sanzione pecuniaria o un meccanismo di fungibilità delle sanzioni interdittive per gli enti come quello descritto dall'art. 83 del d. lgs. 231/2001<sup>56</sup>, emergono criticità laddove occorra

---

<sup>54</sup> Difatti, questa sembra essere la soluzione maggiormente prospettata: v. D'ARCANGELO, cit., 179; F. PIERGALLINI, cit., 25; TODINI, cit., 733 s.; SANTORIELLO, *Alcune riflessioni sui profili più problematici della riforma sui reati tributari*, in *Rivista231.it*, 2020; Fe. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Riv. pen. dir. proc.*, 2020, par. 6.

<sup>55</sup> Così TODINI, cit., 734.

<sup>56</sup> Il secondo comma della norma citata dispone infatti: «Se, in conseguenza dell'illecito, all'ente è stata già applicata una sanzione amministrativa di contenuto identico o analogo a quella interdittiva prevista dal presente decreto legislativo, la durata della sanzione già sofferta è computata ai fini della determinazione della durata della sanzione amministrativa dipendente da reato». Sul punto, v.

scomputare dalla durata di una sanzione interdittiva una “quota” di sanzione pecuniaria. Del resto, non esiste per gli enti un meccanismo di conversione matematico come invece è previsto per le persone fisiche in caso di ragguglio tra pena pecuniaria e pena detentiva<sup>57</sup>. Se dunque si decidesse che non si può fare a meno di mutuare la soluzione adottata in materia di abusi di mercato, sembra decisamente preferibile un intervento del legislatore rispetto a una questione di legittimità costituzionale poiché solo in tal modo si ovvierebbe alle criticità emerse in materia di abusi di mercato e si avrebbe un criterio matematico certo per il raccordo tra sanzioni interdittive e sanzione pecuniaria per gli enti collettivi.

Anche in assenza di un simile intervento, è stato comunque sostenuto che il giudice penale (ma non l’Amministrazione finanziaria o il giudice tributario) possa modulare il trattamento sanzionatorio prendendo in considerazione la sanzione irrogata precedentemente tramite un’interpretazione estensiva dell’art. 133 del codice penale<sup>58</sup> sulla falsariga di quanto avvenuto in materia di abusi di mercato prima della riforma dell’art. 187-*terdecies* del TUF<sup>59</sup>.

L’interpretazione poggia sul riconoscimento del rapporto di genere a specie che intercorre tra l’art. 133 c.p. e la disposizione del TUF. Si è infatti affermato che, non potendo la norma speciale, allora limitata alla sola sanzione pecuniaria, assicurare la proporzionalità della pena, dovrebbe trovare applicazione la norma generale<sup>60</sup>. In tal modo, il giudizio di proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo si svolgerebbe sulla base del solo art. 133 c.p. che permetterebbe al giudice penale di tenere conto della sanzione amministrativa precedentemente inflitta per lo stesso fatto tramite il riferimento ai precedenti giudiziari, anche non

---

RICCARDI, *Doppio binario sanzionatorio e responsabilità «derivata» degli enti in materia di market abuse: il ne bis in idem in societatem*, in *Rivista231.it*, 2020.

<sup>57</sup> Ci si riferisce al citato art. 135 c.p. per il quale un giorno di pena detentiva equivale a 250 euro.

<sup>58</sup> La tesi è di GRASSO, cit., 6.

<sup>59</sup> Cfr. Capitolo II, par. 7.

<sup>60</sup> Il principio è affermato per la prima volta da Cass. pen. Sez. V, n. 45829/2018 e ribadito dalle successive Cass. pen. Sez. V, n. 49869/2018, Cass. pen. Sez. V, n. 5679/2019. Sul punto, v. MUCCIARELLI, *Illecito penale, illecito amministrativo e ne bis in idem: la Corte di cassazione e i criteri di stretta connessione e di proporzionalità*, in *Dir. pen. cont.*, 2018; ROCCATAGLIATA, *La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato per gli abusi di mercato: disapplicazione in toto vs. disapplicazione in mitius*, in *Giur. pen.*, 2018; FUSCO, BAGGIO, *Recenti pronunce in tema di market abuse*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, 73 s.; BARON, cit., 30 ss.

solo di natura penale. Di conseguenza, secondo la tesi prospettata, non sarebbe necessaria l'introduzione di una norma speciale come l'art. 187-terdecies potendo già il giudice penale compensare la precedente sanzione amministrativa per il tramite del solo art. 133 del codice penale. Seguendo tale impostazione, il giudice dovrà calibrare la pena in modo tale che questa "copra" il disvalore del fatto non coperto dalla sola sanzione amministrativa assicurando in tal modo la proporzionalità della sanzione<sup>61</sup>.

Invero, rispetto all'estensione del meccanismo compensativo di cui all'art. 187-terdecies, tale soluzione non sembra particolarmente auspicabile. In primo luogo, perché è capace di operare solo "in un senso", facendo rimanere sprovvisto il giudice tributario di un mezzo per tener conto dell'eventuale sanzione penale già irrogata. In secondo luogo, tale operazione sembra possibile solo con riguardo alle persone fisiche, poiché i criteri autonomi di commisurazione delle sanzioni previsti per gli enti non comprendono i precedenti giudiziari<sup>62</sup>. Al contrario, il meccanismo delineato dal TUF è idoneo a operare in entrambi i giudizi sia con riferimento alle persone fisiche che agli enti. Inoltre, l'utilizzo dell'art. 133 c.p. restituisce un meccanismo che lascia ancor più spazio alla discrezionalità al giudice soprattutto se paragonato ad un meccanismo di scomputo "matematico" come quello in vigore per le sanzioni pecuniarie nel settore di abusi di mercato.

Alla luce di queste considerazioni, non sembra che l'art. 133 c.p. possa portare a una soluzione soddisfacente sul piano della proporzionalità del trattamento sanzionatorio.

Per quanto riguarda il meccanismo di cui all'art. 187-terdecies del TUF è invece opportuno svolgere qualche ulteriore considerazione.

Soprattutto in seguito a un intervento del legislatore che sappia porre rimedio alle criticità sopra richiamate, un meccanismo di compensazione tra le due diverse sanzioni simile alla disposizione del TUF potrebbe essere idoneo a garantire il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale<sup>63</sup>. In particolare, nella prospettiva degli enti

---

<sup>61</sup> Difatti, per GRASSO, cit., 6 tale soluzione sarebbe obbligata per il giudice penale perché deriva da un «principio generale di giustizia sostanziale che riguarda l'intero diritto punitivo (artt. 3-27 Cost.) e che trova espressione nell'art. 133 c.p».

<sup>62</sup> Cfr. artt. 11 e 14 del d. lgs. 231/2001. Nello stesso senso, v. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 27 s.

<sup>63</sup> Sembra essere di tale avviso anche Fr. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, cit., 319.

collettivi, sarebbe particolarmente opportuno considerare la totale assenza di una norma che consenta il coordinamento tra le diverse sanzioni. Anche con riferimento alle persone fisiche, vista l'attuale interpretazione, l'art. 21 del d. lgs. 74/2000 garantirebbe un ragguaglio tra le due sanzioni in caso non si riconoscesse l'ineseguibilità di quella amministrativa. Tuttavia, nonostante gli evidenti pregi, residuerebbero criticità di difficile risoluzione.

In primo luogo, appare comunque decisamente preferibile una riforma che miri a scongiurare anche il cumulo procedimentale e assicuri l'irrogazione di una sola sanzione. In quest'ottica, le proposte sopra richiamate di fare ritorno al principio di alternatività o contemplare clausole di sussidiarietà espressa per gli illeciti amministrativi sembrano dunque maggiormente auspicabili alla previsione di una norma simile al 187-*terdecies* del TUF.

Inoltre, come tutte le soluzioni che si concentrano sul solo piano sostanziale, un meccanismo di coordinamento tra sanzioni, pur astrattamente idoneo a soddisfare l'indice che la Corte EDU ha indicato come più importante, non pone rimedio alle ulteriori criticità relative agli altri indici di connessione tra i procedimenti come la complementarietà teleologica degli stessi e il coordinamento probatorio<sup>64</sup>. Come più volte ricordato, essendo sufficiente il mancato rispetto di un solo indicatore per incorrere in una violazione dell'art. 4 del Protocollo 7 CEDU, garantire la proporzionalità della sanzione sembra essere una condizione necessaria ma non sufficiente per ritenere rispettata la garanzia del *ne bis in idem*. Di conseguenza, pur a fronte di una sanzione complessiva proporzionata, si dovrebbe comunque porre rimedio al caso in cui non siano rispettati anche gli altri indici di connessione tra procedimenti individuati dalle Corti sovranazionali. Considerate le criticità emerse nell'analisi di tali indicatori, pare dunque preferibile non limitarsi a estendere la portata dell'art. 187-*terdecies* del TUF alla materia tributaria e ritenere per ciò solo legittimo il doppio binario ma ricercare la soluzione (almeno anche) sul piano processuale<sup>65</sup>.

---

<sup>64</sup> Sul punto si rinvia al Capitolo II, parr. 8 ss.

<sup>65</sup> Tale posizione è confortata dalle recenti sentenze della Corte EDU che hanno comunque ritenuto violato il *ne bis in idem* nei sistemi a doppio binario *nonostante* la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio: v. le citate sentenze C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Jóhannesson e altri c. Islanda*; ricorso n. 72098/14, *Bjarni Ármannsson c. Islanda*; ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*.

## 2. L'applicazione diretta del diritto dell'Unione Europea

È in teoria possibile fare applicazione diretta dell'art. 50 CDFUE al doppio binario tributario in due diverse ipotesi. La prima riguarda solamente la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo senza affrontare la problematica dell'accezione processuale del *ne bis in idem*. La giurisprudenza della Cassazione formatasi in materia di abusi di mercato ha infatti prospettato una disapplicazione (totale o parziale) della norma incriminatrice a seconda della capacità della sola sanzione amministrativa già irrogata a "coprire" adeguatamente l'intero disvalore del fatto<sup>66</sup>. In questo scenario, si giunge alla disapplicazione della norma penale dopo aver fatto applicazione delle norme che permetterebbero il raccordo tra le diverse sanzioni allorquando anche l'irrogazione della pena al minimo edittale appaia sproporzionata alla gravità del fatto.

Tale soluzione è stata prospettata per la prima volta dalla giurisprudenza che aveva individuato nell'art. 133 c.p. la norma sulla quale basare il giudizio di proporzione poiché formatasi sulla base del "vecchio" art. 187-*terdecies* del TUF che permetteva il ragguaglio unicamente tra sanzioni pecuniarie<sup>67</sup>.

Secondo tale impostazione, se, pur prendendo in considerazione la sanzione amministrativa già irrogata, non è comunque possibile garantire la proporzionalità del cumulo, sarebbe consentito disapplicare *in mitius* la norma incriminatrice scendendo al di sotto del minimo edittale con l'unico limite dei quindici giorni di reclusione fissati dall'art. 23 del codice penale. Nei casi eccezionali in cui la sanzione amministrativa «sia da sola idonea ad "assorbire" l'intero disvalore del fatto»<sup>68</sup>, sarebbe possibile anche la disapplicazione *in toto* della norma penale. L'operazione inversa, ossia la disapplicazione della norma sanzionatoria amministrativa a seguito della precedente irrogazione della sanzione penale per lo stesso fatto è invece prospettata come ipotesi maggiormente probabile, considerata

---

<sup>66</sup> Nel senso infatti che la sanzione penale dovrebbe sanzionare il disvalore del fatto non adeguatamente "coperto" dalla sanzione amministrativa, v. BARON, cit., 50; GRASSO, cit., 6.

<sup>67</sup> Si tratta delle più volte menzionate sentenze Cass. pen. Sez. V, n. 45829/2018, Cass. pen. Sez. V, n. 49869/2018, Cass. pen. Sez. V, n. 5679/2019, Cass. pen., Sez. V, n. 39999/2019.

<sup>68</sup> Cit. da Cass. pen. Sez. V, n. 45829/2018.

l'appartenenza della sanzione penale al «nucleo più incisivo del diritto sanzionatorio»<sup>69</sup>.

In queste ipotesi, il ruolo del giudice nella determinazione della sanzione è particolarmente significativo poiché è lasciata alla sua discrezionalità l'eventuale disapplicazione della norma incriminatrice sulla base di un giudizio di proporzione "aperto", improntato a logiche valoriali e che si pone particolarmente in tensione con il principio di legalità della pena.

L'applicazione diretta del diritto dell'Unione è poi possibile anche sulla base del riformato art. 187-*terdecies* del TUF. Infatti, questa è stata la soluzione adottata dal Tribunale di Milano per scendere al di sotto del minimo edittale previsto dalla norma incriminatrice a seguito dello scomputo di una quota di sanzione amministrativa pecuniaria dalla pena detentiva ritenuta congrua al caso concreto<sup>70</sup>. In questo caso, la disapplicazione della norma interna è frutto non di un giudizio puramente valoriale ma di un calcolo matematico basato su un criterio fissato dalla legge, segnatamente dall'art. 135 del codice penale.

Di conseguenza, è astrattamente ipotizzabile che anche in materia tributaria si possa arrivare a una disapplicazione della norma sanzionatoria, penale o amministrativa, laddove, a seguito dell'introduzione di un meccanismo di compensazione tra sanzioni come quello previsto dall'art. 187-*terdecies* del TUF o dell'interpretazione estensiva dell'art. 133 c.p., non sia comunque possibile garantire la proporzionalità complessiva della sanzione<sup>71</sup>.

Nondimeno, va sottolineato che, al contrario di quanto avvenuto in materia di abusi di mercato, un simile scenario non si è mai prospettato per il settore

---

<sup>69</sup> Cit. da Cass. pen., Sez. V, n. 39999/2019. Su questo particolare scenario v. anche Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.* Sulla disapplicazione delle norme sanzionatorie in materia di abusi di mercato, v. anche FUSCO, BAGGIO, *Recenti pronunce in tema di market abuse*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, 72 ss.; PAGELLA, *L'inafferrabile concetto di connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta: la Cassazione ancora su ne bis in idem e insider trading*, in *Sist. pen.*, 2019; BARON, cit., 42 ss.; BIN, cit., 124 s.; TRIPODI, *Ne bis in idem e insider trading: dalla Cassazione i criteri per una risposta sanzionatoria proporzionata*, in *Giur. It.*, 2020, 932 ss.; ID., *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., 29 s.

<sup>70</sup> V. la citata sentenza Trib. Milano, sez. III pen., n. 14767/2018.

<sup>71</sup> Nello stesso senso v. ALFANO, TRAVERSA, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2021, 1, 62 s. che ritengono possibile per il contribuente condannato in sede penale «paralizzare la pretesa sanzionatoria dell'Amministrazione finanziaria» riferita alla stessa condotta in virtù del principio espresso dalla citata sentenza della Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*

tributario, avendo riguardo alla diversa entità delle rispettive sanzioni amministrative e alla possibilità per il contribuente di usufruire dei meccanismi premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis* del d. lgs. 74/2000. Per questi motivi, un'applicazione diretta del diritto dell'Unione al fine di garantire la proporzionalità della sanzione integrata appare decisamente poco probabile, almeno per quanto concerne le persone fisiche.

La seconda ipotesi in cui potrebbe venire in rilievo il diritto dell'Unione è invece di maggiore interesse e investe anche il lato processuale del *ne bis in idem*. In particolare, si potrebbe disapplicare *in toto* la norma sanzionatoria facendo applicazione diretta dell'art. 50 CDFUE non (solo) per ragioni di proporzionalità del cumulo punitivo ma, più in generale, laddove manchi la connessione tra i procedimenti che deve sussistere al fine di ritenere legittimi i doppi binari sanzionatori sulla base dell'interpretazione della CGUE. In altri termini, laddove non sia rispettato anche uno solo degli indici di connessione, si potrebbe chiudere il secondo procedimento disapplicando la norma sanzionatoria.

Questa soluzione è perfettamente aderente all'attuale interpretazione del *ne bis in idem* delle Corti sovranazionali: la proporzionalità della sanzione è solo uno degli indici che devono essere rispettati e sarebbe erroneo non tener conto anche delle ulteriori condizioni poste dalla Corte EDU e CGUE per ritenere immuni da censure i doppi binari sanzionatori.

