Omnia

Trattati giuridici

DIRITTO PENALE DELL'ECONOMIA

diretto da

Alberto Cadoppi, Stefano Canestrari,
Adelmo Manna, Michele Papa

Tomo primo

Reati societari, finanziari e bancari
Reati tributari

UTET
GIURIDICA

QUESTO VOLUME È ANCHE ONLINE

Consultalo gratuitamente ne "LA MIA BIBLIOTECA", la prima biblioteca professionale in the cloud con le pubblicazioni di CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, Altalex. Grazie ad un evoluto sistema di ricerca, puoi accedere ai tuoi scaffali virtuali e trovare la soluzione che cerchi da PC o tablet. Ovunque tu sia.

Per conoscere le modalità di accesso al servizio e consultare il volume online, collegati al sito www.lamiabiblioteca.com

La consultazione online viene offerta all'acquirente del presente volume, a titolo completamente gratuito ed a fini promozionali del servizio "La Mia Biblioteca" e potrebbe essere soggetta a revoca da parte dell'Editore.

Copyright 2017 Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Strada 1, Palazzo F6 – 20090 Milanofiori Assago (MI)

UTET GIURIDICA® è un marchio registrato e concesso in licenza da De Agostini Editore S.p. A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.
Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.
Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Composizione: Integra Software Services Pvt.Ltd

Stampato da L.E.G.O. S.p.A.
Viale dell'Industria, 2 - 36100 - Vicenza

Capitolo IV

NE BIS IN IDEM E REATI TRIBUTARI

di Andrea Francesco Tripodi

L'indagine muove dall'inquadramento del principio del *ne bis in idem*, soffermandosi sul suo contenuto e sulla sua portata. Viene quindi sottoposto a verifica di compatibilità col principio, per come concepito dalla giurisprudenza della Corte EDU, il sistema sanzionatorio tributario interno. Infine, sono passati in rassegna gli strumenti utili a porre rimedio ai rilevati profili di frizione con la garanzia convenzionale.

RIFERIMENTI NORMATIVI: art. 117 Cost.; art. 649 c.p.p.; art. 4, Prot. 7, CEDU; art. 50 CDFUE; d.lgs. n.471/1997; d.lgs. n. 472/1997; d.lgs. n. 74/2000.

SOMMARIO: **1.** Premessa: il diritto penale dell'economia come terreno elettivo del *bis in idem*. – **2.** Il *ne bis in idem*, i *ne bis in idem*. – **3.** L'impatto del *ne bis in idem* convenzionale. – **4.** Il caso, ancora "aperto", del sistema penal-tributario. – **4.1.** La qualificazione della sanzione amministrativa. – **4.2.** La medesimezza del fatto; il coordinamento procedurale dei due binari sanzionatori. – **5.** La novella del 2015. – **6.** I rimedi.

1. Premessa: il diritto penale dell'economia come terreno elettivo del *bis in idem*

La "coscienza pendolare" del legislatore penale in campo economico, la cui politica criminale è talvolta improntata ad approcci indulgenti (si pensi alla riforma dei reati societari del 2002) talaltra alla massima severità (è il caso del sistema degli abusi di mercato), la visione gradualistica dell'illecito (dove l'offesa penale si materializza solo al di sopra di un data soglia), che in questo ambito caratterizza la struttura di talune fattispecie, rappresentano – come si vedrà – fattori di crescita del **rischio di *bis in idem***, consentendoci di prospettare il sistema dei reati economici come un suo possibile terreno d'elezione.

La giurisprudenza convenzionale, del resto, è spesso chiamata a incidere su tale macro-settore[1].

[1] Cfr. VIGANÒ, Ne bis in idem *e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 8.2.2016, 2 ss.

© Wolters Kluwer Italia

Proprio a seguito della pronuncia della Corte EDU, *Grande Stevens c. Italia*, 4.3.2014[2], con la quale si è censurato il sistema del doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato sul piano della violazione del principio sancito all'art. 4, Prot. 7, CEDU, la questione del *ne bis in idem* ha assunto rilievo dominante nella riflessione della dottrina e della giurisprudenza del nostro Paese.

Nel raggio di tale riflessione si collocano i sistemi sanzionatori caratterizzati dalla simultanea presenza di sanzioni penali e amministrative, secondo appunto lo schema del **doppio binario**. Tra questi, posizione centrale, per frequenza di contestazioni e per ragioni politico-criminali, è riconosciuta al settore tributario.

Prima di scendere nel dettaglio è comunque opportuno indugiare sullo stesso significato del divieto di *bis in idem*, dal momento che il suo inquadramento può nascondere delle insidie concettuali generate dall'assetto, per così dire, polivalente che lo caratterizza e quindi dalle distinzioni ad esso interne che ne definiscono gli ambiti operativi non senza significative specificità.

2. Il *ne bis in idem*, i *ne bis in idem*

La varietà dei piani di declinazione di quello che viene comunemente indicato come *principio* del *ne bis in idem* si riflette nelle corrispondenti discipline normative, le quali, lungi dallo scalfirne l'essenza, ricostruibile pur sempre in maniera complessivamente unitaria, rispondono a esigenze correlate allo specifico contesto di riferimento.

In estrema e necessaria sintesi. Preliminare è la distinzione che si pone tra il piano sostanziale del *ne bis in idem* e quello processuale, referente delle Corti europee. Distinzione da cui emergerebbe la nota polifunzionale del principio inteso in chiave unitaria. Anzi, proprio enfatizzando tale nota, si giunge a sottolineare con nettezza la presenza di due diversi *ne bis in idem*, reciproci e autonomi, nei quali si manifesterebbero diversi fenomeni[3].

---

[2] Per la quale si veda, tra gli altri, D'Alessandro, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. e processo*, 2014, 614; De Amicis, Ne bis in idem *e 'doppio binario' sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza 'Grande Stevens' nell'ordinamento italiano*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, n. 3-4, 2014, 201 ss.; Flick-Napoleoni, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. società*, 2014, 953 ss.; Tripodi, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del* ne bis in idem *in tema di manipolazione del mercato*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 9.3.2014; Id., *Abusi di mercato (ma non solo) e* ne bis in idem: *scelte sanzionatorie da ripensare?*, in *Proc. pen. giust.*, 2014, n. 5, 102; Viganò, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della Corte EDU)*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*nn. 3-4, 2014, 219.

[3] Cfr., per tutti, Cordero, *Procedura penale*, Milano, 2000, 1129.

© Wolters Kluwer Italia

La *ratio* del principio riguardo al **piano sostanziale** coinciderebbe con l'esigenza di evitare la duplice qualificazione e perciò la duplicazione della sanzione rispetto a un medesimo fatto. Esigenza, dunque, di garanzia e *giustizia* individuale[4], discendente da ragioni di equità e proporzionalità[5], che nell'ordinamento italiano risulterebbe soddisfatta dalla criteriologia risolutiva del concorso di reati nel senso della relativa apparenza, secondo i differenti e noti approcci "monista" (adottato dalla giurisprudenza[6] e facente leva sul criterio di specialità di cui all'art. 15 c.p., dove la logica del *ne bis in idem* si sposa con quella della tipicità[7]) e "pluralista" (facente leva anche su altri criteri, espressivi appunto del cd. *ne bis in idem* sostanziale)[8].

Calibrato sul **piano processuale**, e dunque tradotto in termini di divieto di "procedere" una seconda volta (*id est*, di aprire un nuovo procedimento o di proseguire un procedimento già aperto) rispetto al medesimo fatto già giudicato in maniera definitiva[9], il principio, sancito nel nostro ordinamento dall'art. 649 c.p.p., risponderebbe all'esigenza di assicurare finalità di razionalizzazione dei tempi e delle risorse processuali e di certezza *in senso oggettivo* delle situazioni giuridiche (con l'effetto si scongiurare conflitti tra giudicati); esigenze dunque

---

[4] Cfr. PAPA, *Le qualificazioni giuridiche multiple*, Torino, 1997, 33 ss.

[5] Da ultimo, sul punto, CONSULICH, *La norma penale doppia*, Ne bis in idem *sostanziale e politiche di prevenzione generale: il banco di prova dell'autoriciclaggio*, in *Riv. trim. dir pen. economia*, 2015, 73.

[6] Per tutte, Cass. pen., sez. un., 28.10.2010 (dep.21.1.2011), n. 1963; Cass. pen. 28.10.2010, (dep.19.1.2011), n. 1235.

[7] Cfr. VALLINI, *Giusti principi, dubbie attuazioni: convergenza di illeciti in tema di circolazione di veicolo sottoposto a sequestro*, in *Dir.pen. e processo*, 2011, 854.

[8] In generale, sull'approccio metodologico circa la risoluzione del concorso apparente di reati per tutti, DE FRANCESCO G., *Concorso apparente di norme*, in *Digesto pen.*, II, Torino, 1988, 417 ss.

[9] Si noti come, diversamente dalla giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di giustizia (cfr., da ultimo, MADIA, *Il* ne bis in idem *convenzionale e comunitario alle prese con la litispendenza*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 9.6.2015), la Corte di Cassazione (Cass. pen., sez. un., 28.6.2005, dep. 28.9.2005, n. 34655), ha esteso la rilevanza del principio ai casi di litispendenza. In particolare, dal pensiero delle Sezioni Unite, che distinguono tra processi contro lo stesso imputato per il medesimo fatto pendenti presso sedi giudiziarie diverse, risolvibili invero secondo le regole dettate in materia di conflitto di competenza, e processi contro lo stesso imputato per il medesimo fatto pendenti presso la stessa sede giudiziaria, propriamente riconducibili al canone del *ne bis in idem*, emerge un approccio alla problematica che va oltre gli angusti confini dell'art. 649 c.p.p., configurando il *ne bis in idem* come principio generale dell'ordinamento (fondativo di una lettura *ex* art. 12, 2° comma, delle Preleggi) posto anche a garanzia dell'ordinato e regolare funzionamento della macchina processuale, la cui matrice - ossia la categoria della "preclusione" - è da ritenersi coessenziale alla stessa nozione di processo. Per la Corte, è tale regola generale dunque a imporre nel secondo processo, ove manchi il presupposto di una sentenza irrevocabile, una declaratoria di impromovibilità dell'azione penale secondo le articolazioni pertinenti alle varie fasi del procedimento. In materia, cfr., per tutti, CAPRIOLI-VICOLI, *Procedura penale dell'esecuzione*, Torino, 2011, 68-69.

"metaindividuali" come, del resto, pare dimostrato dalla sua operatività anche con riferimento a giudicati di condanna[10].

Nondimeno, in un'ottica di ricostruzione composita della relativa *ratio*, si è soliti osservare come al *ne bis in idem* processuale non possa di certo considerarsi estraneo un profilo funzionale di garanzia strettamente individuale, nella misura in cui appunto il rispetto del principio impedisce il peggioramento della situazione giuridica del soggetto già condannato o prosciolto e comunque la sottoposizione di costui a un'incondizionata serie di processi[11], ovvero, in omaggio al valore della certezza *in senso soggettivo*, la formazione di uno stato di insicurezza legato all'instabilità della propria posizione giuridica nell'ordinamento.

