

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN  
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

Ciclo XXX

**Settore Concorsuale:** 12/D2

**Settore Scientifico Disciplinare:** IUS/12

**IL "*BIS DE EADEM RE NE SIT ACTIO*"  
NEL QUADRO DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO  
ITALIANO:  
IMPATTO DELLA GIURISPRUDENZA EUROPEA E COMPARAZIONE  
CON L'ESPERIENZA ANGLO-AMERICANA**

**Presentata da: Domenico Imparato**

**Coordinatore Dottorato**

**Prof. Andrea Mondini**

**Supervisore**

**Prof. Andrea Mondini**

**Esame finale anno 2018**

Alle donne della mia vita  
*conditiōnēs sine qua non:*

*A mia madre Giovanna,  
per riparare ad una mia dimenticanza;*

*A Gabriella,  
che mi risollewa ogni volta.*

## Abstract

Although Europe seems to be moving towards a progressive *fiscal harmonization* (or a *potential unification* either), nevertheless it's still difficult to find out any consistency between the jurisprudence of central Courts (European Court of Justice and European Court of Human Rights) and that of National Courts upon the *Double Jeopardy Clause/Ne Bis In Idem Principle's* meaning inside the tax field.

Latest rulings issued by both the Court of Justice (or *ECJ*) and the European Court of Human Rights (*ECtHR*) are causing an evident clash among divergent beliefs, given that: European Courts have defined the notion of 'sameness' as "*the same conduct by the same persons at the same date*" whereby, with respect to the imposition of several sanctions for the same conduct, they have forbidden a second set of proceedings (in practice, the criminal case) once that the previous set (in practice, the tax penalty) concerned the same offence – '*the same conduct*' – and the content of the relevant provisions was mainly identical (embedded the '*same facts/essential elements*').

On the other side, the criterion of the "*legal classification*" of acts is still relevant as a prerequisite for the applicability of the *Double Jeopardy Clause/Ne Bis In Idem Principle* according to the Italian Court of Cassation, so that the latter deems the imposition of tax surcharges and a conviction for tax fraud may not be found as capable to violate such *Clause/Principle*.

Therefore, this scenario does give rise to an ambiguity in the judicial process since many Tax Judges are not sure whether to follow up the European Courts' opinion or the alternative path set by the National Court of Cassation.

Probably, the current difficulties to find out any compromise solution is the mirror of a "*multi-directional legal system*", the European one, where relations between various different Judges have not been well absorbed yet.

## INDICE

### I

#### LE ORIGINI STORICHE DEL *NE BIS IN IDEM*: DALLE XII TAVOLE DI ROMA SINO, ATTRAVERSO LA *COMMON LAW* DELLA BRITANNIA, ALLA *DOUBLE JEOPARDY CLAUSE* CONTENUTA NEL V° EMENDAMENTO DELLA COSTITUZIONE AMERICANA

..... p. 1

### II

#### PROFILI ODIERNI DEL *NE BIS IN IDEM* IN AMBITO PENALE-TRIBUTARIO NEL QUADRO DEL DIRITTO DOMESTICO E DI QUELLO SOVRANAZIONALE

**II.I** La Legge 7 gennaio 1929, n. 4, il meccanismo di "*alternanza*" fra sanzioni penali e sanzioni tributarie nonché la c.d. "*pregiudiziale tributaria*" e la loro successiva caducazione

..... p. 16

**II.II** L'adozione del sistema del "*cumulo*" fra sanzioni penali e sanzioni tributarie *ex art. 10 della L. n. 516/1982*, la sua sostituzione per il tramite della declinazione del *Ne Bis in Idem* sotto la veste del "*principio di specialità*" di cui all'*art. 19 ex d.Lgs. 10 marzo n. 74* e l'adozione del sistema del "*doppio binario*"

..... p. 25

**II.III** Il *Ne bis in idem* all'interno della "*Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU)*" e del relativo *art. 4 del*

Protocollo Aggiuntivo n. 7, nonché la sua inclusione nell'art. 50 della "*Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*"

..... p. 40

### **III**

#### **CONDIZIONI PER LA VIOLAZIONE DEL DIVIETO DI *BIS IN IDEM* NELL'ESPERIENZA DOMESTICA, EUROPEA-CONVENZIONALE E COMPARATA**

..... p. 59

**III.I** La natura "*sostanziale*" della sanzione amministrativa tributaria in generale nonché delle c.d. "*monetary penalties*"

a) *Aspetti Cedu, Euro-Unitari e Nazionali*

..... p. 61

b) *Il caso dell'Inghilterra*

..... p. 74

c) *La via Americana alla esegesi fenomenologica delle "monetary penalties" e delle "additions to tax"*

..... p. 82

**III.II** La definizione dell'*Idem* e la qualificazione della "*same offence*" come parametro di valutazione del rispetto del *Ne Bis in Idem*

a) *I mutevoli approdi della giurisprudenza di Strasburgo*

..... p. 96

b) *La forte resistenza agli indirizzi convenzionali da parte delle Corti Italiane*

..... p. 103

	<i>c) La configurazione dell'identità del "fatto" nell'esperienza federale Statunitense</i>	
	.....	p. 112
<b>III.III</b>	Il momento " <i>temporale</i> " rilevante ai fini dell'applicazione del divieto di <i>Bis in Idem</i> e la nozione di " <i>final decision</i> " all'interno del " <i>primo</i> " procedimento sanzionatorio che giunge a conclusione	
	<i>a) La visione "quasi- comune" Cedu, Italiana e Britannica</i>	
	.....	p. 122
	<i>b) "When Jeopardy attaches" all'interno della dimensione giuridica Americana</i>	
	.....	p. 131

#### IV

### **APPLICABILITÀ DEL DIVIETO IN PRESENZA DI UN "BIS OGGETTIVO", CUMULO DI "CONCURRENT PROCEEDINGS" E POSSIBILI MODELLI PROCEDURALI PER LA SUA ESCLUSIONE**

<b>IV.I</b>	Il concetto di " <i>Bis</i> " e la duplicazione di procedimenti " <i>paralleli</i> "	
	.....	p. 135
<b>IV.II</b>	Il <i>discrimen</i> della " <i>sufficiently close connection, both in substance and in time</i> " tra condanna penale e decisione sanzione tributaria, la sua idoneità a mitigare la ricorrenza del " <i>Bis</i> " nonché ad ammettere una eventuale duplicazione sanzionatoria nel contesto Italiano	
	<i>a) La prospettiva convenzionale-Cedu</i>	
	.....	p. 141

b) *Il modello procedimentale italiano del "doppio binario" alla luce dell'esigenza di evitare l'imposizione di carichi sanzionatori cumulati sproporzionati ("excessive burden")*

..... p. 152

c) *La conduzione "integrata" dei distinti procedimenti penali ed amministrativo-tributari nell'esperienza italiana al vaglio della necessità di evitare duplicazioni nella raccolta e valutazione delle prove*

..... p. 172

**IV.III** La soluzione procedurale inglese: i "*Codes of Practice*", il "*Contract Disclosure Facilities*" (*CDF*) e l'annessa stipula del "*CDF Arrangement*" tra il *taxpayer* e l'*HM Revenue & Customs* quale "alternativa" all'esercizio dell'azione penale

..... p. 189

## V

### **INTERSEZIONI TRA LA TUTELA DEL *NE BIS IN IDEM* ED IL DIFETTO DI UN <<*BIS SOGGETTIVO*>> PER LA PRESENZA DI SOGGETTI SOCIETARI COINVOLTI**

**V.I** Genesi della *scissione* dell'imputazione della responsabilità tributaria tra la persona fisica-rappresentante e l'Ente corporativo-rappresentato: dal *Code pénal* napoleonico del 1810 al domestico d.Lgs. n. 472/1997, sino all'art. 7 del d.L. n. 269/2003 passando per il disposto di cui all'art. 19, co. 2, del d.Lgs. n. 74/2000

..... p. 199



**V.II** La giurisprudenza nazionale in tema di *unidirezionale* applicazione *soggettiva* del *Ne Bis in Idem* secondo il disposto di cui all'art. 19, co. 2, del d.Lgs. n. 74/2000, a fronte della distinzione tra Enti *dotati* ed Enti *privi* di personalità giuridica sotto il profilo della responsabilità amministrativa tributaria *ex art. 7* del d.L. n. 269/2003

..... p. 213

**V.III** L'orientamento pretorio della Corte EDU e la giurisprudenza *Anglo-americana* in tema di applicazione della *Double Jeopardy Clause* alle "*Legal Entities*"

..... p. 227

**BREVI RIFLESSIONI FINALI *DE JURE CONDENDO***

..... p. 242

**RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI**

..... p. 251

## I° CAPITOLO

### **LE ORIGINI STORICHE DEL *NE BIS IN IDEM*: DALLE XII TAVOLE DI ROMA SINO, ATTRAVERSO LA *COMMON LAW* DELLA BRITANNIA, ALLA *DOUBLE JEOPARDY CLAUSE* CONTENUTA NEL V° EMENDAMENTO DELLA COSTITUZIONE AMERICANA**

Fin dai tempi più arcaici di Roma troviamo tracce dell'antica regola secondo la quale non è dato sottoporre lo stesso soggetto due volte a procedimento per una medesima questione giuridica; e questa regola valeva per i latini così per le cose civili che per le criminali.

Quanto alla "forma" che essi usavano, Quintiliano parla talora di "*bis de eadem re ne sit actio*" (rinvenibile altresì in "*Laelius, de amicitia*" di Marco Tullio Cicerone) e più spesso di "*bis de eadem re agere ne liceat*", e questa seconda formula la si trova anche presso Giulio Vittore<sup>1</sup>.

Rimane, invero, da risolvere il dilemma della sua origine. Benchè vi sia chi abbia sostenuto che essa affondi le sue radici agli albori dell'antichità latina, sì che "*la lunga consuetudine la radicò e convertì in proverbio popolare*" poi recepito nelle XII Tavole<sup>2</sup>, prevale nella dottrina del XX° secolo la convinzione che l'antico adagio "*bis de eadem re agere ne liceat*" faccia la sua comparsa, nonché trovi la sua prima reale consacrazione, proprio nella *Lex duodecim (XII) Tabularum*, "*la quale, per quel carattere misto, generico e comprensivo che aveva, dovette introdurre la norma per ogni giudizio così civile che criminale*".<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> QUINTILIANUS MARCUS FABIVS, "*Institutiones oratoriae*", VII, 6, 1; nonchè IULIUS VICTOR, "*Ars Rethorica*", III, 10 e IV, 8.

<sup>2</sup> COGLIOLO, "*Trattato teorico e pratico della eccezione di cosa giudicata*", Torino 1883, 40 ss.

<sup>3</sup> Sic A. ROCCO, "*Trattato della Cosa Giudicata come Causa di Estinzione dell'Azione Penale*", Roma, 1900. Continua l'Autore: "*Non sarebbe azzardata l'ipotesi che i decemviri legibus scribundi, che ... furono mandati nelle città della Magna Grecia a studiarvi i costumi e le leggi, abbiano [eventualmente, attinto]*

Nel periodo di cui si discute i mezzi processuali romani erano retti dal sistema [arcaico] delle *legis actiones*. In breve, l'*azione* altro non era che la *legis actio* tramite la quale si instaurava il processo formulare davanti al magistrato (fase *in iure*) ed il cui punto finale risiedeva nella *litis contestatio*, vale a dire la solenne invocazione dei testimoni affinché deponessero. Data questa struttura procedurale, il "*bis ne sit actio*" fu - per la conseguenza - riferito alla *litis contestatio* e ne sorse allora il concetto che, pervenuti a quest'ultima (*ergo*, conclusa la *legis actio*), l'azione fosse in sé consumata.

Quanto detto doveva valere tanto per la procedura civile quanto, in specie, per quella criminale, assunto che il momento finale e fondamentale era sempre la *litis contestatio*, prodromica alla solenne invocazione dei testimoni, una volta che il magistrato avesse dichiarato l'accusa ammissibile e convocato i comizi perché giudicassero (giacché era dinanzi a questi che i testimoni dovevano essere sentiti). In sostanza, la *litis contestatio* concludeva la fase giudiziaria davanti al pubblico magistrato, e dava corso a quella "politica" di repressione degli illeciti affidata alla *Civitas*, dunque al *populus romanus*.<sup>4</sup>

Ne derivò come fosse sufficiente che la *res* (nel giudizio civile) ovvero il *crimen* (nel giudizio penale) fossero stati dedotti *in iudicium/accusationem*, perché l'*actio* ad essa relativa (civile/criminale) restasse consunta a seguito della avvenuta contestazione della lite (*contestatio litis*) e, per l'effetto, non si potesse più riproporla una seconda volta.

Successivamente, anche nella nuova procedura criminale delle *quaestiones perpetuae* (istituite gradualmente a partire dalla *Lex Calpurnia* del 149 a.C.) sopravvisse sia la divisione fra l'*in iure* dinanzi alla novella magistratura del questore (*quaesitor*) e

---

dalla legislazione di Solone che ... [si ritiene] riconosceva l'autorità della cosa giudicata ed in quella città vigeva ...". Esso fa riferimento a quanto lo storico romano Tito Livio narra nella sua opera "*Ab Urbe Condita*", secondo il quale il Senato nel 454 a.C. inviò una commissione di tre membri (tali: *Spurio Postumio Albo Regillense*, *Aulo Manlio Vulzone* e *Servio Sulpicio Camerino Cornuto*) nell'Ellade al fine di ivi apprendere le leggi di Atene e di altre città achee.

<sup>4</sup> COGLIOLO, "*Storia del Diritto Romano*", I, p. 224 ss.

l'*in iudicium* di fronte alla *quaestio* o corte criminale (composta dei *judices jurati* delegati dal popolo), sia il momento della *contestatio litis*, benchè non più come invocazione di testimoni quanto piuttosto come momento di costituzione del giudizio nei termini tracciati nell'atto di accusa (*nominis delatio*) e dai quali non era più possibile recedere.

Quanto sopra determinò una "parcellizzazione giudiziale" del meccanismo processuale, suddiviso in un primo momento in cui la *res* ovvero il *crimen* erano stati soltanto dedotti in *iudicium/accusationem* ed una seconda stasi temporale in cui la *res* od il *crimen* erano stati anche *judicati*.

A ciò corrispose la simultanea emersione di due *eccezioni* funzionali a far valere l'intervenuta consunzione (*consumptio*) dell'azione, a seconda che la *res* od il *crimen* fossero stati soltanto dedotti in *iudicium/accusationem* ovvero anche *judicati*: l'*exceptio rei in iudicium deductae* (nel primo caso) e l'*exceptio rei iudicatae* (nel secondo).<sup>5</sup>

Nondimeno, di un siffatto sistema si sentirono presto gli inconvenienti, specialmente quando si fosse arrivati alla *litis contestatio* e poi per molto tempo il giudizio si fosse interrotto, di modo che, anziché continuarlo (ciò che era consentito), sarebbe stato più utile intraprenderne un altro (il ché poteva essere precluso ricorrendo, come visto sopra, alla *exceptio rei in iudicium deductae*). Fu per questo motivo che la *Lex Julia Iudiciaria* prescrisse che una lite durasse solo 18 mesi, trascorsi i quali la lite periva ancorché - precisava - con la conclusione della lite non perisse anche il diritto azionato: ciò significava che la *litis contestatio* non consumava più l'azione, giacché decorsi i 18 mesi detta azione poteva nuovamente essere ritentata.

In realtà, la portata epocale di questa novella legislativa - che recideva *in toto* con la tradizione - risiedeva proprio nel fatto che il momento realmente consuntivo dell'azione

---

<sup>5</sup> SCIALOJA, "L'*exceptio rei iudicatae* nelle azioni popolari", Archivio Giuridico, XXXI, 213 ss.

veniva così del tutto disancorato da quello della *litis contestatio* per essere unicamente vincolato a quello dell'emanazione della Sentenza.<sup>6</sup>

Si noti come questo mutamento nel "momento temporale" rilevante ai fini dell'acquisizione di operatività del *ne bis in idem* potrebbe aver costituito l'antefatto storico dell'odierna divaricazione tra l'esperienza europea, ivi inclusa (seppur con le dovute rispettive precisazioni) quella inglese<sup>7</sup> nonché propria delle Corti di Strasburgo e Lussemburgo, e quella statunitense, posto che - come si analizzerà in dettaglio nel Capitolo III - mentre la prima richiede una "*res iudicata*" ovvero "*a final verdict on the merit*" affinché il divieto in parola possa "attecchire", viceversa il secondo reputa sufficiente la stasi temporale - assai antecedente - dell'"*opening of the case*", che nei processi penali viene identificato con la costituzione dei giudici tramite giuramento ed in quelli civili (tra cui vengono fatti rientrare i tributari) con l'inizio dell'assunzione delle prove ad opera dell'Organo giudicante.

Tornando brevemente all'esperienza romana, accadde così che, nella nuova procedura imperiale delle *cognitiones extra-ordinariae*, la *res iudicata* acquisì tutta l'importanza che la *contestatio litis* contestualmente andava perdendo, onde il "*bis de eadem re agere ne liceat*" non si riferì più alla *res in iudicium deducta* quanto, piuttosto, alla *res iudicata* stessa.<sup>8</sup> La cosa giudicata assumeva ora il monopolio dell'effetto giuridico di precludere il "*bis de eadem re*", vale a dire di impedire che un'*actio* su cui fosse intervenuto uno *iudicium* potesse ritentarsi una seconda volta e formare oggetto di

---

<sup>6</sup> Tale *Lex Julia Iudiciaria* di cui si parla è la "*Lex Julia Iudiciorum privatorum*" valida per i giudizi civili (ed emanata da Cesare Augusto), cui fece dipoi seguito analoga "*Lex Julia Iudiciorum publicorum*" per i processi criminali. cfr. GADDI, "*Cronologia delle leggi comiziali romane*", Torino, 1887, 630 ss.

<sup>7</sup> cfr. *Winsor v. Queen*, L. R. 1 Q. B. 289, 303; 390 (1866).

<sup>8</sup> LANDUCCI, "*Storia del Diritto Romano*", I, Parte III, Padova, 1898, 820 ss.

un secondo *judicium*, al punto che l'*exceptio rei judicatae* si connotò del carattere tipico di eccezione *perentoria*, nel senso che annientava l'accusa prima ancora che questa potesse essere oggetto di *judicium*: un insegnamento recepito fino ai giorni odierni.

Rimase comunque ancora salda la consapevolezza che per respingere una nuova e seconda accusa per un *crimen* già *in accusationem deductum* [ma non ancora giudicato] era sempre data la possibilità di ricorrere alla vecchia *exceptio rei in iudicium deductae*<sup>9</sup>. Ma poiché la *litis contestatio* non estingueva più l'azione (la procedura *extra-ordinem*, del resto, non conosceva né vari né differenti stadi del processo, dato che questo si svolgeva interamente di fronte al magistrato-delegato imperiale), tale *exceptio* in sostanza venne a valere quale doglianza avverso l'intervenuta *litispendenza*, stante l'esistenza di un previo [coevo] giudizio già instaurato, il cui momento di riferimento - non a caso - non è che l'esercizio dell'azione.

Senonché in tale circostanza non si aveva che un'anticipazione della preclusione del "*bis de eadem re*", che altrimenti necessitava ora del raggiungimento della soglia del giudicato formale.

Caduto infine l'Impero Romano nel 476 d.C. (quantomeno quello d'Occidente), seguì il periodo buio dell'esperienza giuridica dei Regni barbarici, cui pose alfine termine la nascente epopea dei Comuni Italiani, il cui diritto statuario ancorché in misura sempre maggiore favorì le forme inquisitorie mutuandole dalla procedura canonica, non poté comunque completamente spogliarsi della benefica influenza delle forme accusatorie dovuta alle conservate tradizioni romane.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> COVIELLO, "*Dei giudicati di Stato*", Archivio Giuridico, XLVII, 33 ss.

<sup>10</sup> Il principio del XIII Secolo segna, infatti, una trasformazione nella procedura criminale canonica: l'introduzione della famosa *inquisitio*. Dapprima, il Concilio Laterano del 1215 decretò la fine delle *ordalie*, ed estese a qualsiasi suo giudice la procedura inquisitoria, che se prima - secondo l'uso dei tempi - era pubblica ed orale, nella nuova fase iniziò a divenire segreta e a seguire forme scritte. Da ultimo, con i Papi Clemente V e Giovanni XXII la procedura scritta e segreta divenne la regola. Senonché

In particolare, e con precipuo riferimento alla regola del *ne bis in idem*, pare plausibile ovvero probabile - ma non provato - che essa sia sopravvissuta nell'età di mezzo e traslata negli Editti che andavano pubblicandosi al volgere dei Secoli XIII e XIV per effetto della salvifica circostanza che la stessa fosse stata inclusa, nonché avesse trovato espressa menzione, all'interno del *Digesto* (o *Pandectae*) di Giustiniano come precetto secondo il quale: "*il governatore non dovrebbe permettere che la stessa persona sia nuovamente accusata di un crimine da cui la stessa era già stata assolta*".<sup>11</sup>

Tornando, dunque, al caso dei Comuni italiani, vale ricordare, a titolo esemplificativo, come secondo lo Statuto del Comune di Bologna all'accusato fosse assegnato un termine prima della condanna affinché potesse - nel caso - apportare le sue difese, ma una volta pronunciata la condanna questa rimaneva ferma ed intangibile né era possibile chiedere od ottenere un nuovo giudizio.<sup>12</sup>

Ancora, lo Statuto criminale della Repubblica di Venezia<sup>13</sup> disponeva che la causa una volta giudicata non potesse essere ripresentata una seconda volta né ammetteva l'appello, benchè contro le sentenze inique - e purché l'ingiustizia fosse dichiaratamente ovvero manifestamente riconosciute - fosse ammesso il ricorso in grazia<sup>14</sup>.

---

l'introduzione del segreto e dello scritto nella procedura inquisitoria tolse ogni applicazione al principio del "*ne bis in idem*", giacché le sentenze non ebbero quasi più carattere definitivo di cosa giudicata, ma conservavano un carattere provvisorio ed effimero, in quanto al giudice canonico fu [sempre] consentito di ritornare su di esse e di riformarle. *cfr.* SALVIOLI, "*Storia del Diritto Italiano*", Torino, 1899, 587 ss. Di una simile evoluzione neanche potrebbero tacersi i riflessi sul corrente diritto canonico, il quale, se da un lato riconosce oggi la stabilità della "*cosa passata in giudicato*" (can. 1642), dall'altro - ad es. - continua ad escluderla *tour court* per le "*cause sullo stato delle persone, non escluse le cause per la separazione dei coniugi ...*" (can. 1643).

<sup>11</sup> *cfr.* *Digesto* di Giustiniano, Libro XLVIII, Titolo II, Nota 7.

<sup>12</sup> *Statuta criminalia communis Bononiae*, rubrica "*De condemnationibus et absolutionibus legendis et publicandis*".

<sup>13</sup> *Leggi criminali del Serenissimo Dominio Veneto*, II, *Advocariae*.

<sup>14</sup> Peraltro, previsioni statuarie analoghe a quelle felsinea e veneta è dato rinvenirle anche negli Statuti della Repubblica di Genova nonché in quella di Firenze. Non che - come si accennava - sulla fine del Medio Evo

Senonché, così stando le cose sul suolo italiano, si tratta ora di verificare - in breve - quale fosse la coeva percezione che della regola del *ne bis in idem* (in inglese nota come "*double jeopardy clause*") vi era in terra anglosassone, giacché l'esperienza inglese e - per derivazione - quella americana saranno oggetto di ampi richiami comparati nel quadro del presente lavoro.