In quest'ottica, il giudice del secondo procedimento dovrebbe valutare il rispetto di ogni indicatore e, laddove anche solo uno di questi non sia rispettato, disapplicare la norma sanzionatoria ricorrendo all'art. 50 CDFUE. In tal modo, il diritto dell'Unione verrebbe utilizzato non (solo) per garantire il rispetto della proporzionalità complessiva della sanzione ma, più in generale, per valutare la legittimità dell'intero sistema a doppio binario intervenendo *anche* quando la sanzione sia complessivamente proporzionata in caso di mancato rispetto degli ulteriori indici di connessione<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> Difatti, questa era la soluzione invocata dal ricorrente nel processo conclusosi con la citata sentenza Cass. pen., sez. III, n. 4439/2021: difettando il nesso materiale e temporale tra procedimento penale e amministrativo, il giudice penale avrebbe dovuto disapplicare *in toto* le norme sanzionatorie. È appena il caso di ricordare che sussistono delle leggere differenze tra

Nondimeno, non sembra che l'applicazione diretta del diritto dell'Unione possa rappresentare la migliore alternativa in materia tributaria né per garantire la proporzionalità complessiva del cumulo sulla falsariga di quanto avvenuto in materia di abusi di mercato né per porre rimedio a una violazione del *ne bis in idem* così come interpretato dalla Corte di Lussemburgo per i sistemi a doppio binario.

Difatti, l'ambito di applicazione della Carta di Nizza è circoscritto esclusivamente all'attuazione del diritto dell'Unione<sup>73</sup>. Ciò non pone particolari criticità nel caso degli abusi di mercato, essendo materia regolata anche da fonti eurounitarie. Al contrario, per quanto riguarda il settore tributario, emerge una criticità non da poco: infatti, solo le imposte indirette sono regolate dal diritto dell'Unione così che sarebbe possibile una disapplicazione della norma incriminatrice solo in materia di IVA. Ci si troverebbe dunque di fronte a una discriminazione “à rebours” ove il rispetto del *ne bis in idem* potrebbe essere assicurato solo per le imposte indirette e non già per quelle dirette<sup>74</sup>. Tale disparità di trattamento risulta ancor più ingiustificata dal fatto che le due tipologie di tributi sono disciplinate dal legislatore in modo sostanzialmente analogo soprattutto per quanto riguarda le rispettive sanzioni<sup>75</sup>.

---

l'interpretazione della Corte EDU e quella della CGUE: in particolare, affinché si possa giungere alla disapplicazione della norma sanzionatoria, sarà necessario verificare anche che la prima sanzione sia proporzionata, effettiva e dissuasiva. Inoltre, nelle sentenze della CGUE non si fa riferimento al parametro temporale che invece la Corte EDU ha dimostrato di tenere in alta considerazione. Sul punto, cfr. Capitolo II, par. 5.

<sup>73</sup> Cfr. art. 51 CDFUE.

<sup>74</sup> In senso conforme, v. TRAVERSA, *Sanzioni tributarie, discriminazioni “a rovescio”, ed esigenza di un intervento da parte della Corte costituzionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 4, 963 s. che cita anche il principio eurounitario di *ne bis in idem* tra le diverse ipotesi di disparità di trattamento tra tributi armonizzati e non armonizzati. L'Autore prospetta poi una questione di legittimità costituzionale fondata sull'art. 3 Cost. per porre rimedio alla disparità di trattamento, in alternativa a un intervento del legislatore. A favore di una simile soluzione, v. anche ARENA, *Le situazioni puramente interne nel diritto dell'Unione Europea*, Napoli, 2019, 96. Per una panoramica generale sulle discriminazioni “a rovescio”, v. ADAM, TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2017, 368 ss.

<sup>75</sup> L'iniquità dell'eventuale disparità di trattamento tra le diverse tipologie di imposte è evidenziata da più parti in dottrina: cfr. CONSULICH, *La prescrizione della legalità. Il rapporto tra diritto penale tributario e il diritto dell'Unione europea dopo la sentenza della Corte di Giustizia sul caso Taricco*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 47; TRAVERSA, cit., 955 ss.; BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Torino, 2020, 616.

Per questi motivi, è preferibile ricercare un'alternativa che non ponga tali criticità in ordine alla disparità di trattamento tra tributi armonizzati e non armonizzati<sup>76</sup>. La soluzione auspicabile sembra quindi essere la prospettazione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. poiché non solo eliminerebbe tale ingiustificata disparità di trattamento ma permetterebbe anche l'applicazione nell'ordinamento nazionale dei principi enunciati dalle Corti sovranazionali senza limitarsi a ricercare la proporzionalità complessiva della sanzione.

### **3. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p.**

In assenza di un intervento legislativo sul punto, il giudice non ha uno "strumento" suscettibile di essere utilizzato nel caso in cui non ravvisi la connessione materiale e temporale tra i due procedimenti. In quest'ottica, i rimedi volti ad assicurare in concreto la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio si rivelano insufficienti allo scopo poiché agirebbero su uno solo degli indici di connessione. Considerata l'inadeguatezza del diritto dell'Unione a rappresentare una valida alternativa in materia tributaria, non rimane che individuare nell'intervento della Corte costituzionale l'unico rimedio concretamente esperibile capace di dare attuazione nell'ordinamento interno dei principi espressi dalla Corte EDU<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> Anche in dottrina è evidenziata l'esigenza di scongiurare un "ne bis in idem a due velocità": ritengono infatti che non sia la soluzione maggiormente auspicabile fare diretta applicazione dell'art. 50 CDFUE anche MAZZA, *L'insostenibile connivenza tra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2015, 1037; GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, 1177 ss.; ID, *Il ne bis in idem sostanziale*, in GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1281 s.; CALZOLARI, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il principio del ne bis in idem*, in *Corr. Trib.*, 2017, 4, 313 s.; GALLO, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alti Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. Trib.*, 2017, 929; MARINO, cit., 628; PISTOLESI, cit., 525; FONTANA, cit., 74. *Contra*, v. TYSSERAND, *Doppio binario sanzionatorio e principio del ne bis in idem "sostanziale": una soluzione in cerca d'autore*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1306 che nonostante tali criticità, la ritiene comunque la soluzione migliore *de jure condito*.

<sup>77</sup> Non si prendono qui in considerazione le diverse opzioni dell'interpretazione convenzionalmente conforme dell'art. 649 c.p.p. e della diretta applicabilità dell'art. 4 Protocollo 7 CEDU. Si tratta infatti di proposte avanzate prima della sentenza *A e B c. Norvegia* che non facevano riferimento al test di connessione. Inoltre, sono risultate di difficile applicazione pratica: l'interpretazione convenzionalmente conforme dell'art. 649 c.p.p. è stata ritenuta impraticabile dalla Cassazione dopo

Sollecitata sul punto, la Consulta ha finora sempre «deciso di non decidere»<sup>78</sup>. Non ha mai però apertamente rigettato le questioni proposte, invitando anzi, in un caso, il giudice rimettente a riproporla nel caso in cui non avesse ravvisato la connessione tra i procedimenti secondo gli indici enumerati dalla Corte EDU.

Difatti, a seguito della sentenza *A e B c. Norvegia*<sup>79</sup>, nel restituire gli atti al giudice *a quo*, il giudice delle leggi ha affermato che: «Se [...] il giudice *a quo* ritenesse che il giudizio penale è legato temporalmente e materialmente al procedimento tributario al punto da non costituire un *bis in idem* convenzionale, non vi sarebbe la necessità ai fini del giudizio principale di introdurre nell'ordinamento, incidendo sull'art. 649 cod. proc. pen., alcuna regola che imponga di non procedere nuovamente per il medesimo fatto»<sup>80</sup>. *A contrario*, dunque, laddove difetti tale connessione, si dovrebbe nuovamente sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale<sup>81</sup>. Difatti, «la nuova regola della sentenza A e B contro Norvegia rende meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di *bis in idem* alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, ma non è affatto da escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato legame temporale e materiale, a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali»<sup>82</sup>.

---

che una pronuncia di merito aveva tentato una sua applicazione mentre la diretta applicabilità dell'art. 4 Protocollo 7 non è stata mai tentata dalla giurisprudenza. Cfr. Trib. Asti, n. 717/2015 e Cass. pen. Sez. III, n. 25815/2016. V. anche VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in *Dir. pen. cont.*, 2016, par. 9 con riferimento alla diretta applicabilità della norma della Convenzione.

<sup>78</sup> Cit. da VIGANÒ, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*, in *Dir. pen. cont.*, 2016, par. 5.

<sup>79</sup> Si tratta della più volte citata C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*.

<sup>80</sup> Cit. da Corte cost. n. 43/2018, par. 8 del considerato in diritto.

<sup>81</sup> Negli stessi termini, TRIPODI, *Il nuovo volto del ne bis in idem convenzionale agli occhi del giudice delle leggi. Riflessi sul doppio binario sanzionatorio in materia fiscale*, in *Giur. Comm.*, 2, 2018, 539 per il quale «l'esito negativo del test determinerà la riproposizione della questione alla Corte costituzionale [...] con il solo riferimento aggiuntivo alla ravvisata "non integrazione" dei due procedimenti».

<sup>82</sup> Cit. da Corte cost. n. 43/2018, par. 9 del considerato in diritto.

La Corte costituzionale mette quindi in guardia dalle possibili violazioni del principio del *ne bis in idem* “convenzionale” nei sistemi a doppio binario. A fronte di tale violazione, la soluzione non potrebbe essere che una nuova questione di legittimità costituzionale dell’art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che non si possa iniziare o proseguire un secondo giudizio nei confronti di un imputato al quale sia già stata irrogata una sanzione sostanzialmente penale per il medesimo fatto quando tra il primo e il secondo procedimento non vi sia una connessione materiale e temporale sufficientemente stretta.

La questione di legittimità concretamente da porre dovrebbe quindi fare esplicito riferimento al test di connessione tra procedimenti senza determinare una radicale contrarietà al *ne bis in idem* di ogni duplicazione procedimentale<sup>83</sup>.

A seguito di un eventuale accoglimento della questione prospettata in questi termini, il giudice del secondo procedimento, secondo un approccio casistico in linea con il “nuovo volto” della garanzia, dovrebbe valutare di volta in volta la connessione materiale e temporale tra i procedimenti e, in caso non la ritenesse sussistente, pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere. In questo modo, si avrebbe una “traslazione” nell’ordinamento interno del test di connessione come delineato dalla Corte EDU e si indicherebbe al giudice quale strada percorrere in caso di mancato superamento del test così scongiurando il rischio di condanna dell’Italia da parte della Corte di Strasburgo.

Nondimeno, anche tale soluzione non è andata esente da critiche. Infatti, si è sostenuta l’impraticabilità di una simile alternativa perché finirebbe per determinare la “neutralizzazione” della tutela penale<sup>84</sup>. In altri termini, considerata

---

<sup>83</sup> Questo invece era il carattere dell’ultima questione di legittimità sul punto sollevata dal Tribunale di Bergamo che chiedeva un intervento manipolativo dell’art. 649 c.p.p. «nella parte in cui non prevede l’applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di 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». La Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 222/2019, ha nuovamente dichiarato inammissibile la questione per il carattere lacunoso della motivazione dell’ordinanza di rimessione ma non si è pronunciata sul merito della questione. Tuttavia, l’accoglimento della questione come prospettata dal Tribunale di Bergamo avrebbe determinato *sempre* la violazione del *ne bis in idem* nei sistemi a doppio binario e non solo in caso di mancata connessione tra i due procedimenti.

<sup>84</sup> Così FLICK, NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall’affaire Grande Stevens*, cit., 838; DI BITONTO, *Una singolare applicazione dell’art. 649 c.p.p.*, in *Dir. pen. e proc.*, 2015, 4, 443 e 445 ss.; ID. *Il ne*

la maggiore celerità del procedimento amministrativo, sarebbe (quasi) sempre il giudice penale a dover chiudere il procedimento così da determinare la “sopravvivenza” del solo procedimento meno garantito. Tale esito, secondo alcuni, precluderebbe a priori l’accoglimento della questione di legittimità costituzionale poiché determinerebbe la violazione dei cd. “controlimiti”<sup>85</sup>. Inoltre, determinerebbe un arretramento e non un «innalzamento del livello di tutela dei diritti fondamentali»<sup>86</sup> con conseguente violazione dell’art. 53 CEDU<sup>87</sup>.

Tuttavia, sembra preferibile concordare con quanto affermato dalla Corte di Cassazione nelle ordinanze di remissione n. 38/2015 e 52/2015 ed efficacemente riassunto dalla Corte costituzionale: «la Corte di Cassazione è consapevole che in caso di accoglimento della questione [...] verrebbe a generarsi una grave “incongruenza sistematica”, giacché troverebbe applicazione la sanzione inflitta cronologicamente per prima in via definitiva, a seconda delle contingenze delle singole vicende processuali, e tuttavia ritiene che una tale “incongruenza” non possa essere di ostacolo alla dichiarazione di illegittimità costituzionale, ove essa sia la sola via per riparare un *vulnus* costituzionale dei diritti della persona»<sup>88</sup>.

---

bis in idem nei rapporti tra violazioni finanziarie e reati, in *Cass. pen.*, 2016, 1340 ss.; SCAROINA, *Costi e benefici del dialogo tra Corti in materia penale*, in *Cass. pen.*, 2015, 7/8, 2922 e 2931 s.; CASSIBBA, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di ne bis in idem*, in *Proc. pen. e giust.*, 2017, 6, 18; DE AMICIS, GAETA, *Il confine di sabbia: la Corte EDU ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2017, 2, 488; MAIELLO, *Doppio binario sanzionatorio, ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur. comm.*, 2017, 2, 348 ss.; TORTORELLI, *L’illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Arch. pen.*, 2018, 17; BUFFON, *Interferenze tra ne bis in idem processuale e sostanziale nel contenimento del doppio binario sanzionatorio*, in *Proc. pen. e giust.*, 2019, 2, 536; MAZZA, cit., 1039; VINCIGUERRA, cit., 1584. Nel senso però di non dare peso a un simile argomento, v. la *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque nella sentenza C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 48 s.

<sup>85</sup> Così infatti DI BITONTO, *Il ne bis in idem*, cit., 1340; CASSIBBA, cit., 17 s.; MAIELLO, cit., 348 ss.; MAZZA, cit., 1039; TORTORELLI, cit., 17 che individuano, con varietà di accenti, negli artt. 3, 24, 25, 27, 111 e 112 Cost. i controlimiti che osterebbero a una simile pronuncia. In particolare, nella maggior parte dei casi in cui non si ravvisasse la *close connection*, si priverebbe il contribuente delle garanzie proprie del solo procedimento penale, “processandolo” solo in sede amministrativa. *Contra*, v. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem*, cit., par. 3.1.

<sup>86</sup> Cit. da DI BITONTO, *Il ne bis in idem*, cit., 1340.

<sup>87</sup> Difatti, l’art. 53 della Convenzione dispone che «Nessuna delle disposizioni della presente Convenzione può essere interpretata in modo da limitare o pregiudicare i diritti dell’uomo e le libertà fondamentali che possano essere riconosciuti in base alle leggi di ogni Parte contraente o in base a ogni altro accordo al quale essa partecipi».

<sup>88</sup> Cit. da Corte cost. n. 102/2016, par. 1 del considerato in diritto. Negli stessi termini anche VIGANÒ, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato*, cit., par. 5 per il quale, in presenza di un assetto normativo che determini sistematicamente la lesione di un diritto

Inoltre, non sembra che le altre soluzioni *de jure condito* siano idonee a porre rimedio a una simile incongruenza. L'interpretazione estensiva dell'art. 21 del d. lgs. 74/2000 potrebbe talvolta raggiungere un simile risultato laddove non risultino applicabili i meccanismi premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis* ma non permetterebbe al giudice di prendere in considerazione tutti gli indici del test di connessione come delineato dalla Corte EDU, senza considerare il fatto che gli enti collettivi rimarrebbero al di fuori della portata applicativa della norma. L'estensione dell'art. 187-*terdecies* del TUF al sistema tributario potrebbe essere una soluzione idonea a garantire una sanzione complessivamente proporzionata ma non risolverebbe le criticità emerse nell'analisi degli altri indici di connessione tra i procedimenti, oltre a determinare comunque un cumulo sanzionatorio (ancorché astrattamente proporzionato). Infine, l'applicazione diretta dell'art. 50 CDFUE, oltre a riproporre negli stessi termini l'incongruenza sistematica del criterio del «vince chi arriva prima»<sup>89</sup>, determinerebbe altresì una ingiustificata disparità di trattamento tra imposte armonizzate e non armonizzate dando luogo a un “*ne bis in idem* a due velocità”.

Per questi motivi, pur non essendo priva di criticità, sembra che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., posta nei termini sopra descritti, continui a rappresentare la migliore alternativa *de jure condito* al mancato superamento del test di connessione nei sistemi a doppio binario<sup>90</sup>.