Senza addentrarsi nell'annoso dibattito relativo ai rapporti tra i due *ne bis in idem*, possiamo comunque rilevare una chiara intersezione tra i piani (sostanziale e processuale) considerati, di modo che, accanto alla notazione della possibile diversità delle ragioni ispiratrici prevalenti, si pone l'indubbia constatazione che la regola sostanziale trova riconoscimento in quella processuale[12]. Detto altrimenti, si vuole evidenziare come il divieto di *bis in idem* processuale, avendo a oggetto la duplicazione di *procedimenti* per un medesimo fatto, non possa che ricomprendere in sé – si direbbe, *a fortiori* - il divieto di duplicazione di *condanne* per lo stesso fatto.

Da ultimo, la Corte costituzionale, seguendo l'evoluzione della propria giurisprudenza, ha posto l'accento sull'inerenza del principio (di «civiltà giuridica») del *ne bis in idem* processuale alla sfera dei diritti dell'individuo – in relazione

---

[10] Cfr. sul tema Conso, *I fatti giuridici processuali penali. Perfezione ed efficacia*, Milano, 1955, 101; Mantovani F., *Concorso e conflitto di norme*, Bologna, 1966, 421; Lozzi, *Profili di un'indagine sui rapporti tra* «ne bis in idem» *e concorso formale*, Milano, 1974, 67 ss. In chiave critica sulla *ratio* dell'"economia processuale" e per una valorizzazione dei profili di garanzia del cittadino, in particolare, Galantini, *Il divieto di doppio processo come diritto della persona*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.* 1981, 97 ss.

Rileva poi la distinzione, per così dire, "dimensionale" propria del *ne bis in idem* processuale: al già richiamato divieto di doppio procedimento per lo stesso fatto dinanzi alle autorità giudiziarie di un medesimo Stato (c.d. dimensione interna) corrisponde il divieto di doppio procedimento per lo stesso fatto dinanzi ad autorità giudiziarie di Stati diversi (c.d. dimensione transnazionale). Per una panoramica delle fonti relative alla declinazione transnazionale del principio, si veda da ultimo Fasolin, *Conflitti di giurisdizione e* ne bis in idem *europeo*, Padova, 2015, 100 ss.; per taluni aspetti problematici emergenti su tale piano, cfr. Recchia, *Il* ne bis in idem *transnazionale nelle fonti eurounitarie*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2015, 1373.

[11] Per tutti, Galantini, *op. cit.*; Rafaraci, Ne bis in idem, in *Enc. Dir.*, annali, III, Milano, 2010, 861; Caprioli-Vicoli, *Procedura penale*, cit. 72 ss.; Rivello, *La nozione di "fatto" ai sensi dell'art. 649 c.p.p. e le perduranti incertezze interpretative ricollegabili al principio del* ne bis in idem, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2014, 1413. In giurisprudenza, nello stesso senso, evidenzia la *ratio* composita del principio, Cass., sez. un., 28.6.2005 (dep. 28.9.2005), n. 34655.

[12] Coppi, *Reato continuato e cosa giudicata*, Napoli, 1969, 322 ss.

© Wolters Kluwer Italia

alla necessità di evitare che «la medesima situazione giuridica possa divenire oggetto di statuizioni giurisdizionali in perpetuo divenire» e dunque che il singolo venga esposto alla «spirale di reiterate iniziative penali per il medesimo fatto» - e sulla sua implicita valenza costituzionale (con riferimento, in particolare, agli artt. 24 e 111 Cost.)[13].

3. L'impatto del *ne bis in idem* convenzionale

Le pronunce della **Corte EDU**[14] tramandano una potenza operativa del ***ne bis in idem* processuale** capace di porre in discussione interi ambiti normativi, come dimostrano gli effetti deflagranti già registrati negli ordinamenti interni[15].

In generale, si può osservare che tali dirompenti conseguenze derivano anche dalla propensione interpretativa a estendere i margini applicativi del principio.

In questa prospettiva si inquadra lo stesso **approccio sostanziale nella qualificazione delle sanzioni**, proprio della consolidata giurisprudenza della Corte EDU e di quella della Corte di giustizia UE. Per tal via i presupposti applicativi del principio, anziché rimanere ancorati a rigorosi e stringenti vincoli formali, si ampliano significativamente e ne attivano l'operatività rispetto a sistemi sanzionatori altrimenti intangibili. È appunto il caso del modello del c.d. doppio binario sanzionatorio (amministrativo e penale) *cumulativo* (piuttosto che *alternativo*) – adottato nel nostro Paese, com'è noto, in materia di abusi di mercato – che diventa rilevante ai fini del *ne bis in idem* quando la sanzione amministrativa, mostrando un contenuto sostanzialmente punitivo, non corrispondente dunque alla nomenclatura utilizzata nello Stato membro, venga ricondotta, sulla base dei noti criteri, nel perimetro della materia penale.

Tali criteri, secondo l'archetipo giurisprudenziale rappresentato dalla celebre decisione Corte EDU, *Engel c. Paesi Bassi*, 8.6.1976, possono essere distinti in un triplice ordine: a) la qualificazione giuridica dell'illecito compiuta dal diritto interno (che se è già di tipo penale fa scattare, senza necessità di ulteriori passaggi, le garanzie convenzionali); b) la natura dell'infrazione (rispetto alla quale si tiene conto del carattere e della struttura della norma trasgredita, ad esempio verificando se essa si caratterizza in termini

[13] C. cost. 31.5.2016, dep. 21.7.2016, n. 200.

[14] Tra quelle più note, Corte EDU, *Grande Stevens c. Italia*, 4.3.2014; Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20.5.2014; Corte EDU, *Lucki Dev c. Svezia*, 27.11.2014; Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10.2.2015.

[15] Sulla normativa italiana in materia di abusi di mercato è stata sollevata questione di illegittimità costituzionale da due ordinanze della Corte di Cassazione (Cass. pen., Ord., 10.11.2014, dep.15.1.2015, in *www.penalecontemporaneo.it*, 22.1.2015 e Cass., sez. trib. civ., Ord., 6.11.2014, dep. 21.1.2015, in *www.penalecontemporaneo.it*, 23.1.2015), esitate, tuttavia, in un giudizio di inammissibilità (C. cost. n. 102/2016, per la quale v. *infra*).

© Wolters Kluwer Italia

di generalità dei destinatari o valutando la caratura degli interessi che essa tutela); c) la natura e il grado di severità della sanzione (dove la gravità attiene ai profili contenutistici dell'intervento sanzionatorio e la natura si desume principalmente dallo scopo della sanzione o dalla pertinenzialità a un fatto di reato o, ancora, dalle procedure correlate alla sua adozione e esecuzione).

Occorre aggiungere che il requisito dello scopo della sanzione ha via via guadagnato nella giurisprudenza della Corte valore autonomo ovvero peso dirimente nella valutazione congiunta dei due parametri della natura e della severità della sanzione (cfr. Corte EDU, *Welch c. Regno Unito*, 9.2.1995; Corte EDU, *Phillips c. Regno Unito*, 5.7.2001).

In particolare, all'acquisizione da parte del criterio dello scopo della sanzione di una posizione preminente nel *balancing test* della Corte, si è accompagnata una sua più puntuale definizione che vede assurgere al ruolo di protagonista la "finalità" riconosciuta alla sanzione sotto esame; la quale, se all'esito dello scrutinio risulta di carattere repressivo, orienta il giudizio della Corte sia quando venga valutata come principale finalità di quell'intervento sanzionatorio (cfr. Corte EDU, *Lauko c. Slovacchia*, 2.9.1998) sia quando risultino compresenti, e magari prevalenti, finalità tipicamente preventive (cfr. Corte EDU, *Sud Fondi srl e a. c. Italia*, 30.8.2007), concepite in chiave di neutralizzazione della pericolosità oggettiva o soggettiva.

In questa prospettiva teleologica emerge la sicura esclusione dalla materia penale delle misure riparatorie/ripristinatorie, come si evince dalle pronunce in cui la Corte disconosce la funzione compensativa di determinate sanzioni, rilevandone dunque la natura punitiva (cfr. in particolare il filone di pronunce in materia di sanzioni pecuniarie tributarie di cui si darà conto a breve)[16].

L'approccio espansivo dell'area di tutela dei diritti umani, proprio – si direbbe – dell'impostazione ideologica della Corte di Strasburgo, è poi tangibile

[16] Sulla nozione di materia penale elaborata nella giurisprudenza di Strasburgo, si rinvia, tra gli altri, a BERNARDI, *Art. 7. "Nessuna pena senza legge"*, in BARTOLE-CONFORTI-RAIMONDI (a cura di), *Commentario della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2001, 249 ss.; PALIERO, *"Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione "classica" a una svolta radicale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1985, 894 ss.; NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino, 2006, 39 ss.; MANES, *Introduzione. La lunga marcia della Convenzione europea ed i "nuovi" vincoli per l'ordinamento (e per il giudice) penale interno*, in MANES-ZAGREBELSKY (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 38 ss.; ID., *Art. 7 Cedu*, §1, in BARTOLE-DE SENA-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2012, 259 ss.; MAZZACUVA F., *L'interpretazione evolutiva del* nullum crimen *nella recente giurisprudenza di Strasburgo*, in MANES-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, cit., 413 ss.; ID., *La materia penale e il "doppio binario" della Corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2013, 1899; ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità in materia penale*, in MANES-ZAGREBELSKY V.(a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, cit., 74 ss. Nella letteratura straniera si veda, per tutti, DELMAS-MARTY (a cura di), *La matière pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, flou du droit pénal*, in *Rév. Sci. Crim.*, 1987, 820 ss.; HARRIS-O'BOYLE-WARBRICK, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford, 2009, 204 ss.

© Wolters Kluwer Italia

su un ulteriore e più specifico piano: quello della medesimezza fattuale, requisito necessario ai fini dell'attivazione del divieto.

Secondo l'ormai univoco orientamento della Corte EDU, registrabile a partire dalla pronuncia armonizzatrice del 2009[17] e ribadito di recente in vari arresti giurisprudenziali[18] – tra cui quelli che hanno dichiarato l'illegittimità convenzionale della duplicazione punitiva penale-amministrativa propria del sistema sanzionatorio tributario di vari Stati[19] – il requisito dello "stesso fatto" deve essere concepito come "***idem factum***" e non come "*idem* legale", ossia avendo riguardo all'accadimento naturalisticamente inteso (riscostruibile in base alle circostanze fattuali concrete contenute nel *dossier* processuale) e non alla definizione legale dell'incriminazione[20].

In questa prospettiva, comune alla posizione della Corte di giustizia UE[21], non interessa dunque confrontare gli elementi costitutivi del fatto tipizzato dalle due norme o i beni giuridici dalle medesime tutelati – con l'effetto di poter riscontrare, in caso di disomogeneità, un concorso formale di reati dal quale derivare l'insussistenza di un *bis in idem* –, bensì interessa valutare solo se i fatti sussunti in esse e giudicati nei due procedimenti siano o meno sostanzialmente gli stessi, assumendo quale parametro di verifica l'insieme delle *circostanze fattuali concrete* relative allo *stesso autore* e *indissociabilmente legate fra loro nel tempo* e *nello spazio*.