Ora, invero - ed a ché talora se ne creda -, nessuna espressa menzione della *double jeopardy clause* appare nella *Magna Charta Libertatum* del 1215, né - secondo l'opinione dei più - parrebbe possibile desumerla implicitamente per induzione.<sup>15</sup> Anche qui,

---

alcune forme inquisitorie - mutate *ab origine* dalle forme processuali canoniche e lesive del "*ne bis in idem*" - non avessero attecchito in talune zone d'Italia (*ex multis*, Lucca); tra cui può ricordarsi l'introduzione, nelle cause criminali, di una terza formula di sentenza (aggiuntiva a quelle classiche di "*assoluzione*" e di "*condanna*") che erroneamente si credette essere stata usata dai romani, ossia quella del rilascio momentaneo dell'accusato per difetto di prove od "*absolutio ab instantia*": "*sentenziavasi in questa maniera quantunque volte l'inquisito avesse purgati gli indizi che stavano contro di lui in altra maniera che con la tortura oppure quando questi [indizi] non bastavano ad autorizzare l'applicazione della tortura; nei quali casi, in qualche paese, come nel Napoletano, lo si obbligava anche a dare cauzione o fideiussori di ripresentarsi nuovamente in giudizio ogniqualvolta si scoprissero contro di lui nove prove del reato per cui era stato processato*" [sic PERTILE, "*Storia del Diritto Italiano*", VI, parte II, 175]. Difatti, questa tipologia di sentenza per la quale il processo non si chiudeva ma piuttosto si sospendeva - e che sta in un rapporto di storica filiazione con la nostra odierna assoluzione per insufficienza di indizi - ingenerò per un lungo periodo lo sgretolamento del concetto di autorità della cosa giudicata, benchè con il solo riferimento alle sentenze assolutorie, e non anche a quelle di condanna (poiché - in concreto - o vi erano prove sufficienti di colpevolezza ed allora si condannava in via definitiva, oppure siffatte prove non si avevano e si sospendeva l'azione penale in attesa di nuove evidenze che corroborassero le precedenti).

<sup>15</sup> Nonostante questa constatazione *de facto*, la reverenza per l'istituto giuridico della *double jeopardy clause* - tipica dei sistemi di *common law* che sul rispetto dei precedenti e della consuetudine legale poggiano le loro fondamenta - non ha mancato nel tempo di indurre taluni tribunali ad asserzioni di principio, tipica quella di un tribunale americano secondo il quale: "*We are mindful of the fact that this rule was deemed of such importance that it was given a place in Magna Charta, and that it was regarded so vital to the maintenance of the Anglo-Saxon concept of individual liberty that it was made a part of the Constitution of the United States*" [trad. libera: "*Siamo consapevoli del fatto che questa regola sia stata ritenuta di tale importanza da riservarle un posto nella Magna Charta, e che ciò sia stato assunto così vitale per la preservazione dell'anglosassone concetto di libertà individuale da indurre a renderla parte integrante della Costituzione degli Stati Uniti*"], cfr. *State v. Felch*, 92 Vt. 477 (1918).



l'opzione più probabile è che essa sia pervenuta al substrato della *common law* britannica passando per l'esegesi del *Digesto* di Giustiniano, ma non vi sono fonti scritte che lo provino con sicurezza.

Ciò premesso, la più sensibile dottrina d'oltremarica sottolinea come, atteso che la *double jeopardy clause* comporta una "restrizione" al potere dello Stato nell'esercizio dell'azione penale (giacché esso si limita a non ricorrervi due volte per lo stesso fatto), se ne avrebbe che la sua moderna versione all'interno dei meccanismi procedurali-punitivi debba essersi sviluppata ad un certo punto della propria storia in cui lo Stato inglese ha assunto il potere di condurre azioni criminali a sua discrezione.<sup>16</sup>

Tuttavia, questo stato di cose si sarebbe verificato assai tardi in Inghilterra, considerato che il ricorso del privato (all'epoca detto "*appeal*") alla pubblica accusa ancora conservava un posto di rilievo nel diritto penale anglo all'alba del XIII secolo.<sup>17</sup>

Un momento rilevante, comunque, si ebbe nel 1487 per effetto dell'intervento di uno Statuto emanato da Enrico VII, re d'Inghilterra e lord d'Irlanda. Prima di esso, già la *common law* voleva che un'assoluzione dinanzi a giuria avverso un ricorso (*appeal*) presentato da un privato fosse tale da assicurare protezione contro la pretesa della Corona di avviare un proprio (successivo) procedimento penale (*indictment*) per lo stesso reato.<sup>18</sup> Parimenti, l'assoluzione sull'*indictment* limitava per la parte lesa la possibilità di formulare un proprio susseguente *appeal*, ma quest'ultima prassi [e non anche la prima] venne meno a seguito dell'emanazione del citato Statuto. Dopo di esso, perciò, né una condanna né un'assoluzione sull'*indictment* della Corona sarebbero stati più idonei ad

---

<sup>16</sup> JAY A. SIGLER, "A History of Double Jeopardy", *The American Journal of Legal History*, Vol. 7, No. 4, 1963, p. 288.

<sup>17</sup> L'*appeal* da parte dell'accusatore privato avrebbe costituito "il ponte tra la legge più primitiva, quando esso soppiantò l'ordalia, e la legge successiva più tarda e corrente, quando la responsabilità nell'esercizio dell'azione penale fu assunta dallo Stato", sic HOLDSWORTH, "A History of English Law", 1903, p. 156.

<sup>18</sup> Si trattava, in effetti, con riferimento all'*indictment* della Corona ed all'*appeal* del privato, di due forme di esercizio dell'azione penale effettivamente "parallele" e "complementari", con la precipua differenza che nell'*appeal* l'organo giudicante si componeva di una giuria popolare di "pari".

agire come divieto avverso un nuovo procedimento per il medesimo fatto criminale sollevato mediante l'*appeal* di un privato, purché il ricorso di quest'ultimo fosse stato proposto entro un anno ed un giorno.

Siffatto Statuto, dunque, assume pregnanza per il riconoscimento - che contiene - della previa esistenza, nel substrato giuridico-consuetudinario della Britannia del XV° Secolo, del concetto di *double jeopardy*, ancorché esso - come visto - mirasse in negativo a ridurne la portata.

Proprio la circostanza che il *criminal appeal* del privato non sia stato ufficialmente abolito fino al 1819 determina la conseguenza che la ricostruzione storica delle vicende della *double jeopardy* britannica risulti offuscata dalla contemporanea presenza di due mezzi alternativi di procedura penale.

Senonché, da un precedente giudiziario a noi pervenuto<sup>19</sup> è accertato come nel 1676 costituisse oramai principio condiviso quello per cui una previa pronunzia di assoluzione quanto di condanna generasse una *prior jeopardy* cui non era possibile farne seguire un'altra per il medesimo fatto penale, talché potrebbe a ragione dirsi che lo sviluppo della moderna versione inglese della *double jeopardy clause* sia andata di pari passo con l'ascesa dello formazione politica dello Stato moderno.

Che dalle terre della Britannia la *double jeopardy rule* abbia poi travalicato le Coste Atlantiche per giungere sulle sponde del Nord America è, ovviamente, un dato di evidente intuizione.<sup>20</sup>

---

<sup>19</sup> *Turner's Case*, 84, Eng. Rep. 11.

<sup>20</sup> L'ipotesi più accreditata e plausibile è che la *double jeopardy rule* sia pervenuta sul suolo americano attraverso la condivisione della *common law* britannica, che costitutiva patrimonio giuridico comune anche dei primi coloni. Non a caso l'"*Act for the liberties of the people*" del Maryland, adottato nel 1639, dichiarava che "*tutti gli abitanti cristiani ... ad eccezione degli schiavi ... dovranno avere e godere di tutti i diritti, le libertà, le immunità, i privilegi e liberi costumi ... parimenti a quanto qualsiasi altro soggetto nato in Inghilterra ha o dovrebbe avere o godere, ivi inclusa la common law*". POORE, "*The Federal and State Constitutions, Colonial Charters, and Other Organic Laws of the United States*", 1878, p. 36-40.

La concettualizzazione americana della *double jeopardy clause* è così iniziata con l'esperienza della Colonia del Massachusetts. Ciò comunque implicò una virata separata dagli sviluppi inglesi e gettò le basi per l'adozione del *ne bis in idem* come protezione costituzionale, tant'è che il diritto penale della Colonia fu da subito assai all'avanguardia per i tempi, considerato che già il suo *Code* del 1648 conteneva la dichiarazione per cui: "*ogni azione ... nelle cause criminali ... sarà inclusa nei registri [rolls] di ciascuna Corte ..., di modo che siffatte [medesime] azioni non siano nuovamente in futuro esercitate a vessazione di ogni uomo*".<sup>21</sup>

Da lì sarebbe servito poco più di un altro secolo perché la *double jeopardy rule* venisse ad essere per la prima volta costituzionalizzata, il ché accadde con la sua inclusione nel *Bill of Rights* a sua volta parte della Costituzione del New Hampshire, adottata nel 1784 non appena conclusa con successo la Guerra d'Indipendenza, ove si affermava che: "*nessuno potrà essere assoggettato ad un nuovo processo per lo stesso crimine od offesa per cui sia già stato assolto*".<sup>22</sup> Si noti, comunque, come siffatta protezione accordata dalla Costituzione del New Hampshire fosse ancora in parte incompleta, in quanto si estendeva "letteralmente" solo al divieto di un secondo giudizio

---

<sup>21</sup> FARRAND, "*The Laws and Liberties of Massachusetts*", 1929, p. 46. Il *Code* del Massachusetts del 1648 era - invero - un relativamente completo compendio di leggi, privilegi, doveri e diritti degli abitanti della nuova Colonia ed al contempo "*rappresentò il primo comprensivo Codice di leggi del Nuovo Mondo*", sic HASKINS, "*Codification of the Law in Colonial Massachusetts: A Study in Comparative Law*", 30, *Indiana L.J.* 1, 1954. Le sue previsioni furono così sovente fatte oggetto di diretto recepimento nelle leggi o Codici delle altre Colonie, specialmente quelle del Connecticut e del New Haven. Peraltro, lo stesso *Code* del 1648 fu preceduto, sempre nella Colonia del Massachusetts, dal "*Body of Liberties*" del 1641, nel quale ultimo - "*costituente, più che un Codice di leggi esistenti, una compilazione delle prime previsioni costituzionali suddivise in un ordine non logico*" - già era possibile rinvenire la statuizione di principio per cui: "*No man shall be twice sentenced by civil justice for one and the same crime, offense, or trespass*" [trad. libera: "*nessun uomo sarà fatto doppiamente oggetto di giudizio da parte di alcuna Corte per uno e medesimo crimine, offesa o violazione di domicilio*"]; cfr. HASKINS, "*Law and Authority in Early Massachusetts*", 1960, p. 129.

<sup>22</sup> Costituzione del New Hampshire del 1784, Art. I, sec. XVI, come essa appare in PERRY e COOPER, "*Sources of Our Liberties*", 1959, p. 384.

in presenza di una previa assoluzione, senza coprire così il caso inverso in cui la pronunzia precedente per lo stesso fatto fosse stata di condanna (ciò che addirittura pareva costituire un "arretramento" rispetto alla più ampia ovvero generica formulazione contenuta nel citato *Code* del Massachusetts del 1648).

Neanche l'originale versione della Costituzione federale del 1787 era riuscita a contenere *ab origine* alcun *bill of rights*, ma non ci volle molto perché un'irresistibile domanda in tal senso andasse sviluppandosi nella società civile delle *ex* Colonie ora emancipate, ed il mezzo per procedervi fu quello dell'indicazione di modifiche ovvero dell'apposizione di miglioramenti da parte delle Assemblee dei vari Stati nel mentre queste procedevano alla sua ratifica.

Tra le tante, una delle modifiche proposte includeva il principio per cui non vi dovrebbe essere "*altro giudizio dopo una precedente assoluzione*"<sup>23</sup>, riproponendo in tal guisa una visione limitata della *double jeopardy clause* in linea con la formulazione già contenuta nella anzi vista Costituzione del New Hampshire.

L'8 giugno 1789 la proposta modifica prodromica all'inclusione costituzionale della *double jeopardy rule* venne allora emendata dinanzi alla Camera dei Rappresentanti da James Madison, di modo che si leggesse che "*nessuna persona sarà soggetta, salvo nei casi di impeachment, a più di una punizione o processo per il medesimo reato*".<sup>24</sup>

Non era però destino che tale espressione, così come impiegata da Madison, venisse a trovare definitiva consacrazione, giacché il Senato la sostituì *tout court* con la differente clausola, ancorché identica fosse la finalità, per cui "*nessuno sarò messo due*

---

<sup>23</sup> La versione originaria della citata modifica suggerita portava seco l'espressione "*no second trial after acquittal*", cfr ELLIOT, "*The Debates on the Adoption of the Federal Constitution*", 1881, p. 548-49.

<sup>24</sup> "*No person shall be subject, except in cases of impeachment, to more than one punishment or trial for the same offense*", cfr *Annals of the Congress of the United States, First Congress*, p. 434.

*volte per la stessa offesa in pericolo di vita od integrità da qualsiasivoglia pubblica prosecuzione*".<sup>25</sup>

Fu così che una successiva Commissione bilaterale congiunta di esponenti della Camera dei Rappresentanti e di quelli del Senato (della quale faceva parte lo stesso Madison) si riunì per risolvere le differenze lessicali ed addivenire ad un testo comune, il quale uscì nella medesima forma elaborata dal Ramo legislativo di matrice federale con l'unica novità dell'espunzione dell'inciso "*da qualsiasivoglia pubblica prosecuzione*".<sup>26</sup>

La modifica apportata alla proposta di Madison da parte dei contro-redattori componenti del Senato federale fu adottata, con ogni probabilità, al solo precipuo fine di una migliore chiarificazione della stessa *double jeopardy rule*, e ciò condusse alla sostituzione dell'espressione adotta dal primo di non "*... più di ... un processo per il medesimo reato*" ["*a single trial for the same offense*"], con quella dei secondi - invero per i contemporanei assai meno precisa - di non porre "*... due volte per la stessa offesa in pericolo la vita o l'integrità*" ["*jeopardy of life or limb*"], a sua volta presa in prestito dal vetusto linguaggio ricorrente nelle fonti consuetudinarie della *common law*.

Il fatto è che, come è stato attentamente notato nella dottrina statunitense, gli stessi redattori della *double jeopardy clause* dovevano ancora essere così "immersi" nei meandri della *common law* britannica al punto da tendere a perpetuarne le sue classiche formule lessicali, rese talora inadeguate per l'avvicinarsi dei secoli e l'evolversi dei tempi, piuttosto che sostanziare con dichiarazioni precise le protezioni garantite agli imputati.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> "*Nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb by any public prosecution*", cfr. Journal of the First Session of the Senate, 1789.

<sup>26</sup> L'attuale V° Emendamento della Costituzione USA recita infatti che: "*Nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb*".

<sup>27</sup> 27 JAY A. SIGLER, "*Op. cit.*", Vol. 7, No. 4, 1963, p. 303. In effetti, l'espressione "*life or limb*", come anzi notato introdotta *tout court* nel V° Emendamento della Costituzione USA, ha un preciso significato letterale nell'evoluzione storica del concetto inglese di *double jeopardy*. Si fa riferimento alla circostanza di come le fonti britanniche più risalenti richiama sempre la distinzione tre pene capitali e le restanti offese

Una volta poi saldamente incorporato nel Quinto emendamento della Costituzione federale, non ci volle molto perché anche quei singoli Stati che ancora nelle rispettive costituzioni non contenevano alcun riferimento al principio del "divieto di doppio giudizio" dessero corso ad un'opera di emulazione, di modo che oggi ben 35 Costituzioni statuali americane riproducono espressamente al loro interno il divieto di *double jeopardy*; con un linguaggio - tra l'altro - che recepisce assai da vicino quello del Legislatore costituente federale, salvo poche eccezioni come quella dello Stato del Mississippi, nella cui Carta si trova precisato che l'assoluzione o la condanna debba essere "*sul merito*" per poter essere in grado di precludere una successiva imputazione.<sup>28</sup>

Ai soli fini conclusivi del presente Capitolo, preme sottolineare come questa breve introduzione, scevra da velleitarie pretese di scientificità, altro non miri che a delineare l'evoluzione storica dell'antico principio del "*bis de eadem re agere ne liceat*" - oggi più comunemente noto come divieto di "*ne bis in idem*" (ovvero "*double jeopardy clause*" nel linguaggio anglosassone), sul convinto assunto che per comprendere "dove siamo", nonché programmare "dove vogliamo andare", sia necessario quando non essenziale ricordare "da dove veniamo".

Se tale storica introduzione ha riguardato determinati Paesi, e non altri, è solo perché le discipline domestiche odierne degli stessi in tema del principio di cui si discute sono

---

o crimini penali, includendo tra le prime non soltanto quelle che attentavano alla vita [*"life"*] ma anche all'integrità della persona [per l'appunto, *"limb"*], tra cui varie forme di mutilazione delle estremità corporee, in particolare di "*mani, nasi e orecchie*"; cfr. STUBBS, "*The Constitutional History of England*", Vol. I (1880), p. 227. Ebbene, *ab origine* la *common law* avrebbe assicurato l'usbergo della *double jeopardy rule* in caso di nuovo giudizio unicamente per i primi reati, vale a dire per quelli implicanti pene capitali.

<sup>28</sup> "*There must be an actual acquittal or conviction on the merits to bar another prosecution*", cfr. Mississippi Constitution, Art. III, Sec. 22.

state rese oggetto selezionato di approfondita analisi e, per l'effetto, costituiranno più volte il substrato di richiami e comparazioni nel quadro del presente lavoro.

In questo senso, l'analisi storica che antecede, dedicata all'evoluzione di quella che può essere definita una sorta di costante della politica giuridica Occidentale, si inserisce all'interno di un progetto comparativo che aspira a vagliare differenti soluzioni che differenti sistemi od ordinamenti legali danno all'interrogativo di fondo del "se" e "quando" ["*momento temporale rilevante*"] possa dirsi che uno stesso soggetto ["*Bis Soggettivo*"] sia sottoposto ad una duplicazione procedimentale ["*Bis Oggettivo*"] involgente un fatto qualificabile come il "*medesimo*" ["*Idem*"].

Nel settore punitivo tributario le risposte a queste domande paiono oggi assumere valenza dirimente, non fosse altro che, incidendo sulla compatibilità del cumulo della misura penale con la reazione ordinamentale pecuniaria di stampo amministrativo, fissano l'ampiezza del ventaglio di opzioni da cui il Legislatore nazionale può "attingere" per definire la struttura domestica del meccanismo sanzionatorio da porre a presidio del dovere fiscale di tutti di contribuire al benessere dello Stato, quindi della comunità, *ergo* (per sillogismo) di tutti [ancorché sotto forma di redistribuzione].

Ecco perché la comparazione sarà al contempo verticale ed orizzontale.

Verticale, per vagliare le soluzioni fornite dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, dalla Corte di Giustizia UE e dalle singole Corti italiane (nel quadro dei meccanismi di raccordo penal-tributari definiti dal Legislatore domestico), sulla premessa che sovente queste pervengono a risultati *non* simili od *in parte* dissimili anzitutto in merito alla nozione di "*Idem*" e di "*Bis Oggettivo*", con approdi viceversa più

prossimi in tema di "*Bis Soggettivo*" e, in misura ridotta, di "*momento temporale rilevante*".

Orizzontale, per ponderare gli esiti elaborati dagli organi pretori domestici con quelli fatti propri dalle Corti inglesi e statunitensi, in parte - non a caso - evoluzione degli antefatti storici anzi esposti; se è vero - come si darà conto nel proseguo - che giudice italiano e giudice federale americano (a differenza del corrispondente britannico) paiono *talora* avvicinarsi notevolmente in riferimento alla definizione di "*Idem*", oltreché di "*Bis Soggettivo*" (su quest'ultimo aspetto, peraltro, in analogia con l'indirizzo convenzionale). Mentre sempre il giudice italiano *qualche volta* spartisce col togato americano la valenza del "*momento temporale rilevante*", più spesso la condivide con l'omologo inglese il cui ordinamento - a sua volta - struttura i meccanismi procedurali interni volti ad evitare la ricorrenza di un "*Bis Oggettivo*" in una maniera tale (in parte) auspicata dal Giudice della Cedu.

La consapevolezza che sin qui emerge, ad ogni modo, è quella di essere al cospetto di un principio, quello del "*Ne Bis in Idem*", meglio, un valore trascendente creato dall'ineguagliato diritto romano, che ha attraverso - come visto - l'Europa per approdare sino al Nuovo Mondo ed è divenuto, infine, patrimonio comune del pensiero giuridico Occidentale.



## II° CAPITOLO

### **PROFILI ODIERNI DEL *NE BIS IN IDEM* IN AMBITO PENALE- TRIBUTARIO NEL QUADRO DEL DIRITTO DOMESTICO E DI QUELLO SOVRANAZIONALE**

#### **II.I La Legge 7 gennaio 1929, n. 4, il meccanismo di "*alternanza*" fra sanzioni penali e sanzioni tributarie nonché la c.d. "*pregiudiziale tributaria*" e la loro successiva caducazione**

In punto di premessa, si giustifica l'attenzione del presente Studio al versante delle sanzioni tributarie e dell'annesso principio del "*ne bis in idem*" (nella forma storica delineata nel Capitolo che precede), sulla constatazione - evidente *ictu oculi* - che, ad oggi, nei micro-cosmi fiscali sanzionatori di numerosi Paesi Occidentali, in correlazione al loro coordinamento col centripeto universo *comunitario*, coesiste una *grande confusione*, ossia il verificarsi di una «*disarmonizzazione*» tra il "*centro*" e la "*periferia*" assestato su visioni non convergenti distintamente generate.

Difatti, se da un lato accresciute esigenze erariali proprie di ogni entità statale inducono le più a "*cumulare*" su fattispecie di evasione od elusione sanzioni e penali e fiscali (dai caratteri – quest'ultime – più o meno afflittive); dall'altro interessi a tutela dei diritti fondamentali del cittadino-contribuente parrebbero suggerire (ma si vedrà nel Capitolo IV° in che termini) a talune Corti sovranazionali di limitare tale cumulo - anche in ambito fiscale - a vantaggio di una [potenziale] "*alternatività*" tra le stesse, nel senso di esaltare la priorità sostanziale dell'unica sanzione comminata ovvero comminabile (quale che essa sia) nella scelta tra la sanzione tributaria e quella penale.

Invero, originando la nostra analisi dall'ordinamento tributario italiano, vale notare come sin dal XX° Secolo il Legislatore domestico avesse pensato di ricorrere *anche* alla sanzione penale per contrastare l'evasione e la frode fiscale, tenuto conto dell'efficacia deterrente ed intimidatrice che, solitamente, si riscontra in tali misure punitive.

Fu così che, resosi edotto dei vuoti che presentava il sistema sanzionatorio penale-tributario, ammesso che così possano definirsi le poche e lacunose norme del tempo, decise di introdurre nell'ordinamento delle disposizioni che potessero essere coordinate e fossero complementari alle corrispondenti del codice penale che pure in quel periodo si andavano riformando.