---

fondamentale, «il dovere della giurisdizione è, nell'immediato, di evitare che si producano, o continuino a prodursi, lesioni di tale diritto ad opera dell'azione dei pubblici poteri; lasciando poi che sia il legislatore a intervenire per correggere eventuali ripercussioni sistematiche create da questo intervento, necessitato, di tutela del diritto fondamentale in gioco».

<sup>89</sup> Cit. da FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. AIC*, 2014, 10.

<sup>90</sup> Di questa opinione anche FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative*, cit., 7; ANGIOLINI, *Una questione ancora irrisolta: il ne bis in idem e l'Italia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 4, 2134; PISTOLESI, cit., 525; BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?* in *Proc. pen. e giust.*, 2019, 5, 1200; PISANI, *Principio di specialità*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, 2019, 670; RUDONI, *Sul doppio binario punitivo in materia tributaria. Ne bis in idem, coordinamento procedimentale e proporzionalità del cumulo sanzionatorio*, in *Dir. pub. comp. eur.*, 2019, 4, 1044 s.; SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 2615 s. Anche VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem*, cit., par. 3 ss. è del medesimo avviso e si preoccupa in particolare di confutare la sussistenza di controlimiti ostativi a una simile pronuncia. V. anche ID., *Ne bis in idem*

In alternativa, spetterebbe al legislatore «stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni» poste dal cumulo di procedimenti tra «ordinamento nazionale e CEDU»<sup>91</sup>. Una volta deciso di intervenire in via legislativa, ci si dovrebbe però aspettare una riforma organica capace non solo di assicurare una risposta sanzionatoria proporzionata ma anche di scongiurare la stessa duplicazione procedimentale.

#### **4. I limiti del *ne bis in idem* “convenzionale” e il divieto di doppio processo come diritto della persona**

In assenza di un intervento del legislatore, si sarebbe infatti costretti a dare cittadinanza nell’ordinamento interno a un *ne bis in idem* “attenuato” per il quale il diritto a non esser giudicati due volte in caso di cumulo tra procedimenti penali e amministrativi ma sostanzialmente penali è subordinato al mancato rispetto dei diversi indici di connessione tra i due procedimenti.

Come evidenziato da più parti, si tratta di una compressione “maldestra” del diritto fondamentale<sup>92</sup>, in primo luogo per le criticità che gli stessi indici di connessione fanno emergere. Si tratta infatti di criteri vaghi (se non arbitrari) che spesso poco hanno a che vedere con il principio del *ne bis in idem*.

Così, la “connessione temporale” è estranea alla portata originaria della garanzia e riguarda piuttosto la ragionevole durata del processo<sup>93</sup>. La stessa Corte EDU lo qualifica come un criterio più che elastico suscettibile di essere adattato di volta in volta al caso concreto<sup>94</sup>.

---

*e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *Dir. pen. cont.*, 2016, 1, 193. La ritiene un’alternativa possibile anche Fr. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, cit., 337.

<sup>91</sup> Cit. da Corte cost. n. 102/2016.

<sup>92</sup> Cfr. CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del giudice eurounitario*, *Dir. pen. e proc.*, 2018, 7, 955 s.; VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 394; TRIPODI, *Cumuli punitivi*, cit., 1059; ID, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione “sfronda” il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, par. 3 e 5. Inoltre, varie note critiche sono state sollevate dal giudice Pinto de Albuquerque nella *dissenting opinion* allegata alla citata sentenza *A e B c. Norvegia*, nonché dall’Avvocato Generale Campos Sánchez-Bordona nelle Conclusioni della causa *Menci*.

<sup>93</sup> Così VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, cit., 4; BIN, cit., 126.

<sup>94</sup> Sul punto v. l’efficace critica del giudice Pinto de Albuquerque nella *dissenting opinion* allegata alla sentenza C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 46. L’elasticità del parametro cronologico è testimoniata anche dal contrasto interpretativo tra Corte

Anche per quanto riguarda la “connessione materiale”, i diversi sub-criteri analizzati si prestano a un’interpretazione particolarmente elastica tale da “svilire” oltremisura la portata del principio. Come si è accennato, la complementarità degli scopi è stata ravvisata sistematicamente dalla giurisprudenza in materia tributaria nonostante la natura non meramente risarcitoria delle sanzioni amministrative sia la ragione principale per la quale tale sanzione avrebbe natura penale secondo i criteri di Engel<sup>95</sup>.

La prevedibilità del doppio procedimento riguarda poi il principio di legalità più che il *ne bis in idem*<sup>96</sup> e comunque nulla dice sulla legittimità di una compressione della garanzia. Come è stato efficacemente affermato, «una pena iniqua perché eccessiva non cessa di essere tale solo perché prevista da una norma accessibile; allo stesso modo, un doppio processo per uno stesso fatto non diviene ammissibile solo perché preannunciato all’imputato»<sup>97</sup>.

Infine, la stessa proporzionalità complessiva della sanzione risulta essere un vero e proprio «*chèque en blanc*»<sup>98</sup> per gli Stati membri del Consiglio d’Europa, un’indicazione vaga e legata a logiche valoriali, suscettibile di essere utilizzata (come di fatto accade) per ritenere sistematicamente legittimi i sistemi a doppio binario.

Nonostante il test di connessione rappresenti comunque un innalzamento del livello di tutela rispetto a un sistema a doppio binario “incondizionato”, tali rilievi critici fanno allora propendere per l’insufficienza del *ne bis in idem* “convenzionale” a garantire un’elevata tutela del diritto fondamentale a non essere giudicato due volte.

---

EDU e Corte di Cassazione: come si è visto, mentre la prima è più incline a ravvisare la mancata connessione temporale, la Suprema Corte è particolarmente restia a ritenere non connessi i due procedimenti anche quando tra la definizione del procedimento amministrativo e quella del processo penale intercorrono anni. Più diffusamente, v. Capitolo II, par. 8.

<sup>95</sup> Critica evidenziata anche dal giudice Pinto de Albuquerque nella citata *dissenting opinion*, par. 52 ss. Sull’incongruenza del criterio, v. anche TRIPODI, *Cumuli punitivi*, cit., 1059. Cfr. anche Capitolo II, par. 8.2.

<sup>96</sup> Così BIN, cit., 126.

<sup>97</sup> Cit. da CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del giudice europolitano*, cit., 956.

<sup>98</sup> Cit. dalla citata *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, par. 73.

Ciononostante, anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ritenuto legittima la compressione del *ne bis in idem* in virtù di un giudizio di bilanciamento con altri interessi dell'ordinamento, con un esito, tuttavia, non pienamente soddisfacente sul piano delle tutele<sup>99</sup>.

A fronte degli orientamenti prospettati, è stato sostenuto di ritenere inderogabile il *ne bis in idem* sottraendolo così *in toto* al giudizio di bilanciamento<sup>100</sup>. Tale presa di posizione risulterebbe però eccessiva nonché non in linea con gli insegnamenti della Corte costituzionale per la quale «nessun diritto è tiranno»<sup>101</sup>: ogni diritto può essere bilanciato con altri interessi tutelati dall'ordinamento purché la limitazione subita dal diritto fondamentale sia idonea, necessaria e proporzionata allo scopo perseguito. Inoltre, preme rilevare che l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi è un interesse di fondamentale importanza per rendere effettivo il funzionamento dello Stato sociale così che non si dubita della legittimità in sé di un giudizio di bilanciamento con un altro diritto fondamentale.

Nondimeno, non si deve dimenticare che il *ne bis in idem* è uno dei diritti fondamentali riconosciuti dalle Carte sovranazionali e risponde a esigenze di garanzia dell'individuo. La stessa Corte costituzionale ritiene che la garanzia trovi fondamento negli artt. 24 e 111 della Costituzione<sup>102</sup> e rappresenti un generale «principio di civiltà giuridica»<sup>103</sup>. La preclusione dell'esercizio reiterato dell'azione penale per lo stesso fatto è centrale per l'attuazione degli altri diritti fondamentali che la Costituzione riconosce al cittadino. Difatti, nel caso in cui si potesse assoggettare a più procedimenti lo stesso soggetto, «il contatto con l'apparato

---

<sup>99</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*.

<sup>100</sup> Questa sembrerebbe essere la posizione del giudice Pinto de Albuquerque che, nella citata *dissenting opinion*, par. 49, scrive: «*It is erroneous to argue, in an Article 4 of Protocol No. 7 context, that States should enjoy a wide margin of appreciation in this matter as long as the dual sanctions scheme appears to pursue a legitimate aim and does not entail an excessive or disproportionate burden for the defendant. Ne bis in idem is a non-derogable right and therefore States enjoy no margin of appreciation*».

<sup>101</sup> Cit. da Corte cost. n. 85/2013.

<sup>102</sup> Così Corte cost. ord. n. 501/2000 e ribadito da Corte cost. n. 200/2016. La funzione di garanzia del principio è ribadita anche da Corte cost. n. 1/1969, Corte cost. n. 219/2008.

<sup>103</sup> Cit. da Corte cost. ord. n. 150/1995.

repressivo dello Stato, potenzialmente continuo, proietterebbe l'ombra della precarietà nel godimento delle libertà connesse allo sviluppo della personalità individuale, che si pone, invece, al centro dell'ordinamento costituzionale»<sup>104</sup>.

Per queste ragioni, non convincono le soluzioni che si limitano a ricercare la proporzionalità della sanzione senza scongiurare il cumulo procedimentale: il processo è *di per sé* un peso per il soggetto che lo subisce, in virtù del rischio di incorrere in sanzioni penali o comunque sostanzialmente penali<sup>105</sup>.

Di conseguenza, una compressione di tale garanzia in un'ottica di bilanciamento con altri interessi dello Stato andrebbe valutata in modo particolarmente cauto.

Come si è accennato, il test di bilanciamento svolto dalla CGUE si basa sull'art. 52 CDFUE che consente eventuali limitazioni ai diritti riconosciuti dalla Carta laddove tali limitazioni siano previste dalla legge, rispettino il “contenuto essenziale” del diritto e, in osservanza del principio di proporzionalità, siano necessarie rispetto al perseguimento di finalità di interesse generale<sup>106</sup>. Tra le diverse condizioni poste alla limitazione del diritto, occorre soffermarsi sul rispetto del principio di proporzionalità e sulla necessità della limitazione. Sulla base di un principio non estraneo alla tradizione costituzionale italiana, si può affermare che la limitazione di un diritto sarebbe illegittima laddove, ancorché prevista dalla legge per il perseguimento di interessi generali dell'ordinamento, compri in modo non necessario o comunque eccessivo il diritto fondamentale in questione<sup>107</sup>.

---

<sup>104</sup> Cit. da Corte cost. n. 200/2016.

<sup>105</sup> In senso conforme, v. DONINI, *Septies* in idem. *Dalla “materia penale” alla proporzionalità delle pene multiple nei modelli italiano ed europeo*, in *Cass. pen.*, 2018, 7, 2292 che evidenzia anche come «l'intera macchina processuale penalistica» sia da sola una sanzione particolarmente temuta.

<sup>106</sup> Cfr. art. 52 CDFUE.

<sup>107</sup> Sul test di proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale, v. SCACCIA, *Gli “strumenti” della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, 270 ss.; PINO, *Il costituzionalismo dei diritti*, Bologna, 2018, 141 ss.; OLIVETTI, *Diritti fondamentali*, Torino, 2018, 130 ss. Nella giurisprudenza sovranazionale, v. SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *Riv. AIC*, 2017, 3, 1 ss.; MADIA, *Ne bis* in idem *europeo e giustizia penale*, Padova, 2020, 174 ss. La Corte costituzionale ha spesso fatto ricorso a tale test di proporzionalità: cfr. Corte cost. n. 85/2013, Corte cost. n. 162/2014 e Corte cost. n. 63/2016 ove è stato efficacemente affermato: «il principio e il test di proporzionalità impongono di valutare se la norma oggetto di scrutinio, potenzialmente limitativa di un diritto fondamentale, [...] sia necessaria e idonea al conseguimento di obiettivi legittimamente perseguiti, in quanto, tra più misure appropriate, prescriva di applicare sempre quella meno restrittiva dei diritti individuali e imponga

In altri termini, seppur idonea a raggiungere il risultato prefissato, la limitazione al diritto deve costituire il minor sacrificio possibile del diritto sottoposto a bilanciamento<sup>108</sup>. Qualora infatti esistesse un mezzo meno invasivo, tale mezzo dovrebbe essere preferito<sup>109</sup>.

Alla luce di queste considerazioni, non sembra che il principio del minimo mezzo sia stato pienamente rispettato. In altri termini, il legislatore potrebbe considerare dei mezzi meno invasivi di un duplice procedimento a carico dello stesso soggetto per garantire un'adeguata tutela degli interessi finanziari dello Stato (e dell'Unione Europea)<sup>110</sup>. La stessa Corte EDU ha affermato che il modo migliore per evitare una violazione dell'art. 4 Protocollo 7 sia quello di prevedere un unico procedimento<sup>111</sup>. Dello stesso avviso è anche il giudice Pinto de Albuquerque che nella *dissenting opinion* alla sentenza *A e B c. Norvegia* si cura di enumerare possibili strumenti meno invasivi idonei ad assicurare l'effettiva percezione dei tributi da parte dello Stato<sup>112</sup>. Inoltre, anche l'Avvocato Generale Campos Sánchez-Bordona aveva espresso la medesima opinione nelle Conclusioni presentate nella causa *Menci*: la limitazione rappresentata dal test di connessione materiale e sostanziale non è rispettosa del principio di necessità posto dall'art. 52 CDFUE<sup>113</sup>.

---

sacrifici non eccedenti quanto necessario per assicurare il perseguimento degli interessi ad essi contrapposti».

<sup>108</sup> Cfr. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001, 202 ss.

<sup>109</sup> Per utilizzare una celebre metafora, occorre evitare di «sparare ai passeri con i cannoni». Cit. da FLEINER, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, 1912, 354.

<sup>110</sup> Nello stesso senso, anche Fr. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia*, cit., 22 s. Cfr. anche VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem*, cit., par. 3.2 per il quale «un processo [...] basta e avanza» per tutelare ogni possibile pretesa dello Stato.

<sup>111</sup> Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 130.

<sup>112</sup> Cfr. la citata *dissenting opinion*, par. 65 ove sono elencate come possibili soluzioni alternative: «*the suspension of one set of proceedings while another concurring set of proceedings is pending, or other substantive solutions, such as the principle of specialty or the setting of limits for punishment for a combination of criminal and administrative offences, such as a requirement that the overall amount of the penalties imposed should not exceed the highest amount that could be imposed in respect of either of the types of penalty, or that the maximum level of the tax penalty should be set at the minimum level for the criminal offence*».

<sup>113</sup> In questi esatti termini, v. Conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa C-524/15, *Menci*, par. 82 s. e 88. A commento, v. 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 *Dir. pen. cont.*, 2017.

Per queste ragioni, sembra censurabile la decisione della Corte di Lussemburgo che avrebbe potuto offrire maggiore considerazione al diritto di non essere giudicato due volte, in ossequio al terzo comma dell'art. 52 della Carta di Nizza: l'interpretazione del *ne bis in idem* da parte della Corte EDU costituisce un *minimum standard* così che la CGUE sarebbe stata libera di innalzare il livello di tutela della garanzia<sup>114</sup>.

Una volta preso atto della posizione delle Corti sovranazionali, non resta quindi che affidare sia il legislatore a individuare una soluzione che sappia correttamente bilanciare i diversi interessi in gioco.

## **5. Le alternative *de jure condendo* al doppio binario tributario**

Una prima proposta idonea a scongiurare la duplicazione procedimentale prevede di inquadrare i rapporti tra illecito amministrativo e reato nell'ambito del concorso apparente di norma infra-sistematico tramite l'introduzione di clausole di sussidiarietà espressa per gli illeciti amministrativi o la generale previsione del principio di alternatività<sup>115</sup>. In questo scenario, a fronte di un'evasione sopra soglia, l'Amministrazione finanziaria si dovrebbe limitare a chiedere il pagamento della sola imposta evasa astenendosi dall'irrogare la sanzione amministrativa e trasmettendo la notizia di reato alla Procura competente<sup>116</sup>. In questo modo, il procedimento amministrativo perderebbe la natura sostanzialmente penale e non si porrebbero problemi di compatibilità tra l'ordinamento interno e il *ne bis in idem*<sup>117</sup>.

---

<sup>114</sup> Difatti, questa era la soluzione auspicata dall'Avvocato Generale: cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale nella causa C-524/15, *Menci*, par. 76 s.