È agevole intuire che la valorizzazione dell'identità materiale dei fatti ai fini dell'individuazione dell'*idem* e, dunque, il rigetto della lettura restrittiva che, tollerando la pluralità di persecuzioni in caso di *concours idéal d'infractions* o comunque di diversità dei c.d. "*éléments essentiels*" delle fattispecie, affievoliva la garanzia consacrata dall'art. 4, Protocollo n. 7, CEDU, rappresenta – come spiegato dalla Corte nella citata sentenza *Zolotoukhine c. Russia* (§§ 70-84) – l'approccio più favorevole all'*individuo*.

Pertanto, anche una chiara ipotesi di concorso formale di illeciti, come tale non riconducibile allo schema dell'"*idem* legale" in ragione della disomogeneità

---

[17] Corte EDU, *Zolotoukhine c. Russia*, 10.2.2009. Per una rassegna degli orientamenti precedenti si rinvia a ALLEGREZZA, *Art.4 Prot.7 CEDU*, in BARTOLE-DE SENA-ZAGREBELSKI V, *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 900.

[18] Per tutte, Corte EDU, *Grande Stevens c. Italia*, 4.3.2014.

[19] Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20.5.2014; Corte EDU, *Lucki Dev c. Svezia*, 27.11.2014; Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10.2.2015.

[20] Nel caso *Grande Stevens c. Italia*, cit., la Corte ha rilevato che i fatti integranti l'illecito amministrativo (art. 187-*tert*.u.f.) e quello penale (art. 185 t.u.f.) erano gli stessi e, in particolare, coincidevano con la medesima comunicazione di notizie false al mercato.

[21] Tra le varie, Corte di giustizia, *Norma Kraaijenbrink*, 18.7.2007.

© Wolters Kluwer Italia

delle strutture normative dei due reati, potrà ben dar luogo al divieto di procedere per entrambe le fattispecie penali (*rectius*, per l'una, quando si sia chiuso il giudizio sull'altra) sancito dal principio del *ne bis in idem* convenzionale, quantunque non si ponga in contrasto col *ne bis in idem* sul piano (della relativa dimensione) sostanziale (almeno quando si ritenga questo attivabile secondo il solo approccio "monista")[22]. E inoltre, allo stesso modo, sarà ininfluente nell'ambito della valutazione dell'*idem* ogni implicazione legata al bene giuridico ovvero all'evento inteso in senso giuridico.

Altro è poi osservare come la Corte, talvolta, non paia prescindere del tutto dalla caratterizzazione giuridica delle condotte[23], così implicitamente denotando una certa difficoltà, almeno per talune ipotesi, a tracciare un netto confine tra *idem factum* e *idem legale* o, se si vuole, l'ineluttabilità di un approccio sensibile anche al significato normativo dei fatti[24].

---

[22] Di modo che l'applicazione delle due sanzioni penali, esclusa dal *ne bis in idem* processuale quando le corrispondenti fattispecie vengano contestate in due diversi procedimenti di cui uno passato in giudicato, potrebbe aversi quando invece le stesse fossero contestate nell'ambito di un unico procedimento, dando luogo a un concorso formale.

Su tale profilo, discendente dai rapporti disallineati tra dimensione "sostanziale" e "processuale" del *ne bis in idem*, si vedano MANES, *Il diritto penale nel prisma del" dialogo tra le corti"*, in Atti del convegno dell'Associazione dei professori di diritto penale, Napoli, 2016, 197, e TRIPODI, Ne bis in idem: *"sostanziale" e "processuale" in una recente pronuncia del tribunale di Roma*, in *Riv. pen.*, 2015, n. 6, 579.

[23] È quanto sembra accadere nei casi *Kiiveri c. Finlandia*, cit. e, *Lucki Dev c. Svezia*, cit., rispetto al (solo) rapporto tra fatti di irregolare tenuta delle scritture contabili (*accounting offence*) di rilievo penale e di violazione dell'obbligo di presentare una corretta dichiarazione dei redditi (*tax surcharge*), qualificata come illecito amministrativo. La Corte, nell'escludere la ricorrenza di un medesimo fatto – invece rinvenuto sul piano delle violazioni tributarie integranti illeciti fiscali penali e amministrativi – e, dunque, la violazione del *ne bis in idem*, osserva come l'autore della violazione in materia di scritture contabili potrebbe successivamente aver rispettato il proprio dovere di fornire all'autorità fiscale informazioni precise, correggendo le indicazioni contenute nelle scritture contabili ovvero presentando altri e veridici documenti. Nel richiamare una possibile condotta successiva e eventuale, la Corte sembra distaccarsi dalla dimensione storica del fatto e valorizzare implicitamente quella giuridica, nella quale in effetti alle due violazioni in esame deve riconoscersi reciproca autonomia.

D'altra parte, si è anche rilevato, forse rendendo più chiaro lo stesso intendimento della Corte, come le due violazioni in esame presentino anche sul piano fattuale profili di autonomia, esigendo la violazione tributaria «elementi aggiuntivi» rispetto a quella contabile, benché entrambe si collochino nella medesima serie naturalistica, dove cioè la seconda risulta normalmente prodromica rispetto alla prima. Così, FLICK-NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'*affaire Grande Stevens: *dal* bis in idem *all'*e pluribus unum?, in *www.rivistaaic.it*, 10.7.2015, 28.

[24] Sul punto, DOVA, Ne bis in idem *e reati tributari: a che punto siamo*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 9.2.2016, 10.

© Wolters Kluwer Italia

4. Il caso, ancora "aperto", del sistema penal-tributario

Nonostante la Corte di Cassazione manifesti contrario avviso, risulta coinvolto nel **rischio di frizione con la garanzia convenzionale** anche il sistema penal-tributario, dove gli illeciti in materia di dichiarazione e versamento delle principali imposte erariali sono astrattamente sanzionabili tanto sul piano amministrativo (con sanzione pecuniaria e sanzioni accessorie) *ex* d.lgs. nn.471, 472 del 1997 quanto su quello penale *ex* d.lgs. n.74/2000.

In particolare, la Suprema Corte, anche dopo la pronuncia sul caso *Grande Stevens*, ha escluso qualsiasi dubbio di legittimità convenzionale del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria[25], sulla base fondamentalmente di due argomenti: a) il rifiuto di qualificare come sostanzialmente penale la sanzione amministrativa; b) il riferimento alla stessa disciplina normativa di cui al D.lgs. 74/2000, ispirata sì al regime del doppio binario, ma invero – come a breve vedremo - *alternativo*.

D'altra parte, si deve sin d'ora segnalare che alcune recenti pronunce sembrano in qualche modo scalfire la posizione granitica della Corte.

4.1. La qualificazione della sanzione amministrativa

Il primo assunto argomentativo della Suprema Corte[26] si rivela di per sé fragile, attese, da un lato, l'intrinseca elasticità e la conseguente controvertibilità dei criteri, tra loro alternativi, posti alla base della verifica dalla giurisprudenza convenzionale, dall'altro, la tendenza della Corte EDU a ricondurre le sanzioni amministrative alla materia penale in virtù della loro natura punitiva, sul presupposto, oltre che della portata tendenzialmente generale dei relativi precetti e dunque del criterio della natura dell'infrazione, della priorità accordata all'**analisi delle funzioni delle sanzioni** rispetto al parametro rappresentato dalla loro severità[27].

Proprio nel settore degli illeciti fiscali e relative sanzioni, l'avvenuta riconduzione alla materia penale ha fatto fondamentalmente leva sulla negazione di

---

[25] Cass. 8.4.2014, n. 20266; cfr., inoltre, Cass. 20.7.2015, n. 31378; Cass. 8.4.2014, n. 40526; Cass. 1.10.2014, n. 40526; Cass. 8.5.2014, n. 30267. Nelle prime quattro pronunce è affrontato il rapporto tra reato e illecito amministrativo di omesso versamento di ritenute (art. 10-*bis*, d.lgs.n. 74/2000; art. 13, 1° comma, d.lgs. 18.12.1997, n. 471), nell'ultima quello tra reato e illecito amministrativo di indebita compensazione di crediti inesistenti (art. 10-*quater*, d.lgs. n. 74/2000; art. 27, 18° comma, d.l. 29.11.2008, n. 185).

[26] Per il quale si veda, in particolare, Cass. pen. 8.4.2014, n. 20266 e Cass. pen. 20.7.2015, n. 31378.

[27] Cfr., tra le tante, il *leading case* Corte EDU, *Oztürk c. Repubblica federale tedesca*, 21.2.1984, §§50 ss.; le coeve pronunce di condanna dell'Austria del 23.10.1995, nei casi *Gradinger, Palaoro, Pramstaller, Pfarmerier, Schaumautzer, Umlauft.*

© Wolters Kluwer Italia

una funzione ripristinatoria: in più occasioni si è riconosciuta nelle maggiorazioni d'imposta (c.d. soprattasse, le quali si aggiungono all'ingiunzione della corresponsione del *quantum* dovuto) i tratti repressivi tipici della sanzione penale piuttosto che una funzione di riparazione di un pregiudizio economico[28] e ciò a prescindere dalla loro severità[29].

Nel caso Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20.5.2014 si è stabilito che l'applicazione al contribuente, con provvedimento divenuto definitivo, di una sanzione amministrativa tributaria, nella specie una soprattassa peraltro di importo assai contenuto pari a euro 1.700, avente comunque natura punitiva, impedisce di avviare o di proseguire un procedimento penale per la medesima violazione, integrante una frode fiscale, pena l'inosservanza del principio del *ne bis in idem*.

In materia, sullo sfondo, si colloca poi l'arresto della Corte di giustizia UE del 26.2.2013 (espressamente evocato dagli stessi giudici della Corte di Cassazione nella sentenza 8.4.2014, n. 20266) relativo al caso *Åklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*[30], in cui si è affermato che l'omologo principio del *ne bis in idem*, sancito dall'art. 50 CDFUE, non osta a che uno Stato membro preveda, per le medesime violazioni tributarie, dapprima una sanzione amministrativa (nella specie, una sovrattassa) e successivamente una sanzione penale, sempre che però la prima non debba valutarsi come sostanzialmente penale alla luce dei

[28] Corte EDU, *Bendenoun c. Francia*, 24.2.1994, §47; Corte EDU, *A.P., M.P. e T.P., c. Svizzera*, 29.8.1997, §46; e da ultimo, Corte EDU, *Lucki Dev c. Svezia*, 27.11.2014.

[29] Corte EDU, GC, *Jussila c. Finlandia*, 23.11.2006, §§ 35 ss.; Corte EDU, *PaycarYevHaghtanaklid c. Armenia*, 2012.2007, §§ 33ss.; e, da ultimo, Corte EDU, *Nykänen c. Finlandia*, 20.5.2014.

Occorre segnalare peraltro che pende di fronte alla Grande Camera un procedimento (*A e B c. Norvegia*) nel quale il governo resistente e altri governi intervenuti hanno sollecitato la Corte nella sua più autorevole composizione a modificare l'orientamento giurisprudenziale che riconosce natura penale alle sovrattasse irrogate dall'amministrazione tributaria (di frequente, a conclusione di procedimenti conciliativi). Si sofferma sulla notizia VIGANÒ, *Omesso versamento IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di* ne bis in idem, in *www.penalecontemporaneo.it*, 11.7.2016. Inutile osservare come l'esito di questo procedimento, in cui la Grande Camera è chiamata a rivalutare una giurisprudenza oramai costante, assuma ai nostri fini rilievo determinante, anche e soprattutto in ragione della centralità assunta dal concetto di "diritto consolidato" a seguito della sentenza della C. cost. n. 49/2015, con la quale si chiede al giudice interno di verificare se l'orientamento espresso dalla Corte EDU sia appunto consolidato; condizione necessaria per considerarlo vincolante. Su tale pronuncia, per tutti, MANES, *La "confisca senza condanna" al crocevia tra Roma e Strasburgo: il nodo della presunzione d'innocenza*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 13.4.2015.