In tale contesto, quindi, venne emanata la famosa Legge 7 gennaio 1929, n. 4 recante "*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*", la quale - tra l'altro - non conteneva regole generali per la repressione degli illeciti tributari né prevedeva specifiche ipotesi di reato, sicché obbligava l'interprete ad un continuo rinvio, *ad integrandum*, alle disposizioni contenute nel codice penale e nel codice di procedura penale.<sup>29</sup>

Ad ogni modo, e per quanto qui interessa, detta Legge n. 4 del 1929 introduceva nel sistema fiscale-punitivo interno dell'epoca due novità di assoluto rilievo di cui lo stesso in precedenza era sprovvisto:

---

<sup>29</sup> Cfr. L. SECHI, "*Diritto penale e processuale finanziario*", Milano, 1966, p. 177.

- i. il principio, per l'appunto, della *alternatività* tra la sanzione amministrativa e quella penale; nonché
  - ii. il meccanismo della cosiddetta "*pregiudiziale tributaria*", in base al quale l'azione penale poteva avere corso solo successivamente alla conclusione dell'accertamento tributario.
- i. Sotto il primo angolo-visuale, l'art. 3 della Legge n. 4/1929 sanciva che: "*Le leggi finanziarie stabiliscono quando dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato, sorga per il trasgressore l'obbligazione al pagamento di una somma, a titolo di pena pecuniaria, a favore dello Stato. L'obbligazione ha carattere civile*". Così facendo, l'illecito amministrativo veniva ad occupare un ruolo "*alternativo*", di guisa che un determinato fatto illecito avrebbe avuto rilievo amministrativo e sarebbe stato, per l'effetto, sanzionato con la pena pecuniaria amministrativa solo se non si fosse deciso di considerarlo quale reato, con la relativa previsione ed applicazione delle pene previste dal codice penale.<sup>30</sup>

Tra l'altro, nonostante la citata obbligazione al pagamento di un importo a titolo di "*pena pecuniaria*", variabile fra un minimo ed un massimo edittale<sup>31</sup>, venisse espressamente definita dalla Legge n. 4/1929 come avente "*carattere civile*", fu

---

<sup>30</sup> Su questa linea, non a caso, recitava l'art. 2 della Legge n. 4/1929 che: "*Costituisce delitto o contravvenzione la violazione di una norma contenuta nelle leggi finanziarie, per la quale è stabilita una delle pene prevedute dal codice penale per i delitti o, rispettivamente, per le contravvenzioni*".

<sup>31</sup> Disponeva l'art. 4 della Legge n. 4/1929 che: "*La legge stabilisce il limite minimo e massimo entro il quale la pena pecuniaria può essere applicata. Nell'applicazione si ha riguardo alla gravità della violazione e alla personalità di chi l'ha commessa. La personalità del trasgressore è desunta dai precedenti penali e giudiziari e, in genere, dalla sua condotta*".

presto ritenuta dalla dottrina più sensibile essere ispirata al "*modello della sanzione penale, configurandosi come misura di carattere afflittivo ed intimidatorio*".<sup>32</sup>

Inoltre, al trasgressore, sia che l'illecito finanziario commesso fosse qualificato come penale sia che fosse accertato come di matrice amministrativa, per effetto dell'art. 5 della citata Legge n. 4/1929 veniva altresì irrogata la "*sopratassa*" - pure espressamente qualificata come "*obbligazione di natura civile*" -, la quale era "*determinata dalla legge in una somma fissa, corrispondente all'ammontare del tributo ovvero ad una frazione o a un multiplo di esso*".<sup>33</sup>

Orbene, le menzionate scelte del Legislatore dell'epoca, ritenute all'inizio inusuali in un sistema in cui la sovrapposizione degli illeciti pareva per consuetudine invalsa la regola, si giustificavano invero con la considerazione che la normativa criminale del tempo - in materia finanziaria - faceva un uso assai raro della pena detentiva: il metro di sanzione tipico era cioè, anche in ambito penale, la pena pecuniaria costituita dalla multa o dalla ammenda; sicché sarebbe stato *pleonastico* punire un determinato comportamento per due volte [sempre e solo] tramite pena pecuniaria, ancorché l'intervento sanzionatorio si ponesse sotto il duplice profilo penale ed amministrativo.<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Cfr., F. BATISTONI FERRARA, "*Principio di personalità: elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*", in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, p. 1509.

<sup>33</sup> Stante il menzionato art. 5 della Legge n. 4/1929, difatti: "*Per le violazioni prevedute negli articoli 2 e 3 le leggi finanziarie possono stabilire, in aggiunta alle sanzioni ivi indicate, che il trasgressore sia obbligato al pagamento di una sopratassa a favore dello Stato... L'obbligazione al pagamento della sopratassa ha carattere civile*".

<sup>34</sup> Per una profonda disamina *legis*, Cfr. C.F. GROSSO, "*L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*", Torino 1980, p. 27. Nel medesimo senso anche G. CERQUETTI, Voce "*Reati Tributari*", in *Enc. dir.* XXXVIII, Milano 1987, p. 1050.

Ad ogni modo, siffatto principio di alternatività, quale corollario di una scelta legislativa di privilegio della pena pecuniaria come fondamentale strumento sanzionatorio, doveva resistere sino a quando, con la riforma tributaria realizzatasi con i decreti dei primi anni Settanta, il Legislatore non iniziò ad optare - viceversa - per una larga utilizzazione anche nel settore fiscale della pena detentiva.<sup>35</sup>

Ciò accadde dapprima per il tramite dell'introduzione dell'art. 50 del d.P.R. n. 633/1972 in tema di Iva, nonché dell'art. 56 del d.P.R. n. 600/1973 in tema di imposte dirette, le cui disposizioni normative sanzionarono i corrispondenti fatti di evasione penalmente rilevanti con la pena detentiva dell'arresto ovvero della reclusione, *"ferme restando le altre sanzioni eventualmente applicabili"*, sì ammettendo - nella sostanza - che un medesimo fatto illecito potesse essere punito contemporaneamente con lo strumento tanto della sanzione penale quanto della sanzione pecuniaria fiscale.

In pratica, venendo ora a realizzarsi lo spostamento pressoché totale delle sanzioni pecuniarie sul [solo] terreno delle infrazioni fiscali e, per converso, l'ampio inserimento della pena detentiva sul versante penale-finanziario, scemava l'esigenza di evitare inutili sovrapposizioni tra sanzioni pecuniarie, con annesso soppiantamento del criterio della alternatività.<sup>36</sup>

Al contempo, la coeva introduzione di ulteriori misure - quali gli interessi di mora - idonee ad assorbire integralmente la funzione risarcitoria, ingenerò un mutamento di vedute circa la natura giuridica della *ut supra* vista *"soprattassa"*, in precedenza considerata una sorta di *"accessorio"* del tributo priva di connotazione schiettamente

---

<sup>35</sup> Così A.D. GIANNINI, *"Istituzioni di diritto tributario"*, Milano, 1975.

<sup>36</sup> Cfr. C.F. GROSSO, *"Sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale"*, in *Riv. it. dir. proc. pen.* 1978, p. 1175.

punitiva talché tendenzialmente orientata al risarcimento del danno da ritardo nell'adempimento quantificato in misura forfettaria, mentre da adesso - viceversa - connotata in senso marcatamente punitivo<sup>37</sup>; al punto che si può individuare in materia un netto e preciso *discrimen* tra due fasi storiche distinte:

- il sistema *ante* riforma tributaria del 1972, nel corso del quale le Sezioni Unite della Corte di Cassazione avevano affermato il principio secondo cui la soprattassa darebbe luogo ad una obbligazione di natura tributaria, che soggiace alla stessa disciplina normativa dell'imposta cui inerisce sicché in siffatta obbligazione tributaria relativa alla soprattassa - quale prestazione integrativa del tributo - sarebbe insito un "*indiretto ed esteriore*" contenuto sanzionatorio ed afflittivo, ma la sua funzione essenziale dovrebbe comunque ravvisarsi, pur nella diversità rispetto al debito d'imposta, nella "*esigenza che sia costituita un'entrata per la finanza dello Stato correlativa alla spesa della più complessa struttura dell'organizzazione tributaria, imposta dalla mancanza di collaborazione di un certo numero di contribuenti nell'adempimento dell'obbligazione tributaria vera e propria e di questi obblighi strumentali che fanno parte del rapporto tributario*"<sup>38</sup>; ed
- il mutamento di orientamento *post* riforma tributaria del 1972, vigente il quale "*la soprattassa ha visto infatti accentuato il proprio carattere di sanzione non penale intesa ad indurre il contribuente al puntuale adempimento dei suoi obblighi, sotto comminatoria di una prestazione patrimoniale di pronta liquidazione, applicabile in una fissa e*

---

<sup>37</sup> Cfr. E. POTITO, "Appunti sulla natura della soprattassa e della pena pecuniaria", in "Rass. fin. pubbl.", 1961, II, p. 7.

<sup>38</sup> Sez. Un. Corte di Cassazione, Sentenza del 16.12.1968, n. 3983.

*predeterminata, indipendentemente (almeno di regola) da ogni riscontro di ordine soggettivo... Emerge da tale quadro normativo un uso del potere sanzionatorio da parte del legislatore, diretto a riservare la sanzione della soprattassa, di facile liquidazione per la sua fissità e per il criterio oggettivo di liquidazione, alle ipotesi solitamente meno gravi - di tardivo adempimento dell'obbligo tributario. Le leggi finanziarie emesse con la riforma tributaria, in forza sempre del potere di scelta tra i vari tipi di sanzioni civili (cioè non penali) da applicare ai sensi della legge n. 4 del 1929 (ancora richiamata nel d.P.R. n. 600/1973, art. 70) e tenendo conto del sopravvenuto precetto costituzionale di cui all'art. 53 per quanto riguarda il riferimento alla capacità contributiva del debitore d'imposta, hanno decisamente sospinto le soprattasse nell'area delle sanzioni ed hanno fatto venire meno quelle caratteristiche che, nel precedente sistema, avevano indotto la giurisprudenza e parte della dottrina a optare per la tesi della natura tributaria delle c.d. obbligazioni accessorie poste a carico del contribuente... Va infatti tenuto presente che oggi la funzione risarcitoria ... è stata chiaramente affidata al regime degli interessi sull'imposta".<sup>39</sup>*

---

<sup>39</sup> Sez. Un. Corte di Cassazione, Sentenza del 6.5.1993, n. 5246. Premettevano altresì le Sez. Un., a ricordo di quanto era stato, come "La sentenza delle Sezioni Unite 16.12.1968 n. 3983, in ordine al problema, della natura della soprattassa ... ritenne in particolare che questa struttura della soprattassa si ricavasse dalla sua natura di obbligazione civile (in contrapposto a quella penale delle sanzioni di cui all'art. 3 della legge n. 4-1929 e a quella amministrativa delle pene pecuniaria, di cui al successivo art. 4); dal rapporto - di dipendenza e al tempo stesso di complemento - ravvisabile tra tributo e soprattassa; e dal regime giuridico risultante dalla disciplina normativa (fissità della determinazione; diverso modo di applicazione e di riscossione; diverso termine di prescrizione), caratteristiche, queste, che valgono ad attrarre la Soprattassa nel regime previsto per l'imposta cui di volta in volta inerisce. L'assimilazione al regime giuridico dell'imposta, piuttosto che a quello delle altre sanzioni, non è più consentito nella nuova disciplina portata dalla riforma tributaria del 1972; e non è conseguentemente possibile fare ricorso al concetto di sostanziale identità tra tributo e soprattassa...".

Veniva così posto termine alla lunga diatriba, che tanto dibattito aveva acceso in passato, in merito all'esatta qualificazione del carattere afflittivo della pena pecuniaria nonché del preteso carattere risarcitorio della soprattassa.

- ii. Quanto al secondo profilo concernente la c.d. "*pregiudiziale tributaria*", anch'essa introdotta dalla L. n. 4/1929, vi è da dire come in forza di tale meccanismo l'azione penale potesse *ab origine* aver luogo soltanto dopo che l'accertamento concernente il relativo tributo si fosse reso definitivo per gli illeciti in materia di imposte dirette (art. 56, ultimo comma del d.P.R. n. 600/1973), oltreché in materia di Iva (art. 58, ultimo comma del d.P.R. n. 633/1972).<sup>40</sup>

Cosicché il contenuto di detto accertamento, se conseguente a decisione del giudice tributario non ulteriormente impugnabile, faceva stato nel procedimento penale successivamente instaurato<sup>41</sup>, fino a quando il Giudice delle Leggi, chiamato a pronunciarsi in riferimento all'ipotesi delittuosa contemplata dall'art. 50, co. 4, del

---

Né può dimenticarsi come quella parte della dottrina che ulteriormente distingueva tra sanzioni amministrative e sanzioni civili, invero, includesse in quest'ultima categoria soltanto gli interessi di mora e l'indennità di mora. Cfr. A. Fantozzi, "*Diritto tributario*", Utet, 1991, pag. 453.

<sup>40</sup> Statuiva, infatti, l'ultimo comma dell'art. 21 ex L. n. 4/1929 che: "*Per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia*".

<sup>41</sup> In tal modo, come rimarcato in dottrina, "*i tempi d'intervento della giustizia penale risultavano notevolmente postergati, dovendosi attendere gli esiti del processo innanzi alla giustizia tributaria. La "filosofia" di fondo di questa impostazione era ispirata a considerazioni antitetiche all'attuale realtà giudiziaria. Si riteneva infatti che il giudice penale non fosse in grado di affrontare le delicate problematiche inerenti agli accertamenti in materia, ed in particolare di compiere le analisi estimative necessarie per l'individuazione dell'an e del quantum dell'imposta evasa, che andavano pertanto operate, in prima battuta, dagli organi tributari*" [cfr., P. RIVELLO, "*I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del Ne Bis in Idem*", in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 1/2018].



d.P.R. n. 633/1972 in materia di Iva, non prevede deroghe al principio della pregiudiziale tributaria, sì da limitarne oggettivamente l'ambito.<sup>42</sup>

Benchè, peraltro, l'eccezione *sub iudice* così introdotta valesse solo per il delitto di cui al richiamato art. 50 co. 4 del d.P.R. n. 633/1972, oramai la piena ed uniforme operatività del meccanismo della "pregiudiziale tributaria" era stata definitivamente compromessa, al punto che di lì a poco sarebbe intervenuto il d.L. 10 luglio 1982, n. 497, conv. in L. 7 agosto 1982, n. 516, destinato ad immutare profondamente la regolamentazione dei rapporti tra il processo penale e quello tributario.

---

<sup>42</sup> Talché si legge nella Sentenza della Corte Costituzionale del 12.5.1982, n. 89, come: "*L'art. 58 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nella parte in cui dispone che l'azione penale ha corso, dopo che l'accertamento dell'I.v.a. è divenuto definitivo, anche nel caso del reato indicato nel comma 4 del precedente art. 50, il quale punisce il fatto di chi emette fatture per operazioni inesistenti prescindendo da ogni valutazione dell'ammontare del tributo evaso, è incostituzionale, per violazione degli art. 3 e 112 Cost., in quanto esclude l'immediata procedibilità per il detto reato e non anche per altri reati che traggono origine dagli stessi fatti ed in quanto contrasta col principio in base al quale l'azione penale è sempre obbligatoria.*

...

*Quando, come nel quarto comma dell'art. 50 del d.P.R. n. 633, il reato è del tutto indipendente dalla entità del tributo, perché si tratta della falsa fatturazione di operazioni inesistenti, di indicazione in fattura di corrispettivi in misura superiore a quella reale, o delle relative registrazioni; quando cioè si tratta, come si esprime la Cassazione, di un reato formale e di pericolo, indipendente da un fatto concreto di evasione e punibile di per sé a titolo di dolo generico ... allora certamente il divieto di procedere fino a quando l'accertamento della imposta non sia divenuto definitivo integra una deroga, senza alcuna giustificazione, al principio dell'obbligatorietà dell'azione penale consacrato nell'art. 112 della Costituzione, il che basta a determinare l'illegittimità della norma denunciata ...".*

**II.II L'adozione del sistema del "cumulo" fra sanzioni penali e sanzioni tributarie ex art. 10 della L. n. 516/1982, la sua sostituzione per il tramite della declinazione del *Ne Bis in Idem* sotto la veste del "principio di specialità" di cui all'art. 19 ex d.Lgs. 10 marzo n. 74 e l'adozione del sistema del "doppio binario"**

Come forse già emergeva indirettamente dal Paragrafo che precede, la Legge n. 4 del 1929 si è rivelata per lo più inefficace ad affrontare i fenomeni evasivi o di frode fiscale, anche a causa dell'effetto "paralizzante" della pregiudiziale tributaria che finiva per rendere *de facto* non praticabile l'esercizio dell'azione penale per via dei tempi lunghissimi necessari alla definizione del previo accertamento tributario.<sup>43</sup>

Per tale motivo, il Legislatore tributario si decise ad emanare il d.L. 10 luglio 1982, n. 429, successivamente convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 1982, n. 516 recante "*Norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*" (immediatamente denominata, dalla stampa specializzata, Legge "*manette agli evasori*")<sup>44</sup>, con la quale - sempre per quanto quivi interessa - procedeva:

---

<sup>43</sup> Certo, la Legge n. 4 del 1929 ha avuto anche dei meriti sistemici da non doversi obliare, come quello di aver finalmente consentito l'acquisizione, in un'epoca in cui le norme finanziarie erano scarnamente sistematizzate ed ordinate, di un connotato unitario del concetto di "*illecito fiscale*" quale lesione o messa in pericolo dell'interesse pubblico alla percezione dei tributi. Di tale opinione, A. MAMBRIANI, "*I reati tributari. Profili sostanziali e disciplina processuale*", Utet, 1993, p. 7., secondo il quale "*in materia fiscale l'interesse finale è stato individuato nella completa e tempestiva percezione del gettito, mentre quello strumentale nel concreto esercizio della funzione di accertamento fiscale, in relazione ai presupposti documentali che il contribuente è tenuto a formare, fornire, utilizzare o conservare...*".

<sup>44</sup> Preme ricordare come la citata Legge n. 516 nacque in un momento storico di grande attenzione da parte dell'autorità di Governo ai problemi del Fisco, incapace di incamerare ingenti flussi di ricchezza che sfuggivano alle maglie dei controlli ed andavano ad ingrossare i fenomeni di evasione.

Sennonché, al di là dei buoni propositi, fin dalla sua nascita la Legge "*manette agli evasori*" evidenziò tali e tanti difetti di natura tecnica, derivanti dalla sua formulazione, che ne menomarono gravemente l'efficienza.

- i. da un lato, a riconoscere la possibilità della simultanea applicazione al medesimo fatto di sanzioni sia penali che amministrative; e,
  - ii. dall'altro, ad abolire la pregiudiziale tributaria.
- i. Quanto al primo profilo, va ammesso - per vero - che il [nuovo] criterio del "concorso" tra le sanzioni penali (previste dal d.L. n. 429/1982) e le pene pecuniarie amministrative (fissate dalle discipline finanziarie) non rappresentasse, comunque, una novità in materia tributaria, giacché - come anzi ricordato - il principio di "alternatività" tra illecito penale ed illecito amministrativo fissato dalla L. 4/1929 era già stato scalfito dai menzionati d.P.R. n. 633/1972, in materia Iva, e dal d.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, tramite i quali - correlativamente ad una massiccia introduzione della pena detentiva - si era ritenuto di dare ingresso

---

Da un lato, infatti, la numerosità dei comportamenti normati come penalmente rilevanti, uniti alla generica determinazione delle fattispecie sanzionatorie ed alla criminalizzazione in massima parte di mere violazioni formali, diminuì nel cittadino-contribuente la percezione del disvalore del fatto costituente reato, attenuando, nel contempo, il timore di incorrere in un giudizio penale e nella relativa sanzione.

Dall'altro, poi, avendo configurato le [nuove] fattispecie incriminatrici come non più riferite all'entità del tributo evaso bensì a comportamenti prodromici all'evasione fiscale, così da anticipare la soglia di punibilità penale e criminalizzare comportamenti legati a fatti storici di facile accertamento aventi carattere di necessaria strumentalità o propedeuticità rispetto al fatto di evasione in sé, unitamente all'elevato numero di fattispecie penali introdotte, il sistema generò una considerevole quantità di procedimenti penali. A tal proposito, pare opportuno richiamare un dato significativo: solo nel periodo ottobre 1989 - dicembre 1993 furono inoltrate alle Procure della Repubblica oltre 600.000 notizie di reato per violazioni alla L. n. 516/1982 su complessive 1.700.000 notizie di reato con autore identificato affluite agli uffici del pubblico ministero. Di questa massa di *notitiae criminis* il 51 per cento fu archiviato ovvero oggetto di oblazione di cui all'art. 162-bis del codice penale, applicabile alle sole ipotesi contravvenzionali. Si vedano, sul punto, ASSUMMA, "Prime brevi osservazioni sulla riforma dei reati tributari", in "Il Fisco" n. 7/1991, p. 1053; nonché, MILANESE, "La disciplina delle sanzioni penali tributarie prima della riforma", in "Il Fisco" n. 14/2000, p. 4651.

anche nel settore tributario, con il concorso delle sanzioni, al c.d. *principio della pluridimensionalità dell'illecito*.<sup>45</sup>

Del resto, era stato l'art. 11 della Relazione Governativa al disegno di legge *Reviglio* (il quale, attraverso, un complesso iter parlamentare, avrebbe poi condotto all'adozione del d.L. n. 429/1982) ad individuare *ex ante* il concorso delle sanzioni penali con quelle amministrative quale necessario corollario del nuovo sistema penale tributario, ancorché questo contemplasse comunque l'introduzione di taluni correttivi al concorso stesso, come quando precisava che *"nelle ipotesi, però, di frode fiscale in cui è prevista l'applicazione della multa insieme alla reclusione si è evitato che a tali due pene (e a quelle accessorie) si accompagnassero anche le pene pecuniarie"*.

Ciò che se ne ritrasse fu allora l'art. 10 del d.L. n. 429/1982, conv. nella L. n. 516/1982, il quale recitava che *"l'applicazione delle pene previste nel presente decreto non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto"*; e benchè fu subito chiaro in dottrina come siffatta norma in commento collimasse con la nuova e coeva configurazione di unicità dell'illecito quale cristallizzata dall'art. 9 della Legge 24.11.1981, n. 689, che - di contro - consente l'applicazione del principio di specialità anche nel caso di concorso tra norma penale e norma che prevede una sanzione amministrativa.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> In tema si rimanda a C.F. GROSSO, *"L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni"*, Torino 1980, p. 26, il quale, con riferimento al *principio della pluridimensionalità dell'illecito*, si riferisce a sua volta a M. GALLO, *"La teoria dell'azione finalistica"*, Milano, 1950, p. 49.

<sup>46</sup> A mente dell'art. 9, co. 1, della Legge n. 689/1981, infatti: *"Quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale"*.