<sup>115</sup> V. *supra*, par. 1.2.

<sup>116</sup> Nel senso di prevedere questo tipo di coordinamento processuale, v. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari*, in GULLO, MAZZACUVA (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, Bari, 2016, 128 s.; TORTORELLI, cit., 18. In senso simile, anche TROYER, *Ne bis in idem e reati tributari: la Corte di Cassazione valuta concretamente legittimo il doppio binario sanzionatorio in tema di dichiarazione infedele*, in *Riv. dott. comm.*, 2021, 2, 288 per il quale il legislatore dovrebbe prevedere che «il procedimento tributario ritorni a svolgere la propria funzione originaria di accertamento del debito erariale, riservando all'esercizio dell'azione penale il ruolo di esaurire le pretese punitive dello Stato nei confronti dell'illecito tributario».

<sup>117</sup> Questa sembra anche essere la via indicata dall'Avvocato Generale Campos Sánchez-Bordona nelle Conclusioni della causa *Menci*, par. 89: «Nulla osta a che gli Stati membri impongano sanzioni penali, unitamente a quelle amministrative, per gli stessi fatti, se queste ultime non hanno natura penale. A mio parere, dovrebbe essere questo il punto fondamentale della controversia. Anziché offuscare la chiarezza che deve avere il diritto tutelato dal principio del *ne bis in idem*, subordinandolo a constatazioni di immane complessità, sarebbe sufficiente ripercorrere il cammino

Occorre però chiedersi se un simile meccanismo sia al contempo idoneo a garantire un'effettiva tutela degli interessi finanziari dello Stato. Nell'ambito di una simile riforma, sarebbe precluso all'Amministrazione finanziaria di irrogare la sanzione amministrativa quando il fatto costituisce reato. Tuttavia, all'esito del processo penale, pur a fronte di un'evasione sopra soglia il giudice potrebbe ritenere non sussistenti altri elementi costitutivi del reato ed estranei all'illecito amministrativo, come, ad esempio, il dolo specifico di evasione<sup>118</sup>. L'Amministrazione finanziaria dovrebbe allora nuovamente procedere all'irrogazione delle sanzioni amministrative in virtù dell'accertamento del giudice che ha escluso la rilevanza penale del fatto.

Oltre a determinare una nuova duplicazione procedimentale, tale sistema sarebbe quindi inadeguato anche a garantire l'effettività della tutela degli interessi finanziari dello Stato: nel tempo occorrente per la definizione del procedimento penale, è ben possibile che maturi la prescrizione della sanzione amministrativa<sup>119</sup>. Difatti, nella l. 4/1929, ove era previsto in via generale il principio di alternatività, il coordinamento sul piano processuale era rappresentato dalla cd. "pregiudiziale tributaria"<sup>120</sup> in virtù della quale il procedimento penale rimaneva sospeso fino alla definizione del procedimento tributario che stabiliva il *quantum* di imposta evasa vincolando anche il giudice penale<sup>121</sup>.

La pregiudiziale tributaria, pur funzionale a un modello di tutela basata sul principio di alternatività, si è rivelata assolutamente inidonea a garantire un

---

che ha condotto ad attribuire natura penale alle sanzioni pecuniarie inflitte dalle amministrazioni finanziarie».

<sup>118</sup> Occorre comunque ricordare che il dolo specifico di evasione non sia in realtà previsto per le fattispecie di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del d. lgs. 74/2000 sulle quali si è concentrata l'indagine.

<sup>119</sup> E infatti questa è la ragione per la quale il legislatore ha adottato il sistema a doppio binario cd. "alternativo" con il d. lgs. 74/2000: nella *mens legis*, la sanzione amministrativa irrogata all'esito del relativo procedimento avrebbe dovuto rimanere ineseguibile a seguito di una condanna in sede penale per gli stessi fatti in virtù del principio di specialità. In tal modo, la duplicazione procedimentale sarebbe stata funzionale proprio a evitare un simile vuoto di tutela e sarebbe stata bilanciata sul piano sostanziale dall'applicazione effettiva della sola sanzione speciale. Cfr. anche la Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205», approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri.

<sup>120</sup> Cfr. Capitolo I, par. 1.

<sup>121</sup> Nel senso invece di fare ritorno alla pregiudiziale tributaria, v. DORIGO, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 445 ss.

adeguato livello di tutela degli interessi finanziari dello Stato, oltre a esser stata oggetto di una pronuncia di illegittimità costituzionale poco prima la sua abrogazione ad opera del d.l. 429/1982<sup>122</sup>.

Se dunque si volesse ricondurre una sola sanzione a un medesimo fatto valorizzando i diversi criteri di risoluzione del concorso apparente di norme, la vera “sfida” sarebbe rappresentata proprio dalla ricerca di un coordinamento processuale idoneo ad apprestare adeguata tutela agli interessi del Fisco senza incidere sul diritto fondamentale a non esser giudicato due volte per lo stesso fatto.

A titolo esemplificativo, sarebbe possibile differenziare radicalmente le fattispecie di reato dagli illeciti amministrativi riservando la sanzione penale alle violazioni connotate da un maggior disvalore <sup>123</sup>. In questo modo, l’Amministrazione finanziaria potrebbe irrogare le sanzioni amministrative solamente per le violazioni che, *ictu oculi*, non costituiscono reato e limitarsi a pretendere il risarcimento dell’imposta evasa per le altre. Questa proposta avrebbe l’ulteriore pregio di risultare armonica con i principi di sussidiarietà ed *extrema ratio* del diritto penale e alleggerire il carico di lavoro degli uffici giudiziari. Nondimeno, sembra essere particolarmente impegnativa per il legislatore che dovrebbe procedere a ripensare l’intero sistema penal-tributario.

Una seconda possibile via prende ispirazione da alcuni modelli in vigore in diversi ordinamenti europei che impongono un coordinamento tra magistratura requirente e autorità amministrativa prima ancora dell’avvio del procedimento<sup>124</sup>. Così, nell’ambito degli abusi di mercato, secondo le linee guida della FCA britannica, questa si astiene dall’irrogazione delle sanzioni quando è pendente o è stato portato a conclusione un procedimento penale per lo stesso fatto<sup>125</sup>. Il compito

---

<sup>122</sup> Cfr. Corte Cost. n. 88/1982.

<sup>123</sup> La proposta è stata avanzata da PISTOLESI, cit., 526; MARINO, cit., 653; PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale con il principio del ne bis in idem*, cit., 1048. Anche in materia di abusi di mercato, era stata proposta una simile alternativa: cfr. VIGANÒ, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato*, cit., par. 4.3; BASILE, *Una nuova occasione (mancata) per riformare il comparto penalistico degli abusi di mercato?*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 283 ss.

<sup>124</sup> Così TRIPODI, *Cumuli punitivi*, cit., 1071; Fr. MAZZACUVA, *Le pene nascoste*, cit., 334 s.

<sup>125</sup> Cfr. *Decision Procedure and Penalties Manual* 6.2.1 par. 6 e *Enforcement guide* 12.3.4, consultabile su <https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/EG/12/?view=chapter>, per la quale «*It is the FCA's policy not to impose a sanction for market abuse where a person is being prosecuted*

è reso più facile dal fatto che la stessa *Authority* ha il potere di perseguire determinati reati individuati dalla legge<sup>126</sup> e sceglie se esercitare l'azione penale o sanzionare il fatto in via amministrativa secondo dei criteri liberamente consultabili sul *FCA handbook*<sup>127</sup>. Sono poi stabilite delle linee guida per il coordinamento con il *Crown Prosecution Service*<sup>128</sup>. In questo modo, nonostante in astratto la medesima condotta sia sanzionata sia in via amministrativa sia con un illecito penale, viene applicata di fatto una sola sanzione<sup>129</sup>.

Analogamente, in Francia l'AMF non può procedere all'irrogazione delle sanzioni amministrative quando è stata esercitata l'azione penale per lo stesso fatto né il pubblico ministero può esercitare l'azione penale quando lo stesso fatto è già stato sanzionato in via amministrativa<sup>130</sup>. Il rispetto di tale regola è assicurato dal seguente meccanismo. Laddove il pubblico ministero intenda procedere alla contestazione di un fatto che integri ad un tempo illecito amministrativo e reato, ne deve dare obbligatoriamente comunicazione all'AMF, e viceversa. L'autorità che riceve la comunicazione ha due mesi di tempo per comunicare che intende a sua volta perseguire il medesimo fatto; se non lo fa o comunica che non intende procedere, il pubblico ministero sarà libero di esercitare l'azione penale ovvero

---

*for market misconduct or has been finally convicted or acquitted of market misconduct (following the exhaustion of all appeal processes) in a criminal prosecution arising from substantially the same allegations. Similarly, it is the FCA's policy not to commence a prosecution for market misconduct where the FCA has brought or is seeking to bring disciplinary proceedings for market abuse arising from substantially the same allegations».*

<sup>126</sup> Cfr. EG 12.1.

<sup>127</sup> Si tratta delle linee guida elencate nel punto 12.3 della *Enforcement Guide* liberamente consultabile su <https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/EG/12/3.html>.

<sup>128</sup> V. EG 12.4 e l'Annex 2 al *FCA handbook*.

<sup>129</sup> Si parla infatti di «doppio binario formale e non sostanziale», cit. da D'ALESSANDRO, *Regolatori del mercato, enforcement e sistema penale*, Torino, 2014, 400 ss. Sul punto, v. anche ID, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti fondamentali*, in *Dir. pen. e proc.*, 2014, 630. Per il funzionamento della FCA, v. anche PASETTO, *Inghilterra*, in PASSAGLIA (a cura di), *Il principio del ne bis in idem*, Servizio studi della Corte costituzionale – Area di diritto comparato, 2016, 70 ss., liberamente consultabile sul sito della Corte.

<sup>130</sup> Cfr. art. 465-3-6, primo comma, *Code Monétaire et financier* (CMF) per il quale: «*Le procureur de la République financier ne peut mettre en mouvement l'action publique pour l'application des peines prévues à la présente section lorsque l'Autorité des marchés financiers a procédé à la notification des griefs pour les mêmes faits et à l'égard de la même personne en application de l'article L. 621-15. L'Autorité des marchés financiers ne peut procéder à la notification des griefs à une personne à l'encontre de laquelle l'action publique a été mise en mouvement pour les mêmes faits par le procureur de la République financier pour l'application des peines prévues à la présente section*». V. anche SCOZZARELLA, *La questione del ne bis in idem nella giurisprudenza della CEDU e nella giurisprudenza nazionale di merito, legittimità e costituzionale*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, 15.

l'AMF potrà liberamente procedere alla notificazione della contestazione. Altrimenti, laddove entrambe le autorità intendano perseguire la stessa condotta, viene adito il Procuratore Generale presso la Corte d'Appello di Parigi che decide con decisione non impugnabile se autorizzare o meno il pubblico ministero a esercitare l'azione penale<sup>131</sup>.

Un'ulteriore alternativa potrebbe essere rappresentata dalla previsione di un unico procedimento all'interno del quale accertare la rilevanza penale del fatto e irrogare la relativa sanzione<sup>132</sup>. In questo modo, si innalzerebbero anche le garanzie del contribuente e si supererebbero le limitazioni probatorie che oggi caratterizzano il processo tributario. La trattazione in un'unica sede processuale sarebbe del resto idonea a porre rimedio alle problematiche sorte nell'applicazione dei criteri risolutivi del concorso apparente di norme: nel caso in cui venisse esclusa la rilevanza penale del fatto con conseguente impossibilità dell'illecito extra-penale di rimanere assorbito, l'irrogazione della sanzione amministrativa avrebbe luogo all'interno del medesimo procedimento.

Si tratterebbe allora di superare la duplicazione procedimentale e affidare al giudice penale, con tutte le garanzie del procedimento penale, la competenza ad accertare se il fatto costituisce reato e, a seconda dell'esito dell'accertamento, irrogare le relative sanzioni<sup>133</sup>.

---

<sup>131</sup> Cfr. art. 465-3-6 CMF. L'introduzione di un simile meccanismo è avvenuta già prima della citata sentenza della Corte EDU *Nodet c. Francia*, a seguito di una pronuncia di illegittimità costituzionale da parte del *Conseil Constitutionnel* avente ad oggetto proprio il doppio binario francese in materia di abusi di mercato per contrasto con l'art. 8 della Dichiarazione dei Diritti dell'Uomo e del Cittadino. Cfr. Cons. Cost., 18 marzo 2015, n. 2014-453/454 QPC e 2015-462 QPC. Sul punto v. TORRISI, *Francia*, in PASSAGLIA (a cura di), *Il principio del ne bis in idem*, Servizio studi della Corte costituzionale – Area di diritto comparato, 2016, 21 ss., reperibile in PDF sul sito della Corte. Tuttavia, adito anche riguardo il doppio binario in materia fiscale vigente in Francia, il Consiglio costituzionale francese non ha dichiarato illegittimo *tout court* il cumulo procedimentale: cfr. Cons. Cost., 24 giugno 2016, n. 2016-545 QPC. Sul punto, v. RUDONI, cit., 1040 ss.

<sup>132</sup> A favore di una simile soluzione anche CORSO, *Il doppio binario sanzionatorio tributario: un vulnus al divieto di secondo giudizio?*, in *Arch. pen.*, 2016, 3, 15; DE AMICIS, GAETA, cit., 487; DONINI, cit., 2297; BUFFON, cit., 539; PAZZAGLIA, cit., 6; MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 231; Fr. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia*, cit., 23. A favore della trattazione congiunta delle diverse regiudicande anche per gli enti collettivi, v. BISCARDI, *La riforma dei reati tributari: profili processuali. Sfatato il tabù del processo agli enti*, in *Proc. pen. giust.*, 2020, 5, 1230.

<sup>133</sup> V. anche la tesi di BOLIS, *Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaestio del ne bis in idem?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, 3-4, 425 ss. che ritiene di realizzare l'unificazione processuale estendendo l'istituto della connessione obiettiva

In questo modo, si scongiurerebbe il rischio di vuoti di tutela senza determinare un sacrificio eccessivo per i diritti dell'individuo. Inoltre, un simile meccanismo gioverebbe anche agli enti collettivi. Infatti, al giudice sarebbe precluso irrogare una sanzione amministrativa laddove accerti la rilevanza penale del fatto, scongiurando così in radice la doppia sanzione a carico dell'ente. Questo infatti risponderebbe del solo illecito amministrativo nel caso in cui il fatto non costituisca reato<sup>134</sup>; del solo illecito amministrativo dipendente da reato nel caso in cui sia invece accertata la rilevanza penale del fatto.

---

di cui all'art. 24 della l. 689/1981, per il quale: «Qualora l'esistenza di un reato dipenda dall'accertamento di una violazione non costituente reato, [...] il giudice penale competente a conoscere del reato è pure competente a decidere sulla predetta violazione e ad applicare con la sentenza di condanna la sanzione stabilita dalla legge per la violazione stessa». In tal modo, in caso di assoluzione, estinzione del reato o difetto di una condizione di procedibilità, l'Amministrazione finanziaria, cui verrebbero trasmesse le prove raccolte, tornerebbe competente a irrogare la sanzione amministrativa.

<sup>134</sup> In via esclusiva o in solido con la persona fisica a seconda che abbia o meno personalità giuridica: Cfr. art. 11 d. lgs. 472/1997 e art. 7 d.l. 269/2003.

## CONCLUSIONI

Il sistema a doppio binario in materia fiscale, pur funzionale a garantire l'effettività della tutela dell'interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi, si pone ormai da tempo in frizione con il principio del *ne bis in idem*, in virtù dell'estensione della materia penale ad opera della Corte EDU. Nonostante la previsione di un duplice procedimento a carico della persona fisica, con pregiudizio eccessivo del diritto fondamentale, il sistema delineato dal d. lgs. 74/2000 aveva una sua intrinseca coerenza. Difatti, la duplicazione procedimentale, cui comunque non avrebbe dovuto seguire una duplicazione sanzionatoria in virtù del principio di specialità, era stata concepita dal legislatore come funzionale a evitare vuoti di tutela e non a determinare una "iperafflittività" del comparto sanzionatorio<sup>1</sup>. Nondimeno, il principio di specialità si è rivelato inadeguato a scongiurare anche la duplicazione sanzionatoria. Di conseguenza, pur se sulla carta si tratta di un sistema a doppio binario cd. "alternativo"<sup>2</sup>, di fatto anche il doppio binario tributario si atteggia come cumulativo, postulando il doppio processo con applicazione della doppia sanzione.