[30] La pronuncia consegue a un rinvio pregiudiziale operato dall'autorità giudiziaria svedese con riferimento all'interpretazione dell'art. 50 CDFUE nel contesto di un procedimento penale per frode fiscale aggravata instaurato nei confronti di un soggetto già condannato definitivamente al pagamento di una sovrattassa di natura fiscale per lo stesso fatto di inadempimento degli obblighi dichiarativi e contributivi in materia d'Iva.

© Wolters Kluwer Italia

parametri elaborati dalla Corte EDU. Più in particolare, la Corte di giustizia UE ha sì riproposto tali criteri ai fini del riscontro di compatibilità della normativa interna col principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 50 CDFUE, ma a ben vedere vi ha aggiunto un ulteriore parametro(-programma) valutativo, estraneo alla lettura della Corte di Strasburgo. Il giudice comunitario, infatti, consente l'esclusione del cumulo tra sanzioni solo formalmente amministrative e sanzioni penali a condizione che quelle restanti siano «effettive, proporzionate e dissuasive», così rimettendo al giudice nazionale un complesso giudizio di bilanciamento tra il divieto di secondo giudizio e l'esigenza di adeguate sanzioni residuali ovvero tra un diritto fondamentale e un obiettivo del diritto euro unitario; con l'effetto che il primo può essere asservito al secondo[31].

Ad ogni modo, e a prescindere da convergenze e divergenze caratterizzanti l'approccio delle due corti europee, rimane pur sempre un dato: che una scelta sia "comunitariamente" legittima non risolve il problema della sua legittimità convenzionale.

4.2. La medesimezza del fatto; il coordinamento procedurale dei due binari sanzionatori

Il secondo argomento utilizzato dalla Corte di Cassazione per difendere la legittimità del sistema sanzionatorio tributario merita una più ampia riflessione.

Si intuisce come il modello del doppio binario *cumulativo*, in base al quale è consentito ovvero è previsto – se si vuole, in deroga alla declinazione sostanziale del *ne bis in idem*, che ad ogni modo non trova riconoscimento nella CEDU e che, nel nostro sistema normativo, si riflette nella previsione della prevalenza della norma speciale, trasfusa in norme di legge ordinaria (art. 9, l. n.689/1981)– un concorso di illeciti (penale e amministrativo) sul medesimo fatto, realizzi di per sé le premesse (*stesso autore del medesimo fatto, duplicità di procedimenti*) per la violazione del divieto.

Ebbene, non v'è dubbio che il sistema sanzionatorio tributario risulta ispirato al regime del doppio binario *alternativo* (e non *cumulativo*), dove cioè l'applicabilità delle due tipologie di illeciti e correlative sanzioni non è contemplata come *congiunta*, bensì come *disgiunta*.

Ciò è dimostrato dall'espressa estensione a tale materia del principio di specialità tra disposizioni sanzionatorie penali e amministrative sancita dall'art. 19, d.lgs. n. 74/2000, che si riflette poi sul piano procedurale nel congegno approntato dall'art. 21 dello stesso decreto. Tale congegno, nel quadro della regola

[31] Per un commento alla decisione della Corte si rinvia a 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 *www.penalecontemporaneo.it*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, n. 3, 2013, 294.

generale sancita all'art. 20, secondo cui il procedimento di accertamento tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale inerente gli stessi fatti, impedisce comunque l'esecuzione della sanzione per l'accertato illecito amministrativo ove prima non si sia concluso il procedimento penale con formula di proscioglimento che escluda la rilevanza penale del fatto e, dunque, la sussistenza del presupposto operativo del principio di specialità[32].

È pur vero che la scelta "a monte" di escludere il cumulo sanzionatorio si rivela utile – e in questo senso rassicura – a evitare il pericolo di incorrere in condanne similari a quella occasionata dal sistema degli abusi di mercato; tuttavia, affidare – come avviene nel settore ora in esame – al principio di specialità, o più in generale alla criteriologia elaborata per risolvere il concorso di reati nel senso della relativa apparenza, la garanzia del rispetto del *ne bis in idem* convenzionale, ovvero – il che è lo stesso – collocare fondamentalmente nella prospettiva del *ne bis in idem* "sostanziale" la chiave risolutiva della potenziale incompatibilità del sistema normativo col divieto di doppio procedimento posto dal *ne bis in idem* "processuale", non è opzione che pone al riparo dal **rischio di censure.**

Tale rischio, nell'impianto sanzionatorio tributario, può cogliersi su un duplice piano.

Al primo si è appena fatto cenno. La conclusione negativa circa l'efficacia risolutiva del riferimento al criterio della specialità discende dalla stessa posizione della Corte EDU circa la definizione della "medesimezza" del fatto, ovvero dalla più ampia portata operativa generalmente riconosciuta al *ne bis in idem* processuale rispetto all'*alter ego* sostanziale. Come già si è detto, nella giurisprudenza convenzionale, anche un'evidente ipotesi di concorso formale di illeciti, come tale non riconducibile allo schema dell'"*idem* legale" in ragione della disomogeneità delle strutture normative dei due illeciti, non preclude il riscontro del requisito della medesimezza fattuale secondo il criterio dell'"*idem factum*"; e, dunque, tali ipotesi ben potranno dar luogo all'attivazione del divieto.

Guardiamo allora da vicino la già citata pronuncia 8.4.2014/15.5.2014, n. 20266[33] con la quale la Suprema Corte ha escluso la difformità del cumulo

[32] È dunque evidente come il legislatore presuma che, nel rapporto tra le due norme, quella speciale sia la norma penale, e ciò in ragione degli elementi specializzanti in generale rinvenibili nelle soglie di punibilità e nel dolo di evasione.

Sul tema della specialità della norma penale in materia tributaria si rinvia a LANZI-ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 97; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, 337 ss.; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in GROSSO-PADOVANI-PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010, 225.

[33] Nel caso di specie l'imputato era stato assolto in primo grado dal reato di omesso versamento delle ritenute (art. 10-*bis*, d.lgs. 74/2000) e la sentenza era stata impugnata *per saltum* dal PG. Dinanzi la Cassazione, il difensore dell'imputato chiedeva che il procedimento penale fosse immediatamente chiuso,

© Wolters Kluwer Italia

rispetto ai principi stabiliti nella pronuncia della Corte EDU nel caso *Grande Stevens*. Dobbiamo subito rilevare come i giudici della Cassazione nel ribadire, quale argomento a sostegno delle proprie conclusioni , che l'omesso versamento-illecito amministrativo e l'omesso versamento-illecito penale, secondo quanto stabilito dalle sez. un., 28.3.2013/12.9.2013, n. 37424[34], non starebbero in rapporto di specialità, bensì di progressione, e dunque che al trasgressore si dovrebbero applicare entrambe le sanzioni, abbiano dato a intendere di leggere il concetto di "medesimezza dei fatti" secondo il criterio dell'*idem* legale e non (coerentemente con quanto invece affermato dalla Corte EDU) dell'*idem factum*.

L'impressione, peraltro, è che tale ipotesi relazionale possa essere sussunta nello schema della progressione offensiva (*id est*, per stadi crescenti di offesa al medesimo bene giuridico) da illecito amministrativo a illecito penale e quindi risolta nel senso dell'apparenza del concorso di illeciti attraverso l'applicazione del criterio (elaborato in materia di concorso di reati) della sussidiarietà (ma anche, si direbbe, di quello dell'assorbimento). Si deve allora dedurre che la Corte, nella risoluzione del possibile concorso di illeciti, ha adottato un approccio "monista", fondato cioè sul solo criterio "strutturale" della specialità, ritenendo dunque inutilizzabili gli altri.

Ma al di là di ciò, e tornando alla questione del metodo prescelto per valutare la medesimezza del fatto, se la conclusione positiva circa la compatibilità convenzionale del cumulo sanzionatorio si basasse esclusivamente sulla tesi del concorso formale (dando per assodato, contrariamente a quanto sostenuto dalla Suprema Corte, l'esito penalistico della valutazione sostanziale della natura dell'illecito amministrativo), avremmo buone ragioni per ritenere che la questione, sottoposta ai giudici di Strasburgo, nella prospettiva dunque del *ne bis in idem* procedimentale, potrebbe essere decisa in modo diverso, sul presupposto cioè della medesimezza dei fatti giudicati (secondo l'*idem factum*). In effetti, l'obbligazione rilevante ai fini dei due illeciti – amministrativo e penale – pare

dal momento che il proprio assistito era già stato sanzionato per la stessa violazione ai sensi dell'illecito amministrativo di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471/1997.

[34] La Corte, chiamata a pronunciarsi sull'applicazione temporale del reato di cui all'art. 10-*bis*, esclude la sussistenza del rapporto di specialità, nonostante la riconosciuta comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme determinanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle medesime all'Erario con le modalità previste) e della condotta (omissione di uno o più versamenti dovuti), e conclude nel senso della diversità degli elementi costituivi dei due illeciti in alcune componenti essenziali: il requisito della certificazione delle ritenute, rilevante solo per l'illecito penale; la soglia minima dell'omissione, rilevante per il solo illecito penale; la diversa tipizzazione nei due illeciti del termine di rilevanza dell'omissione (mensile per quello amministrativo, annuale per quello penale).

Peraltro, al riguardo, si deve segnalare che l'intervento riformatore del 2015 (d.lgs. n. 158/2015) ha inciso sull'art. 10-*bis*, equiparando le ritenute certificate a quelle dovute.

© Wolters Kluwer Italia

identica, rilevando ai fini penali la semplice protrazione nel tempo del mancato adempimento già significativo in sede amministrativa[35].

Più a fondo. Attesa la rilevanza che ai fini del giudizio secondo l'*idem factum* assumono le circostanze temporali, si potrebbe porre l'accento sulla diversa collocazione nel tempo degli inadempimenti integranti illecito amministrativo e illecito penale per dedurne la diversità dei fatti. Tale argomento risulta tuttavia formalistico (e non rispondente, pertanto, all'approccio metodologico della Corte EDU), dal momento che gli inadempimenti alle scadenze mensili, rilevanti in sede amministrativa, *costituiscono* l'inadempimento annuale, rilevante in sede penale, ovvero sono *contenuti* in esso, che dunque li *presuppone*.

Ragionando sempre nella prospettiva dell'*idem factum*, altrettanto formalistico sembra il richiamo alle soglie di punibilità, le quali, misurando il *quantum* di offesa, segnano in chiave gradualistica il perfezionamento dell'illecito penale[36]. Invero, la dimensione quantitativa dell'omissione, benché acquisisca rilievo sul piano giuridico solo in sede penale, non è un dato fattuale presente solo in questo giudizio ed estraneo dunque a quello relativo al corrispondente illecito amministrativo complessivamente considerato, bensì costituisce pur sempre un profilo oggettivo comune a entrambi i procedimenti e, quindi, in quanto tale, incapace di integrare un profilo di differenziazione del loro oggetto storico-fattuale.