In quest'ottica, la prima difficoltà fu stabilire se i principi generali fissati dalla L. n. 689/1981 fossero o meno applicabili nell'ambito tributario, sia perché il sistema fiscale è tradizionalmente improntato a criteri di autonomia, sia - soprattutto - in ragione della circostanza tale per cui l'art. 39 della stessa Legge n. 689, recitando che *"alle violazioni previste nel primo comma [finanziarie] si applicano le disposizioni della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e successive modificazioni, salvo che sia diversamente disposto da leggi speciali"*, pareva preservare il detto illecito finanziario dalla ristrutturazione dell'illecito amministrativo come operata dalla riforma, disponendo ancora per esso la regola generale dell'applicabilità della L. n. 4/1929.<sup>47</sup>

Quanto sopra, tuttavia, anche per la sua formulazione eccessivamente incerta, non bastò a dissipare tutti i dubbi, sicché non tardò ad essere investita della questione finanche la stessa Consulta, la quale chiamata a vagliare la legittimità costituzionale dell'art. 10 *ex* d.L. n. 429/1982, convertito in L. n. 516/1982, nella parte in cui escludeva - limitatamente ai reati previsti dalla legge medesima - l'applicazione del principio di specialità tra sanzioni penali e sanzioni amministrative, posto in generale dall'art. 9 della Legge n. 689/1981, dichiarò l'eccezione manifestazione infondata sull'assunto che *"... il principio del cumulo delle pene pecuniarie e delle sanzioni penali ... rappresenta, sì, una disciplina differenziata rispetto all'opposto principio della specialità operante in generale per le sanzioni amministrative irrogabili per*

---

<sup>47</sup> E' proprio seguendo questa linea interpretativa che parte della dottrina non mancò di sostenere come l'art. 39 della L. n. 689/1981, nel prescrivere l'applicazione della L. n. 4/1929 agli illeciti finanziari quando non fosse diversamente disposto da leggi speciali, prevedesse - in realtà - per l'ordinamento tributario un regime *diverso* da quello costruito dalla Legge di riforma dell'illecito amministrativo. Il principio di specialità, dunque, in quanto non espressamente richiamato all'ultimo comma del medesimo articolo 39, non avrebbe avuto diritto di cittadinanza nell'ambito finanziario. In questo senso, tra i tanti, *cfr.* A. D'AVIRRO e U. NATUCCI, *"I reati nella legislazione tributaria"*, Padova 1984, p. 55.

*fatti che integrerebbero anche gli estremi di un reato, ma è nient'affatto irragionevole, né lesivo del principio di eguaglianza, attesa l'assoluta diversità degli illeciti ai quali le due disposizioni si riferiscono e la peculiarità delle violazioni finanziarie, per le quali legittimamente il legislatore - nell'esercizio della sua discrezionalità - può modulare la reazione dell'ordinamento giuridico al comportamento illecito del contribuente con una duplice sanzione, pecuniaria e penale".<sup>48</sup>*

- ii. Quanto, invece, al meccanismo della pregiudiziale tributaria, preme dire come il combinato disposto di cui agli artt. 12, co. 1 e 13 co. 1, ex d.L. n. 429/1982, conv. nella L. n. 516/1982, ne dispose l'abrogazione e con essa caducava il principio della "prevalenza" del processo tributario rispetto a quello penale, sostituito ora dall'introduzione del nuovo principio del cosiddetto "*doppio binario*", dal quale derivava la possibilità di un immediato esercizio dell'azione penale in concomitanza del procedimento amministrativo di accertamento o, addirittura, di contenzioso tributario.

Difatti, il citato art. 13 dispose l'espressa abrogazione non solo dell'art. 21, ultimo comma, della L. n. 4 del 1929 che fissava in via generale il principio della pregiudiziale tributaria; ma anche dell'art. 58, ultimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 nonché dell'art. 56, ultimo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che ne ribadivano l'applicabilità nei procedimenti penali per i reati - rispettivamente - in materia di Iva e di imposte dirette.

---

<sup>48</sup> Corte Costituzionale, Ordinanza del 12 novembre 1991, n. 409.

Quanto al menzionato art. 12, il suo primo comma sanciva che *"in deroga a quanto disposto dall'art. 3 del codice di procedura penale, il processo tributario non può essere sospeso"*, di modo che veniva a fissarsi inequivocabilmente il principio per il quale tanto il processo penale quanto quello tributario, nel loro sviluppo, dovessero godere di piena autonomia.

Molto si è discusso in merito alla ragione di una simile radicale innovazione, contrastante - peraltro - con la generale priorità riconosciuta all'accertamento maturato in sede penale, la cui operatività rispetto agli altri giudici civili o amministrativi può richiedere una loro sospensione in attesa del passaggio in giudicato del primo.

Pare comunque che la *ratio* vada rinvenuta nel pericolo del pregiudizio che lo Stato potrebbe risentire nella riscossione delle sue entrate principali a causa dei lunghi tempi che normalmente caratterizzano la definizione dei processi penali.<sup>49</sup>

Anche sul punto, tra l'altro, ebbe a pronunciarsi la Consulta nell'inferire la legittimità costituzionale del menzionato art. 12, co .1, ex L. 7 agosto 1982, n. 516, osservando [sommariamente] che esso *"non perpetra violazione della Costituzione"*, nella parte in cui *"per un verso consente alle Commissioni Tributarie di espletare il proprio ministero sebbene penda giudizio penale ..."*.<sup>50</sup>

*Rebus sic stantibus*, non può certo ora soprassedersi sul fatto che il principio di "alternatività" tra sanzione amministrativa e sanzione penale, già risultante dalla L. 7 gennaio 1929, n. 4 con riferimento alla pena pecuniaria [ossia, alla sanzione non risarcitoria], successivamente abbandonato con l'art. 50 del D.P.R. n. 633 del 1972, con

---

<sup>49</sup> Così H. DANESI, *"Rapporti tra il processo penale e il contenzioso fiscale: problemi aperti"*, in *"Il Fisco"* n. 9/1989, p. 1250.

<sup>50</sup> Corte Costituzionale, Sentenza del 29.10.1987, n. 349.

l'art. 56 del D.P.R. n. 600 del 1973 e da ultimo con l'art. 10 della L. 7 agosto 1982, n. 516, sia stato infine reintrodotta con il decreto Legislativo delegato 10 marzo 2000, n. 74 (art. 19), quand'anche sotto la veste legale del "*principio di specialità*".

Tale reintroduzione fu dapprima pensata e prevista dalla delega per il riordinamento delle sanzioni amministrative (L. 23 dicembre 1996, n. 662 o Legge Finanziaria per l'anno 1997), avente il dichiarato obiettivo di ricondurre [anche] alla materia delle sanzioni tributarie il principio [già] previsto, in via generale, per le sanzioni amministrative dall'art. 9 della L. n. 689 del 1981.

Senonché, quantunque lo schema di decreto delegato contemplasse, all'art. 3, co. 133, lett. e), la "*previsione della applicazione della sola disposizione speciale se uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una che prevede una sanzione amministrativa*", il Governo ritenne di stralciare la previsione da quello che sarebbe poi divenuto il d.Lgs. n. 472 del 1997, opinando che la concreta efficacia della previsione medesima sarebbe stata vanificata, pressoché per intero, dalla struttura delle allora vigenti fattispecie criminose, difficilmente rapportabili alle ipotesi di illeciti amministrativi in base all'applicazione del principio di specialità, e riservando al contempo la decisione di riforma al momento della già preannunciata parallela riforma del sistema sanzionatorio penale.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> Sul punto, è d'uopo ricordare come nel mese di luglio 1996, nell'ambito del disegno di legge ad iniziativa parlamentare C1850, concernente il conferimento di delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori, all'art. 6, lettera c), fosse già stata prevista la sostituzione di numerose sanzioni penali contemplate dalla L. n. 516/1982 con corrispondenti sanzioni amministrative, ad esclusione dei delitti configuranti fattispecie di frode fiscale.

Già all'epoca, come poi si sarebbe verificato con il decreto delegato 10 marzo 2000, n. 74 di attuazione della delega contenuta nella L. 25 giugno 1999, n. 205, il sopra citato disegno di legge ad iniziativa parlamentare mirava ad una massiccia limitazione del numero di fattispecie penalmente rilevanti e sanzionate, da ricondursi ad una natura esclusivamente delittuosa intrisa di rilevante offensività per gli interessi dell'Erario ovvero di un fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta.

Esso prospettava, inoltre, il criterio di "specialità" tra gli illeciti tributari e quelli penali in sostituzione del criterio del "cumulo" precedentemente vigente, e richiedeva un proficuo coordinamento tra il sistema



Del resto, né pare d'uopo tralasciarlo, la delega conferita al Governo - mediante la Legge Finanziaria per l'anno 1997 - funzionale al generale riordino ed armonizzazione del sistema sanzionatorio in materia amministrativo-tributaria, si inquadra nella più ampia *voluntas legis* di rendere omogeneo l'intero sistema fiscale, al punto che l'art. 3, comma 133, lettera a), richiedeva di addivenire all'unificazione della tipologia delle sanzioni amministrative previste in materia tributaria, anche per effetto dell'eliminazione della distinzione tra pena pecuniaria e soprattassa e, nel contempo, della commisurazione della stessa tra un minimo ed un massimo ovvero in misura proporzionale al tributo cui inerisce la violazione.

Ad ogni modo, il principio di *alternatività* tra sanzione amministrativa e quella penale venne da ultimo nuovamente proposto dall'art. 9, lettera i), della L. 25 giugno 1999, n. 205, conferente delega al Governo per la riforma del sistema penale tributario affinché la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto fosse informata al criterio della "*...applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa*", ed ha trovato stavolta positiva consacrazione all'interno dell'odierno art. 19 del decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74<sup>52</sup>, a mente del cui primo comma:

---

sanzionatorio amministrativo e quello sanzionatorio penale al fine di assicurare risposte punitive "*coerenti e concretamente dissuasive*". Per una sintesi approfondita, si rinvia a MILANESE, "*Op. cit.*", in "*Il Fisco*" n. 14/2000, p. 4653.

<sup>52</sup> Si noti come la circostanza che il decreto delegato n. 74/2000 abbia disposto l'abolizione di tutte le condotte di tipo contravvenzionale, contemplate dagli artt. 1, 2 e 3 della L. n. 516/1982, e l'introduzione, in loro sostituzione, di ipotesi delittuose, se, da un lato, ha rafforzato l'efficacia deterrente delle norme incriminatrici (essendo venuta meno, ad esempio, la possibilità dell'oblazione), dall'altro ha reso più difficoltoso l'onere probatorio a carico del Fisco, che non può più limitarsi ad accertare semplicemente il fatto nella sua materialità ma ha necessità di fornire anche la prova della sussistenza dell'elemento psicologico rappresentato dal dolo specifico e, quindi, del fine di evasione o di indebito rimborso di imposta.

*"Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II [dedicato ai reati tributari] e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale".<sup>53</sup>*

Il disposto dell'art. 19, pertanto, pare oggi allinearsi con quanto stabilito in via generale dal sopra menzionato art. 9 della Legge 24 novembre 1981, n. 689, il quale - lo si ricorda - riprendendo a sua volta il contenuto dell'art. 15 del c.p.<sup>54</sup> ha esteso il principio di *specialità* sia al concorso tra norme sanzionatorie penali ed amministrative, sia al concorso tra sole norme sanzionatorie amministrative.

Peraltro, la stessa Relazione ministeriale al decreto delegato di cui si discute non mancava di preoccuparsi come l'affermazione *sic et simpliciter* del principio di specialità in materia erariale potesse dar luogo ad una riduzione della efficacia deterrente della sanzione penale, sì osservando come *"le preoccupazioni, su questo versante, si connettano all'eventualità che, in determinati frangenti, il potenziale autore di una violazione tributaria possa considerare maggiormente temibile una sanzione amministrativa di elevato ammontare ... piuttosto che una sanzione penale. Siffatto timore appare pregnante soprattutto in riferimento ai fatti commessi nell'ambito di società od altri enti (quali saranno, in buona parte dei casi, quelli puniti con pene criminali dal presente decreto, stante il livello delle soglie di punibilità), a fronte della*

---

<sup>53</sup> Da un punto di vista prettamente legalistico, dunque, la previsione di cui all'art. 19 assolve allora la funzione di risolvere i casi di *concorso apparente* tra norme sanzionatorie penali ed amministrative-tributarie, laddove un medesimo fatto integri gli estremi di una violazione costituente reato e, al contempo, illecito (amministrativo-)fiscale.

<sup>54</sup> L'art. 15 del Codice Penale - pubblicato in Gazzetta Uff. con data 26.10.1930 e n. 251 - dispone infatti che: *"Quando più leggi penali o più disposizioni della medesima legge penale regolano la stessa materia, la legge o la disposizione di legge speciale deroga alla legge o alla disposizione di legge generale, salvo che sia altrimenti stabilito"*.

*possibilità di sottrarre alla applicazione delle sanzioni amministrative il titolare sostanziale dell'interesse, riversando la responsabilità penale sui meri prestanome".*

Le "preoccupazioni" esposte nella Relazione costituiscono la chiave di lettura anche per l'interpretazione del secondo comma del citato art. 19, stante il quale:

*"Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato" [degli aspetti connessi a tale comma si tratterà debitamente nel Capitolo V° del presente lavoro, alla cui trattazione si rimanda].<sup>55</sup>*

Senonché, benchè si richiami *expressis verbis* alla "specialità", nulla dice l'art. 19 su quali siano i criteri da seguire per stabilire quando una norma debba ritenersi speciale o meno rispetto ad un'altra.

Non si è trattato tuttavia di una svista del Legislatore delegato, giacché - come si evince dalla stessa Relazione di accompagnamento al decreto - fu chiarito che *"essendo il principio di specialità una regola cardine dell'ordinamento (si pensi all'art. 15 del c.p.) non è sembrato potersi e doversi dar seguito all'invito della Commissione Giustizia della Camera a specificare le modalità di applicazione del principio stesso"*.

---

<sup>55</sup> Benchè, come anticipato, per la trattazione degli aspetti critici connessi al combinato disposto di cui agli artt. 19, co. 2, del d.Lgs. n. 74/200 e 11, comma 1, del d.Lgs. n. 472/1997, si rinvii all'apposito Capitolo V° del presente elaborato, vale fin d'ora richiamare il testo della prima parte di quest'ultima disposizione, la quale sancisce che: *"Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti ..."*

Nondimeno, può a ragione affermarsi come - in linea generale - una disposizione incriminatrice sia speciale rispetto ad un'altra allorché presenti in sé tutti gli elementi costitutivi della fattispecie generale e, oltre a questi, ulteriori elementi cd. "*specializzanti*".

Per definire il rapporto di specialità occorre cioè, secondo le premesse, determinare in vista di quali presupposti l'applicabilità di una norma, la cui fattispecie abbia un determinato contenuto, venga ad escludere l'applicabilità di un' altra norma.

Quanto sopra implica che, tra le due norme, si dovrà considerare applicabile quella la cui fattispecie sia più ristretta (*norma speciale*) perché, diversamente opinando, la si priverebbe della sua validità, in quanto tutte le ipotesi da essa previste rientrano *anche* nella fattispecie dell'altra norma (*norma generale*).<sup>56</sup> Importa dunque che tutti i requisiti della fattispecie generale siano contenuti nella fattispecie speciale, la quale ha inoltre uno o più requisiti propri e caratteristici, che hanno appunto funzione specializzante, sì che tutti i casi contemplati dalla norma speciale comunque confluirebbero, in assenza di quest'ultima, sotto l'egida di applicabilità della norma generale.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> Cfr. MEZGER, "*Diritto penale*", Padova, 1935, p. 487; nonché, GRISPIGNI, "*Diritto penale italiano*", I, Milano, 1952, p. 417.

<sup>57</sup> Al riguardo si è espressa pure la Corte di Cassazione, la quale con la Sentenza del 19 aprile 1969 non ha mancato di osservare come "*perché possa operare il principio selettivo della specialità occorre che le due disposizioni si presentino come cerchi concentrici di raggio diverso, per cui quello più ampio comprenda interamente in sé quello minore, presentando inoltre un settore residuo destinato ad accogliere i requisiti aggiuntivi della specialità*".

Vale comunque ricordare come la "*specialità*" non sia l'unico criterio dirimente il conflitto ovvero la sovrapposizione di norme, giacché ulteriori criteri sono stati individuati anche nel principio di "*sussidiarietà*" ed in quello di "*consumazione*".

In particolare, il criterio di "*consumazione*" opera allorché la situazione di concorso si risolva con l'applicabilità esclusiva della norma che prevede il trattamento punitivo più severo, poiché - si afferma - quest'ultima denoterebbe lo scopo normativamente più importante ed comprensivo. Cfr. MUSOTTO, "*Diritto penale*", I, Palermo, 1953, p. 170.

Cosicché, mentre alla "*specialità*" andranno riportate tutte le considerazioni per le quali si determina la prevalenza di una norma la cui fattispecie abbia un particolare contenuto, la "*consumazione*" comprenderà

Ora, generalmente, la difficoltà di individuare la sanzione applicabile alla fattispecie concreta risulta principalmente dovuta al fatto che sovente ambo le due normative coinvolte presentano elementi di specialità, ispirandosi a parametri di valutazione diversi.

Senonché, confrontando le fattispecie criminose previste dal d.Lgs. n. 74/2000 con le ipotesi di illecito amministrativo contemplate nel d.Lgs. n. 471/1997, si assume logicamente corretto sostenere che le norme incriminatrici penali, in linea di massima, siano destinate a prevalere sulle corrispondenti disposizioni sanzionatorie amministrative.

Ciò essenzialmente per due ordini di ragioni: in primo luogo perché, salvo talune eccezioni, i reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto sono punibili soltanto in caso di superamento di determinate soglie di punibilità riferite all'imposta evasa, costituenti elemento specializzante delle fattispecie penali rispetto alle omologhe figure di illecito amministrativo.<sup>58</sup>

Ed, in secondo luogo, perché i delitti tributari sono caratterizzati altresì dalla necessaria presenza "specializzante" di un dolo specifico (finalità di evasione) che non si rinviene invece [generalmente] ai fini della configurabilità degli illeciti tributari non

---

invece le ragioni per le quali appare esclusiva l'applicabilità di una norma che sancisce un determinato regime maggiormente punitivo.

<sup>58</sup> Cfr. A. TRAVERSI, "Art. 19 - Principio di specialità", in *Diritto e Procedura Penale Tributaria*, CEDAM, 2011, p. 478. Secondo taluni, addirittura, il rapporto tra diritto speciale e diritto comune (quindi, tra norma speciale e generale) dovrebbe essere valutato alla luce di un vero e proprio parametro di natura "quantitativa": in tal senso cfr. SCREPANTI, "Lineamenti essenziali in materia di sanzioni non penali", in "Il Fisco" n. 13/1998, p. 4180. Ad ogni modo, pare dunque corretto concludersi che se l'indirizzo politico criminale della L. n. 516/1982 era caratterizzato da una spiccata quanto in buona parte - come già ricordato nella Nota n. 15 che precede - inefficace anticipazione della tutela penale, il d.lgs. n. 74/2000 ha invece preferito restringere il catalogo delle fattispecie incriminatrici alle più gravi forme di aggressione agli interessi fiscali, lasciando così al sotto-sistema punitivo-amministrativo un duplice compito: *in primis*, garantire il rispetto degli obblighi (più o meno formali) previsti della normativa di settore a tutela di beni strumentali quali la trasparenza fiscale e l'accertamento; nonché - in secondo luogo -, prevenire le violazioni, [ora] tutt'altro che formali, in caso di mancato superamento delle accennate soglie di punibilità. Cfr. G. INSOLERA, R. ACQUAROLI, "Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale". Atti del convegno, Jesi 22-23 ottobre 2004, Milano, 2005, p. 31.

penali; ancorché tale ultima affermazione non sia comunque risolutiva - imponendosi l'onere di verificarla in concreto -, assunto che finanche l'illecito tributario può essere doloso e che la definizione del c.d. "*dolo tributario*" di cui nel comma 4 dell'art. 5 *ex* d.Lgs. n. 472/1997 non presenta - di per sé - caratteri di specialità rispetto al dolo rilevante nelle fattispecie penali.<sup>59</sup>

Ciò detto, preme aggiungere come il d.Lgs. n. 74/2000 non si sia limitato a declinare il principio del *Ne bis in idem* sotto la forma del principio di *specialità*, ma nel quadro dei rapporti tra processo tributario e processo penale abbia altresì confermato la vigenza del c.d. meccanismo del "*doppio binario*", mediante due *set* di regole procedurali:

- da un lato, l'autonomia del processo tributario di accertamento dal processo penale, sicché questi possono procedere "*in parallelo*" ed indisturbati fino alla conclusione di entrambi, stante il disposto di cui al suo art. 20 tale per cui: "*il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*"; nonché
- dall'altro lato, la sospensione dell'eseguibilità della sanzione amministrativa tributaria, eventualmente già divenuta definitiva, in attesa della definizione del contendere in sede penale laddove quest'ultimo non si sia ancora concluso, atteso che i commi 1 e 2 del suo art. 21 prevedono in sequenza che: "*l'ufficio competente*

---

<sup>59</sup> L'art. 5 del co. 4 *ex* D.Lgs. n. 472/1997 recita infatti che: "*È dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento*".

Si tratta, tuttavia, di "punti di frizione o contatto" scarnamente ponderati ovvero presi in considerazione solo in via di approssimazione in sede di Circ. Ministeriale adottata in data 4 agosto 2000, n. 154/E, ove il Ministero si è limitato ad osservare come la scelta della norma speciale ricadrà in concreto, nella maggior parte dei casi, sulla norma penale "*in considerazione degli elementi specifici in essa richiesti, quali il dolo specifico, il superamento delle soglie di punibilità e le particolari modalità commissive*".

*irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato";*

*"tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'art. 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente..."*

Come ottimamente chiarito dalla giurisprudenza di merito, *"di fatto* [con l'ultima norma di cui sopra] *il legislatore ha inteso evitare che l'applicazione del principio di specialità determini disfunzioni e dilatazioni dei tempi di applicazione concreta"*<sup>60</sup>, demandando - al contempo - al provvedimento di archiviazione ovvero al giudicato che cristallizza l'irrilevanza penale del fatto la funzione di avverare la condizione di eseguibilità della sanzione amministrativa, fino ad allora sospesa.

Quanto sopra significa allora, letto in combinato disposto, che - proprio quale declinazione del meccanismo del *"doppio binario"* - né il procedimento amministrativo di accertamento fiscale né l'eventuale successivo processo tributario che ne conseguono possono essere sospesi per la coeva pendenza del procedimento penale inerente ai medesimi fatti e, ovviamente, viceversa.

Ad ogni modo, e per quanto qui ne valga [giacché si rimanda una sua più approfondita disamina ai Capitoli IV° e V° destinati a seguire], vale premettere come l'impianto giuridico complessivo che ne risulta - per effetto del combinato disposto dei citati art. 19, 20 e 21 del d.Lgs. n. 74/2000 - appia garantire *prima facie*, in via di

---

<sup>60</sup> Comm. Trib. Prov.le di Milano, Sez. XXII, Sentenza del 12.12.2012, n. 315.

principio [ed in linea teorica], l'applicazione di una sola sanzione (se, infatti, per lo stesso fatto la medesima persona/soggetto persona fisica riceve sia una condanna penale sia una sanzione amministrativa tributaria, alla stessa si dovrebbe applicare soltanto quella che tra di loro sia speciale), ma non precluda affatto che quello stesso soggetto/persona fisica venga sottoposto due volte per la medesima condotta a due giudizi – uno penale e l'altro tributario – ambedue suscettibili di giungere a completamento, *ergo* divenire “definitivi”.

Più di recente, nessuna [drastica] esigenza di riforma dei meccanismi di “raccordo” tra processo penale, da un lato, e giudizio e procedimento di accertamento tributario, dall'altro, è stata avvertita dal Legislatore domestico, neanche con l'ultimo intervento di revisione del sistema punitivo tributario operato tramite il d.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158.