La ragionevolezza di fondo che aveva ispirato il sistema del d. lgs. 74/2000 è invece assente nel d. l. 124/2019<sup>3</sup>: se il doppio binario per le persone fisiche nasce come alternativo, quello a carico degli enti è *ab origine* cumulativo, nonostante le frizioni ormai evidenti di questo sistema con le Carte dei diritti sovranazionali e le raccomandazioni della stessa direttiva PIF, che aveva ammonito gli Stati Membri

---

<sup>1</sup> V. *supra*, Capitolo I, par. 3.

<sup>2</sup> Così infatti TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, Milano, 2019, 57 che opera una distinzione tra il doppio binario in materia fiscale e quello in materia di abusi di mercato. Mentre il primo postula la duplicazione procedimentale ma non la duplicazione sanzionatoria (sarebbe quindi *alternativo*), il secondo prevede anche l'applicazione della doppia sanzione (sarebbe quindi *cumulativo*).

<sup>3</sup> Nel senso infatti che tale riforma sia ispirata al cd. "populismo penale" piuttosto che a un'esigenza di riforma della materia tributaria, v. FLORA, *Dalla "spazza corrotti" alla "spazza evasori". Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 252 ss.; INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 2020, 3, 307 ss.; LANZI, ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Padova, 72 ss.

al rispetto del *ne bis in idem* nel recepimento della direttiva<sup>4</sup>. Né a tale incongruenza ha posto rimedio il d. lgs. 75/2020 che è nuovamente intervenuto sulla materia. Del resto, le ritrosie del legislatore a superare i sistemi a doppio binario sono note da tempo: anche in materia di abusi di mercato il d. lgs. 107/2018 avrebbe potuto operare una riforma organica recependo le ormai pressanti istanze della dottrina in tal senso e si è invece limitato a modificare l'art. 187-*terdecies* del TUF<sup>5</sup>.

Questa assenza (ingiustificata) del legislatore lascia l'interprete in una *impasse* da cui è difficile uscire. Si è visto infatti come sussistano le diverse condizioni che devono ricorrere affinché si possa ritenere violato il *ne bis in idem* secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo. In estrema sintesi, si può infatti affermare che il cumulo procedimentale sarebbe illegittimo laddove entrambi i procedimenti abbiano natura (anche sostanzialmente) penale, abbiano ad oggetto il medesimo fatto e non vi sia tra loro una connessione materiale e temporale sufficientemente stretta secondo i più volte citati indici elaborati dalla Corte EDU.

Ebbene, come è emerso dall'analisi delle diverse sentenze sul punto, è pacifica l'appartenenza degli illeciti amministrativi tributari e illeciti 231 alla *matière pénale*. Depone in tal senso non solo il grado di severità delle sanzioni minacciate (comunque particolarmente elevato e "afflittivo" specialmente con riguardo alle sanzioni interdittive che caratterizzano il sistema di responsabilità amministrativa da reato degli enti) ma soprattutto lo *scopo repressivo e punitivo* perseguito da tali illeciti<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Cfr. *Considerando* 17 della Direttiva PIF: «La presente direttiva non preclude l'adeguata ed efficace applicazione di misure disciplinari o di sanzioni diverse da quelle di natura penale. Le sanzioni non assimilabili a sanzioni penali, che sono irrogate nei confronti della stessa persona per la stessa condotta possono essere tenute in considerazione in sede di condanna della persona in questione per un reato definito nella presente direttiva. Per gli altri tipi di sanzione dovrebbe essere pienamente rispettato il principio del divieto di essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato (*ne bis in idem*)». Ancora, il *Considerando* 28: «L'auspicato effetto deterrente dell'applicazione di sanzioni penali impone particolare cautela con riferimento ai diritti fondamentali. La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti, in particolare, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea («Carta»), segnatamente [...] il principio del *ne bis in idem*».

<sup>5</sup> Sulle note critiche alla riforma in materia di abusi di mercato, v. per tutti MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. pen. cont.*, 2018.

<sup>6</sup> Sulla centralità di tale indicatore nella qualificazione di un illecito come "sostanzialmente penale", v. FR. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello*

Allo stesso modo, non si può dubitare che i due procedimenti a carico della persona fisica o dell'ente originino dal medesimo fatto storico-naturalistico. Infatti, secondo l'attuale interpretazione dell'*idem factum* da parte delle Alti Corti, non occorre avere riguardo alle diverse possibili qualificazioni giuridiche della condotta dell'agente ma unicamente alla medesimezza dell'accadimento storico<sup>7</sup>. In altri termini, i fatti alla base dei due procedimenti devono essere, per usare le parole della stessa Corte di Strasburgo, «gli stessi o comunque sostanzialmente gli stessi»<sup>8</sup>. Tanto gli illeciti di omesso versamento IVA e ritenute quanto quelli di indebita compensazione condividono il medesimo substrato fattuale: le condotte alla base dei due procedimenti – amministrativo e penale – pur integrando ad un tempo due diversi illeciti, sono identiche sul piano naturalistico e tanto basta per ritenere sussistente il requisito della medesimezza fattuale.

Per quanto riguarda poi i diversi indicatori del test di connessione materiale e temporale tra procedimenti, al cui esito positivo è subordinata la legittimità del cumulo secondo l'attuale interpretazione della Corte EDU, sono emerse numerose criticità<sup>9</sup>. In primo luogo, va sottolineato come sia difficile ravvisare la complementarietà teleologica tra i due procedimenti: la funzione punitiva dell'illecito amministrativo (per la quale tale illecito è qualificato come sostanzialmente penale dalla stessa Corte EDU) impedisce di assegnare al procedimento amministrativo un mero scopo risarcitorio, tanto più per il fatto che entrambe le sanzioni mirano a tutelare il medesimo bene giuridico, ossia l'interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi.

In secondo luogo, dall'analisi delle norme di coordinamento tra procedimento penale e procedimento tributario, è emerso che, pur essendo possibile evitare, a certe condizioni, una duplicazione nell'attività di raccolta della prova, la

---

*statuto garantistico*, Torino, 2017, 26 ss. È anche utile ricordare, come pure è stato sottolineato, che la Corte EDU ha ritenuto sostanzialmente penale una soprattassa di appena 1.700 euro proprio in virtù della prevalente importanza dello scopo punitivo perseguito dalla sanzione: cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*.

<sup>7</sup> Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*. La stessa interpretazione di medesimezza fattuale è stata poi adottata, come pure ricordato, dalla Corte costituzionale. V. Corte Cost. n. 200/2016.

<sup>8</sup> Cit. da C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*, par. 83.

<sup>9</sup> Per un'analisi più puntuale dei diversi indicatori, non si può che rinviare a Capitolo II, parr. 8 ss.

valutazione del materiale probatorio da parte dei due giudici è sempre autonoma così che è ben possibile che questi giungano a conclusioni diverse.

In aggiunta a tali criticità di carattere sistematico, come pure è stato sottolineato, non è sempre possibile per il giudice del secondo procedimento prendere in considerazione la sanzione irrogata all'esito del primo al fine di assicurare una risposta sanzionatoria proporzionata. Di certo, ciò non è possibile per gli enti collettivi non essendo previsto alcun meccanismo di coordinamento tra sanzioni. Al più, come si è osservato, l'estinzione della sanzione tributaria potrebbe rilevare ai fini della determinazione del numero delle quote da parte del giudice penale secondo l'art. 11 del d. lgs. 231/2001<sup>10</sup> o come causa di riduzione della sanzione pecuniaria ex art. 12 dello stesso d. lgs. 231/2001<sup>11</sup> ma tali previsioni non sono sufficienti né per scongiurare il rischio di incorrere nelle ben più temibili sanzioni interdittive né per assicurare in concreto una risposta punitiva proporzionata. Per quanto riguarda le persone fisiche, vista la sostanziale disapplicazione del principio di specialità, la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio potrebbe essere assicurata unicamente dalla causa di non punibilità e dalla circostanza attenuante di cui agli artt. 13 e 13-bis del d. lgs. 74/2000 che, come è stato diffusamente esposto, garantiscono al contribuente particolari effetti premiali in sede penale in caso di estinzione del debito tributario. Nondimeno, laddove non operino tali meccanismi premiali, anche nel procedimento a carico della persona fisica difetta uno strumento normativo idoneo ad assicurare la proporzionalità della risposta sanzionatoria complessiva cui è subordinato il cumulo procedimentale.

---

<sup>10</sup> Secondo la norma citata, uno dei criteri presi in considerazione dal giudice nella determinazione del numero di quote ai fini della commisurazione della sanzione pecuniaria è infatti «l'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti».

<sup>11</sup> Il secondo comma dell'art. 12 del d. lgs. 231/2001 dispone infatti che: «La sanzione è ridotta da un terzo alla metà se, prima della dichiarazione dell'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.

Nel caso in cui ricorrano entrambe le condizioni previste dalle lettere del precedente comma, la sanzione è ridotta dalla metà a due terzi».

Da ultimo, nonostante le resistenze della Corte di Cassazione<sup>12</sup>, è necessario prendere in considerazione anche il parametro cronologico. La Corte EDU ha infatti operato una interpretazione particolarmente rigorosa del criterio della “connessione temporale” che deve sussistere tra i due procedimenti al fine di ritenere legittimo il cumulo procedimentale, censurando i doppi binari sanzionatori nei Paesi Scandinavi per la differenza di pochi anni tra le date di definizione dei due procedimenti<sup>13</sup>. Dall’analisi dei casi sottoposti all’attenzione della Corte di Cassazione<sup>14</sup>, è emerso che tale criterio cronologico, così come interpretato dalla Corte EDU, non è di fatto mai rispettato.

Sulla base di queste considerazioni, si può affermare che la ricerca circa la compatibilità dell’attuale assetto sanzionatorio in materia tributaria con il principio del *ne bis in idem* ha dato esito negativo: come è stato sottolineato, anche se è talvolta possibile assicurare un trattamento sanzionatorio proporzionato per le persone fisiche, il sistema a doppio binario in materia fiscale non rispetta tutti i requisiti di legittimità indicati dalla Corte di Strasburgo. È vero che alcuni di questi indicatori – come la connessione temporale e la stessa proporzionalità della sanzione – hanno carattere casistico e si legano dunque alla valutazione del singolo caso concreto; nondimeno, alcune criticità hanno, al contrario, carattere sistematico come l’impossibilità di ravvisare una complementarietà teleologica tra procedimenti. Di conseguenza, visto il mancato rispetto del principio del *ne bis in idem* da parte di tale sistema, si sono analizzate diverse soluzioni per evitare una condanna dell’Italia da parte della Corte di Strasburgo.

---

<sup>12</sup> Nell’ultima pronuncia della Corte di Cassazione sul punto, come pure è stato sottolineato, viene ritenuto sussistente tale legame sulla base della sola contestualità dell’avvio dei due procedimenti senza considerare, come invece fa la Corte EDU, la differenza temporale tra le date di definizione dei due procedimenti. Cfr. Cass. pen., Sez. III, n. 4439/2021.

<sup>13</sup> Ad esempio, in *Johannesson e a. c. Islanda* e *Nodet c. Francia*, la Corte EDU ritiene mancante il legame temporale vista la differenza di circa cinque anni tra le date di definizione dei due procedimenti. Anche in *Bjarni Armannsson c. Islanda*, nonostante la distanza temporale di “soli” due anni, non è stata ravvisata la connessione temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti poiché questi si erano svolti in parallelo per appena quattro mesi. Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e altri c. Islanda*, par. 54; ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*, par. 52-53; ricorso n. 72098/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda*.

<sup>14</sup> Infatti, se nel primo caso sottoposto all’attenzione della Corte di Cassazione il procedimento amministrativo si era chiuso “solo” tre anni prima, nel caso della pronuncia n. 4439/2021, erano passati quasi sei anni dalla chiusura del procedimento amministrativo. Cfr. anche Cass. pen. Sez. III, n. 6993/2017.

Difatti, al momento attuale, il giudice nazionale non dispone di uno “strumento” da utilizzare in caso di mancato superamento del test di connessione tra procedimenti. Le prime soluzioni analizzate si concentrano sul solo indicatore che la Corte EDU ha indicato come maggiormente significativo: la proporzionalità complessiva della sanzione. Secondo tale impostazione, il sacrificio subito dalla persona fisica o dall’ente sul piano processuale sarebbe in qualche modo bilanciato sul piano sostanziale. In altri termini, non sarebbe illegittima la compressione del diritto fondamentale a non essere giudicato due volte per lo stesso fatto in caso di cumulo tra procedimenti penali e amministrativi ma sostanzialmente penali laddove venga assicurata una risposta punitiva comunque proporzionata.

In quest’ottica, è stato proposto di valorizzare il meccanismo di inesorabilità della sanzione amministrativa previsto per le persone fisiche, mutando l’attuale interpretazione degli artt. 19, 20 e 21 del d. lgs. 74/2000 e introducendo un meccanismo simile anche per gli enti collettivi<sup>15</sup>. In tal modo, verrebbe assicurata l’applicazione della sola sanzione speciale, pur all’esito di due distinti procedimenti. In altri termini, la questione verrebbe ricondotta a un concorso apparente di norme infra-sistematico con conseguente applicazione della sola sanzione speciale (ossia, quella penale) ma il coordinamento processuale per assicurare l’applicazione di una sola sanzione sarebbe comunque rappresentato dal cumulo procedimentale.

È stato anche proposto di mutuare la soluzione adottata in materia di abusi di mercato, estendendo alla materia tributaria il meccanismo previsto dall’art. 187-*terdecies* del TUF che impone alle diverse autorità procedenti di coordinare le sanzioni irrogabili per lo stesso fatto<sup>16</sup>.

Come si è osservato, tali soluzioni si rivelano insufficienti allo scopo: pur essendo astrattamente idonee ad assicurare una risposta sanzionatoria proporzionata, non pongono rimedio alle diverse criticità ravvisate nello svolgimento del test di connessione materiale e temporale. Vista l’interpretazione

---

<sup>15</sup> Cfr. Capitolo III, par. 1.2.

<sup>16</sup> V. per tutti BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3, 220 e 226. Cfr. anche Capitolo III, par. 1.3.

rigorosa della Corte EDU che ha dimostrato di censurare i sistemi a doppio binario anche in caso di violazione di un solo indice di connessione<sup>17</sup>, è parso più opportuno ricercare una soluzione capace di traslare nell'ordinamento interno tutti i diversi indicatori delineati dalla Corte di Strasburgo.

In quest'ottica, si è visto come una prima alternativa possa essere rappresentata dall'applicazione diretta del diritto dell'Unione Europea, in particolare dell'art. 50 CDFUE che sancisce a livello eurounionale il principio del *ne bis in idem*. Visto che, come più volte ricordato, anche la CGUE ha aderito a tale interpretazione del principio<sup>18</sup>, sarebbe possibile disapplicare *in toto* la norma sanzionatoria laddove difetti la connessione materiale e temporale tra procedimenti. Tale soluzione porterebbe però a una ingiustificata disparità di trattamento tra imposte armonizzate (come l'IVA) e non armonizzate, dando luogo a un "*ne bis in idem* a due velocità". Difatti, come ricordato, la Carta di Nizza trova applicazione solo nelle materie regolate dal diritto dell'Unione<sup>19</sup>: se quindi è possibile per le norme relative all'IVA, la disapplicazione rimarrebbe preclusa nel caso di sanzioni che riguardino le imposte dirette.

Per questa ragione, almeno *de lege lata*, sembra preferibile intervenire sull'art. 649 c.p.p. con una pronuncia di illegittimità costituzionale nella parte in cui non prevede che non si possa iniziare o proseguire un secondo giudizio nei confronti di un imputato al quale sia già stata irrogata una sanzione sostanzialmente penale per il medesimo fatto quando tra il primo e il secondo procedimento non vi sia una connessione materiale e temporale sufficientemente stretta. In tal modo, il giudice del secondo procedimento sarebbe in grado di valutare di volta in volta la legittimità del cumulo procedimentale, intervenendo *anche* quando la sanzione sia complessivamente proporzionata in caso di mancato rispetto degli ulteriori indici di connessione.

---

<sup>17</sup> Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Jòhannesson e a. c. Islanda*.

<sup>18</sup> V. le più volte citate Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*; C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*.

<sup>19</sup> L'art. 51 CDFUE delimita infatti l'ambito di applicazione della Carta alle istituzioni degli Stati membri «nell'attuazione del diritto dell'Unione».