In definitiva, si può concludere che i reati di omesso versamento di cui agli artt. 10-*bis* e *ter* implicano necessariamente il passaggio attraverso la commissione dell'illecito amministrativo, ossia attraverso l'omesso versamento periodico, mensile o trimestrale, dell'imposta dovuta. Il fatto complessivamente rilevante sul piano amministrativo non è diverso da quello penale, le circostanze fattuali, cioè, per usare il linguaggio della Corte di Strasburgo, coinvolgono lo stesso imputato e sono inestricabilmente avvinte nel tempo e nello spazio. L'unico profilo differenziale attiene al piano della valutazione giuridica del medesimo, la quale, in sede amministrativa, è del tutto indifferente al *quantum*, invece rilevante in sede penale.

---

[35] È questa la tesi sostenuta in dottrina. Per tutti, Flick-Napoleoni, *A un anno di distanza*, cit. 26; Dova, Ne bis in idem *e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 11.12.2014; Caianiello, Ne bis in idem *e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 18.5.2015, che, circa l'omesso versamento dell'Iva, stilizza la questione nei seguenti termini: «appropriarsi di un bene altrui per un lasso di tempo di 12 mesi implica l'aver tenuto una condotta appropriativa – su quel medesimo bene – per più segmenti temporali trimestrali».

[36] Sul tema delle soglie di punibilità dei reati tributari si veda, da ultimo, Caputo, In limine, *natura e funzioni politico-criminali delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in Borsari (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, 27 ss.

© Wolters Kluwer Italia

Peraltro, si deve precisare che la richiamata adesione della Suprema Corte al criterio dell'*idem* legale si inserisce in un quadro caratterizzato in concreto per l'adozione da parte della giurisprudenza di legittimità, nell'individuazione della medesimezza del fatto, anche dell'approccio giuridico. E ciò ha sollecitato la proposizione di una questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., circa il significato da attribuire al termine "fatto" in esso contenuto, con riferimento appunto al parametro interposto di cui all'art. 117 Cost., attraverso il quale si attribuisce rilievo al criterio storico-fattuale dell'*idem factum*[37].

La Corte costituzionale, con la già richiamata decisione n. 200 del 31.5.2016 (dep. 21.7.2016), nell'osservare come l'art. 649 c.p.p. non possa che vivere nella prospettiva dell'*idem factum*, ciò che peraltro troverebbe conferma nella pronuncia delle sez. un., 28.6.2005, n. 34655, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della norma, per contrasto con l'art. 117, 1° comma, Cost., in relazione all'art. 4 Prot. 7, CEDU, nella parte in cui, secondo il diritto vivente, esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale[38].

---

[37] L'ordinanza del Trib. Torino, 24.7.2015, in *www.penalecontemporaneo.it*, 27.11.2015, ha sollevato questione di illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui limita l'applicazione del principio del *ne bis in idem* all'esistenza del medesimo "fatto giuridico" invece che al "fatto storico" così come delineato dalla Corte EDU, per violazione dell'art. 117 Cost. in relazione all'art. 4, Prot. 7, CEDU. Per un commento a tale ordinanza si rinvia a SCAROINA, *Ancora sul caso Eternit: la "giustizia" e il sacrificio dei diritti*, in *www.archiviopenale.it*, 2015, n. 3, 7; GITTARDI, *Eternit* "bis in idem"? *Sollevata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. in relazione all'art. 4 Prot. CEDU*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 27.11.2015.

[38] Altra questione affrontata dalla Corte costituzionale, alla quale qui si può solo accennare, attiene al perimetro dello stesso concetto di fatto inteso in una prospettiva storico naturalistica (secondo dunque il criterio dell'*idem factum*): se, cioè, esso ricomprende solo l'azione (o l'omissione) o se si estende all'oggetto materiale della condotta e all'evento. La Corte di Cassazione (per tutte, Cass. pen. 21.3.2013, n. 18376 e Cass., sez. un., 28.6.2005, n. 34655) ha ricostruito l'identità del fatto preclusivo di un nuovo giudizio in termini di identità non solo della condotta oggetto della decisione passata in giudicato, come invece sostenuto da parte della dottrina, bensì di tutti gli elementi costitutivi del reato, richiedendo che vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del medesimo considerato appunto in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, nesso causale, evento) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona: di modo che se muta (ovvero si aggiunge) l'evento naturalistico, piuttosto che aversi una mera diversa considerazione dello stesso fatto quanto a titolo e/o a grado, muta il fatto *ex* art. 649 c.p.p. e cade il divieto di secondo giudizio (per la ricostruzione delle posizioni della dottrina e della giurisprudenza si rinvia a CAPRIOLI-VICOLI, *Procedura penale*, cit., 90 ss.; e, da ultimo, a RIVELLO, *La nozione di "fatto" ai sensi dell'art. 649 c.p.p. e le perduranti incertezze interpretative ricollegabili al principio del* ne bis in idem, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2014, 1410).

La Corte EDU, dal canto suo, non sembra aver ancora direttamente e compiutamente affrontato la questione; e di ciò ha preso atto, nella decisione richiamata, la stessa Corte costituzionale, la quale, nel

Ad ogni modo, nell'attesa che l'intervento chiarificatore della Corte costituzionale esplichi per l'avvenire i suoi effetti, si segnala che l'atteggiamento pervicace manifestato nel settore tributario dalla Corte di Cassazione pare già solcato da alcune pronunce che gettano le premesse per un'apertura verso una differente prospettiva.

La Suprema Corte ha stabilito, inserendosi nell'ambito di un contrasto giurisprudenziale sul punto, la non deducibilità della violazione del *ne bis in idem* in quanto «è precluso, in sede di legittimità, l'accertamento del fatto, necessario per verificare la preclusione derivante dalla coesistenza di procedimenti iniziati per lo stesso fatto e nei confronti della stessa persona». E con ciò ha denotato di polarizzare l'attenzione sul fatto storico, come parrebbe dimostrare un successivo passo della pronuncia, dove si riconosce la problematica compatibilità con il diritto convenzionale ammettendo il dubbio «che l'illecito amministrativo di cui al citato art. 13 e quello penale possano avere ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto, rendendo ingiustificata la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia»[39].

Se dunque la prima espressione del rischio di attrito col *ne bis in idem* processuale convenzionale, si colloca sul piano interpretativo e, per così dire, attiene a una questione di metodo suscettibile di sviluppi giurisprudenziali, la seconda manifestazione di tale rischio alberga nello stesso, sopra richiamato, meccanismo procedurale di cui all'art. 21 d.lgs. n. 74/2000. Esso risulta chiaramente ispirato ad una logica di efficienza operativa: l'amministrazione, in effetti, rispetto alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato, si precostituisce un titolo che porrà in esecuzione laddove il processo penale venga definito con formula di proscioglimento che esclude la rilevanza penale del fatto (e dunque i presupposti per l'applicazione del principio di specialità), così evitandosi l'apertura, dopo la chiusura del processo penale, di una nuova fase relativa all'applicazione delle sanzioni amministrative esposta a sviluppi in sede contenziosa.

È evidente come tale congegno non arrechi alcun *vulnus* al *ne bis in idem* sostanziale, risultando al contrario funzionale ad impedire in concreto l'applicazione delle due sanzioni. Diversamente, la sua operatività, combinata con la

riscontrare l'assenza di una giurisprudenza europea che permetta di isolare una regola al riguardo (salvo alcuni "indizi" favorevoli all'inclusione dell'"oggetto fisico" dell'azione nel concetto di fatto rilevante), non ha comunque mancato di precisare che non v'è «(..) alcuna ragione logica per concludere che il fatto, pur assunto nella sola dimensione empirica, si restringa all'azione o all'omissione, e non comprenda, invece, anche l'oggetto fisico su cui cade il gesto, se non anche, al limite estremo della nozione, l'evento naturalistico che ne è conseguito, ovvero la modificazione della realtà indotta dal comportamento dall'agente». I giudici costituzionali hanno dunque concluso che la valutazione di medesimezza del fatto secondo il criterio dell'*idem factum* andrà parametrata sulla triade "condotta-nesso causale-evento naturalistico": «(...) il giudice può affermare che il fatto oggetto del nuovo giudizio è il medesimo solo se riscontra la coincidenza di tutti questi elementi, assunti in una dimensione empirica (...)».

[39] Cass. 11.2.2015, n. 19334; nello stesso senso anche Cass. 15.4.2015, n. 20887. Entrambe le pronunce sono consultabili su *www.penalecontemporaneo.it*, 9.2.2016.

© Wolters Kluwer Italia

qualificazione come sostanzialmente penale della sanzione amministrativa, sembra porsi in contrasto col *ne bis in idem* processuale convenzionale.

In particolare, il provvedimento di applicazione/irrogazione della sanzione amministrativa dell'ufficio accertatore, una volta divenuto definitivo, benché non eseguibile, dovrebbe poter sancire la "chiusura" del giudizio, circostanza che impedisce l'apertura o la sussistenza di un secondo giudizio, nel nostro caso coincidente con quello penale *stricto sensu*[40].

In altri termini, l'ineseguibilità del provvedimento sanzionatorio, vale a dire della sanzione già irrogata in via definitiva, non preclude il rilievo del *bis in idem*, atteso che ciò che conta è la presenza di un giudizio definitivo e non la concreta esecuzione della sanzione da esso scaturente. Inoltre, ai fini del riscontro della violazione del divieto, sempre in base alle posizioni emerse nella giurisprudenza convenzionale, sembrerebbe sufficiente il provvedimento definitivo dell'amministrazione finanziaria, di modo che il mancato intervento dell'organo giurisdizionale conseguente all'impugnazione di detto provvedimento da parte del contribuente in ipotesi acquiescente, non osterebbe al rilevo della formazione di un *bis in idem*[41].

Occorre pertanto sottolineare come lo stesso apparato normativo proprio del d.lgs. n. 74/2000 rechi in sé il rischio di frizione col principio convenzionale ovvero come lo stesso meccanismo di coordinamento procedurale dei due binari sanzionatori in esso previsto si presti a essere additato – stante la visione antiformalistica della qualificazione della natura dell'illecito e la nozione ampia del

---

[40] Si ravvisa una significativa convergenza di opinioni al riguardo: cfr., tra gli altri, Flick-Napoleoni, *A un anno di distanza dall'*affaire, cit., 23; Marcheselli, *Motivazioni tributarie e un "morto che cammina": il doppio binario sanzionatorio tributario*, in *Corriere trib*, 2014, 2888; Giovannini-Murciano, *Il principio del* "ne bis in idem" *sostanziale la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corriere trib.*, 2014, 1551 ss.

Nel senso dell'incompatibilità dell'art. 21, d.lgs. n. 74/2000 col divieto convenzionale anche Trib. Bologna, 21.4.2015, nell'ambito dell'ordinanza con cui si è sollevata questione di illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. per violazione dell'art. 117 Cost. in relazione all'art. 4, prot. 7, CEDU.