Tuttavia, alcuni elementi di quest'ultimo decreto delegato paiono comunque presentare aspetti di rilievo, quantomeno con riferimento ai loro riflessi sul versante procedurale del doppio binario penale-amministrativo/tributario (si fa precipuo riferimento alle cause di non punibilità sopravvenute previste dal nuovo art. 13 d.lgs. n. 74/2000, in relazione - per lo più - ai reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter*, 10-*quater*, e destinate ad operare dietro il pagamento delle sanzioni amministrative), ma di essi si darà dovuto conto sempre all'interno del susseguente Capitolo IV° del presente lavoro.

Adesso, diversamente, si tratta di esaminare la nozione di *Ne bis in idem* nel quadro della normazione sovra-nazionale: comunitaria nonché - *in primis* - convenzionale in quanto riconducibile alle tutele apprestate dalla *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali* e relativi Protocolli Aggiuntivi.



**II.III Il *Ne bis in idem* all'interno della "Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU)" e del relativo art. 4 del Protocollo Aggiuntivo n. 7, nonché la sua inclusione nell'art. 50 della "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea"**

Volgendo adesso lo sguardo investigativo all'ambito ordinamentale sovranazionale, è necessario posare l'attenzione alla *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU)*<sup>61</sup>, atteso che essa rappresenta ad oggi lo strumento di tutela più avanzato in ambito internazionale.

Si noti fin d'ora come l'elenco dei diritti garantiti dalla CEDU ad *ogni persona soggetta alla giurisdizione delle Parti contraenti*<sup>62</sup> si sia via via arricchito di talune garanzie ulteriori, all'uopo consacrate nei Protocolli aggiuntivi alla Convenzione medesima, giacché il sistema protettivo da essa introdotto è stato concepito *ab origine* quale sistema aperto, come tale suscettibile di espandersi in vista della garanzia sempre più piena dei diritti fondamentali della persona.<sup>63</sup>

Senonché, in via di premessa e nello sforzo di precisare l'ampiezza della tutela offerta dalla Convenzione e dai suoi Protocolli aggiuntivi all'interno delle singole Nazioni aderenti (per quanto qui concerne, ovviamente, quella Italiana), appare indispensabile discernere dei profili relativi al rango delle norme convenzionali recepite all'interno del sistema ordinamentale domestico, il ché - invero - demanda alla soluzione

---

<sup>61</sup> Firmata a Roma il 4 novembre 1950; ratificata e resa esecutiva in Italia con la Legge del 4 agosto 1955, n. 848.

<sup>62</sup> Recita l'art. 1 della Cedu che: "*Le Alte Parti contraenti riconoscono a ogni persona sottoposta alla loro giurisdizione i diritti e le libertà enunciati nel Titolo primo [rubricato "Diritti e Libertà"] della presente Convenzione*".

<sup>63</sup> Non è affatto un caso, quindi, che in sede di interpretazione delle norme della Convenzione sia stato precisato dalla stessa Corte che "*the Convention is a living instrument ... which must be interpreted in the light of present-day conditions*" (Sentenza *Tyrer* del 25 aprile 1978).

di una problematica *a monte* concernente il rango *ex se* della Convenzione e dei Protocolli nella piramide gerarchica delle fonti, al fine di inferirne il grado di resistenza delle norme che li consacrano.

In questa prospettiva, parte della dottrina ha sempre sostenuto che alle norme della Convenzione e dei suoi Protocolli aggiuntivi vada riconosciuta una vera e propria *sovra-ordinazione formale*, fondando anzitutto la possibilità di riconoscergli un rango superiore a quello delle leggi parlamentari facendo aggio su di una lettura estensiva dell'art. 2 Cost., per effetto della quale tale norma sarebbe interpretabile quale "*clausola generale di tutela essenziale della persona umana*".<sup>64</sup>

Lungo quest'ottica, tra l'altro, si assestarono in passato - con pronuncia risalente - finanche le Sezioni Unite penali del giudice di nomofilachia, le quali - per l'effetto, nonchè dirimendo un precedente contrasto giurisprudenziale sorto in seno alle Sezioni semplici - tesero ad affermare la "*immediata operatività delle norme della Convenzione*", sull'assunto che quest'ultime "*hanno carattere precettivo e non programmatico e sono pertanto immediatamente operative in Italia*".<sup>65</sup>

Nondimeno, la concezione estensiva da ultimo citata ha sempre rinvenuto un limite invalicabile nella ferma opposizione del Giudice delle leggi, il quale ha più volte ribadito il proprio insegnamento secondo il quale "*le norme pattizie [della Cedu] non si collocano di per se stesso a livello costituzionale*"<sup>66</sup>, sull'assunto che essendo state rese esecutive

---

<sup>64</sup> Di tale avviso C. BIANCA, "Diritto civile", I, 2002, p. 146.

<sup>65</sup> Sez. Un. penali della Corte di Cassazione con Sentenza del 23 novembre 1988. Sul punto, si manifesta altresì interessante ricordare come fosse stato lo stesso Governo italiano ad affermare, innanzi alla Commissione Europea - nel caso *Austria v Italia* - come "*since the date of ratification by Italy ... the Convention constitutes an integral part of the Italian legal system because Article 2 of Law No. 848 of 4th August 1955 makes it compulsory to observe the Convention and to cause it to be observed as law of the land*" e che, di conseguenza, "*the provisions of the Convention are to be invoked before Italian Courts in the same way as the Constitution, the Codes and any other municipal law*" (cfr. A. DRZEMCZEWSKI, "European Human Rights Convention in Domestic Law", Oxford 1983, p. 148.)

<sup>66</sup> Così la Corte Costituzionale nella nota Sent. del 5 luglio 1990, n. 315, ed ancor prima nelle Sentenze nn. 15 e 188 - rispettivamente - del 1982 e 1980).

nell'ordinamento interno con legge ordinaria ne acquisterebbero il rango non potendo perciò essere collocate a livello costituzionale; e benchè [più] pregnanti motivi a sostegno di una [quantomeno] parziale rivisitazione del suo orientamento negativo siano dipoi derivati dell'intervenuto mutamento della Carta costituyente, in particolare dell'art. 117, co. 1 (modificato con L. Cost. 18 ottobre 2001, n. 3), a norma della cui nuova versione *"la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"*.<sup>67</sup>

In effetti, il mutamento della norma costituzionale di cui all'art. 117 Cost. ha permesso la effettiva ricognizione della disposizione costituzionale a cui ancorare la maggior forza [rispetto alle leggi ordinarie] da attribuirsi alle norme Cedu in considerazione del loro ruolo di garanzia dei diritti fondamentali<sup>68</sup>, sicché le previsioni della Cedu si pongono ora, rispetto all'ordinamento legale italiano, come norme a carattere *"sub-costituzionale"*<sup>69</sup>, con valore cioè intermedio [o mediano] tra la legislazione ordinaria ed il parametro costituzionale ma destinato ad integrare

---

<sup>67</sup> Tra l'altro, la L. del 5 giugno 2003, n. 131, contenente disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge Costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha chiarito il precetto costituzionale stabilendo che *"costituiscono vincoli alla potestà legislativa dello Stato e delle regioni, ai sensi dell'art. 117 comma 1 Cost., quelli derivanti dalle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute, di cui all'art. 10 Cost., da accordi di reciproca limitazione della sovranità di cui all'art. 11 Cost., dall'ordinamento comunitario e dai trattati internazionali"* (art. 1, co. 1).

<sup>68</sup> Si v. in proposito ZAGREBELSKY, *"Corte, convenzione europea dei diritti dell'uomo e sistema europeo di protezione dei diritti fondamentali"*, in *Foro it.*, 2006, V, p. 364.

<sup>69</sup> Si legge nella Sentenza della Consulta del 24.10.2007, n. 348: *"Quanto detto ... non significa che le norme della CEDU, quali interpretate dalla Corte di Strasburgo, acquistano la forza delle norme costituzionali e sono perciò immuni dal controllo di legittimità costituzionale di questa Corte. Proprio perché si tratta di norme che integrano il parametro costituzionale, ma rimangono pur sempre ad un livello sub-costituzionale, è necessario che esse siano conformi a Costituzione"*.

quest'ultimo al fine di assicurare il livello minimo di tutela dei diritti umani in ottemperanza agli obblighi assunti dall'Italia a livello convenzionale.<sup>70</sup>

---

<sup>70</sup> Difatti, con le pronunzie gemelle nn. 348 e 349 del 24.10.2007, la Consulta ha comunque riconfermato le tesi secondo cui l'ingresso della Cedu nell'ordinamento italiano non può avvenire:

- né attraverso l'art. 10, primo comma, Cost., *"il quale sancisce l'adeguamento automatico dell'ordinamento interno alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute, concerne esclusivamente i principi generali e le norme di carattere consuetudinario ... mentre non comprende le norme"* - quali, appunto quelle della Cedu - *"contenute in accordi internazionali che non riproducano principi o norme consuetudinarie del diritto internazionale"*;
- né mediante l'art. 11 Cost., *"il quale stabilisce, tra l'altro, che l'Italia «consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni»"*; poiché non è individuabile *"con riferimento alle specifiche norme pattizie in esame, alcuna limitazione della sovranità nazionale ... La distinzione tra le norme Cedu e le norme comunitarie deve essere ribadita nel presente procedimento nei termini stabiliti dalla pregressa giurisprudenza di questa Corte, nel senso che le prime, pur rivestendo grande rilevanza, in quanto tutelano e valorizzano i diritti e le libertà fondamentali delle persone, sono pur sempre norme internazionali pattizie, che vincolano lo Stato, ma non producono effetti diretti nell'ordinamento interno, tali da affermare la competenza dei giudici nazionali a darvi applicazione nelle controversie"*.

Proprio il piano della (ontologica) *"distinzione"* tra l'ordinamento imperniato sulla CEDU (con annessi principi e regole applicative ad esso riconducibili) ed il sistema giuridico domestico (nel caso di specie, di matrice punitiva-sanzionatoria), con tutte le peculiarità e le prerogative tipiche di quest'ultimo e della sua tradizione giuridica, è stato ribadito - da ultimo - per effetto della pronuncia della Corte Cost. nella Sent. 10.01.2017 (dep. 24.2.2017), n. 43. La vicenda coinvolgeva la questione di compatibilità costituzionale sollevata dal Tribunale ordinario di Como attorno l'art. 30, co. 4, della L. 11.3.1953, n. 87, il quale stabilisce che *"quando in applicazione della norma dichiarata incostituzionale è stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna, ne cessano la esecuzione e tutti gli effetti penali"*, ma senza prevedere la possibilità di ottenere la rimozione del giudicato anche per quelle sentenze irrevocabili con le quali siano state inflitte sanzioni amministrative considerate però come sostanzialmente penali secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Ebbene, nel caso in parola, tra le ragioni preminenti che hanno indotto il Giudice delle leggi italiano a reputare infondata la prospettata questione di legittimità costituzionale, la Corte Costituzionale cita proprio quello relativo alla circostanza che l'ordinamento nazionale e quello convenzionale coesistono ma non si assorbono, convivono ma non si assimilano, si riconoscono ma rimangono distinti ed autonomi (di modo, appunto, che il secondo non può produrre effetti diretti nel primo), sicché essa ha rimarcato come: *"L'attrazione di una sanzione amministrativa nell'ambito della materia penale in virtù dei ... criteri [CEDU] trascina, dunque, con sé tutte e soltanto le garanzie previste dalle pertinenti disposizioni della Convenzione, come elaborate dalla Corte di Strasburgo. Rimane, invece, nel margine di apprezzamento di cui gode ciascuno Stato aderente la definizione dell'ambito di applicazione delle ulteriori tutele predisposte dal diritto nazionale, in sé e per sé vavevoli per i soli precetti e le sole sanzioni che l'ordinamento interno considera espressione della potestà punitiva dello Stato, secondo i propri criteri. Ciò, del resto, corrisponde alla natura della Convenzione"*

*Rebus sic stantibus*, ne è stato allora dedotto [*rectius*, ri-confermato] come la incompatibilità della norma interna con la norma della Cedu non possa invero trovare rimedio nella semplice "non applicazione" della prima da parte del Giudice domestico comune, quanto piuttosto si avrà la conseguenza che la norma nazionale in contrasto con la norma convenzionale sia - al contempo - "*a cascata*" in contrasto *anche* con gli "*obblighi internazionali*" assunti dall'Italia *ex art. 117*, primo comma Cost., sicché violi per ciò stesso tale ultimo parametro costituzionale.<sup>71</sup>

Premesso quanto sopra in ordine alla valenza giuridica della Cedu all'interno dell'ordinamento italiano, in funzione [necessariamente] prodromica al poter cogliere quale sia ovvero potrebbe essere la cogenza in sede domestica di una norma convenzionale che sanzioni il principio del *Ne bis in idem*, va ancora aggiunto come da un rapido esame delle disposizioni della detta Convenzione si rinvenga che la medesima accenni alle misure di carattere fiscale già nell'art. 1 del I Protocollo addizionale, dedicato alla "*protezione della proprietà*". Tale previsione, dopo aver stabilito che "*ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni; [e che] Nessuno può essere*

---

*europea e del sistema di garanzie da essa approntato, volto a garantire una soglia minima di tutela comune, in funzione sussidiaria rispetto alle garanzie assicurate dalle Costituzioni nazionali.*

*Detto diversamente, ciò che per la giurisprudenza europea ha natura "penale" deve essere assistito dalle garanzie che la stessa ha elaborato per la "materia penale"; mentre solo ciò che è penale per l'ordinamento nazionale beneficia degli ulteriori presidi rinvenibili nella legislazione interna".*

<sup>71</sup> Si rinviene così chiarito, sempre nella Sentenza del 24.10.2007, n. 349, che: "*Con l'art. 117, primo comma, si è realizzato, in definitiva, un rinvio mobile alla norma convenzionale di volta in volta conferente, la quale dà vita e contenuto a quegli obblighi internazionali genericamente evocati e, con essi, al parametro, tanto da essere comunemente qualificata norma interposta; e che è soggetta a sua volta ... ad una verifica di compatibilità con le norme della Costituzione*".

Tant'è che nella Sentenza gemella n. 348 si precisa come: "*Alla luce dei principi metodologici illustrati ..., lo scrutinio di legittimità costituzionale chiesto dalla Corte rimettente deve essere condotto in modo da verificare: a) se effettivamente vi sia contrasto non risolvibile in via interpretativa tra la norma censurata e le norme della Cedu, come interpretate dalla Corte europea ed assunte come fonti integratrici del parametro di costituzionalità di cui all'art. 117, primo comma, Cost.; b) se le norme della Cedu invocate come integrazione del parametro, nell'interpretazione ad esse data dalla medesima Corte, siano compatibili con l'ordinamento costituzionale italiano.*

*privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale", aggiunge poi al secondo paragrafo che "le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende".<sup>72</sup>*

Come oculatamente notato in dottrina, ciò non desta sorpresa, considerato che per definizione la potestà impositiva dello Stato viene ad incidere sui beni, e quindi in definitiva sul patrimonio, di ciascun contribuente, onde si rivela necessario operare un contemperamento tra le ragioni pubblicistiche dell'Erario e quelle individuali del soggetto proprietario.<sup>73</sup>

Peraltro, un'altra disposizione della Cedu è stata assai più spesso invocata in relazione a questioni di natura fiscale, vale a dire l'art. 6, primo paragrafo, il quale - nell'introdurre il principio dell'*equo processo* - statuisce quanto segue:

*"Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa*

---

<sup>72</sup> Tra l'altro, nel corso dei dibattiti che portarono alla redazione dell'art. 1 del I° Protocollo, in una fase - peraltro - nella quale non era ancora stato inserito l'inciso di cui al Paragrafo n. 2, fu inoltre espressamente affermato come la riserva agli Stati del potere di porre in essere misure fiscali in contrasto con il diritto di proprietà non potesse comunque essere tale da condurre ad una "*arbitrar confiscation*". Sul punto, cfr. S. DORIGO, "*Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*", *Riv. dir. trib.*, fasc., I, 2011, p. 41.

<sup>73</sup> R.C. GUERRA, "*La tutela – processuale e procedurale – del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani*", in: F. BILANCIA - C. CALIFANO - P. PUOTI; *Convezione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, p. 213.

*pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia".*

Sul piano processuale, si noti, la Cedu non contiene dunque alcun esplicito riferimento ai giudizi tributari, considerato che l'art. 6, nel delineare le caratteristiche del *giusto processo*, fa esclusivo riferimento a due categorie di controversie: quelle aventi ad oggetto "*diritti e doveri di carattere civile*", da un lato, e quelle "*sulla fondatezza di ogni accusa penale*", dall'altro.<sup>74</sup>

Così, l'estraneità dal suo ambito di applicazione delle controversie in materia di accertamento di maggiori imposte è stata giustificata in ragione del fatto che quest'ultime diatribe giudiziali, ancorché vertano su obbligazioni aventi contenuto patrimoniale, nondimeno attengono a "*doveri civici di natura pubblicistica*", sicché l'art. 6, primo paragrafo, non sarebbe applicabile "*a giudizi che ricadono interamente nell'ambito del diritto pubblico ed in particolare ai giudizi tributari in quanto tali, dal momento che essi non rappresentano giudizi concernenti diritti ed obblighi civili*".<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> La circostanza che nessun espresso cenno, invece, venga fatto alle controversie di natura fiscale ha condotto taluni a concludere che quest'ultime fossero destinate a sfuggire alle stringenti condizioni imposte dal citato art. 6. Addirittura, alcuni - spingendosi più oltre - sono giunti ad inferire come neanche l'esame dei lavori preparatori della Convenzione sarebbe d'ausilio a questo proposito, sull'assunto che la questione dell'applicabilità della norma in esame ai processi tributari non sarebbe stata esplicitamente vagliata in tale sede. Così P. BAKER, "*Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?*", in *Intertax*, 2001, p. 205 s.

<sup>75</sup> Corte Edu, Sentenza *Vidacar SA e Opergrup SL c. Spagna* del 20 aprile 1999 (ricorsi riuniti nn. 41601/98 e 41775/98).

Simile orientamento ha poi trovato una sua più ampia ed alta conferma nella successiva Sentenza "*Ferrazzini v. Italy*" del 12 luglio 2001, in cui i giudici di Strasburgo hanno ribadito come "*la materia fiscale faccia ancora parte del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività*", aggiungendo che "*le evoluzioni verificatesi nelle società democratiche non riguardano la natura essenziale dell'obbligazione per gli individui di pagare le tasse*".<sup>76</sup>

Più di recente, tuttavia, ed ancorché la validità delle conclusioni asserite nel caso *Ferrazzini* non siano state ad oggi né smentite né formalmente superate, non sono mancati [parziali] interventi della stessa Corte Edu con i quali la medesima, valorizzando il richiamo dell'art. 6 alla "... *fondatezza di ogni accusa penale*", si è ritenuta competente ad estendere l'applicazione di tale ultima norma anche alle sanzioni amministrative-fiscali, laddove quest'ultime - nei termini che si delineeranno nel susseguente Cap. III° - presentino una finalità punitiva.<sup>77</sup>

Siffatta conclusione è stata giustificata in ragione della considerazione tale per cui la tutela dell'efficienza del sistema fiscale non sarebbe comunque tale da richiedere l'eliminazione delle salvaguardie procedurali rispetto alle sanzioni fiscali di natura

---

<sup>76</sup> Non sono mancate sei *dissenting opinions* all'interno del Collegio giudicante nel caso *Ferrazzini*, tra cui quella del giudice *Peer Lorenzen*, il quale ha osservato come: "*the obligation to pay taxes directly and substantially affects the pecuniary interests of citizens and that, in a democratic society, taxation (its base, payment and collection as opposed to litigation under budgetary law) is based on the application of legal rules and not on the authorities' discretion*".

<sup>77</sup> Si riferisce, ad esempio, alle pronunce delle Corte Edu nei casi *Janosevic v. Sweden* (23 luglio 2002, ricorso n. 34619/97) e *Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic c. Swede* (21 maggio 2003, ricorso n. 36985/97).



sostanzialmente penale, né essendo - in ogni caso - una simile rimozione conforme allo spirito ed allo scopo della Convenzione.<sup>78</sup>

Per cui, secondo una limpida prospettazione dottrinarica a titolo ricostruttivo, se ne evince come le controversie tributarie presenterebbero - ai fini convenzionali - un duplice connotato: il primo, non tutelabile ai sensi dell'art. 6 della Cedu, riguarderebbe la contestazione *ex se* della pretesa impositiva avanzata dall'autorità fiscale statale; il secondo, rientrante - al contrario - sotto l'ombrello di tale disposizione, comprenderebbe l'applicazione delle sanzioni amministrative-fiscali collegate al recupero di imposta.<sup>79</sup>

Orbene, tutte le valutazioni circa la portata del principio di cui si discute, riferibile alle norme anzi citate, ripiegano (*rectius*, passando addietro) a fronte del notevole significato da attribuirsi alla più recente disposizione, specificatamente dedicata al divieto di *Ne bis in idem*, contenuta adesso nell'art. 4, primo Paragrafo, del Protocollo aggiuntivo n. 7 alla Convenzione,<sup>80</sup> il quale recita letteralmente:

*"Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato".*

---

<sup>78</sup> Così si esprimono F. GIULIANI - G. CHIARIZIA, *"Diritto tributario, Cedu e diritti fondamentali dell'U.E."*, Milano, 2017, p. 78, i quali a loro volta rimandano alla Sentenza della Corte Edu nel caso *"Cecchetti v. San Marino"* del 9 aprile 2013, n. 40174/08.

<sup>79</sup> In questi termini si esprime R.C. GUERRA, *"op. cit."*, p. 238. Peraltro, per una attenta disamina dell'incidenza dell'art. 6 della CEDU nel diritto processuale tributario italiano, si rimanda a M. GREGGI, *"Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)"*, in *Rass. Trib.*, 1/2007, 228.

<sup>80</sup> Il Protocollo aggiuntivo n. 7 è stato firmato a Strasburgo dagli Stati membri del Consiglio d'Europa in data 22 novembre 1984). A sua volta, il Parlamento italiano ne ha autorizzato la ratifica con la L. 8 aprile 1990, n. 89, ma il deposito dello strumento di ratifica è avvenuto soltanto il 7 novembre 1991; sicché lo stesso è entrato in vigore nel nostro ordinamento a far data dal 1° febbraio 1992.

Ora, la formulazione del divieto in sé ripropone schemi invero già noti, in quanto desunti dal "modello" già impiegato nel previo art. 14, Par. 7, di cui al "*Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici*" (concluso a New York il 16 dicembre 1966), ove si legge che "*nessuno può essere sottoposto a nuovo giudizio o a nuova pena, per un reato per il quale sia stato già assolto o condannato con sentenza definitiva in conformità al diritto e alla procedura penale di ciascun Paese*", e rispetto al quale ultimo perciò si è - per lo più - meglio precisato l'ambito di "applicabilità territoriale" della principio medesimo.