In dottrina, è stata anche sostenuta l'impraticabilità di una simile soluzione poiché, considerata la maggiore celerità del procedimento amministrativo, determinerebbe di fatto la "neutralizzazione" della tutela penale<sup>20</sup>. Tuttavia, pur a fronte di una simile incongruenza sistematica, tale intervento manipolativo della Corte costituzionale sembra essere l'unico possibile per assicurare un'adeguata tutela del diritto fondamentale a non essere giudicato due volte per lo stesso fatto ed evitare possibili condanne dell'Italia da parte della Corte di Strasburgo. Per questa ragione, una simile incongruenza non può essere considerata ostativa alla pronuncia di illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., essendo questo l'unico modo di sanare una lesione a un diritto fondamentale riconosciuto dalla stessa Carta fondamentale. Con le stesse parole della Consulta: «Posta di fronte a un *vulnus* costituzionale, non sanabile in via interpretativa - tanto più se attinente a diritti fondamentali - la Corte è tenuta comunque a porvi rimedio: e ciò, indipendentemente dal fatto che la lesione dipenda da quello che la norma prevede o, al contrario, da quanto la norma (o, meglio, la norma maggiormente pertinente alla fattispecie in discussione) omette di prevedere. Né, per risalente rilievo di questa Corte (sentenza n. 59 del 1958), può essere ritenuta preclusiva della declaratoria di illegittimità costituzionale delle leggi la carenza di disciplina - reale o apparente - che da essa può derivarne, in ordine a determinati rapporti. Spetterà, infatti, da un lato, ai giudici comuni trarre dalla decisione i necessari corollari sul piano applicativo, avvalendosi degli strumenti ermeneutici a loro disposizione; e, dall'altro, al legislatore provvedere eventualmente a disciplinare, nel modo più sollecito e opportuno, gli aspetti che apparissero bisognevoli di apposita regolamentazione»<sup>21</sup>.

Inoltre, nessuna delle diverse soluzioni *de jure condito* analizzate ha dimostrato di saper porre rimedio a una simile criticità.

In alternativa, anche prendendo spunto dalle soluzioni adottate in altri ordinamenti, dovrebbe essere lo stesso legislatore a ricercare una soluzione per

---

<sup>20</sup> V. per tutti DI BITONTO, *Una singolare applicazione dell'art. 649 c.p.p.*, in *Dir. pen. e proc.*, 2015, 4, 443 e 445 ss.; ID. *Il ne bis in idem nei rapporti tra violazioni finanziarie e reati*, in *Cass. pen.*, 2016, 1340 ss. Sul punto, si rinvia a Capitolo III, par. 3.

<sup>21</sup> Cit. da Corte cost. n. 113/2011, par. 8 del considerato in diritto.

porre rimedio al contrasto tra l'ordinamento nazionale e CEDU. A titolo esemplificativo, si potrebbe prevedere un meccanismo di coordinamento tra magistratura requirente e autorità amministrativa prima ancora dell'avvio del procedimento<sup>22</sup> ovvero differenziare radicalmente le fattispecie di reato dagli illeciti amministrativi riservando la sanzione penale alle violazioni connotate da un maggior disvalore<sup>23</sup> ovvero ancora prevedere un unico procedimento all'interno del quale accertare la rilevanza penale del fatto e irrogare la relativa sanzione<sup>24</sup>.

Si è visto infatti come i diversi rimedi *de jure condito* presentino degli insuperabili difetti cui solo lo stesso legislatore potrebbe rimediare. L'alternativa maggiormente auspicabile sembra essere quella dell'intervento manipolativo sull'art. 649 c.p.p. da parte della Corte costituzionale così da adeguare anche l'ordinamento interno al criterio della *close connection in substance and time*<sup>25</sup>. Le incongruenze che una simile pronuncia potrebbe creare, pur necessitate dalla pressante esigenza di tutela di un diritto fondamentale, potrebbero però essere evitate da un intervento legislativo che sappia ricercare un migliore bilanciamento tra il diritto fondamentale a non subire due procedimenti per lo stesso fatto e l'effettività della tutela contro le violazioni finanziarie.

Tale bilanciamento dovrebbe sapere tenere distinti i due aspetti della garanzia: il rispetto del solo *ne bis in idem* sostanziale legato alla proporzionalità della (doppia) risposta sanzionatoria è insufficiente da solo ad assicurare un adeguato livello di tutela dei diritti fondamentali. Infatti, come si è visto, il processo da solo è già un peso per l'individuo che vi è sottoposto. La soluzione dovrebbe

---

<sup>22</sup> Così, come è stato esposto, avviene in Francia e Inghilterra in materia di abusi di mercato. Sul punto, si rinvia a Capitolo III, par. 5.

<sup>23</sup> In tal senso v. anche PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti europee*, in *Rass. trib.*, 2018, 3, 526; MARINO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo I*, Milano, 2019, 653; PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 11, 1048.

<sup>24</sup> Così *ex multis*, CORSO, *Il doppio binario sanzionatorio tributario: un vulnus al divieto di secondo giudizio?*, in *Arch. pen.*, 2016, 3, 15; FR. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, in *disCrimen*, 2020. V. anche BOLIS, *Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaestio del ne bis in idem?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, 3-4, 425 ss.

<sup>25</sup> Il riferimento è alla più volte citata C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, parr. 125-132.

allora necessariamente passare per il rispetto del *ne bis in idem* processuale eliminando definitivamente la duplicazione procedimentale a carico della stessa persona per lo stesso fatto, anche quando uno dei procedimenti è formalmente amministrativo ma sostanzialmente penale.

Infatti, quando ci si riferisce al principio del *ne bis in idem*, occorre sempre tenere distinta l'accezione sostanziale del principio da quella processuale. Si è visto come l'attuale sistema sanzionatorio penal-tributario postuli una duplicazione procedimentale per lo stesso fatto, a carico sia delle persone fisiche sia degli enti collettivi. L'analisi degli indici di connessione tra procedimenti elaborati dalla Corte EDU, ai quali è subordinata la legittimità di tale cumulo, ha fatto emergere gravi criticità tali da poter affermare il mancato rispetto del *ne bis in idem* processuale da parte di un simile sistema, anche se "letto" alla luce dell'attuale interpretazione delle Corti sovranazionali.

Per quanto riguarda la proporzionalità complessiva della sanzione integrata – che pure costituisce uno di tali indici di connessione – occorre invece riconoscere che è talvolta possibile giungere a un trattamento sanzionatorio proporzionato per le persone fisiche in virtù dei citati meccanismi premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis* del d. lgs. 74/2000. Infatti, dietro il pagamento della sanzione amministrativa entro il termine indicato, sarebbe possibile beneficiare della non punibilità in sede penale, con conseguente applicazione di una sola sanzione, ovvero di un'attenuante a effetto speciale tale da non rendere eccessivamente gravoso il cumulo delle due sanzioni. Al contrario, una simile opzione non è contemplata per gli enti collettivi per i quali, a seguito della duplicazione procedimentale e accertamento della responsabilità, sarebbe sistematicamente irrogata una doppia sanzione senza meccanismi compensativi con conseguente violazione *anche* del *ne bis in idem* sostanziale.

Di fronte un simile scenario, ci si trova davanti a una scelta. Si può infatti ritenere che le esigenze di gettito dello Stato giustificchino il cumulo di procedimenti penali e amministrativi (ma sostanzialmente penali) e ricercare una soluzione sul solo piano sostanziale. In questo senso, la valorizzazione del meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa previsto per le persone fisiche ovvero l'art. 187-*terdecies* del TUF potrebbero risultare sufficienti allo scopo di garantire

l'applicazione di una sola sanzione ovvero una sanzione complessivamente proporzionata. La citata causa di non punibilità e la circostanza attenuante di cui agli artt. 13 e 13-*bis* del d. lgs. 74/2000 rispondono, in questo senso, a una logica simile: non incidono certo sul doppio procedimento ma assicurano, in caso di operatività, l'applicazione della sola sanzione amministrativa ovvero di un cumulo astrattamente proporzionato.

Si è però visto come tali soluzioni non siano pienamente convincenti. Ogni limitazione di un diritto fondamentale – come è quello di non subire due procedimenti (anche sostanzialmente) penali per lo stesso fatto – deve rispondere a una logica di stretta necessità rispetto al fine perseguito. Anche a seguito della breve analisi delle soluzioni adottate negli altri ordinamenti e delle diverse proposte avanzate dalla dottrina per scongiurare il cumulo procedimentale, si deve ritenere che il doppio procedimento non sia strettamente necessario per assicurare l'effettiva percezione dei tributi da parte dello Stato ma, al contrario, esistano mezzi idonei al perseguimento di tale scopo che comportano un sacrificio minore dei diritti fondamentali. In altri termini, «*un processo [...] basta e avanza per proteggere gli interessi in gioco, così come basta e avanza per tutti gli interessi più rilevanti che l'ordinamento conosca*»<sup>26</sup>.

Appare allora decisamente preferibile non concentrarsi sul solo rispetto del *ne bis in idem* sostanziale ma riportare i termini della questione nell'alveo dell'accezione processuale del principio, ricercando una soluzione idonea a scongiurare non la doppia sanzione ma il doppio processo. Del resto, il “rischio” di un cumulo sanzionatorio sproporzionato non è altro che la conseguenza, sul piano sostanziale, della duplicazione procedimentale. È dunque anche più conveniente intervenire “a monte” evitando così che i meccanismi di coordinamento tra sanzioni “a valle” restituiscano risultati non soddisfacenti come è finora avvenuto con il ricorso al principio di specialità e all'ineseguibilità della sanzione amministrativa nel sistema penal-tributario.

In conclusione, il punto d'arrivo della presente ricerca sta proprio nella necessità del rispetto del *ne bis in idem* processuale e nella conseguente

---

<sup>26</sup> Cit. da VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, par. 3.2.

illegittimità dei sistemi a doppio binario che incidono oltremodo su un diritto fondamentale eccedendo lo scopo (comunque legittimo) perseguito.

È allora imperativo saper ricercare un migliore bilanciamento tra tutela dei diritti fondamentali e ragion fiscale, tale da poter assicurare adeguata protezione all'interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi senza violare il *ne bis in idem* processuale.

## INDICE DELLA GIURISPRUDENZA

### **Corte Costituzionale**

Corte cost. n. 1/1969  
Corte Cost. n. 6/1978  
Corte Cost. n. 88/1982  
Corte cost. n. 170/1984  
Corte cost. n. 409/1991  
Corte cost. ord. n. 150/1995  
Corte cost. ord. n. 501/2000  
Corte cost. 348/2007 e 349/2007  
Corte cost. n. 219/2008  
Corte cost. n. 113/2011  
Corte cost. n. 85/2013  
Corte cost. n. 162/2014  
Corte cost. n. 63/2016  
Corte cost. n. 102/2016  
Corte Cost. n. 200/2016  
Corte cost. n. 236/2016  
Corte Cost. n. 43/2018  
Corte Cost. n. 222/2019  
Corte Cost. n. 114/2020

### **Corte di Cassazione**

Cass. civ. Sez. trib. 9109/2002  
Cass. pen. S.U. n. 34655/2005  
Cass. civ. Sez. trib. n. 5720/2007  
Cass. pen. Sez. III, n. 39358/2008  
Cass. Sez. V, n. 4306/2010  
Cass. civ. Sez. trib. 26296/2010  
Cass. pen., Sez. III, n. 42462/2010  
Cass. pen. Sez. III, n. 7662/2011

Cass. civ. Sez. trib. n. 19786/2011  
Cass. pen., Sez. III, n. 18757/2012  
Cass. civ. Sez. trib. n. 19859/2012  
Cass. pen., n. 30085/2012  
Cass. civ. Sez. V n. 2916/2013  
Cass. pen., Sez. III, n. 5467/2013  
Cass. civ. Sez. trib. 6918/2013  
Cass. S.U. n. 37424/2013  
Cass. S.U. n. 37425/2013  
Cass. pen., Sez. VI, n. 44623/2013  
Cass. pen., Sez. III, n. 3367/2014  
Cass. pen. Sez. IV n. 7615/2014  
Cass. S.U. n. 10561/2014  
Cass. pen., Sez. III, n. 20266/2014  
Cass. pen. Sez. III n. 23489/2014  
Cass. pen., Sez. III, n. 30267/2014  
Cass. S.U. n. 38343/2014  
Cass. pen., Sez. II, n. 33720/2014  
Cass, pen., Sez. III, n. 40526/2014  
Cass. pen., Sez. V, n. 44854/2014  
Cass. pen., Sez. V, ord. nn. 38/2015 e 52/2015  
Cass. pen. Sez. III, n. 536/2015  
Cass. pen., Sez. III, n. 5177/2015  
Cass. sez. trib., n. 16950/2015  
Cass. sez. trib., n. 17183/2015  
Cass. pen., Sez. III, n. 19334/2015  
Cass. pen., Sez. III, n. 36393/2015  
Cass. pen., Sez. III, n. 46162/2015  
Cass. pen. Sez. III n. 1268/2016  
Cass. pen., Sez. III, n. 25815/2016  
Cass. pen. Sez. III, n. 9072/2017  
Cass. civ. Sez. trib. n. 22862/2017

Cass. pen. n. 23839/2017  
Cass. pen. Sez. III, n. 35156/2017  
Cass. pen., Sez. III, n. 38860/2017  
Cass. pen. n. 55480/2017  
Cass. Sez. trib., n. 959/2018  
Cass. pen. n. 4637/2018  
Cass. pen. Sez. III, n. 5934/2018  
Cass. pen. Sez. III, n. 6993/2018  
Cass. civ. Sez. trib. n. 17624/2018  
Cass. pen., Sez. III, n. 38594/2018  
Cass. pen. n. 41691/2018  
Cass. pen. Sez. III, n. 45829/2018  
Cass. pen. n. 46684/2018  
Cass. pen. Sez. III n. 48375/2018  
Cass. pen., n. 49869/2018  
Cass. pen. Sez. III n. 54379/2018  
Cass. pen. Sez. III n. 1420/2019  
Cass. pen. Sez. V. n. 5279/2019  
Cass. civ. Sez. trib. 7131/2019  
Cass. pen. n. 22458/2019  
Cass. pen. n. 25335/2019  
Cass. pen. n. 25734/2019  
Cass. pen. n. 28473/2019  
Cass. civ., Sez. trib., n. 33050/2019  
Cass. pen. n. 36374/2019  
Cass. pen., Sez. III, n. 36699/2019  
Cass. pen., Sez. V, n. 39999/2019  
Cass. pen. n. 40776/2019  
Cass. pen. n. 46464/2019  
Cass. pen. n. 20714/2020  
Cassazione civ., Sez. trib., n. 21694/2020  
Cass. pen. n. 30626/2020

Cass. pen., Sez. III, n. 4439/2021

### **Tribunale**

Trib. Asti, n. 717/2015

Trib. di Bergamo, 16/09/2015

Trib. di Monza n. 236/2016

Trib. Milano, sez. III pen., n. 14767/2018

### **Corte di Giustizia dell'Unione Europea**

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 9 marzo 1978, C-106/77, Simmenthal

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 9 marzo 2006, C-436/04, Van Esbroeck

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 13 febbraio 2013, C-617/10, Åklagaren c. Åkerberg

Corte di Giustizia UE, Sez. IV, 5 aprile 2017, C-217/15 e C-350/15, Orsi e Baldetti

Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, Menci; C-537/16, Garlsson Real Estate e a.; C-596/16 e C-597/16, Di Puma e Zecca

### **Corte Europea dei Diritti dell'Uomo**

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 5100/71, Engel e a. c. Paesi Bassi

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 8544/79, Oztürk c. Germania

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 12547/86, Bendenoun c. Francia

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 19380/92, Benham c. Regno Unito

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 84/97, Oliveria c. Svizzera

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 37950/97, Franz Fischer v. Austria

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 41265/98, Manasson c. Svezia

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 60619/00, Rosenquist c. Svezia

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 73053/01, Jussila c. Finlandia

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 73661/01, Nilsson c. Svezia

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 13596/02, Isaksen v. Norvegia

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, Zoluthukin c. Russia

C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 25424/09, Allen c. Regno Unito

C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 66602/09 e 71879/12, Sismanidis e Sitaridis c. Grecia

C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 6609/09, 130/10, 3896/10, Vinter e a. c. Regno Unito  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 7356/10, Lucky Dev c. Svezia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 758/11, Häkkä c. Finlandia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 11828/11, Nykänen c. Finlandia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 35232/11, Pirttmäki c. Finlandia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 37394/11, Glantz c. Finlandia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n.41604/11, Boman c. Finlandia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 53573/12, Kiiveri c. Finlandia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 17039/13, Rinas c. Finlandia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 53197/13, Österlund c. Finlandia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 18640/10, Grande Stevens e altri c. Italia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, A e B c. Norvegia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, Jóhannesson e altri c. Islanda  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 72098/14, Bjarni Ármannsson c. Islanda  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 47342/14, Nodet c. Francia  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 54012/10, Mihalache c. Romania  
C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 34503/10, Velkov c. Bulgaria

### **Corti straniere**

State of Indiana v. Ford Motor co., 47 USL W 2178

Cons. Cost., 18 marzo 2015, n. 2014-453/454 QPC e 2015-462 QPC

Cons. Cost., 24 giugno 2016, n. 2016-545 QPC

## BIBLIOGRAFIA

ADAM, TIZZANO, *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2017.