[41] Così Flick-Napoleoni, *A un anno di distanza dall'*affaire, cit., 23, che richiamano la pronuncia *Kiiveri c. Finlandia*, cit.; e, da ultimo, Melis, *la nuova disciplina degli effetti tributari dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 609 in nota, il quale conclude che «alla giurisprudenza della Corte EDU parrebbe, in effetti, evincersi che non occorra che si sia aperta una fase *stricto sensu* "processuale" per attivare la garanzia del *ne bis in idem* "processuale", ma solo che vi sia la definitività della sanzione in esito ad un "procedimento"» e a suffragio richiama la sentenza della Corte EDU 16.6.2009, *Ruotsalainen v. Finland*, caso in cui appunto la sanzione amministrativa non aveva formato oggetto di impugnazione e pertanto si era resa definitiva. L'Autore precisa per completezza che «sul piano sanzionatorio amministrativo tributario, va rilevato che la conciliazione giudiziale si colloca nella fase strettamente processuale, ancor più dopo la recente rimozione del limite alla sua esperibilità entro la prima udienza di trattazione».

© Wolters Kluwer Italia

requisito della medesimezza fattuale – quale ipotesi di violazione del *ne bis in idem* processuale di cui all'art. 4, Prot. 7, CEDU[42].

Resta infine da precisare che la questione del *ne bis in idem* non dovrebbe interessare le ipotesi che vedono come destinatario della pretesa fiscale società o enti con personalità giuridica. E ciò in ragione della mancata coincidenza soggettiva tra soggetto coinvolto nel procedimento amministrativo, che in base a quanto disposto dall'art. 7, d.l. 30.9.2003, n. 269 («le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica») è identificabile con la persona giuridica, e soggetto coinvolto nel corrispondente procedimento penale, ossia la persona fisica che ha posto in essere la violazione[43].

5. La novella del 2015

Il **d.lgs. n. 158/2015** ha realizzato una "revisione" del d.lgs. n. 74/2000 con l'obiettivo di ridurre l'area d'intervento penale, conformemente dunque alla filosofia originaria del sistema varato nel 2000. I fattori determinanti questa scelta sono da individuarsi fondamentalmente nella crisi economica e nella

[42] Si segnala peraltro che, diversamente da precedenti pronunce (Corte EDU 30.5.2000, *R.T. c. Svizzera*; Corte EDU, 13.12.2005, *Nilsson c. Svezia*) vertenti su altri settori pur sempre caratterizzati dall'irrogazione di due differenti sanzioni da parte di due distinte Autorità per lo stesso fatto (...), dove la violazione dell'art.4, Prot. 7 è stata esclusa in ragione di una «sufficiently close connection betweenthem, in substance and in time» che consentiva di concepirle come parte di un'unica risposta sanzionatoria, le recenti, richiamate pronunce della Corte EDU sugli assetti sanzionatori delle normative tributarie dei Paesi scandinavi (Corte EDU 27.11.2014, *Lucky Dev c. Svezia*; Corte EDU 10.2.2015, *Kiiveri c. Finlandia*) non hanno ravvisato la sussistenza di una tale connessione, in ragione dell'indipendenza dei due procedimenti sanzionatori tributario-amministrativo e penale. Tale conclusione, per le medesime ragioni, pare valida anche con riferimento a quanto previsto nella nostra legislazione. Così, per tutti, Flick-Napoleoni, *A un anno di distanza*, cit., 23 (in nota); *contra*, Cass. 20.5.2015, n. 20887, sulla scorta, in particolare, dei meccanismi di interazione contemplati dalla normativa.

[43] Cfr. Corte EDU 20.5.2014, *Pirttimäki c. Finlandia* (§51) e, nella giurisprudenza interna, Cass. pen. 30.10.2015, n. 43809.

In dottrina, per tutti, Dova, Ne bis in idem *e reati tributari*, cit., 10-11, e Flick-Napoleoni, *op. cit.*, 24, i quali evidenziano che il richiamato art. 7, d.l.n. 269/2003 non è in grado di coprire comunque ogni ipotesi in questo senso rilevante, rimanendo fuori «tutti i casi nei quali il rapporto fiscale inciso dalla violazione non attenga ad una entità metaindividuale personificata».

Sollevano dubbi derivanti dall'usuale approccio sostanzialistico della Corte EDU, che almeno in alcuni casi, potrebbe far superare il profilo strettamente giuridico dell'alterità soggettiva persona giuridica-persona fisica, consentendo di attribuire rilievo decisivo alla medesimezza *oggettiva* della violazione, D'Angelo, Ne bis in idem *e sanzioni tributarie: precisazioni della Corte Edu*, in *Rass. trib.*, 2015, 273, nota 29; Caianiello, Ne bis in idem *e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte Costituzionale*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 18.5.2015.

© Wolters Kluwer Italia

moltiplicazione dei procedimenti penali derivanti da situazioni di insolvenza e, più in generale, dalla crisi di liquidità delle imprese.

Si può pur sostenere che, "a monte", l'art. 8, l. delega 11.3.2014, n. 23, in alcuni passaggi, sia pure indirettamente e comunque in un contesto descrittivo in cui i criteri direttivi sono apparsi complessivamente generici (così da ampliare gli spazi di manovra del Governo e vanificare quelli di controllo della Corte costituzionale)[44], lambisse in qualche maniera il tema del *ne bis in idem*. In effetti, nell'ambito del richiamo al correlato principio di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti quale criterio-guida dell'intervento attuativo, si raccomandava di dar rilievo, nella determinazione dei fatti penalmente rilevanti, alle modalità di condotta più gravi (comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione o all'utilizzo di documentazione falsa) e si prevedeva, sempre secondo la stessa logica, la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo, riconoscendo «la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzione amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità».

Nella nostra ottica, le più significative novità apportate dal d.lgs. n. 158/2015 attengono al generale innalzamento delle soglie di punibilità e all'introduzione di una causa di non punibilità (art. 13) collegata al pagamento del debito tributario per un significativo numero di reati (artt.10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*, 4 e 5, d.lgs. n. 74/20000), secondo diverse cadenze temporali. Restano dunque in vigore le fattispecie di omesso versamento – rispetto alle quali si era messa in discussione l'opportunità della permanenza, attesa l'assenza di note fraudolente nella condotta incriminata– ma con soglie più alte.

Invero, l'innalzamento delle soglie di punibilità non si rivela decisivo ai nostri fini, potendosi escludere, come visto, la relazione di specialità tra i due illeciti (penale e amministrativo) concorrenti. Detto altrimenti, ove il legislatore della riforma (similmente a quello del 2000) avesse confidato nella portata specializzante delle soglie per sancire la prevalenza della norma penale su quella amministrativa, le sia pur discutibili soluzioni giurisprudenziali sopra richiamate avrebbero dovuto dimostrare come ciò possa anche non essere e dunque suggerire altre vie.

Ad ogni modo, e per quel che più conta, non risulta intaccato dall'intervento riformatore il meccanismo procedurale di cui all'art. 21, disposizione che ancor oggi disciplina il coordinamento dei due procedimenti e in cui alberga, secondo quanto si è detto, il rischio di una violazione "istituzionalizzata" del principio convenzionale.

Non resta allora che concentrare l'attenzione sulla causa di non punibilità legata al pagamento del debito tributario, compresi sanzioni amministrative e

[44] Cfr. Cupelli, *Gli atti aventi forza di legge in materia penale, la delega fiscale e i soliti sospetti*, in *Dir. pen.cont.-Riv. trim.*, n. 2, 2015, 4.

© Wolters Kluwer Italia

interessi, contemplata all'art. 13, segnalando come tale previsione, di certo non collegata all'esigenza di risolvere la problematica del *bis in idem* convenzionale, possa in qualche modo attenuarne in concreto gli effetti[45].

Rimanendo nell'area normativa della premialità, si può aggiungere che la previsione dell'attenuante legata al pagamento del debito tributario (necessaria peraltro per accedere al patteggiamento), oggi confluita nell'art. 13-*bis* e rilevante al di fuori dei casi di non punibilità di cui all'art. 13, sembrerebbe (continuare a) perpetrare un *vulnus* al *ne bis in idem* (anche) sostanziale, atteso il richiesto pagamento della sanzione amministrativa, che si aggiunge all'applicazione di quella penale sia pure in forma attenuata[46]. Tuttavia, si deve rilevare come trattasi di un pagamento volontario e non coatto, funzionale all'ottenimento di un beneficio in sede penale, che peraltro la Relazione governativa al d.lgs. n. 74/2000[47] inquadra non come una deroga al principio di specialità di cui all'art. 19, ma quale criterio legale di commisurazione del risarcimento del danno da reato[48].

Per concludere in ordine agli effetti della recente novella, possiamo osservare come l'intervento legislativo del 2015, se letto nella prospettiva del *ne bis in idem*, si sia risolto in un *nulla di fatto*[49]. Il legislatore ha finito sostanzialmente per affidare alla giurisprudenza, e in particolare alla complessa interazione tra quella interna e quella europea, la ricerca di una soluzione; quando, invero, come già si intuisce e come si dirà, non pare questa la strada utile a estirpare il vizio alla radice.

6. I rimedi

I rimedi per porre fine a una situazione processuale di *bis in idem*, per come rilevante nell'ottica convenzionale, se si prescinde dalle soluzioni radicali praticabili *ad ius condendum*, si inscrivono in una generale categoria ricomprensiva delle soluzioni volte, per così dire, a eliminare gli effetti (lesivi di un diritto fondamentale), ma non le cause strutturali.

In questo senso, l'attenzione è caduta prima di tutto sugli **strumenti messi a disposizione dall'ordinamento, previamente interpretati in maniera convenzionalmente conforme**. E dunque, in particolare, sull'art. 649 c.p.p., equivalente interno della regola convenzionale, letto secondo la visione *contenutistica*

[45] In questo senso, Dova, Ne bis in idem *e reati tributari*, cit., 16.

[46] Sottolinea la problematicità della previsione sul piano del *ne bis in idem* sostanziale e processuale, Melis, *op. cit.*, 610, per il quale, sotto il secondo profilo, non viene comunque scongiurato il rischio di attivazione di entrambi i procedimenti.

[47] Relazione, §4.2.

[48] Cfr. Flick-Napoleoni, *op. cit.*, 22. Sul tema, ampiamente e in termini problematici, Melis, *op. cit.*, 608 ss.

[49] Nello stesso senso Dova, Ne bis in idem *e reati tributari*, cit., 16.

© Wolters Kluwer Italia

elaborata dalla Corte EDU, cioè attribuendo all'elemento normativo «sentenza o (...) decreto penale divenuti irrevocabili» il significato "antiformalistico" proprio della fonte convenzionale, comprensivo del riferimento all'illecito che, nonostante diversa nomenclatura, possieda natura penale[50]. Tale percorso, pur fondamentalmente praticato nella giurisprudenza di merito in materia tributaria[51], non ha trovato il favore della Suprema Corte, la quale ha ritenuto che gli strumenti riparativi e correttivi del mancato rispetto del *ne bis in idem* presuppongono tutti la comune riferibilità dei più procedimenti per il medesimo fatto all'autorità giudiziaria penale[52]. Di modo che, atteso l'ostacolo insuperabile rappresentato dal dato letterale, storico e sistematico e sulla base dell'insegnamento delle sentenze gemelle del giudice costituzionale (le nn.348 e 349 del 2007), si è inteso investire – peraltro, inutilmente – la Corte costituzionale della questione di illegittimità della richiamata disposizione *in parte qua*, per contrasto con l'art. 117, 1° comma, Cost., in relazione all'art. 4, Prot. 7, CEDU[53].