Mentre, infatti, la previsione del *Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici* non specifica puntualmente se il *Ne bis in idem* debba intendersi riferito solo in relazione allo Stato nel quale è stata emessa la sentenza irrevocabile ovvero possa estendersi anche a Stati diversi da quello del giudizio originario (è l'utilizzo della locuzione "*di ciascun Paese*" ad aver ingenerato dubbi e dibattiti), viceversa dall'impiego della formula "*di tale Stato*" contenuta nell'art. 4 del citato Prot. n. 7 è stato meglio inferito come la garanzia in oggetto sia accordata con esclusivo riferimento alla dimensione interna dei singoli sistemi nazionali aderenti; il che significa che essa non vieta ad un altro Stato - firmatario della Cedu o terzo - di perseguire uno stesso soggetto per gli stessi reati per cui sia già intervenuta sentenza definitiva in altro Stato firmatario o terzo.<sup>81</sup>

Inoltre, l'inapplicabilità di siffatto divieto ai rapporti interstatali è stato altresì usualmente giustificato facendo aggio sui principi di territorialità ed universalità che

---

<sup>81</sup> E' stato lo stesso CONSEIL DE L'EUROPE, nel suo "*Rapport explicatif relatif au Protocole No. 7 à la Convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des Libertés fondamentales*", Strasbourg 1985, p. 13, a precisare come sia indubbio che l'applicazione della norma in esame, di cui all'art. 4 del Prot. n. 7, sia limitata al piano nazionale. In dottrina è stato anche osservato come l'inserimento del principio esteso al piano internazionale sarebbe stato di sicura utilità, ma avrebbe potuto comportare una "*più rarefatta adesione*". Così M.R. MARCHETTI, "*Commento all'art. 4, Prot. n. 7 della Cedu*", in *Leg. pen.* 1991, I, p. 248.

tutt'oggi informano l'operatività della legge penale, cui "*formalmente*" [ancora] riferisce l'art. 4 del Protocollo n. 7.<sup>82</sup>

Quanto sopra consente legittimamente di affermare come, poiché l'art. 4 si limita a "*codificare*" il divieto di *Ne bis in idem* all'interno della giurisdizione di ciascuno stato contraente, di per sé la portata innovativa del principio, dal punto di vista del suo contenuto formale-legalistico, sia assai scarna per gli ordinamenti giuridici interni che già lo riconoscono o riconoscevano (sia pure in forme e limiti differenti).

Pur con questa premessa, va detto che l'art. 4 è stato da molti comunque reputato assurgere a valenza di norma significativa in quanto ha elevato il divieto in questione al rango di diritto fondamentale, essendo positivo l'ampliamento del novero dei diritti assicurati a livello convenzionale, sì che la garanzia del *Ne bis in idem* lungi dall'essere mera affermazione di principio verrebbe a costituire corollario di quel "giusto processo" delineato nei suoi fondamentali canoni dal menzionato art. 6 della Convenzione, ponendo l'accento sulla dimensione soggettiva ed individuale della preclusione processuale che ne deriva ed esaltandone la natura di diritto fondamentale dell'individuo piuttosto che l'esigenza di economia processuale che pure sottende<sup>83</sup>; e non ultimo considerato che la normativa interna neanche potrebbe derogarvi.

Difatti, l'intangibilità della garanzia in esame è confermata dalla sua inclusione nella lista di cui all'art. 15 della Cedu, a fianco del diritto alla vita, al divieto di tortura, al divieto di schiavitù ed al principio di non retroattività della legge penale<sup>84</sup>, per cui l'aver

---

<sup>82</sup> In questo senso si è detto che "*il timore di una eventuale impunità e il radicato principio della supremazia della sovranità territoriale, hanno comunque e da sempre costituito il fondamento della tesi contraria al divieto di doppio processo in ambito internazionale*". Così N. GALANTINI, "*Il divieto di doppio processo per lo stesso fatto come diritto della persona*", in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, p. 106.

<sup>83</sup> Cfr. S. ASTARITA, "*Ne bis in idem*", in *Dig. Pen.*, 2008, IV agg., II, p. 733.

<sup>84</sup> L'art. 15 della Cedu recita che: "*In caso di guerra o in caso di altro pericolo pubblico che minacci la vita della nazione, ogni Alta Parte contraente può adottare delle misure in deroga agli obblighi previsti dalla*

collocato il *Ne bis in idem* fra i diritti inderogabili anche in caso di guerra o di altro pericolo che minacci la vita della Nazione denoterebbe una scelta ad altissimo valore politico, tale da sigillarne l'efficacia incondizionata ed il valore assoluto.<sup>85</sup> In altri termini, una volta ratificato il Protocollo n. 7, la legislazione dello Stato aderente dovrebbe adeguarsi a quella pattizia talché qualsiasi disposizione lesiva dei diritti riconosciuti in sede convenzionale andrebbe modificata in ottemperanza a quanto previsto dalla Convenzione e/o dai suoi Protocolli, il che naturalmente non significa affatto che debba abbassarsi il livello di tutela qualora la normativa interna offra maggiori garanzie.

Ulteriormente argomentando, nonché *in continuum* con l'introduzione storica svolta nel Cap. I° del presente elaborato, neppure potrebbe omettersi come l'art. 4 del Protocollo aggiuntivo n. 7 alla Cedu segni il punto di incontro fra due tradizioni giuridiche profondamente distinte: *rectius*, tra la tradizione continentale europea nella quale il divieto del *Ne bis in Idem* risulta anzitutto concepito quale effetto del giudicato ricollegandosi, per l'effetto, all'oggettiva esigenza di certezza delle situazioni giuridiche; e quella anglosassone la quale, nella prospettiva del *fair trial* a favore dell'imputato, conosce la anzi menzionata *protection against double jeopardy* in stretta correlazione - tra l'altro - con la tematica dei limiti alla facoltà di impugnazione da parte dell'accusa.<sup>86</sup>

---

*presente Convenzione, nella stretta misura in cui la situazione lo richieda e a condizione che tali misure non siano in conflitto con gli altri obblighi derivanti dal diritto internazionale.*

*La disposizione precedente non autorizza alcuna deroga all'articolo 2, salvo il caso di decesso causato da legittimi atti di guerra, e agli articoli 3, 4 § 1 e 7".*

A sua volta, l'art. 4, terzo Paragrafo, del Protocollo aggiuntivo n. 7, deroga espressamente all'art. 15 della Convenzione disponendo che: "*Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione*".

<sup>85</sup> PENDRAZZI, "*Convenzione europea dei diritti dell'uomo e Protocollo addizionale n. 7: una nuova tappa nelle tutela delle garanzie fondamentali*", in *Riv. int. dir. uomo*, 1992, p. 498.

<sup>86</sup> Sul punto, si veda M. CHIAVARIO, "*Processo e garanzie della persona*", 1976, II, p. 249. In quest'ottica si è notato che, se mentre negli ordinamenti *continentali* il divieto di *Ne bis in idem* costituisce

Oltremodo parrebbe comunque non lontano dal vero sostenersi la tesi per cui la formulazione letterale del primo comma dell'art. 4 risenta maggiormente della tradizione giuridica continentale, in particolare nel suo esplicito riferimento alla necessità che, per poter la garanzia in esso contenuta operare, ricorra una sentenza definitiva di assoluzione o di condanna ("*...sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato*").

Quanto dipoi ai profili contenutistici del divieto di *Ne bis in idem* come ritraibili *ictu oculi* dalla formulazione letterale di cui all'art. 4 del Protocollo Aggiuntivo n. 7, premesso che di essi si darà dovutamente conto in successione all'interno dei Capitoli III° e IV° all'uopo dedicati, sussiste fin d'ora l'esigenza di evidenziarne in breve i tre principali tratti salienti:

i. il primo aspetto attiene alla limitazione della garanzia *de qua* "formalmente" al processo ovvero alla procedura penale rispetto a cui il soggetto coinvolto sia stato assolto ovvero condannato per un'infrazione (art. 4 del Protocollo n. 7: "*... conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato*"). Ad ogni modo, come si vedrà nel proseguito, sin dalle prime sue decisioni la Corte Edu ha chiarito come la qualificazione della procedura data dall'ordinamento nazionale di afferenza non possa

---

una conseguenza della intangibilità del giudicato e, per l'effetto, denota una garanzia a favore del singolo, di contro la connotazione soggettiva appare più chiara nei sistemi di *common law*, nei quali viene esplicitamente sottolineata l'esigenza di proteggere il soggetto nei confronti di ripetuti tentativi persecutori da parte dell'accusa che - si ricordi - non dispone di alcun mezzo d'impugnazione contro un verdetto assolutorio, e potrebbe quindi essere indotta a tentare di aggirarlo attraverso l'instaurazione di un nuovo procedimento penale.

Il divieto di *double jeopardy* assicura così, come si vedrà anche nel proseguito, il fondamentale diritto a non essere "*sottoposti a rischio*" più di una volta: garanzia essenziale in un sistema nel quale i canoni di legalità del procedimento costituiscono "*le regole del gioco*", nel cui rispetto soltanto l'accusa può consumare la sua unica *chance* di ottenere la condanna dell'accusato.

considerarsi quale unico criterio rilevante per il principio del *Ne bis in idem* (*Case of Öztürk V. Germany*, Sentenza del 21 febbraio 1984, ricorso n. 8544/79);

ii. il secondo elemento invece sul quale portare l'attenzione riguarda la decisione suscettibile di determinare il citato effetto preclusivo avverso un nuovo accertamento (art. 4 del Protocollo n. 7: "... *assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva ...*"). Premesso che le condizioni perché possa trattarsi di un "*giudizio definitivo*" vanno desunte dal diritto e dalla procedura dei singoli Paesi,<sup>87</sup> si assume come per "decisione definitiva" occorra intendersi quella che abbia acquisito autorità di cosa giudicata, *ergo* che assuma i connotati formali della "*decisione irrevocabile*" in quanto non più soggetta alle vie del ricorso ordinario; il ché nel sistema ordinamentale penale italiano si concretizza secondo le indicazioni di cui all'art. 648 c.p.p., per cui è irrevocabile quella sentenza pronunciata in un giudizio contro la quale non è ammessa impugnazione diversa dalla revisione.<sup>88</sup>

iii. il terzo ed ultimo elemento, poi, concerne in sé l'oggetto della preclusione, dovendosi trattare dello stesso reato (art. 4 del Protocollo n. 7: "... *per un reato per il quale è già stato assolto o condannato ...*") per il quale la persona è già stata oggetto di condanna ovvero di assoluzione.

Vero è che nell'accertare l'identità delle plurime sanzioni per lo stesso comportamento, la Corte Edu si è trovata di fronte alla cruciale scelta, classica e comune a tutti gli ordinamenti, fra l'*idem factum* e l'*idem legale*; e per l'assoluta rilevanza di tale

---

<sup>87</sup> Per una conferma al riguardo, *cf.* CONSEIL DE L'EUROPE, "*Rapport explicatif sur la Convention européenne sur la valeur internationale des jugements répressifs*", Strasbourg 1970, p. 22.

<sup>88</sup> Sancisce il primo comma dell'art. 648 c.p.p. che: "*Sono irrevocabili le sentenze pronunciate in giudizio contro le quali non è ammessa impugnazione diversa dalla revisione*". Nel valutare comunque se il processo si sia chiuso o meno in via definitiva, non rilevano - di contro - i ricorsi straordinari quali la richiesta di riapertura del processo o la domanda di restituzione nel termine già scaduto.

problematica alla stessa, nel quadro del presente lavoro, si dedica apposito Paragrafo *ad hoc* all'interno del Cap. III° che segue.<sup>89</sup>

Da ultimo, e più di recente, preme ricordare come il divieto di *Ne bis in Idem* sia stato altresì inserito nell'art. 50 della "*Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*" (proclamata ufficialmente a Nizza in data 7.12.2000), la quale ultima, benchè non rivoluzionaria nei suoi contenuti, si connota nondimeno per il singolare sforzo compilativo e ricognitivo dei fondamentali diritti politici, civili e sociali dei "*cittadini europei*", secondo quanto ben enucleato nello stesso Preambolo ed espressivo della volontà di riaffermare "*i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri ...*"

---

<sup>89</sup> Il corrispondente normativo domestico dell'art. 4 del Protocollo n. 7, ritraibile dalla disciplina nazionale penalistica, è fornito dall'art. 649 c.p.p., stante il quale: "*L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69, comma 2, e 345.*

*Se ciò nonostante viene di nuovo iniziato procedimento penale, il giudice in ogni stato e grado del processo pronuncia sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, enunciandone la causa nel dispositivo".*

In particolare, anticipandolo sin d'ora, la locuzione "*medesimo fatto*" di cui al detto art. 649 c.p.p. è stata interpretata dalla giurisprudenza di legittimità, ai fini della preclusione connessa al principio del *Ne bis in idem*, come ipotesi ricorrente solo nell'evenienza in cui vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato. Così, è stato asserito che: "*L'identità del fatto sussiste solo quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona*"; sic Cass. pen. Sentenza del 01.07.2010, n. 28548.

Quanto alla dottrina, essa appare divisa giacché, mentre taluni condividono l'impostazione pretoria nomofilattica (cfr. MASSA, "*Il giudicato penale*", in CARULLI, MASSA, ESPOSITO, PALUMBO, "*Lineamenti del nuovo processo penale*", 1993, II, p. 143), altri - al contrario - valutano come il concetto di "*fatto*" sia tale da riferire soltanto alla condotta. Secondo Cordero, ad esempio, la locuzione *fatto* impiegata nell'art. 649 c.p.p. "*significa condotta: e questa struttura nucleare include l'oggetto fisico, dove ne esista uno (reati cosiddetti materiali)*" ma "*non interessano gli eventi*" (cfr. F. CORDERO, "*Procedura penale*", Milano 1991, p. 988).

E' così che nel menzionato art. 50 (su cui si tornerà nel seguente Cap. III all'atto di dar conto della sua applicazione pretoria ad opera della Corte di Giustizia UE con riferimento al settore sanzionatorio penal-tributario) leggiamo oggi che:

*"Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge".*

Ora, premesso il riconoscimento ai diritti di cui alla Carta dell'Unione Europea dell'identico valore giuridico attribuito ai Trattati costitutivi,<sup>90</sup> va ricordato come l'operatività immediata del citato art. 50 sia stata altresì [indirettamente] confermata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia secondo cui, se *"il diritto dell'Unione non disciplina i rapporti tra la CEDU e gli ordinamenti giuridici degli Stati membri e nemmeno determina le conseguenze che un giudice nazionale deve trarre nell'ipotesi di conflitto tra i diritti garantiti da tale convenzione ed una norma di diritto nazionale"*, è cionondimeno vero che *"il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme di diritto dell'Unione, ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale"*.<sup>91</sup>

---

<sup>90</sup> Ciò lo si evince direttamente dal Paragrafo 1 dell'art. 6 TUE, dove è affermato che: *"L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei Trattati. Le disposizioni della Carta non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati."*

<sup>91</sup> Sentenza della Corte di Giustizia UE, del 26 febbraio 2013, *"Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson"*, pp. 44 - 47.



Sotto il versante normativo, invece, i Paragrafi 2 e 3 dell'art. 6 di cui al Trattato sull'Unione Europea dispongono [*rectius*, "auspicano"] l'adesione di quest'ultima alla Convenzione EDU, riconoscendo che i diritti fondamentali da essa garantiti "*fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali*".<sup>92</sup>

Senonché - ad onor del vero -, il Paragrafo 2 rimane, allo stato, *improduttivo* di effetti, atteso che l'adesione alla CEDU da parte dell'Unione Europea non è ancora [né in forma né in sostanza] avvenuta.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> Il Paragrafo 2 di cui all'art. 6 TUE dispone infatti che: "*L'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Tale adesione non modifica le competenze dell'Unione definite nei Trattati*".

<sup>93</sup> A fronte di questa "*formale*" improduttività di effetti della Cedu verso l'ordinamento euro-unitario, non va comunque omissis - nel quadro dei reciproci rapporti - come a detta di parte della dottrina il Giudice comunitario abbia assunto la CEDU quale testo che riassume i diritti che sono ormai patrimonio comune degli Stati dell'Unione, al punto che si è talora parlato della sussistenza di un "*rapporto di collaborazione e coordinamento tra la Corte di Strasburgo e la Corte del Lussemburgo*" [così, M. A. ROSSI, "*Una Corte costituzionale per l'Europa: ipotesi o realtà?*", in *Riv. Int. Dir. Uomo*, 1998, n. 1, 435]. Quest'ultima formula non è però del tutto convincente, in quanto "*dal punto di vista istituzionale e delle attribuzioni formali di competenza*" le due Corti rimangono ben distinte. Difatti, soltanto la Corte di Giustizia è competente a giudicare della legittimità degli atti comunitari secondari, ed unicamente "*in tale occasione e sede estende il suo sindacato di legittimità giurisdizionale anche a profili di conformità con i principi essenziali che presiedono in materia di diritti e di libertà fondamentali dell'individuo*"; laddove - invece - la Corte EDU "*si pronuncia direttamente e con competenza specifica ed esclusiva*" sull'inosservanza delle disposizioni della CEDU e dei suoi Protocolli che concreti una lesione dei diritti fondamentali in essi previsti, accordando alla parte lesa, qualora ritenga esistente una tale violazione, un'equa soddisfazione [cfr. A. BULTRINI, *La questione dell'adesione della Comunità europea alla convenzione europea dei diritti dell'uomo di fronte alla Corte di giustizia*, in *Riv. dir. int. Priv. e proc.*, 1997, 97].

Degna di nota poi la tesi di Greggi, il quale "finalizza storicamente" la riassunzione dei diritti della CEDU da parte della Corte di Giustizia UE inserendola all'interno di una strategia "di contrasto" avviata da quest'ultima avverso le Corti Nazionali (quali, *in primis*, quella italiana e tedesca) che pretendevano di difendere la loro sovranità giurisdizionale invocando, quale limite insuperabile ad opera del diritto comunitario, la tutela dei "*diritti inviolabili della persona umana*" assicurata dalle rispettive Carte costituenti interne. Così l'Autore nota che la Corte di Giustizia UE, "*aprendo l'ordinamento comunitario ai Diritti dell'Uomo, ma non direttamente alla Convenzione ... ha finito per sottrarre (in nome di principi generali del diritto e di una giurisprudenza comunque "terza" come quella di Strasburgo) alle Corti nazionali il controllo di ultima istanza sulla rispondenza del diritto comunitario agli ordinamenti nazionali, privando le stesse di quella giurisdizione che era stata gelosamente difesa ...*", al punto che oggi "*la Convenzione sembra incidere sul Diritto comunitario non come atto normativo, ma come sistema di*

Ne deriva, in ultima analisi, come le conseguenze che un Giudice nazionale deve trarre nell'ipotesi di conflitto tra i diritti garantiti da tale Convenzione ed una norma di diritto domestico non siano affatto tali da poter rispecchiare i rapporti tra il diritto dell'Unione e l'ordinamento nazionale<sup>94</sup>, tanto più che - come osservato - "*le sentenze della Corte EDU vanno prese sul serio, ma non alla lettera*".<sup>95</sup>

---

*valori (se non principi) che la Corte stessa si impegna unilateralmente a garantire seppur nei più ristretti limiti rappresentati dall'ambito applicativo del Diritto comunitario" [sic, M. GREGGI, "Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali", Riv. dir. fin., 2001, 412].*

<sup>94</sup> Non condivide *in toto* questa visuale chi crede che la garanzia euro-unitaria di cui all'art. 50 CDFUE, in base ad una sorta di quello che viene definito "*un gioco di specchi*", si rifletta in quella convenzionale *ex art. 4* Protocollo 7 CEDU alla luce delle Spiegazioni relative all'art. 50 CDFUE ed all'art. 52 par. 3 CDFUE. La Spiegazione concernente l'art. 50 CDFUE recita infatti che: "*Per quanto riguarda le situazioni contemplate dall'articolo 4 del Protocollo 7, vale a dire l'applicazione del principio all'interno di uno Stato membro, il diritto garantito ha lo stesso significato e la stessa portata del corrispondente diritto sancito dalla CEDU*" (Spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali - 2007/C 303/02).

Quanto all'art. 52 CDFUE, il suo Par. 3 statuisce che: "*Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa*".

In particolare, la Spiegazione relativa al menzionato art. 52 CDFUE precisa che: "*Il paragrafo 3 intende assicurare la necessaria coerenza tra la Carta e la CEDU affermando la regola secondo cui, qualora i diritti della presente Carta corrispondano ai diritti garantiti anche dalla CEDU, il loro significato e la loro portata, comprese le limitazioni ammesse, sono identici a quelli della CEDU. Ne consegue in particolare che il legislatore, nel fissare le suddette limitazioni, deve rispettare gli standard stabiliti dal regime particolareggiato delle limitazioni previsto nella CEDU, che è quindi applicabile anche ai diritti contemplati in questo paragrafo, senza che ciò pregiudichi l'autonomia del diritto dell'Unione e della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Il riferimento alla CEDU riguarda sia la Convenzione che i relativi Protocolli. Il significato e la portata dei diritti garantiti sono determinati non solo dal testo di questi strumenti, ma anche dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e dalla Corte di giustizia dell'Unione europea. L'ultima frase del paragrafo è intesa a consentire all'Unione di garantire una protezione più ampia. La protezione accordata dalla Carta non può comunque in nessun caso situarsi ad un livello inferiore a quello garantito dalla CEDU*".

Nondimeno, e qui sta il problema che non pare essere colto dal menzionato, critico, approccio dottrinale, si tratta pur sempre di "Spiegazioni", valide a fungere da potenziali linee-guida in sede interpretativa ma certo "giuridicamente non vincolanti" fino a quando non dovesse avvenire l'adesione formale alla CEDU da

Ciò detto, si noti come la trattazione che precede è stata incentrata sull'evoluzione normativa della disciplina dell'*alternanza* (talora del *cumulo*) fra sanzioni all'interno del quadro punitivo tributario domestico, così come sulla portata delle disposizioni tanto CEDU quanto euro-unitarie in materia di *Ne Bis in Idem*, in quanto questo assume rilievo quale passaggio necessitato verso le disamine contenutistiche che seguono, specie in funzione di "ponte" verso quella comparazione verticale (oltreché, poi, verso quella orizzontale) cui si è accennato sul finire del Capitolo I° e di cui più dettagliatamente appresso.

---

parte dell'Unione Europea [per un'analisi della questione, si rinvia a P. MANZINI, *"La portata dei diritti garantiti dalla Carta dell'Unione europea: problemi interpretativi posti dall'art. 52"*, in L.S. ROSSI (ed.), *Carta dei diritti fondamentali*, Milano, 2002]. Un'interpretazione, questa, che ha ricevuto un riscontro formale anche nella più recente Sentenza "*Menci*" del 20 marzo 2018 (causa C-524/15), in cui la Corte di Giustizia UE ha proprio osservato che *"anche se ... i diritti fondamentali riconosciuti dalla CEDU fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali ed anche se l'art. 52, par. 3, della Carta impone di dare ai diritti in essa contemplati e corrispondenti a quelli garantiti dalla CEDU lo stesso significato e la stessa portata di quelli conferiti dalla suddetta Convenzione, quest'ultima non costituisce, fintantoché l'Unione non vi abbia aderito, un atto giuridico formalmente integrato nell'ordinamento giuridico dell'Unione"*.

<sup>95</sup> G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *"A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?"*, in *Rivista delle Società*, fasc. 5, 2015, p. 868 ss.

### **III° CAPITOLO**

## **CONDIZIONI PER LA VIOLAZIONE DEL DIVIETO DI *BIS IN IDEM* NELL'ESPERIENZA DOMESTICA, EUROPEA-CONVENZIONALE E COMPARATA**

Secondo quanto anticipato nel Capitolo che precede, tre sono i caratteri preliminari ricorrenti per la configurazione dei presupposti di applicabilità del divieto di *Ne bis in idem*, i quali assumono pari valenza aprioristica nello spazio giuridico italiano, convenzionale-europeo, ed in quello comparato di matrice anglo-statunitense, ancorché in ciascuno di essi dipoi differente possa essere la connotazione sostanziale sotto il profilo della loro declinazione contenutistica.