AGRIFOGLIO, *Autonomia ordinamentale e pluralismo giuridico: il divieto ne bis in idem tra Engel criteria e principio di proporzionalità*, in *Eur. dir. priv.*, 2019, 2, 455.

ALFANO, TRAVERSA, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2021, 1, 10.

AMARELLI, *Profili pratici della questione sulla natura giuridica della responsabilità degli enti*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2006, 151.

AMARELLI, *L'indebita inclusione delle imprese individuali nel novero dei soggetti attivi del d. lgs. n. 231/2001*, in *Dir. pen. cont.*, 2011.

ANGIOLINI, *Una questione ancora irrisolta: il ne bis in idem e l'Italia*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 4, 2018, 2109.

ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, 16<sup>a</sup> ed. aggiornata e integrata da CONTI, Milano, 2003.

APRILE, *Il divieto di bis in idem e la compatibilità con il sistema del "doppio binario sanzionatorio" in una illuminante sentenza della Corte costituzionale*, in *Cass. pen.*, 6, 2018, 1940.

ARENA, *Bonifica e responsabilità degli enti per reati ambientali*, in *reatisocietari.it*, 2012.

ARENA, *Le situazioni puramente interne nel diritto dell'Unione Europea*, Napoli, 2019.

ARENA, CAMPANINI, *Come fare... modello 231 e reati tributari*, Milano, 2020.

BALDUCCI, MACRILLÒ (a cura di), *Esecuzione penale e ordinamento penitenziario*, Milano, 2020.

BASILE, *Riforma del market abuse: quando la toppa (parlamentare) è peggiore del buco (governativo)*, in *Dir. pen. cont.*, 2017.

BASILE, *Una nuova occasione (mancata) per riformare il comparto penalistico degli abusi di mercato?*, in *Dir. pen. cont.*, 2017.

BASILE, *Il doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato in Italia e la trasfigurazione del ne bis in idem europeo*”, in *Giur. comm.*, 1, 2019, 129.

BARON, *Reati tributari e ne bis in idem: una prima declinazione interna del criterio della sufficiently close connection in substance and time*, in *Giur. comm.*, 2018, 6, 907.

BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alle prove delle indicazioni euro-convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. pen.*, 2019.

BARON, *Ne bis in idem e giudizio di proporzione: la certezza dell'incertezza applicativa*, in *Giur. comm.*, 2020, 4, 728.

BARTOLI, *Le sezioni unite prendono conoscenza del nuovo paradigma punitivo del sistema 231*, in *Le società*, 2015, 2, 219.

BARTOLI, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sist. pen.*, 2020, 3, 219.

BARTOLI, *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar "Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019", 2020, 145.

BECCALI, *Senza prova dell'avvenuto pagamento della sanzione tributaria non è invocabile il ne bis in idem*, in *Il Fisco*, 2015, 24, 2368.

BELLACOSA, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar "Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019", 2020, 137.

BELLACOSA, *I reati tributari e i reati di contrabbando*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020, 611.

BENZAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, 2019, 693.

BERNASCONI, *Responsabilità amministrativa degli enti*", in "Enciclopedia del diritto. Annali. Vol. II: abusi di mercato", Milano, 2008.

BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 98.

BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, in *Proc. pen. giust.*, 2019, 5, 1988.

BISCARDI, *La riforma dei reati tributari: profili processuali. Sfatato il tabù del processo agli enti*, in *Proc. pen. e giust.*, 2020, 5, 1226.

BOLIS, *Obiettiva connessione tra illeciti amministrativi e reati tributari: una soluzione alla vexata quaestio del ne bis in idem?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2017, 3-4, 386.

BRICCHETTI, VENEZIANI, (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017.

BRICOLA, *Il costo del brocardo societas delinquere non potest*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1970.

BUFFON, *Interferenze tra ne bis in idem processuale e sostanziale nel contenimento del doppio binario sanzionatorio*, in *Proc. pen. e giust.*, 2019, 2, 526.

BUSCEMA, *Non è violato il ne bis in idem se lo stesso fatto viene punito con sanzioni penali e amministrative sostanzialmente penali*, in *Diritto & Giustizia*, 2019, fasc. 231, 7.

CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, Milano, 2019.

CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in *Dir. pen. cont.*, 2015.

CALAVITA, *La Corte costituzionale di nuovo sul rapporto tra processo penale e amministrativo tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 1916.

CALLARI, *La firmitas del giudicato penale. Essenza e limiti*, Milano, 2009.

CALZOLARI, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il principio del ne bis in idem*, in *Corr. Trib.*, 2017, 4, 309.

CANESCHI, *Ne bis in idem: una garanzia ancora in cerca di identità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 4, 2104.

CARERI, *I presupposti della garanzia convenzionale al ne bis in idem: dalla Grande Camera nuove precisazioni*, in *Sist. pen.*, 2019.

CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass trib.*, 2015, 2, 499.

CARINCI, TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2019.

CARMONA, *La responsabilità degli enti: alcune note sui reati presupposto*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2003, 95.

CASSIBBA, *Disorientamenti giurisprudenziali in tema di ne bis in idem*, in *Proc. pen. e giust.*, 2017, 6, 15.

CASSIBBA, *Ne bis in idem e procedimenti paralleli*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 351.

CASTELLANETA, *Concorso formale di reati e principio del ne bis in idem tra diritto interno e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Riv.dir. intern.*, 2017, 1, 161.

CAVALLINI, *La non punibilità nel prisma del diritto penale tributario: coerenza o lassismo di sistema?*, in *Sist. pen.*, 2020.

CENTONZE, *Ne bis in idem internazionale e rinnovamento del giudizio. Il problema della tutela dei diritti fondamentali delle persone fisiche e degli enti collettivi*, in *Legislazione pen.*, 2020, 7, 34.

CENTORE, *La doppia sanzione per gli illeciti commessi dalle società (e dai suoi amministratori)*, in *Cor. trib.*, 2017, 20, 1554.

CERESA-GASTALDO, *Procedurale penale delle società*, 3<sup>a</sup> ed., Torino, 2019.

CHIARIZIA, *Ne bis in idem europeo e autonomia del processo tributario: le contraddizioni della Cassazione*, in *Cor. trib.*, 2018, 14, 1098.

CHINDEMI (a cura di), *Diritto tributario giurisprudenziale*, Milano, 2021.

CIMADONO, *Illecito amministrativo e reato: un'apparente ipotesi di bis in idem*, in *Giur. it.*, 2019, 9, 1489.

CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e i principi costituzionali* in BRICCHETTI, VENEZIANI, (a cura di), *I reati tributari*, Torino, 2017.

COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario* in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, 2019, 673.

CONTI, *La preclusione nel processo penale*, Milano, 2014.

CONSO, GREVI, *Profili del nuovo codice di procedura penale*, 2<sup>a</sup> Ed., Padova, 1991.

CONSULICH, *La prescrizione della legalità. Il rapporto tra diritto penale tributario e il diritto dell'Unione europea dopo la sentenza della Corte di Giustizia sul caso Taricco*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 23.

CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del giudice eurounitario*, *Dir. pen. proc.*, 2018, 7, 949.

CONSULICH, *L'ente alla Corte. Il d.lgs. 231/2001 al banco di prova delle carte dei diritti*, in *Resp. amm. soc. enti*, 2019, 4, 21.

CORDERO, *Procedura penale*, Milano, 1991.

CORDEIRO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Dig. Disc. Priv. – Sez. Comm.*, Agg. VIII, 2017, 456.

CORSO, *Il doppio binario sanzionatorio tributario: un vulnus al divieto di secondo giudizio?*, in *Arch. pen.*, 2016, 3, 13.

CRIPPA, *Repressione efficiente e ne bis in idem: la Corte di Giustizia si pronuncia sul doppio binario sanzionatorio italiano*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 3, 1851.

D’ALESSANDRO, *Regolatori del mercato, enforcement e sistema penale*, Torino, 2014.

D’ALESSANDRO *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti fondamentali*, in *Dir. pen. e proc.*, 2014, 614.

D’ALTILIA, *L’inapplicabilità all’ente della particolare tenuità del fatto riconosciuta in capo all’autore (persona fisica) del reato*, in *Arch. pen.*, 2020.

D’ARCANGELO, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*”, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar “Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019”, 2020, 167.

A. D’AVIRRO, NANNUCCI, *I reati nella legislazione tributaria*, Padova, 1984.

A. D’AVIRRO, M. D’AVIRRO, GIGLIOLI, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Padova, 2017.

DE AMICIS, GAETA, *Il confine di sabbia: la Corte EDU ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2017, 2, 469.

DE FRANCESCHI, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra le Corti trionfa il criterio della sufficiently close connection in substance and time*, in *Giur. pen.*, 2018.

DE LUCA, *I limiti soggettivi della cosa giudicata penale*, Milano, 1963.

DE MAGLIE, *L'etica e il mercato*, Milano, 2002.

DE SIMONE, *La responsabilità da reato degli enti: natura giuridica e criteri oggettivi di imputazione*, in *Dir. pen. cont.*, 2011.

DE SIMONE, *Profili di diritto comparato*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020, 3.

DE SIMONE, *Il problema della responsabilità delle persone giuridiche nell'ordinamento italiano* in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020, 45.

DE VERO, *Struttura e natura giuridica dell'illecito di ente collettivo dipendente da reati*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 1126.

DELBONO, *Concorso di norme e bis in idem sostanziale dopo la sentenza della Corte cost. 200/2016*, in *Giur. pen.*, 2017.

DI BITONTO, *Studio sui fondamenti della procedura penale d'impresa*, Napoli, 2012.

DI BITONTO, *Il ne bis in idem nei rapporti tra violazioni finanziarie e reati*, in *Cass. pen.*, 2016, 1335.

DI BITONTO, *Lineamenti generali del procedimento a carico degli enti* in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. II, Torino, 2020, 29.

DI GIOVINE, *Lineamenti sostanziali del nuovo illecito punitivo*, in LATTANZI (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti*, Milano, 2010, 16.

DI RUBERTO, *La circolazione della prova tra processo penale e tributario*, in *Iltributario.it*, 2018.

DOLCINI, *Pene edittali, principio di proporzione, funzione rieducativa della pena: la Corte costituzionale ridetermina la pena per l'alterazione di stato*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2016, 1956.

DONINI, *Septies in idem. Dalla "materia penale" alla proporzione delle pene multiple nei modelli italiano ed europeo*, in *Cass. pen.*, 2018, 7, 2284.

DORIGO, *Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 436.

DORIGO, *La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente illeciti fiscali*, in *Giur. pen.*, 2017.

DORIGO, *Limitato il ne bis in idem se le sanzioni riguardano soggetti distinti giuridicamente*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 6, 473.

DORIGO, *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen., Sez. comm.*, Milano, 2017.

DORIGO, SALVI, *Responsabilità dell'ente e reati tributari: cumulo sanzionatorio e ruolo dei modelli organizzativi*, in *Cor. trib.*, 1, 2021, 99.

DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. cont.*, 2014.

DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari*, in GULLO, MAZZACUVA (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, Bari, 2016, 113.

ESPOSITO, *Il sistema amministrativo tributario italiano*, 2<sup>a</sup> Ed., Padova, 2021.

FABERI, *Ne bis in idem: il dialogo interrotto*, in *Arch. pen.*, 2016.

FALCINELLI, *Il fatto di reato sullo sfondo del ne bis in idem nazional-europeo*, in *Arch. pen.*, 2017, 1, 63.

FALSITTA, *L'aberrante cumulo materiale fra sanzioni penali e sanzioni amministrative tributarie nel Decreto delegato n. 74/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 215.

FANELLI, *Il principio di specialità*, in *Cor. trib.*, 2018, 22, 1742.

FELISATTI, *Il ne bis in idem domestico. Tra coordinazione procedimentale e proporzionalità della sanzione*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 121.

FERRI, PENNISI, *Diritto penale tributario in Italia: cenni storici* in SALVINI, CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto tributario*, Torino, 2021, 1.

FERRUA, *Il diritto probatorio*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. II, Torino, 2020, 99.

FIGIELLA, GAITO, SALVINA VALENZANO (a cura di), *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*, Sapienza Università editrice, 2018.

FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, 939.

FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. AIC*, 2014.

FLICK, NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. delle soc.*, 2015, 868.

FIANDACA, MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, 8<sup>a</sup> ed., Bologna, 2017.

FLEINER, *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts*, Tübingen, 1912.

FLORA, *Ne bis in idem "europeo" e sistema sanzionatorio tributario: devastante "tsunami" o vento che spazza le nuvole?*, in *Rass. trib.*, 2016, 1001.

FLORA, *Prime riflessioni sulle problematiche penalistiche nel recepimento della "direttiva PIF" nel settore dei reati tributari e della responsabilità "penale" degli enti*, in *disCrimen*, 2019, 11, 1.

FLORA, *Le recenti innovazioni in materia di reati tributari: profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 328.

FLORA, *Dalla "spazza corrotti" alla "spazza evasori". Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 252.

FONTANA, *Ne bis in idem e reati tributari nella prospettiva della giurisprudenza nazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, 1, 55.

FRANCAZI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 9, 1222.

FUSCO, BAGGIO, *Recenti pronunce in tema di market abuse*, in *Dir. pen. cont.*, 2019, 72.

GALANTINI, *Il divieto di doppio processo come diritto della persona*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, 97.

GALANTINI, *Il principio del ne bis in idem tra doppio processo e doppia sanzione*, in *Giur. it.*, 2015, 1, 215.

GALLO, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alti Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. Trib.*, 2017, 915.

GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 286.

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 *Dir. pen. cont.*, 2018.

GALLUCCIO, *Non solo proporzionalità della pena: la Corte EDU ancora sul ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2019.

GALLUCCIO MEZIO, PERUSIA, *Indagini e udienza preliminare* in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. II, Torino, 2020, 203.

GAITO, *La circolazione delle prove e delle sentenze*, in *Arch. pen.*, 2011.

GAITO, *La progressiva trasfigurazione del ne bis in idem*, in *Arch. pen.*, 2019.

GAITO (a cura di), *“Studi sul processo penale in ricordo di Assunta Mazzarra*, Padova, 1996.

GAREGNANI, TROYER, GALLI, *Le nuove norme in tema di reati tributari ed il loro impatto sulla responsabilità degli enti ex d. lgs. 231/2001*, in *Riv. dott. comm.*, 1/2020, 107.

GENNAI, TRAVERSI, *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011.

GIANONCELLI, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2019, 2, 177.

GIARDA, MANCUSO, SPANGHER, VARRASO (a cura di), *Responsabilità "penale" delle persone giuridiche*, Milano, 2007.

GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Milano, 2020.

GIOVANNINI, *Illecito tributario, principio di specialità e responsabilità dell'ente*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 659.

GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, 1177.

GIOVANNINI, *Le sanzioni per omesso versamento dell'IVA davanti alla Corte di Giustizia*, in *Cor. trib.*, 6, 2016, 439.

GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016.

GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo I*, Milano, 2019.

GRASSO, *Responsabilità da reato dell'ente e ne bis in idem: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d. l. n. 124 del 2019 conv. in l. n. 157 del 2019* in *Giur. pen.*, 2021.

GRIMALDI, *Il principio di proporzionalità della pena nel disegno della Corte costituzionale*, in *Giur. pen.*, 2020.

GULLO, MAZZACUVA (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, Bari, 2016.

IORIO, *I reati tributari*, 4<sup>a</sup> ed., Milano, 2020.

INGRASSIA, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Dir. pen. e proc.*, 2020, 3, 307.

LA FERLA, *Il principio di ne bis in idem di cui all'art. 19 del d. lgs. 74/2000*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 2268.

LA ROCCA, *Eadem persona e limiti soggettivi del giudicato penale*, in MANGIARACINA (a cura di), *Il ne bis in idem*, Torino, 2021, 15.

LABIANCA, *Il ne bis in idem rivisitato: appunti sulla svolta proporzionalista della corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo II*, Milano, 2019, 1901.