---

[50] In questo senso, primo fra tutti, Trib. Brindisi, 17.10.2014, *www.penalecontemporaneo.it*, 12.12.2014, che ha pronunciato sentenza di non doversi procedere *ex* art. 529 c.p.p. per improcedibilità dell'azione penale per *bis in idem ex* art. 649 c.p.p. nei confronti di un imputato che, per il medesimo fatto, aveva già subito una sanzione "etichettata" come disciplinare dall'ordinamento penitenziario italiano, ma da considerarsi penale ai sensi della CEDU.

[51] Cfr. Trib Asti, 10.4.2015 (dep. 7.5.2015), n. 717, *www.penalecontemporaneo.it*, 9.2.2016, che valuta la conformità del doppio binario sanzionatorio rispetto alle fattispecie di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74/2000 e artt. 1 e 5, d.lgs. n. 471/1997, e, nel disporre il non doversi procedere *ex* art. 649 c.p.p., conclude come «nulla osti ad una applicazione diretta dell'art. 649 c.p.p. al di là dei limiti apparentemente segnati dal suo tenore letterale»; ciò sulla base di una lettura analogica della garanzia dell'art. 649 c.p.p. operata sulla scorta del rilievo, proprio della stessa giurisprudenza della Suprema Corte (Cass. Sez. Un., 28.6.2005, dep. 28.9.2005, n. 34655), secondo cui il *ne bis in idem* rappresenta un «principio generale che attraversa ogni ramo del diritto, sostanziale e processuale, e che è parte integrante della generalità degli ordinamenti giuridici».

[52] Così, Cass. pen., Ord., 10.11.2014, dep.15.1.2015, cit., in materia di abusi di mercato; Cass., 21.4.2016 (dep. 22.6.2016), n. 25815, in *www.penalecontemporaneo.it*, 11.7.2016, con la quale, su ricorso *per saltum*della pubblica accusa, la Corte annulla con rinvio la poc'anzi richiamata pronuncia del Tribunale di Asti.

In questo senso, già, in dottrina, De Amicis, *Diritto dell'UE e della CEDU e problema del* bis in idem, in *Libro dell'anno del diritto*, Roma, 2015, 664; Caianiello, Ne bis in idem, cit., 5.

[53] Così (e in via subordinata) la poc'anzi richiamata ordinanza della Cassazione nell'ambito di un giudizio in materia di abusi di mercato, nonché Trib. Bologna, 21.4.2015, *www.penalecontemporaneo.it*, 18.5.2015, rispetto a un caso di omesso versamento Iva. Come si dirà a breve in nota, la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibile la questione sollevata dalla Corte di Cassazione (sent. n. 102/2016) e ha restituito gli atti al giudice bolognese ai fini di una nuova valutazione della rilevanza della questione per *jus superveniens* (Ord. 20.5.2016). Diversamente, Cass., 21.4.2016 (dep. 22.6.2016), n. 25815, sopra richiamata, non ha sollevato d'ufficio la corrispondente questione di illegittimità costituzionale a causa del difetto di prova circa la definitività dell'accertamento tributario.

Sul punto si deve più in generale notare come l'allineamento dell'art. 649 ai parametri di Strasburgo, operato attraverso la sua interpretazione conforme o per via dell'intervento manipolativo della Corte costituzionale, farebbe dipendere il trattamento sanzionatorio da fattori casuali quali la tempistica di definizione del singolo procedimento o le scelte processuali dell'autore della violazione[54]. Detto altrimenti, tale allineamento finirebbe nella maggior parte dei casi per impedire l'applicazione della sanzione penale, attesa – di regola – la maggiore celerità del procedimento sanzionatorio amministrativo, peraltro "manovrabile" dall'interessato tramite i meccanismi di impugnazione[55]. Al rilievo non sfugge la materia tributaria, dove peraltro il ben noto meccanismo di coordinamento procedurale di cui all'art. 21 – secondo quanto prima osservato – rimarrebbe travolto dalla nuova prospettiva.

Posto ciò, appare preferibile mirare direttamente sulla normativa che reca in sé il "peccato originale", sollevando negli stessi termini la questione di illegittimità costituzionale delle disposizioni del settore che consentono il cumulo sanzionatorio/procedimentale rispetto allo stesso fatto[56].

Pur sempre inquadrabili nell'alveo delle soluzioni "non radicali" – e comunque accomunate agli esiti dell'interpretazione in chiave convenzionale dell'art. 649 c.p.p. dalle poc'anzi evidenziate (incontrollabili) ricadute irrazionali sul piano del trattamento sanzionatorio – sono le **letture che**, aggirando l'ostacolo rappresentato dall'intangibilità dell'art. 649 c.p.p. *in parte qua*, **attingono alle fonti europee, avvalendosi dei margini di immediata penetrazione nel nostro ordinamento delle corrispondenti disposizioni che scolpiscono la regola del *ne bis in idem*.**

In questa direzione, la dottrina ha fatto prima di tutto leva sull'art. 50 CDFUE e sulla sua diretta applicabilità nel sistema interno rispetto alle materie che ricadono nell'ambito di applicazione del diritto UE (ciò che avviene per l'evasione Iva, ma non ad esempio per l'omesso versamento di ritenute *ex* art. 10 *bis*, d.lgs.

[54] Per tutti, Flick-Napoleoni, *op. cit.*, 16; Dova, Ne bis in idem *e reati tributari*, cit., 15.

[55] La stessa Corte Costituzionale (sent. n. 102/2016), nel dichiarare inammissibile la questione in considerazione del «carattere perplesso della motivazione nella sua manifesta infondatezza», non ha mancato di rilevare tali profili di problematicità richiamando lo stesso ragionamento del giudice remittente, che ha sottolineato come tali profili renderebbero la soluzione prospettata difficilmente compatibile coi principi costituzionali di legalità delle sanzioni penali, di ragionevolezza e di parità di trattamento; di modo che si rivelerebbe necessario, ai fini della risoluzione della problematica afferente la frizione del sistema del doppio binario sanzionatorio con la CEDU, l'intervento del legislatore.

[56] È quanto prospettato in via principale da Cass. pen., Ord., 10.11.2014, dep.15.1.2015. Anche rispetto a tale questione la Corte costituzionale si è pronunciata nel senso dell'inammissibilità per ragioni attinenti alla sua rilevanza nel processo penale pendente dinanzi al giudice *a quo*.

© Wolters Kluwer Italia

n. 74/2000[57]): il giudice, trattandosi di norma di diritto primario dell'Unione dotata di primazia sul diritto nazionale e idonea a produrre effetto diretto nell'ordinamento degli Stati membri, potrebbe direttamente applicare tale disposizione in favore del soggetto interessato, previa – se del caso – disapplicazione di altra norma nazionale contrastante[58].

Riflessi di tale impostazione si riscontrano nella giurisprudenza di merito, che, pur non giungendo a darne immediata attuazione, ha comunque interpellato *ex* art. 267 TFUE la Corte di giustizia, chiedendo ai giudici di Lussemburgo di chiarire se l'art. 50 CDFUE, letto, secondo le indicazioni dell'art. 52, §3, CDFUE, alla luce dell'art. 4, Prot. 7, CEDU, osti alla possibilità di un giudizio penale e di una successiva condanna per omesso versamento Iva, allorquando il contribuente sia già stato sanzionato con provvedimento definitivo dall'amministrazione tributaria[59].

Certo è che sul ruolo che la Corte di giustizia potrà svolgere in tale ambito pende l'ambiguità della sentenza pronunciata sul caso *Fransson*, e, dunque, più in generale, si stende l'ombra della figura ciclopica del giudice nazionale chiamato a verificare l'adeguatezza delle sanzioni superstiti in termini di effettività, proporzionalità e dissuasività e, conseguentemente, a stabilire in concreto quale o quante sanzioni vadano applicate, col richiamato effetto di poter subordinare un diritto fondamentale dell'individuo alle esigenze del diritto eurounitario[60]. Tuttavia, non si può nemmeno escludere che il giudice di Lussemburgo, anziché riproporre quanto stabilito nella sentenza *Fransson*, rimettendo quindi fondamentalmente a sua volta la questione al giudice interno, scelga di intervenire direttamente e effettivamente su contenuto, effetti e portata della garanzia sancita dall'art. 50 CFDUE[61]. Ad ogni modo, è facile cogliere la dimensione (anche) *lato sensu* politica della pronuncia che verrà, attesa la costante preoccupazione della Corte di imporre agli Stati membri obblighi di tutela degli interessi finanziari

---

[57] Per tale ragione, com'era prevedibile, la Corte di giustizia (Ord., 15.4.2015, C-497/2014) ha dichiarato la propria incompetenza rispetto alla questione pregiudiziale sollevata dal Trib. Torino (Ord., 27.10.2014) con riferimento alle fattispecie di omesso versamento di ritenute previdenziali.

[58] È questo il percorso tracciato da VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e* ne bis in idem: *verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, cit., 232 ss.

[59] Trib. Bergamo, Ord., 16.9.2015, *www.penalecontemporaneo.it*, 28.9.2015, che muove appunto dal riscontro della concreta possibilità che la vicenda esaminata possa integrare una violazione del *ne bis in idem* di cui all'art. 50 CDFUE.

Si segnala per completezza che esistono almeno tre ordinanze *ex* art. 267 TFUE che hanno originato tre procedimenti ora riuniti (sotto il nome Orsi e a., C-217/15 e cause riunite).

[60] Cfr. la più volte richiamata Cass. pen., Ord. 10.11.2014, dep.15.1.2015, cit., che dunque esclude la praticabilità di un tale percorso.

[61] Cfr. VIGANÒ, Ne bis in idem *e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 28.9.2015.

© Wolters Kluwer Italia

dell'Unione non solo efficace, proporzionata e dissuasiva, ma anche specificamente penale.

L'ulteriore via di derivazione europea additata dalla dottrina muove dal rilievo (noto alla giurisprudenza[62]) della diretta applicabilità delle norme *self executing* della CEDU, categoria di cui farebbe parte l'art. 4, Prot. 7. L'incorporazione della CEDU nell'ordinamento italiano in forza della relativa legge di esecuzione rende parte di tale legge le relative previsioni, di modo che quelle *self executing* dovrebbero vincolare (*ex* art. 101, 2° comma, Cost.) il giudice, obbligato ad applicarle a condizione che esse «si inseriscano in uno spazio giuridico "vuoto"», ossia «non regolato in maniera antinomica da una legge (nazionale) ordinaria»[63]: la diversa evenienza invece gli imporrebbe, secondo l'insegnamento delle cd. sentenze gemelle, che appunto vietano *solo* di *disapplicare* la norma di legge nazionale in favore della CEDU (ma non anche di fare diretta applicazione di quest'ultima quando non si determini la disapplicazione di una norma interna con essa contrastante), di sospendere il procedimento e rimettere la soluzione dell'antinomia alla Corte Costituzionale[64].