Si vuole con ciò significare che in ciascuno degli sistemi legali menzionati - Convenzionale-Cedu e Comunitario (*sic*, Europeo), Italiano, Anglo-Britannico e Federal-Statunitense - ognuno dei tre presupposti di cui a breve dovrà di necessità ricorrere affinché si possa parlare di intervenuta violazione del divieto di *Ne bis in idem*, benchè diverso possa essere [e sia] il modo in cui siffatti presupposti vengono ad atteggiarsi e ad interpretarsi al loro interno, e fermo restando il fenomeno "*centripeto*" messo in atto in materia, per quanto attiene al ravvicinamento delle legislazioni degli Stati continentali aderenti, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE ed, ancor prima, da quella della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Vale a dire, i presupposti per la definizione dell'ambito di operatività del divieto in parola ineriscono:

- i. alla nozione di "*materia penale*", intesa come qualificazione del processo ovvero della procedura a cui il soggetto coinvolto è sottoposto: ciò che invero incide, a sua volta, sulla definizione dell'addebito contestato [se quest'ultimo

costituisce o meno un "*reato*") e, per l'effetto, sulla natura della sanzione irrogata [se contiene o meno le stigmate della "*condanna criminale*";

- ii. all'oggetto in sé della preclusione, sull'assunto che l'asserzione dell'applicazione del divieto in presenza di un "*Idem Factum*" implichi la definizione di quando ricorre l'*Idem* e di cosa si intende per *Factum*;
- iii. alla decisione suscettibile di determinare l'effetto preclusivo di cui il divieto consta talché, a seconda del fatto che la preclusione consegua all'intervenuta duplicazione ("*Bis*") della risposta sanzionatoria ovvero, piuttosto, dell'iniziativa processuale azionata una volta che la medesima violazione [nella forma dell'*Idem* accolta] sia già stata oggetto di una pronuncia di carattere definitivo, sarà destinato a variare - inevitabilmente - il *momento temporale* di concretizzazione del detto *Bis*.

Se, come premesso, siffatti presupposti si riempiono di contenuto e significati divergenti a seconda del diritto e dalla procedura degli ordinamenti coinvolti, risulta allora logico procedere nei termini che seguono, vale a dire analizzandoli singolarmente uno ad uno e precisando altresì gli stessi nel concreto a seconda delle legislazioni assunte a riferimento.

### III.I La natura “sostanziale” della sanzione amministrativa tributaria in generale nonché delle c.d. “*monetary penalties*”

#### a) *Aspetti Convenzionali-Cedu, Euro-Unitari e Nazional-Italiani*

L'analisi del primo presupposto impone sin d'ora di evocare come il discrimine sostanziale tra ciò che costituisce “*materia penale*” (come tale collegabile al divieto di *Ne Bis in Idem*) e quanto viceversa se ne discosta sia divenuto l'argomento di ampie e vaste considerazioni in ambito Convenzionale-Cedu nonché in quello Europeo.

Sottostante all'intero approccio giurisprudenziale della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo vi è stata, in particolare, l'enucleazione dei parametri idonei a circoscrivere il perimetro della ricordata “*materia penale*”, dalla quale far discendere la conclusione se un giudizio possa definirsi di questa natura indipendentemente dal fatto di avere ad oggetto l'accertamento di un illecito sancito da una disposizione amministrativa/tributaria e se, per l'effetto, debba ad esso essere applicata la regola *ex art. 4, Prot. n. 7* della Cedu.

In effetti, a partire dal 1976 la Corte di Strasburgo, con il noto caso “*Engel and Others v. The Netherlands*” (in tema di sanzioni disciplinari militari), inaugurando una giurisprudenza poi sostanzialmente consolidatasi nel 1984 con il caso “*Öztürk v Germany*” (quest'ultimo riguardante sanzioni amministrative pecuniarie per violazioni stradali)<sup>96</sup>, ha chiarito come due siano i principali criteri sostanziali — tra loro “*alternativi*” — per la qualificazione di una sanzione come penale: in primo luogo, la

---

<sup>96</sup> Da un punto di vista storico, va ricordato come la giurisprudenza della Corte Edu si sia mossa verso l'elaborazione di indici suoi “*peculiari ed autonomi*”, ai fini del processo di qualificazione o meno di una sanzione come “*pena*”, con la precipua finalità di scongiurare che i vasti processi di decriminalizzazione - negli anni 80 avviati da numerosi Stati europei - potessero avere come effetto quello di sottrarre gli illeciti, così “*formalmente*” depenalizzati, alle garanzie sostanziali assicurate dagli artt. 6 e 7 della CEDU. Così, fin dalla sentenza *Oztürk*, essa ha tenuto a precisare come la propria lata concezione della “*materia penale*” non implicasse affatto la messa al bando delle operazioni di depenalizzazione: operazioni utili — e, anzi, indispensabili — per decongestionare la giustizia penale, assicurandone al contempo la rispondenza sempre all'art. 6 CEDU, ma sotto il diverso versante della ragionevole durata dei processi.

natura della sanzione, ossia, in particolare, il suo carattere punitivo-deterrente;<sup>97</sup> ed, in seconda battuta — peraltro anche in mancanza del primo elemento (od altresì per rafforzare le conclusioni raggiunte sulla base del primo) — la severità, *ergo* la significatività del sacrificio imposto.<sup>98</sup>

Di contro, la qualificazione formale che una data sanzione riceve nell'ordinamento nazionale, ha osservato la Corte Edu, sarebbe viceversa vincolante esclusivamente "in senso relativo ed estensivo", ossia, nell'ambito di quella che è stata definita una *one-way autonomy*, ove anche non siano integrati i primi due requisiti sostanziali anzi visti epperò la sanzione sia "formalmente qualificata" come di carattere penale nel proprio diritto di appartenenza.

Tra l'altro, i Giudici di Strasburgo, nel caso "*Jussila c. Finlandia*" del 23 novembre 2006 sono addirittura andati oltre, spingendosi ad affermare, sia pure in relazione all'art. 6 CEDU, non solo che il primo criterio *Engel* (la qualificazione giuridica della violazione nell'ordinamento nazionale) non sia decisivo,<sup>99</sup> ma neanche come - in astratto -

---

<sup>97</sup> Si noti come, per la Corte Edu, finalità preventiva e finalità punitiva non sarebbe affatto in contrasto tra loro: ciò, se non altro - a suo dire -, perché la sanzione penale nella gran parte degli ordinamenti non servirebbe affatto solo a perseguire un'astratta finalità di Giustizia retributiva, quanto piuttosto (e soprattutto) a prevenire la futura ripetizione di illeciti lesivi del medesimo bene (c.d. "*finalità generali o special preventive*"): tant'è che la stessa in *Öztürk* dichiara: "*It does not find persuasive the Government's argument distinguishing between the punishment and deterrent aims of the offences in question, these objectives not being mutually exclusive*" (pp. 20-21) "*and being recognised as characteristic features of criminal penalties*" (pp. 102). Fino poi alla netta affermazione, asserita nel caso *Blokhin* del 2013, per cui "*in the Court's case-law criminal penalties have customarily been recognised as comprising the twin objectives of punishment and deterrence*" (pp. 32).

<sup>98</sup> Nel considerare il criterio del "*degré de sévérité de la sanction que risque de subir l'intéressé*", la Corte tende a valutare non solo l'obiettivo gravità delle sanzioni amministrative pecuniarie in concreto irrogate, ma anche e soprattutto la gravità di quelle "astrattamente" previste come irrogabili dalle norme di legge dell'ordinamento giuridico coinvolto. Secondo la Corte Edu, infatti, il carattere penale di un procedimento è subordinato al grado di severità della sanzione di cui è *a priori* passibile la persona interessata, e non tanto alla gravità della sanzione nel caso di specie inflitta.

<sup>99</sup> Si rinviene scritto, non a caso, nella Sentenza *Jussila* che: (pp. 37) "*Turning to the first criterion, it is apparent that the tax surcharges*" [sovratassa contemplata dal regime tributario finlandese] "*in this case were not classified as criminal but as part of the fiscal regime. This is however not decisive*". Ed ancora

l'alternatività dei criteri ermeneutici enucleati non impedisca neppure di adottare un "approccio unitario" laddove l'analisi separata di ciascuno di essi non consenta di addivenire ad una conclusione chiara in merito alla sussistenza di una "*accusa in materia penale*".<sup>100</sup>

Sotto la scure dell'intransigente estensione convenzionale della nozione di "*materia penale*" non ha mancato di imbattersi neanche la disciplina italiana di duplicazione punitiva in materia di abusi finanziari nel punto di intersezione tra l'illecito amministrativo di manipolazione del mercato di cui all'art. 187-ter ex d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 ("*T.u.f.*") ed il delitto criminale di manipolazione del mercato di cui all'art. 185 del medesimo T.u.f.

In particolare, nella decisione "*Grande Stevens c. Italia*" del 4 marzo 2014, la Corte Edu ha constatato l'intervenuta violazione del principio del *Ne bis in idem* sull'argomentazione che - anticipata ogni analisi sulla natura delle sanzioni ex art. 187-ter del T.u.f.<sup>101</sup>, e nonostante la dichiarata qualificazione come "amministrativa" del

---

(pp. 38): "*The second criterion, the nature of the offence, is the more important. The Court observes that ... it may be said that the tax surcharges were imposed by general legal provisions applying to taxpayers generally. It is not persuaded by the Government's argument that VAT applies to only a limited group with a special status: as in the previously-mentioned cases, the applicant was liable in his capacity as a taxpayer. The fact that he opted for VAT registration for business purposes does not detract from this position. Further, as acknowledged by the Government, the tax surcharges were not intended as pecuniary compensation for damage but as a punishment to deter re-offending. It may therefore be concluded that the surcharges were imposed by a rule whose purpose was deterrent and punitive. The Court considers that this establishes the criminal nature of the offence*".

<sup>100</sup> E' dato leggere, sempre nella Sentenza in parola (pp. 31), che: "*This does not exclude a cumulative approach where separate analysis of each criterion does not make it possible to reach a clear conclusion as to the existence of a criminal charge*".

<sup>101</sup> Nel caso trattato nella sentenza *Grande Stevens*, la Corte EDU premette innanzitutto che, secondo il criterio della qualificazione giuridica formale dell'illecito, le manipolazioni del mercato ascritte ai ricorrenti nel procedimento dinanzi alla CONSOB non costituiscono un illecito di natura penale nel diritto italiano, in quanto punite con una sanzione qualificata come «amministrativa» dall'art. 187-ter del T.u.f. (questo prevede, come massimo edittale della sanzione amministrativa pecuniaria, il limite di cinque



procedimento innanzi alla Consob<sup>102</sup> - quest'ultime erano da considerarsi, a tutti gli effetti, come sanzioni *penali*, principalmente in ragione della rilevante severità delle stesse, derivante sia dalla loro quantificazione per l'importo in concreto inflitto nonché in astratto comminabile, sia in ragione delle loro ripercussioni complessive sugli interessi del sanzionato.<sup>103</sup>

---

milioni di euro, cui si accompagna per gli esponenti aziendali la perdita temporanea dei requisiti di onorabilità, e, relativamente alle società quotate in borsa, la temporanea incapacità di assumere incarichi di direzione, amministrazione e controllo).

<sup>102</sup> La difesa del Governo italiano nella procedura era stata, peraltro, affidata anche a tale ragionamento formale, in ragione della eccezione sollevata in via preliminare e relativa alla riserva posta dall'Italia al momento della ratifica del Protocollo n. 7 della Convenzione (avvenuta con la Legge n. 98 del 1980), con la quale lo Stato aveva precisato che l'art. 4 del Protocollo "*si applica unicamente alle infrazioni, alle procedure e alle decisioni che siano qualificate come penali dalla legge italiana*". Sennonché, la Corte EDU non ha ritenuto legittima la riserva italiana perché "*generica*" quanto alle categorie giuridiche invocate rispetto all'ampio richiamo *potenzialmente* valido verso qualsivoglia norma interna.

<sup>103</sup> Lucido sul punto, il *dictum* della Sentenza, ove si legge che: "*Per quanto riguarda la natura dell'illecito, sembra che le disposizioni la cui violazione è stata ascritta ai ricorrenti si prefiggessero di garantire l'integrità dei mercati finanziari e di mantenere la fiducia del pubblico nella sicurezza delle transazioni ...; la Corte è [però] del parere che le sanzioni pecuniarie inflitte mirassero essenzialmente a punire per impedire la recidiva. Erano dunque basate su norme che perseguivano uno scopo preventivo, ovvero dissuadere gli interessati dal ricominciare, e repressivo, in quanto sanzionavano una irregolarità ... Dunque, non si prefiggevano unicamente, come sostiene il Governo ..., di riparare un danno di natura finanziaria. Al riguardo, è opportuno notare che le sanzioni erano inflitte dalla CONSOB in funzione della gravità della condotta ascritta e non del danno provocato agli investitori ... La CONSOB poteva infliggere una sanzione pecuniaria fino a 5.000.000 EUR ... e questo massimo ordinario poteva, in alcune circostanze, essere triplicato o elevato fino a dieci volte il prodotto o il profitto ottenuto grazie al comportamento illecito.*

...

*È vero che nel caso di specie le sanzioni non sono state applicate nel loro ammontare massimo, in quanto la corte d'appello di Torino ha ridotto alcune ammende inflitte dalla CONSOB ... e non è stata disposta alcuna confisca. Tuttavia, il carattere penale di un procedimento è subordinato al grado di gravità della sanzione di cui è a priori passibile la persona interessata (Engel e altri), e non alla gravità della sanzione alla fine inflitta.*

...

*Alla luce di quanto è stato esposto e tenuto conto dell'importo elevato delle sanzioni pecuniarie inflitte e di quelle di cui erano passibili i ricorrenti, la Corte ritiene che le sanzioni in causa rientrino, per la loro severità, nell'ambito della materia penale". (pp. 96, 97, 98 e 99).*

Inoltre, a detta del Giudice convenzionale, a rafforzare la convinzione sulla natura penale di tali sanzioni contribuirebbe altresì lo scopo lucidamente repressivo e preventivo rintracciabile nella *ratio* della disciplina, atteso che il *quantum* sanzionatorio verrebbe parametrato dalla CONSOB in funzione della gravità della condotta ascritta anziché del danno provocato agli investitori, dunque a prescindere da quelle finalità riparatorie, restitutorie ovvero risarcitorie tipiche dei provvedimenti rientranti nella "*materia civile*".

Peraltro, il parametro convenzionale in rilievo afferente il significato della "*materia criminale*" e, per conseguenza, l'estensione della nozione stessa di "*sanzione penale*" è stato - da ultimo - reso oggetto di proiezione altresì nel settore punitivo-tributario tramite un lotto di susseguenti decisioni relative ai Paesi scandinavi,<sup>104</sup> con le quali è stato riconosciuto che l'irrogazione in sedi separate di sanzioni penali ed amministrative per la medesima infrazione tributaria sia tale da poter contrastare con la garanzia accordata dall'art. 4 Prot. n. 7 CEDU, quante volte alle ultime debba riconoscersi una finalità deterrente e punitiva, e non meramente risarcitoria.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Ad esempio, nel giudizio "*Glantz v. Finlandia*" - deciso in data 20 maggio 2014 -, i fatti concernevano il caso di una verifica fiscale a seguito della quale l'autorità tributaria aveva imposto al signor Glantz il pagamento di *tasse addizionali* e *sovrattasse* per aver questi percepito dalla sua società dividendi mascherati, nei periodi d'imposta compresi tra il 2000 e il 2004, per un ammontare - rispettivamente - di euro 5.300, 84.09, 2.400 e 900. Esauriti tutti i possibili gradi di giudizio, le sanzioni erano divenute definitive l'11 gennaio 2010.

*Medio tempore*, però, la pubblica accusa aveva altresì avviato un procedimento penale a carico del medesimo Glantz per truffa e frode fiscale aggravata, in relazione ai periodi d'imposta compresi tra il 1997 ed il 2003. All'esito del giudizio, l'imputato era stata condannato ad una pena detentiva pari ad anni 2 e mesi otto. Adita la Corte EDU, il ricorrente aveva così lamentato la violazione dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU, sostenendo che l'accusa per frode fiscale aggravata - cui aveva fatto seguito la condanna penale - fondava sopra i medesimi fatti per i quali era già stato sottoposto al procedimento tributario culminato nell'imposizione delle sovrattasse.

<sup>105</sup> Per una breve analisi delle decisioni della Corte di Strasburgo con le quali quest'ultima ha prefigurato una estensione della nozione di pena sotto il profilo dell'irrelevanza delle etichette nazionali, si veda F. GOISIS, "*Verso una nuova nozione di sanzione amministrativa in senso stretto: il contributo della convenzione europea dei diritti dell'uomo*", *Riv. It. di Dir. Pub. Comun.*, 2014, 337.

Addirittura, in un caso - "*Nykänen c. Finlandia*" del 20 maggio 2014 -, a conferma del fatto che neanche l'*esiguità* della sanzione rappresenterebbe un indice decisivo per escluderne la natura penale in ottica convenzionale, la Corte è giunta a riconoscere al provvedimento definitivo di applicazione di una modesta soprattassa (nella specie, 1.700 euro) l'attitudine a precludere l'avvio o la prosecuzione di un successivo procedimento penale per la [ritenuta] medesima violazione di frode fiscale.<sup>106</sup>

Vale notare, ad ogni modo, che non soltanto la Corte EDU, ma pure la Corte di Giustizia dell'UE non ha tralasciato di esprimersi circa la riferibilità del divieto di *Ne bis in idem*, ex art. 50 CDFUE, al settore sanzionatorio di interesse tributario, in specie con la Sentenza del 26 febbraio 2013 nel caso "*Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*". La decisione veniva a chiudere una procedura sorta da un rinvio pregiudiziale sollevato dall'Autorità giudiziaria svedese, nell'ambito di un procedimento penale per frode fiscale aggravata condotto nei confronti del signor Fransson una volta che quest'ultimo era già

---

<sup>106</sup> La vicenda che ha dato origine all'intervento della Corte EDU nell'ipotesi in parola riguardava il sig. Nykänen, il quale era stato accusato di aver ricevuto, in modo occulto, dividendi pari a 33.000 euro. Per questa violazione, nel 2005, le autorità fiscali finlandesi avevano inflitto a Nykänen una sanzione amministrativa pecuniaria (sovratassa) pari a 1.700 euro.

Successivamente, nel procedimento penale iniziato nel 2008 per gli stessi fatti, Nykänen era stato condannato dalla Corte di appello di Helsinki (con decisione poi confermata dalla Corte suprema finlandese) per il delitto di frode fiscale ad una pena di 10 mesi di reclusione nonché al pagamento di ulteriori 12.420 euro (somma pari all'importo delle tasse evase). Una volta presentato ricorso alla Corte di Strasburgo, lamentando la violazione del *Ne bis in idem*, quest'ultima - per definire la questione - prese le mosse dalla propria giurisprudenza prodromica ad accertare, al di là delle etichette formali utilizzate da ciascun Legislatore nazionale, se una sanzione abbia (o meno) natura penale (pp. 38-41). Il riferimento fu fatto, ovviamente, ai tre criteri elaborati nel menzionato caso *Engel e altri c. Paesi Bassi*: a) la qualificazione giuridica della violazione nell'ordinamento nazionale; b) la natura effettiva della violazione; c) il grado di severità della sanzione.

Ulteriormente, la Corte non mancò di richiamare l'ulteriore proprio precedente - anch'esso già ricordato - contenuto in *Jussila c. Finlandia*, nel quale aveva dato rilievo determinante alla natura dell'infrazione, osservando come la sovratassa non costituisca un semplice risarcimento dei danni, bensì una vera e propria sanzione penale con finalità sia preventive che repressive.

condannato definitivamente al pagamento di una sovrattassa - di natura fiscale - per l'infrazione risultante nell'inadempimento degli obblighi dichiarativi in materia di Iva.

Nella pronuncia in oggetto i giudici del Lussemburgo hanno osservato che il principio del *Ne bis in idem* sancito dall'art. 50 CDFUE non osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di Imposta sul Valore Aggiunto, una combinazione di sanzioni sia fiscali che penali (al fine di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione mediante il sistema di riscossione di entrate provenienti dall'IVA), sempreché tali sovrattasse non abbiano natura penale ai sensi dell'art. 50 della Carta<sup>107</sup>, giacché altrimenti tale norma sarebbe di ostacolo ad ulteriori procedimenti penali.

La chiave di volta, nondimeno, dell'intero ragionamento del Giudice euro-unitario sembrerebbe assidere sopra la maggiore valenza (*rectius*, libertà di azione) che quest'ultimo, rispetto alla Corte EDU, tende a riconoscere alla figura del giudice nazionale [del rinvio], a cui - nel suo ragionamento - sarebbe demandato il compito di "*procedere ad un esame del cumulo di sanzioni tributarie e penali previsto dalla legislazione nazionale sotto il profilo della conformità degli standard nazionali ai diritti fondamentali, circostanza che potrebbe eventualmente indurlo a considerare tale cumulo contrario a detti standard, a condizione che le rimanenti sanzioni siano effettive, proporzionate e dissuasive*".

---

<sup>107</sup> Ai fini della verifica circa la "natura penale" o meno delle sanzioni tributarie e/o relative sovrattasse, la Corte di Giustizia si riferisce espressamente, nella Sentenza in parola (pp. 35), a tre criteri: "*Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nella natura nonché nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere*". Come è evidente, sul punto il Giudice euro-unitario opera un richiamo "diretto ed immediato" ai criteri interpretativi della nozione di "materia penale" come enucleati dalla Corte EDU nell'evoluzione della sua giurisprudenza, a partire dal caso *Engel e altri c. Paesi Bassi* sino alla decisione *Grande Stevens e altri c. Italia*.

Difatti, si noti, laddove la Corte EDU ha precisato, tanto in *Jussila* quanto in *Nykänen*, come la "tenuità" della risposta sanzionatoria non valga affatto a sottrarre l'infrazione dall'ambito di applicazione delle garanzie convenzionali (e tra esse, per l'appunto, anche quella del *Ne bis in idem*), proprio sul medesimo piano dialettico la Corte di Giustizia, in *Fransson*, sembra aver postulato la necessità della verifica dell'adeguatezza delle "rimanenti" sanzioni — in termini di *effettività, proporzionalità e dissuasività* — da parte del giudice nazionale, affinché quest'ultimo possa ritenersi investito dell'*auctoritas* funzionale a dichiarare il contrasto tra la normativa domestica e quella di cui all'art. 50 CDFUE.

*Rebus sic stantibus*, vi è chi ha osservato come le divergenze siano più apparenti che reali<sup>108</sup>, sull'assunto che la sostanziale omogeneità dei criteri adottati da ambo le Corti condurrebbe a soluzioni analoghe o coincidenti. Vale a dire, si è sostenuto che la Corte EDU, quando asserisce che la Cedu osta a misure di doppia sanzione, amministrativa e penale, non estenda invero la sfera applicativa del *Ne bis in idem* in via generale, ma solo per quelle ipotesi in cui la procedura amministrativa trasmodi in una procedura penale (secondo i criteri interpretativi di natura sostanzialistica dettati dalla stessa Corte EDU), in ragione della particolare "afflittività della sanzione". E che, vicendevolmente, quando la Corte di Giustizia UE, pur ammettendo in via generale la combinazione di sanzioni fiscali (amministrative) e penali, impone al giudice l'obbligo di verificare che, in concreto, esse non rivelino invece una doppia sanzione penale, ebbene lo faccia alla luce di criteri analoghi rispetto a quelli fissati dalla Corte EDU, in pratica condividendone gli assunti tramite un rimando implicito agli indici sostanziali elaborati da quest'ultima.