LANZI, ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, 3<sup>a</sup> ed., Padova, 2020.

LANOTTE, *Sistema penale-tributario per la protezione degli interessi finanziari europei: adeguato e rispondente agli obblighi comunitari?*, in *Sist. pen.*, 2021, 3, 109.

LATTANZI (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti*, Milano, 2010.

LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020.

LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. II, Torino, 2020.

LO GIUDICE, *Risposte giuridiche integrate in materia penal-tributaria e compatibilità dell'art. 649 c.p.p. al divieto di "double jeopardy" europeo*, in *Proc. pen. e giust.*, 2018, 4, 773.

LONGARI, *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, Padova, 2020.

MADIA, *Ne bis in idem europeo e giustizia penale*, Padova, 2020.

MAGNELLO, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. pen.*, 12, 2019.

MALFATTI, *I "livelli" di tutela dei diritti fondamentali nella dimensione europea*, 3<sup>a</sup> ed., Torino, 2018.

MANGIARACINA (a cura di), *Il ne bis in idem*, Torino, 2021.

MAIELLO, *La natura (formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale) della responsabilità degli enti nel d. lgs. 231/2001: una "truffa delle etichette" davvero innocua?*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2001, 879.

MAIELLO, *Doppio binario sanzionatorio, ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur. comm.*, 2017, 2, 348.

MAIELLO, *Alla ricerca dell'identità perduta: la Cassazione ribadisce la natura relativa del ne bis in idem*, in *Giur. Comm.*, 2019, 6, 1318.

MANACORDA, “Doppia pregiudizialità” e Carta dei diritti fondamentali: il sistema penale nel diritto dell’Unione Europea nell’era del disincanto, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 2, 573.

MANES, *Proporzionevolezza senza geometrie*, in *Giur. Cost.*, 6, 2016, 2105.

MANES, *Profili e confini dell’illecito para-penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 988.

MANES, ZAGREBELSKI (a cura di), *La Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo nell’ordinamento penale italiano*, Milano, 2011.

MANNA, *La responsabilità dell’ente da reato tra sistema penale e sistema amministrativo*, in FIORELLA, GAITO, SALVINA VALENZANO (a cura di), *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*, Sapienza Università editrice, 2018, 15.

MANONI, *Il principio di specialità non scongiura le duplicazioni sanzionatorie*, in *Il fisco*, 2018, 7, 653.

MANONI, *Responsabilità da reato degli enti: inevitabile il confronto con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 30, 2950.

MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Bologna, 1966.

MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2010.

MANZINI, ALBANO, *Responsabilità ex d. lgs. 231/2001 per reati tributari: gestione del rischio fiscale e assetti organizzativi*, in *Il fisco*, 2021, 6, 554.

MARCHESELLI, *la circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. trib.*, 1, 2009, 83.

MARINO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo I*, Milano, 2019, 624.

MARINUCCI, DOLCINI, GATTA, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2021.

MARTIN, *I reati tributari e la responsabilità degli enti: nuovi profili applicativi di diritto penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 3, 529.

MARTINI, *Trattato di diritto penale. Parte speciale. Vol. 17: reati in materia di finanza e tributi*, Milano, 2010.

MATTARELLA, *Le recenti pronunce della Corte di Strasburgo in materia di ne bis in idem: un'occasione per riflettere anche sulla progressiva emersione del principio di proporzionalità della pena nel sistema multilivello delle fonti*, in *Cass. pen.*, 2017, 12, 4577.

MAZZA, *L'insostenibile connivenza tra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2015, 1035.

MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 223.

FE. MAZZACUVA, *L'ingresso dei reati tributari nel sistema di responsabilità ex crimine degli enti collettivi*, in *Riv. pen. dir. proc.*, 2020.

FR. MAZZACUVA, *La materia penale e il "doppio binario" della Corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 1899.

FR. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017.

FR. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, in *disCrimen*, 2020.

N. MAZZACUVA, AMATI, *Diritto penale dell'economia*. 5<sup>a</sup> ed., Padova, 2020.

MELIS, *La nuova disciplina degli effetti premiali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 3, 589.

MELIS, GOLISANO, *Il livello di implementazione del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 579.

MENARDO, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria: analisi de jure condito e riflessioni de jure condendo*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 5, 1982.

MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001.

MOSSA VERRE, *Le cause di esclusione della punibilità nel sistema della responsabilità degli enti: il caso della particolare tenuità del fatto*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1, 280.

MUCCIARELLI, *Illecito penale, illecito amministrativo e ne bis in idem: la Corte di cassazione e i criteri di stretta connessione e di proporzionalità*, in *Dir. pen. cont.*, 2018.

MUCCIARELLI, *Gli abusi di mercato riformati e le persistenti criticità di una tormentata disciplina*, in *Dir. pen. cont.*, 2018.

MUCCIARELLI, *Doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica*, in *Dir. pen. cont.*, 2019.

MUSCO, ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2010.

NASCIMBENE, *Il divieto di bis in idem nella elaborazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Sist. pen.*, 2020, 4, 95.

NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000.

NATALINI, *IVA e ne bis in idem: la sentenza di assoluzione per reati fiscali determina l'ineseguitabilità della sanzione amministrativa tributaria*, in *Iltributario.it*, 2020.

OLIVETTI, *Diritti fondamentali*, Torino, 2018.

PACILLI, *Sistema sanzionatorio e ne bis in idem nell'ottica transnazionale*, in GIORDANO (a cura di), *Diritto tributario europeo e internazionale*, Milano, 2020, 384.

PAGELLA, *L'inafferrabile concetto di connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta: la Cassazione ancora su ne bis in idem e insider trading*, in *Sist. pen.*, 2019.

A. PALASCIANO, G. PALASCIANO, *Reati tributari tra i presupposti della responsabilità amministrativa degli enti*, in *Il fisco*, 2019, 43, 4133.

PALIERO, *Dieci anni di corporate liability nel sistema italiano: il paradigma imputativo nell'evoluzione della legislazione e della prassi*, in *Le Società*, 2011, 12, 5.

PAPA, *Le qualificazioni giuridiche multiple. Contributo allo studio del concorso apparente di norme*, Torino, 1997.

PASETTO, *Inghilterra*, in PASSAGLIA (a cura di), *Il principio del ne bis in idem*, Servizio studi della Corte costituzionale – Area di diritto comparato, 2016, 55.

PASSAGLIA (a cura di), *Il principio del ne bis in idem*, Servizio studi della Corte costituzionale – Area di diritto comparato, 2016.

PAZZAGLIA, *Le misure punitive nel diritto tributario: verso un regime comune per le sanzioni penali e amministrative?*, in *Il fisco*, 2021, 12, 1147.

PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 11, 1043.

PELISSERO, SCAROINA, NAPOLEONI, *Principi generali*, in LATTANZI, SEVERINO (a cura di), *Responsabilità da reato degli enti*, Vol. I, Torino, 2020, 71.

PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2006, 2, 79.

PERUZZA, *Il ruolo del procedimento tributario nella determinazione dell'imposta evasa ai fini del giudizio penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 570.

PIATTOLI, *Livelli di tutela europei per la garanzia del ne bis in idem*, in *Giur. it.*, 2019, 1457.

C. PIERGALLINI, *Premialità e non punibilità nel sistema della responsabilità degli enti*, in *Dir. pen. proc.*, 2019, 4, 530.

F. PIERGALLINI, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sist. pen.*, 2020.

PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni tributari e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 679.

PINI, *In margine ad un'originale soluzione in materia penal-tributaria: tra ne bis in idem processuale e principio di specialità, sullo sfondo della tutela multilivello dei diritti*, in *Arch. pen.*, 2015.

PINO, *Il costituzionalismo dei diritti*, Bologna, 2018.

PISANI, *Principio di specialità*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, 2019, 661.

PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti europee*, in *Rass. trib.*, 2018, 3, 513.

PISTORELLI, *Art. 4*, in GIARDA, MANCUSO, SPANGHER, VARRASO (a cura di), *Responsabilità "penale" delle persone giuridiche*, Milano, 2007, 22.

PIVA, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel ma non di sistema*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 3, 275.

PIZZONIA, *La responsabilità per gli enti per i reati tributari, tra ne bis in idem e principio di specialità*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2021 1, 102.

POLEGRI, *Il principio del ne bis in idem al vaglio della Corte costituzionale: un'occasione persa*, in *Giur. it.*, 2016, 7, 1711.

PULITANÒ, *La Corte costituzionale sul ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 1, 2016, 60.

PULITANÒ, *La misura delle pene, fra discrezionalità politica e vincoli costituzionali*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 3, 48.

RANALDI, GAITO, *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Archivio pen.*, 2017.

RANIERI, *Manuale di diritto penale*, 4<sup>a</sup> ed., Padova, 1968.

ROCCATAGLIATA, *La proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato per gli abusi di mercato: disapplicazione in toto vs. disapplicazione in mitius*, in *Giur. pen.*, 2018.

ROMANO, *Il rapporto tra norme penali*, Milano, 1996.

RICCARDI, *Doppio binario sanzionatorio e responsabilità «derivata» degli enti in materia di market abuse: il ne bis in idem in societatem*, in *Rivista231.it*, 2020.

RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 1, 101.

RUGA RIVA, *Reato di omessa bonifica e D. Lgs. n. 231/2001: la bonifica giova (anche) all'ente?*, in *Amb. & Svil.*, 2012, 412.

RUGGIERO, *Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente*, in *Cass. pen.*, 2017, 3809.

RUDONI, *Sul doppio binario punitivo in materia tributaria. Ne bis in idem, coordinamento procedimentale e proporzionalità del cumulo sanzionatorio*, in *Dir. pub. comp. eur.*, 2019, 4, 1015.

RUSSO, *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*, in *Rass. trib.*, 2000, 567.

RUSSO, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 375.

RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, 23.

RUSSO, FRANSONI, CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016.

SALVINI, *I reati tributari nel decreto 231/2001: una sfida per le imprese di ogni dimensione*, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar “Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019”, 2020, 131.

SALVINI, CAGNOLA (a cura di), *Manuale professionale di diritto tributario*, Torino, 2021.

SANTORIELLO, *Niente particolare tenuità nel processo contro gli enti collettivi*, in *IlPenalista.it*, 2020.

SANTORIELLO, *Alcune riflessioni sui profili più problematici della riforma sui reati tributari*, in *Rivista231.it*, 2020.

SANVITO, *Principio di specialità e divieto di secondo giudizio nei reati tributari: recenti evoluzioni della giurisprudenza italiana e della CEDU*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 1, 23.

SATZGER, *International and European Criminal Law*, Beck-Hart-Nomos, 2017.

SBISA', SPINELLI, *Responsabilità amministrativa degli enti (d. lgs. 231/2001)*, 2<sup>a</sup> ed., Milano, 2020.

SEVERINO, *L'inserimento dei reati tributari nel d. lgs. 231/2001 tra osservazioni de jure condito e prospettive de jure condendo*, in *Sist. pen.*, fasc. 7, sez. spec. Atti del webinar “Tax compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n.157 del 2019”, 2020, 126.

SCACCIA, *Gli “strumenti” della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000.

SCACCIA, *Proporzionalità e bilanciamento tra diritti nella giurisprudenza delle Corti europee*, in *Riv. AIC*, 2017, 3, 1.

SCALFATI, BERNASCONI, DE CARO, FURGIUELE, MENNA, PANSINI, TRIGGIANI, VALENTINI, *Manuale di diritto processuale penale*, 2<sup>a</sup> ed., Torino, 2017.

SCAROINA, *Costi e benefici del dialogo tra Corti in materia penale*, in *Cass. pen.*, 2015, 7/8, 2910.

SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il legale rappresentante per lo stesso fatto*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 4, 333.

SCOLETTA, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte Edu sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 2019.

SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 2608.

SCOLETTA, *Abusi di mercato e ne bis in idem: il doppio binario (e la legalità della pena) alla mercé degli interpreti*, in *Soc.*, 2019, 5, 533.

SCOZZARELLA, *La questione del ne bis in idem nella giurisprudenza della CEDU e nella giurisprudenza nazionale di merito, legittimità e costituzionale*, in *Dir. pen. cont.*, 2019.

SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio pen.*, 2019.

SILVA, *Ne bis in idem sostanziale: la faticosa emersione del contenuto di un principio*, in *Giur. it.*, 2019, 1464.

SOTIS, *I principi di necessità e proporzionalità della pena nel diritto dell'Unione Europea dopo Lisbona*, in *Dir. pen. cont.*, 2012, 1, 111.

SOTIS, *Il "fatto" nella prospettiva di divieto di doppia punizione*, in *Ind. pen.*, 2017, 467.

STEA, *Diritto penale e processo tributarie. Vecchie problematiche e recenti soluzioni*, in *Riv. pen.*, 9, 2011, 624.

TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. trib.*, 2015, 2, 323.

TODINI, *L'equivoco della compensazione mette a rischio il meccanismo della detrazione?*, in *Rass. Trib.*, 2011, 4, 1011.

TODINI, *L'inclusione dei reati tributari fra i reati presupposto del Decreto 231 e il divieto di bis in idem: quali possibili soluzioni?*, in *Rass. trib.*, 2021, 3, 731.

TOMASSINI, *Rilevanza del fattore tempo nel principio del ne bis in idem*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 833.

TONINI, *Manuale di procedura penale*, 21<sup>a</sup> ed., Milano, 2020.

TORRISI, *Francia*, in PASSAGLIA (a cura di), *Il principio del ne bis in idem*, Servizio studi della Corte costituzionale – Area di diritto comparato, 2016, 13.

TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Arch. pen.*, 2018.

TRAVERSA, *Sanzioni tributarie, discriminazioni "a rovescio", ed esigenza di un intervento da parte della Corte costituzionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 4, 955.

TRIPODI, *Abusi di mercato (ma non solo) e ne bis in idem: scelte sanzionatorie da ripensare?*, in *Proc. pen. e giust.*, 2014, 111.

TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 2014.

TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, Milano, 2019, 55.

TRIPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*", in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 1047.

TRIPODI, *Il nuovo volto del ne bis in idem convenzionale agli occhi del giudice delle leggi. Riflessi sul doppio binario sanzionatorio in materia fiscale*, in *Giur. Comm.*, 2018, 2, 510.

TRIPODI, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 270.

TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 2020.

TRIPODI, *Ne bis in idem e insider trading: dalla Cassazione i criteri per una risposta sanzionatoria proporzionata*, in *Giur. It.*, 2020, 932.

TROYER, *Ne bis in idem e reati tributari: la Corte di Cassazione valuta concretamente legittimo il doppio binario sanzionatorio in tema di dichiarazione infedele*, in *Riv. dott. comm.*, 2021, 2, 272.

TYSSERAND, *Doppio binario sanzionatorio e principio del ne bis in idem "sostanziale": una soluzione in cerca d'autore*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1296.

VALLINI, *Giusti principi, dubbie attuazioni: convergenza di illeciti in tema di circolazione di veicolo sottoposto a sequestro*, in *Dir. pen. e proc.*, 2011, 848.

VALLINI, *Il principio di specialità*, in GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 267.

VALLINI, *Sanzioni amministrative per violazioni penalmente rilevanti*, in GIOVANNINI, DI MARTINO, MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 303.

VALSECCHI, *Le sezioni unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'IVA per il 2005: applicabili gli artt. 10-bis e 10-ter, ma con un'interessante precisazione sull'elemento soggettivo*, in *Dir. pen. cont.*, 2013.

VARRASO, *Il procedimento per gli illeciti amministrativi dipendenti da reato*, Milano, 2012.

VENEZIANI, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cass. pen.*, 9, 2020, 3086.

VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. cont.*, 2014.

VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 2016.

VIGANÒ, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta un assist ai giudici comuni*, in *Dir. pen. cont.*, 2016.

VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem?*, in *Dir. pen. cont.*, 2016.

VIGANÒ, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *Dir. pen. cont.*, 2016, 1, 186.

VIGANÒ, *Un'importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena*, in *Dir. pen. cont.*, 2, 2017, 61.

VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 392.

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 *Dir. pen. cont.*, 9, 2017, 206.

VIGANÒ, *Garanzie penalistiche e sanzioni amministrative*", in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1775.

VIGANÒ, *La proporzionalità della pena*, Torino, 2021.

VINCIGUERRA, *Attuali problemi sostanziali e processuali nei rapporti tra reati tributari e infrazioni amministrative tributarie* in GLENDI, CORASANITI, CORRADO OLIVA, (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo II*, Milano, 2019, 1581.

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 *Dir. pen. cont.*, 2013.