Posta tale premessa, si conclude nel senso della diretta, autonoma applicabilità dell'art. 4, Prot. 7, CEDU, escludendo che l'art. 649 c.p.p. possa considerarsi norma interna antinomica *disapplicata*. Quest'ultima disposizione, nel disciplinare la *sola* successione di due procedimenti penali, riferendovi la regola del *ne bis in idem*, non potrebbe essere al contempo interpretata come previsione che implicitamente non ammette l'applicazione di tale regola in relazione a diversa fattispecie, qual è appunto la successione di due procedimenti, di cui il primo esitato in un provvedimento sanzionatorio (solo formalmente) amministrativo (ma sostanzialmente penale); fattispecie che dunque rimarrebbe sospesa nel richiamato spazio "vuoto", da colmarsi attraverso la doverosa applicazione della garanzia convenzionale[65].

La valenza generale di tale lettura dovrebbe consentirne l'operatività – per quel che ora interessa – anche rispetto al sistema sanzionatorio tributario[66], salvo che, ivi, quel necessario spazio "vuoto" non debba considerarsi, per così dire, già riempito dal contenuto dell'art. 21 d.lgs. n. 74/2000, disposizione che, come detto, prevede una dinamica bi-procedimentale sul medesimo fatto e che,

---

[62] Cass. pen., sez. un., 23.11.1988, in *Cass. pen.*, 1989, 1418 ss.

[63] Così Viganò, Ne bis in idem *e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 8.2.2016; Id., *Omesso versamento IVA*, cit.

[64] Viganò, Ne bis in idem *e contrasto agli abusi di mercato*, cit.; Id., *Omesso versamento IVA*, cit.

[65] Viganò, Ne bis in idem *e contrasto agli abusi di mercato*, cit.; Id., *Omesso versamento IVA*, cit.

[66] Sembra questa la strada seguita dal Trib. Terni, 12.6.2015 (dep. 1.9.2015), in *www.penalecontemporaneo.it*, 2.12.2015, nel dichiarare di non doversi procedere per *ne bis in idem* rispetto a un caso di omesso versamento Iva.

© Wolters Kluwer Italia

stante la portata della garanzia convenzionale, dovrebbe essere condannata alla *disapplicazione*. Detto altrimenti, occorre domandarsi se il contrasto tra CEDU e normativa interna si collochi implicitamente in questa previsione, che testimonierebbe una scelta di fondo ordinamentale compatibile, secondo la logica argomentativa interna, con l'art. 649 c.p.p. (operativo appunto solo sul piano penale *stricto sensu)*, ma non con l'art. 4, Prot. 7, CEDU.

La panoramica sui rimedi utilizzabili per far fronte alla questione del *ne bis in idem* non può che chiudersi con la menzione di quelli in grado di asportare il vizio alla radice e che, in quanto tali, richiedono un **intervento legislativo sullo specifico sistema normativo interessato dal rischio di violazione della garanzia convenzionale** (salvi i possibili effetti di una pronuncia della Corte costituzionale).

Partendo da un'auspicata valorizzazione del *ne bis in idem* sul piano sostanziale, si è posto l'accento sul momento della qualificazione giuridica del fatto che, in materia tributaria, potrebbe far leva, onde evitare la duplice qualificazione foriera del rischio, sulle soglie che connotano la struttura dell'illecito penale individuandolo come "prevalente": in questo senso, sarebbe necessario e sufficiente prevedere una disciplina che impone all'Ufficio finanziario, nell'ipotesi in cui accerti il superamento della soglia, di rinunciare alla propria pretesa sanzionatoria (*rectius*, ad irrogare la sanzione amministrativa) e di trasmettere la notizia alla Procura della Repubblica, consentendogli in tal caso *soltanto* di recuperare l'imposta[67].

D'altra parte, ponendoci sul terreno dei rapporti tra illeciti di omesso versamento, è agevole intuire come la problematica potrebbe essere risolta *ancor più* alla radice attraverso l'abrogazione delle fattispecie penali (com'è noto re-introdotte successivamente al 2000 in ragione di pur comprensibili esigenze di politica fiscale/criminale), giustificata peraltro dalle perplessità che genera la scelta di criminalizzare il mero inadempimento di debiti tributari a prescindere da qualsiasi nota fraudolenta.

In definitiva, stante la capacità operativa della garanzia convenzionale, le soluzioni radicali, quelle che cioè azzerano il rischio di incorrere nel divieto di *ne bis in idem* processuale, richiedono un ripensamento dei tratti strutturali dell'apparato sanzionatorio. Tali rimedi non possono che individuarsi nell'eliminazione di una delle due categorie di illeciti "convergenti" oppure, se si intende mantenere il duplice fronte sanzionatorio, nella complessiva differenziazione strutturale dei medesimi, in modo cioè da impedire che i due illeciti possano sottendere lo stesso fatto naturalistico.

---

[67] Dova, Ne bis in idem *e reati tributari*, cit., 15.

© Wolters Kluwer Italia

Bibliografia

Allegrezza, *Art.4 Prot.7 CEDU*, in Bartole-De Sena-Zagrebelski V, *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 900; Bernardi, *Art. 7. "Nessuna pena senza legge"*, in Bartole-Conforti-Raimondi (a cura di), *Commentario della Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2001; Caianiello, Ne bis in idem *e illeciti tributari per omesso versamento dell'IVA: il rinvio della questione alla Corte Costituzionale*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 18.5.2015; Caprioli-Vicoli, *Procedura penale dell'esecuzione*, Torino, 2011, 68-69;Caputo, In limine, *natura e funzioni politico-criminali delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in Borsari (a cura di), *profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, 27; Consulich, *La norma penale doppia*, Ne bis in idem *sostanziale e politiche di prevenzione generale: il banco di prova dell'autoriciclaggio*, in *Riv. trim. dir. pen. economia*, 2015, 73; Conso, *I fatti giuridici processuali penali. Perfezione ed efficacia*, Milano, 1955, 101; Coppi, *Reato continuato e cosa giudicata*, Napoli, 1969; Cordero, *Procedura penale*, Milano, 2000, 1129; Cupelli, *Gli atti aventi forza di legge in materia penale, la delega fiscale e i soliti sospetti*, in *Dir. pen.cont.-Riv. trim.*, n.2, 2015, 4; D'Alessandro, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. e processo*, 2014, 614; D'Angelo, Ne bis in idem *e sanzioni tributarie: precisazioni della Corte Edu*, in *Rass. trib.*, 2015, 269; De Amicis, *Ne bis in idem e 'doppio binario' sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza 'Grande Stevens' nell'ordinamento italiano*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, n. 3-4, 2014, 201; De Amicis, *Diritto dell'UE e della CEDU e problema del* bis in idem, in *Libro dell'anno del diritto*, Roma, 2015, 664; De Francesco G., *Concorso apparente di norme*, in *Digestopen.*, II, Torino, 1988, 417; Delmas-Marty (a cura di), *La matière pénale au sens de la Convention européenne des droits de l'homme, flou du droit pénal*, in *Rév. Sci. Crim.*, 1987, 820; Dova, Ne bis in idem *e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 11.12.2014;Dova, Ne bis in idem *e reati tributari: a che punto siamo*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 9.2.2016; Fasolin, *Conflitti di giurisdizione e* ne bis in idem *europeo*, Padova, 2015, 100; Flick-Napoleoni, *A un anno di distanza dall'*affaire Grande Stevens: *dal* bis in idem *all'*e pluribus unum?, in *www.rivistaaic.it*, 10.7.2015, 28; Flick-Napoleoni, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. società*, 2014, 953 ss.; Galantini, *Il divieto di doppio processo come diritto della persona*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.* 1981, 97; Giovannini-Murciano, *Il principio del* "ne bis in idem" *sostanziale la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corriere trib.*, 2014, 1551; Gittardi, *Eternit* "bis in idem"? *Sollevata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. in relazione all'art. 4 Prot. CEDU*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 27.11.2015; Harris-O'Boyle-Warbrick, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford, 2009; Lanzi-Aldovrandi, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014; Lozzi, *Profili di un'indagine sui rapporti tra* «ne bis in idem» *e concorso formale*, Milano, 1974; Madia, *Il* ne bis in idem *convenzionale e comunitario alle prese con la litispendenza*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 9.6.2015; Mantovani F., *Concorso e conflitto di norme*, Bologna, 1966, 421; Martini, *Reati in materia di finanze e tributi*, in Grosso-Padovani-Pagliaro (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010; Manes, *Il diritto penale nel prisma del" dialogo tra le corti"*, in Atti del convegno dell'Associazione dei professori di diritto penale, Napoli, 2016, 191; Manes, *La "confisca senza condanna" al crocevia tra Roma e Strasburgo: il nodo della presunzione d'innocenza*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 13.4.2015; Manes, *Introduzione. La lunga marcia della Convenzione europea ed i "nuovi" vincoli per*

© Wolters Kluwer Italia

l'ordinamento (e per il giudice) penale interno, in MANES-ZAGREBELSKYV.(a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011; MANES, *Art. 7 Cedu*, §1, in BARTOLE-DE SENA-V.ZAGREBELSKY (a cura di), *Commentario breve alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, Padova, 2012, 259; MARCHESELLI, *Motivazioni tributarie e un "morto che cammina": il doppio binario sanzionatorio tributario*, in *Corriere trib.*, 2014, 2888; MELIS, *La nuova disciplina degli effetti tributari dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 589; MAZZACUVA F., *L'interpretazione evolutiva del* nullum crimen *nella recente giurisprudenza di Strasburgo*, in MANES-ZAGREBELSKYV. (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 413; MAZZACUVA F., *La materia penale e il "doppio binario" della Corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2013, 1899; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013; NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino, 2006, 39 ss.; PALIERO, *"Materia penale" e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: una questione "classica" a una svolta radicale*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1985, 894; PAPA, *Le qualificazioni giuridiche multiple*, Torino, 1997, 33; RAFARACI, Ne bis in idem, in *Enc. Dir.*, annali, III, Milano, 2010, 861; RECCHIA, *Il* ne bis in idem *transnazionale nelle fonti eurounitarie*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2015, 1373; RIVELLO, *La nozione di "fatto" ai sensi dell'art. 649 c.p.p. e le perduranti incertezze interpretative ricollegabili al principio del* ne bis in idem, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2014, 1413; SCAROINA, *Ancora sul caso Eternit: la "giustizia" e il sacrificio dei diritti*, in *www.archiviopenale.it*, 2015, n. 3, 7;TRIPODI, *Abusi di mercato (ma non solo) e* ne bis in idem: *scelte sanzionatorie da ripensare?*, in *Proc. pen. giust.*, 2014, n.5, 102; TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *www.penalecontemporaneo*.it, 9.3.2014; TRIPODI, Ne bis in idem: *"sostanziale" e "processuale" in una recente pronuncia del tribunale di Roma*, in *Riv. pen.*, 2015, n.6, 576; VALLINI, *Giusti principi, dubbie attuazioni: convergenza di illeciti in tema di circolazione di veicolo sottoposto a sequestro*, in *Dir.pen. e processo*, 2011, 854; VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della Corte EDU)*, in *Dir. pen. cont.-Riv. trim.*, n. 3-4, 2014, 219; VIGANÒ, Ne bis in idem *e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 28.9.2015; VIGANÒ, Ne bis in idem *e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 8.2.2016; VIGANÒ, *Omesso versamento IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di* ne bis in idem, in *www.penalecontemporaneo.it*, 11.7.2016;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.-Riv. trim.*, n.3, 2013, 294.; ZAGREBELSKY V., *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità in materia penale*, in MANES-ZAGREBELSKY V. (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011.

© Wolters Kluwer Italia