---

<sup>108</sup> Tale osservazione è dell'Ufficio del Ruolo e del Massimario della Corte di Cassazione, Relazione 8 maggio 2014, n. 35, recante "*Considerazioni sul principio del ne bis in idem nella giurisprudenza europea: la sentenza 4 marzo 2014, Grande Stevens e altri contro Italia*".

Sicché, si conclude, data la sostanziale omogeneità dei criteri-guida (in pratica, i "*criteri Engel*") adottati dalle due Corti europee per definire la natura penale o amministrativa di una sanzione, se ne ricaverebbe che la questione relativa alla possibile divergenza tra le decisioni assunte dalle due Corti europee in merito al *Ne bis in idem* potrebbe assumere minore importanza di quanto *prima facie* appare, nonchè inserirsi in un contesto di differenze per lo più derivanti dai [non coincidenti] motivi sollevati ai fini del rinvio pregiudiziale ovvero del ricorso.<sup>109</sup>

Per vero, si tratta di considerazioni che in questa sede si intende confutare, intravedendosi piuttosto nel differente *modus procedendi* delle due Corti *extra-nazionali* i tratti di *leitmotive* divergenti destinati a correre su binari congiunti sino ad un primo comune incrocio, dal quale poi dipanarsi in direzioni opposte.

In altri termini, si vuol significare che nella visione della Corte Edu - come bene evidenziato anche dalla Corte Costituzionale Italiana nella Sentenza n. 196 del 2010 - è stato "*attribuito alternativamente rilievo, a tal fine* [ossia in vista della qualificazione di un provvedimento come sanzione penale], *o alla natura stessa dell'illecito — da determinare, a propria volta, sulla base di due sottocriteri, costituiti dall'ambito di applicazione della norma che lo preveda e dallo scopo della sanzione — ovvero alla gravità, o meglio al grado di severità, della sanzione irrogata*".

In sostanza, cioè, la classificazione formale ai sensi dell'ordinamento nazionale non sarebbe - nella prospettiva Cedu - in alcun modo dirimente per negare l'applicabilità delle garanzie convenzionali, bastando che la sanzione sia [*asseritamente*] penale per natura ovvero dotata di una relativa severità; ed addirittura anche il carattere punitivo in

---

<sup>109</sup> Lungo questa direttrice va ricordata l'opinione espressa dall'Ufficio del Ruolo e del Massimario-Settore Penale della Cassazione, nelle sue "*Considerazioni sul principio del Ne Bis In Idem nella recente Giurisprudenza Europea: la Sentenza 4 marzo 2014, Grande Stevens e Altri contro Italia*", Rel. n. 35/2014 dell'8 maggio 2014, p. 7 ss.

sé potrebbe mancare, essendo al più sufficiente l'elemento della gravità della conseguenza pregiudizievole valutato in astratto, *rectius* dal punto di vista edittale.

Per effetto di ciò, da un punto di vista convenzionale-Cedu l'area del diritto penale sarebbe destinata ad allargarsi oltre gli apprezzamenti discrezionali di qualsivoglia "*Demiurgo delle Leggi*", persino a fronte di sanzioni lievi, ed ancorché l'autonomia dell'illecito amministrativo dal diritto penale - stante il principio *illuministico* della "separazione dei poteri" - dovrebbe impingere nel più ampio grado alla discrezionalità degli Organi Legislativi quali deputati essi soli, e non certo anche quelli Giudicanti/Giudiziari, alla selezione e configurazione degli strumenti criminali più efficaci per perseguire la "*effettività dell'imposizione di obblighi o di doveri*" (Sentenza della Consulta n. 317 del 1996).

Viceversa, secondo quanto - per l'appunto - chi scrive mira a sostenere, nel mentre la Corte EDU ha sostenuto l'*ampia e generale* portata applicativa del divieto del *Ne bis in idem*, la Corte di Giustizia UE si sarebbe ben diversamente mostrata assai più cauta, imponendo non solo di valutare la natura delle sanzioni bensì anche "il cumulo" delle medesime, criminali e amministrative – ove quest'ultime riconosciute anch'esse di natura penale – per lo stesso fatto, di guisa da assicurare il bilanciamento del divieto di uno stesso giudizio con l'esigenza del mantenimento di adeguate misure residuali.

Sicché, in breve, nella dimensione comune propinata dall'Organo pretorio del Lussemburgo, il giudice interno nazionale rimarrebbe investito del potere di stabilire in concreto quale o quali sanzioni debbano essere applicate; con una sorta di "*subordinazione*" del diritto fondamentale dell'individuo a non essere giudicato due volte rispetto alle esigenze di efficacia del diritto euro-unitario.<sup>110</sup>

---

<sup>110</sup> A sostegno di questa differente tesi interpretativa, destinata ad "allontanare" la posizione della Corte EDU rispetto a quella adottata dalla Corte di giustizia UE, non è un caso - a parere di chi scrive - che quest'ultima, in passato, abbia profuso sforzi nel negare [proprio al fine di evitare l'applicazione del

Ad ogni modo, quale che sia la configurazione dei rapporti ovvero la diafrasi tra Corte di Giustizia UE e Corte EDU sugli "spazi di libera manovra" da assicurarsi ai giudici nazionali nella configurazione dei limiti di estensione della "materia penale" ovvero del suo ambito di applicazione, nell'ordinamento italiano - a prima vista - "parrebbe" aver fatto breccia la dimensione restrittiva convenzionale (con tutti i suoi limiti). Questo, quantomeno, è quanto si ricava leggendo le considerazioni della Consulta nella Sent. n. 104/2014, a detta della quale dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, formatasi sull'interpretazione degli artt. 6 e 7 della CEDU, si estrapolerebbe *"il principio secondo il quale tutte le misure di carattere punitivo-afflittivo devono essere soggette alla medesima disciplina della sanzione penale in senso stretto"*. Ma il vero atto di adesione della prima verso il criterio del *Ne bis in idem* come enucleato dalla seconda starebbe nel corpo della medesima Sentenza, poco più oltre, nel punto in cui si aggiunge che detto principio sarebbe peraltro desumibile finanche dall'art. 25, secondo comma, Cost., *"il quale - data l'ampiezza della sua formulazione («Nessuno può essere punito [...]») - può essere interpretato nel senso che ogni intervento sanzionatorio, il quale non abbia prevalentemente la funzione di prevenzione criminale (e quindi non sia riconducibile - in senso stretto - a vere e proprie misure di sicurezza), è applicabile soltanto se la legge che lo prevede risulti già vigente al momento della commissione del fatto sanzionato"*.<sup>111</sup>

---

principio del *Ne bis in idem*] la natura penale ai sensi CEDU ad un provvedimento di riduzione per tre anni dal beneficio degli aiuti ad agricoltori che avevano reso dichiarazioni infedeli, contestando che tale sanzione potesse dirsi perseguire finalità repressive, in quanto misura essenzialmente diretta a *"proteggere la gestione dei fondi dell'Unione mediante l'esclusione temporanea di un beneficiario che ha incluso dichiarazioni inesatte nella sua domanda di aiuti"* (Corte di Giustizia EU, Sentenza del 5 giugno 2012, causa C-489/10, *"Lukasz Marcin Bonda"*).

<sup>111</sup> Cfr. Corte Cost. Sent. del 18 aprile 2014, n. 104.



Nondimeno, si evidenzia che la circostanza per cui il secondo comma dell'art. 25 Cost. "possa" essere interpretato in senso conforme al *diktat* convenzionale non significa affatto che tale risultato si "imponga" necessariamente, essendo - di contro - immaginabile che una pari soluzione legittima sia anche quella di assecondare il più ampio criterio del *Ne bis in idem* come enucleato in sede euro-unitaria, secondo l'insegnamento suscettibile di ammettere che il giudice nazionale possa contemperare (meglio, *bilanciare*) il diritto del singolo con quello della collettività al mantenimento di una risposta sanzionatoria *strutturata* (*rectius*, "effettiva, proporzionata e dissuasiva").<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> In questa direzione, seppure *a latere* sotto il cappello delle generiche affermazioni di principio, pare andare la Sentenza della Cass. pen. Sez. III, del 30.10.2015, n. 43809, con la quale gli Ermellini hanno manifestamente ricordato che: *"Il diritto penale tributario si caratterizza per la sua specialità che gli deriva dalla particolare materia che ne costituisce l'oggetto, ma resta pur sempre diritto penale, diritto cioè dei comportamenti ritenuti lesivi di beni giuridici o di valori ad essi preesistenti, non diritto degli atti o degli interessi regolati dalle norme tributarie e certamente non dell'obbligazione tributaria. In quanto "diritto penale", esso ... non fornisce l'armamentario necessario a reprimere la violazione degli obblighi tributari altrove disciplinati. Non v'è dubbio che il comune oggetto di tutela sia il dovere di concorrere alle spese pubbliche, previsto dall'art. 53 Cost., quale specifica articolazione del più generale dovere di solidarietà di cui all'art. 2 Cost., ma ... al legislatore penale tributario non sta a cuore il recupero del gettito fiscale evaso, né il corretto adempimento dell'obbligazione tributaria, ma esclusivamente la rieducazione dell'autore della lesione del bene giuridico protetto, che costituisce lo scopo essenziale della sanzione penale (art. 27 Cost.). La funzione della pena, l'inviolabilità della libertà personale che viene in gioco, la ineliminabile valorizzazione degli elementi soggettivi della condotta che innervano e danno sostanza alla natura esclusivamente personale della responsabilità penale e alla funzione rieducativa della pena, impongono una lettura "autonoma" delle norme penali tributarie, secondo i canoni interpretativi che l'inviolabilità del bene potenzialmente a rischio impongono. ... Il disvalore espresso dalla condotta penalmente sanzionata, dunque, deve essere individuato esclusivamente all'interno della norma che la descrive che deve essere a sua volta applicata in conformità ai principi di stretta legalità, tassatività e determinatezza che governano l'interpretazione della legge penale, rifuggendo pertanto dalle sempre possibili suggestioni che il comune oggetto della materia trattata può comportare e che possono determinare il rischio sia di non ammesse interpretazioni analogiche.*

...

*La presenza nella fattispecie penale di elementi normativi altrove disciplinati non può rappresentare la falla attraverso la quale il travaso di istituti giuridici di altri rami del diritto possa geneticamente mutare la norma penale. ... [sicché] L'inviolabilità della libertà personale costituisce il metro di misura della rilevanza penale di condotte che potrebbero essere altrimenti sanzionate".*

Su questa linea, non a caso, pare aver preferito collocarsi il Giudice di nomofilachia, che almeno in un'occasione<sup>113</sup> ha escluso la violazione del principio di *Ne bis in idem* nel caso di condanna per il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali<sup>114</sup> di un soggetto già condannato, in precedenza, al pagamento della sanzione per mancato o ritardato pagamento dei contributi<sup>115</sup>, sulla base della considerazione che tale ultima sanzione avesse "*effetti ristoratori verso l'INPS*" e dunque assumesse "*caratteri sostanzialmente civilistici*"; laddove la sanzione penale "*mira a tutelare il diritto del lavoratore in danno del quale il datore di lavoro si è appropriato delle somme a lui riservate (tanto che comunemente il delitto ... viene accostato alla figura dell'appropriazione indebita)*". Ciò che più conta, in questa pronunzia, è che i Giudici di Cassazione sono pervenuti al risultato di cui sopra, denegando la natura criminale della sanzione per mancato o ritardato pagamento dei contributi, tramite un procedimento interpretativo *inverso*, nel senso che - pur anticipando di volersi "formalmente" allineare ai criteri indicati dalla Corte di Strasburgo - ne hanno escluso la natura penale non perché la reazione ordinamentale non era afflittiva *tout court* [come parrebbe esigersi in sede convenzionale], ma perché viceversa non era afflittiva *abbastanza* [si legge così nella Sentenza in parola che: "*non può certo attribuirsi carattere di particolare afflittività alla sanzione ... tale da farla assimilare ad una sanzione penale tenuto conto anche dei limiti massimi insuperabili ai quali parametrare la sanzione irrogabile*"].

---

<sup>113</sup> Cfr. Cass Sez. 3, del 14 gennaio 2015, n. 31378.

<sup>114</sup> Art. 2, comma primo *bis*, D.L. 12 settembre 1983, n. 463 e conv. in L. 11 novembre 1983, n. 638.

<sup>115</sup> Art. 116, comma ottavo, lett. a), della Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

**b) Il caso dell'Inghilterra**

Il processo di erosione ad opera del giudice convenzionale della "sfera di dominio" dell'organo pretorio nazionale in merito alla decisione su quale sanzione sia di natura penale, ammesso che la conformazione [più o meno] "formalistica" di un ordinamento domestico consentisse o meno a quest'ultimo un simile arbitraggio, non ha investito soltanto lo Stato Italiano, ma guardando più oltre non può omettersi di notare una sua certa similitudine con l'esperienza inglese.<sup>116</sup>

All'origine di tutto vi è la nota decisione risalente agli albori del nuovo Millennio (precisamente, del 18 maggio 2001) e pronunciata nel caso "*James Murray King v. Annie Marie Walden (HM Inspector of Taxes)*", in cui il contribuente britannico era stato sanzionato a pagare una *penalty* di £58,600, pari all'80% dell'imposta evasa e rispetto alla quale il giudice investito della questione ritenne che la sanzione comminata per siffatta *fraudulent or negligent conduct* fosse criminale alla luce degli insegnamenti Cedu, assunto che "*the amount of the fine [was] potentially very substantial.*" Difatti, la Corte inglese ritenne dirimente il semplice e diretto riferimento ai parametri convenzionali tramandati dalla più volte menzionata giurisprudenza "*Engel and Others v. The Netherlands*"<sup>117</sup>, denegando tanto a sé medesima la facoltà di preservarsi alcun margine

---

<sup>116</sup> Invero, il Regno Unito non ha (ancora) ratificato il Protocollo 7 n. allegato alla CEDU, cosicché i diritti contenuti in quest'ultimo, tra cui il noto Art. 4 sul divieto di *Bis in Idem*, non costituiscono "*Convention rights*" passibili di tutela entro i termini di cui all'*Human Rights Act* del 1998. Nondimeno, anche sul suolo britannico è dato intravedere il medesimo effetto di estensione del concetto di "*materia penale*" pel tramite della sua pretesa applicazione finanche alle sanzioni amministrative a mero contenuto pecuniario; con la differenza che mentre in Italia ciò è dipeso dal rinvio tanto all'art. 4 del Prot. 7 allegato alla CEDU quanto all'art. 6 della CEDU medesima, in Inghilterra ciò è avvenuto unicamente facendo aggio su quest'ultima disposizione.

<sup>117</sup> Si legge: "... *In my judgment the system of imposition of penalties for fraudulent or negligent delivery of incorrect returns or statements is "criminal" for the purposes of Art. 6. I so hold for the following reasons:*

- *plainly the system is intended to punish the defaulting taxpayer and to operate as a deterrent;*
- *the amount of fine is potentially very substantial ..."*

di apprezzamento giudiziale circa la natura penale o meno delle sanzioni pecuniarie<sup>118</sup>, quanto all'Amministrazione finanziaria britannica ("HMRC") la possibilità di arguirne la natura "non criminale" in ragione della correlazione tra costi dell'attività amministrativa di contrasto all'evasione ed elevata entità dell'ammontare di *monetary penalty* comminata all'evasore stesso che quell'attività di controllo aveva reso necessaria<sup>119</sup> [ciò che al contrario, lo si anticipa in attesa del Paragrafo che segue, costituisce uno dei fulcri del ragionamento della giurisprudenza federale statunitense per il raggiungimento dell'opposta conclusione].

Ma lo stato di disagio delle Corti inglesi, da secoli use ad avere cognizioni giuridiche [in parte] originali e gelose delle loro prerogative oltreché della propria indipendenza, è però emerso di lì a pochi mesi - con la Sentenza "*Han & Yau Martins & Martins Morris v. Commissioners of Customs and Excise*" del 3 luglio 2001 - quando nuovamente chiamato a pronunciarsi sulla natura criminale o meno di una *monetary penalty* comminata quale conseguenza di una contestata evasione Iva ed in misura pari al 90% della maggiore imposta accertata<sup>120</sup>, l'organo pretorio interessato si è scisso sia tra

---

<sup>118</sup> Nella stessa pronunzia: "*The ECHR has ... held that the concept of a "criminal offence" is "autonomous." So the idea that exactly the same conduct could be criminal in one State but not another must have limited scope. In fact, however, a margin of appreciation is to some extent built into the already established test – one item of which is whether the conduct is treated by national law as criminal. It is difficult to see any scope for any further <<margin of appreciation>>".*

<sup>119</sup> Ancora: "... *In particular the fine is not limited to the administrative and other extra cost of dealing with the taxpayer concerned. (Curiously I suspect the cost to the State of dealing with Mr King, taking into account the Revenue's internal costs as well as the cost of the Commissioners greatly exceeds the fine actually imposed, namely £58,000)".*

<sup>120</sup> Nel caso in argomento, i contribuenti coinvolti avevano sotto dichiarato l'Iva dovuta, sicché gli Ispettori fiscali emisero a loro carico, in data 25 febbraio 1997, una "*notice of assessment of unpaid tax*" per una somma pari a £80,767 più interessi per il periodo dal 25 febbraio 1991 al 31 luglio 1995 ai sensi della Schedule 73 del *VAT Act* ("VATA"). Successivamente, in data 12 febbraio 1998, l'*assessment* fu ridotto *sua sponte* dallo stesso *Tax Office* alla somma di £76,455.12 più interessi per effetto di sue proprie riconsiderazioni basate sulle risultanze contabili fornite e ritenute congruenti.

opinioni dissenzienti e decisione maggioritaria assunta, sia all'interno di quest'ultima tra "indotta" adesione agli orientamenti Cedu e "forzata" consapevolezza della rinuncia ad una diversa decisione che sarebbe stata adottata ove fosse stato possibile seguire gli insegnamenti delle consuetudini anglosassoni.

In particolare, i giudici costituenti la maggioranza nel mentre optano per la natura "criminale" di una siffatta sanzione quasi, nel corpo della loro stessa decisione, danno l'impressione di voler trasmettere un profondo sconforto per il consapevole capovolgimento dei principi domestici a cui stanno contribuendo, come quando ricordano che la *penalty* - ancorché di importo elevato perché pari al 90% della maggiore imposta accertata - comunque non dà in concreto né potrebbe in astratto dare corso a limitazioni dell'*Habeas Corpus*; che essa tende a garantire interessi erariali a fronte della

---

Da ultimo, in data 26 marzo 1998, l'Erario britannico impose ai *taxpayers* coinvolti il pagamento di una sanzione pecuniaria, a norma della Schedule 60 del VATA, di £67,095 pari al 90% della maggiore imposta accertata, in luogo del 100% di quest'ultima, sull'assunto che i contribuenti avessero diritto ad una riduzione del 10% della sanzione totale da comminarsi per effetto della loro "*partial assistance*" prestata ai verificatori durante l'attività ispettiva.

Si noti, all'uopo, che la Legge d'Inghilterra prevede numerosi ipotesi di riduzione delle sanzioni a seconda del grado di collaborazione con l'*HMRC* da parte del soggetto verificato e fino a certi massimi percentuali.

Più esattamente, nel campo Iva, l'Erario può disporre una riduzione del massimo edittale irrogabile pari a:

- una percentuale a sua discrezione ma non oltre il 40% in caso di "*early and truthful explanation as to why the arrears arose and their true extent*";
- una percentuale a sua discrezione ma non oltre il 25% in ipotesi di "*co-operation in substantiating the true amount of the arrears*";
- una percentuale a sua discrezione ma non oltre il 10% in considerazione del "*attending interviews and producing records and information as required*".

Questo meccanismo è noto come "*Inducement Procedure*" in quanto prodromico all'induzione alla collaborazione da parte del contribuente, di guisa che questi ottiene uno "sconto" sanzionatorio pari alla "somma" delle singole riduzioni applicate e *proporzionale* alla "misura" della sua collaborazione con gli Uffici ispettivi, anche se questa tende a variare da legge d'imposta a legge [in materia Iva, come visto, essa può così raggiungere la riduzione "cumulata" del 75% (40% + 25% + 10%), con la conseguenza che dal massimo edittale comminabile pari al 100% dell'imposta evasa sarà possibile pervenire ad una sanzione finale minima del 25% dell'evaso] e benchè quest'ultime contengano tutte l'inciso, idoneo ad assicurare grande flessibilità all'intero sistema, che "*in exceptional circumstances, consideration may be given to a further reduction*".

rinuncia a perseguire in sede processuale criminale il contribuente [su questo punto, si tornerà in dettaglio nel Cap. IV), al punto - difatti - che l'onere della prova richiesto all'Ufficio Erariale per la sua imposizione è assai diverso oltreché più basso rispetto a quello che il *Prosecutor* è onerato di fornire per l'applicazione di misure privative della libertà personale.<sup>121</sup>

Ma ancor più decisa, nella Sentenza in parola, è la posizione "dissenziente" assunta dal togato Sir Martin Nourse il quale, nell'esprimere la sua posizione di rigetto avverso l'ampliamento della "materia penale" nel settore delle *monetary penalties* ove applicate come "contraltare" della posizione debitoria assunta da un cittadino-contribuente verso il Pubblico Erario, rinvia alle radici storiche di un sistema nazionale in cui le sanzioni tributarie sarebbero state configurate come "declinazione patologica" di un meccanismo di risposta "civilistica", anziché "penalistica", sin dal 1689 [dello stesso anno è il noto *Bill of Rights*, documento cardine delle *libertas* dei sudditi della Corona], talché, a suo dire - dovendosi nel "reticolato" assetto europeo dare adeguata valorizzazione (*rectius*,

---

<sup>121</sup> *"I am reluctantly persuaded that the submissions for the respondents must prevail ... I am reluctant, because in my view the rationale for the VAT Civil Penalties Scheme was convincingly propounded ... as a just balance between the legitimate interests of the Customs and Excise in improving the collection of a tax in relation to which widespread evasion was prevalent and the interests of the taxpayer in avoiding the travails of a criminal prosecution and the stigma of conviction of a criminal offence of dishonesty in cases of deliberate evasion.*

*The standard of proof is lower. Criminal proceedings do not apply. Instead the procedure is regulated by the VAT Tribunal Rules 1986. In particular, the Tribunal has a broad discretion in respect of the evidence it may admit ... The imposition of a penalty does not give rise to a criminal record and loss of liberty is not a possibility.*

*... There is no reason to suppose they lead to widespread unfairness, they are procedural in nature rather than going to the nature of the offence itself.*

*The Strasbourg court does not adopt an approach which allows procedural features or considerations to govern or define the nature of the offence under consideration.*

*So far as the third criterion, the nature and degree of the penalty, is concerned, again the weight of Strasbourg authority is in favour of the respondents in the sense that, in the area of tax evasion at least, such authority does not require that, for the purposes of a criminal charge, it is necessary to demonstrate that the penalty to which the taxpayer is subject involves, or may involve, imprisonment. It is sufficient that it is substantial and its purpose is punitive and deterrent".*

tutela) alle specificità dei singoli Stati -, non avrebbe avuto alcun senso indebolire il potere esecutivo inglese di riscossione delle entrate [cui sarebbe funzionale l'attribuzione di funzioni sanzionatorie in chiave "preventiva e repressiva"] per il solo fine di garantire una *ulteriore e superflua* tutela dei singoli in una materia in cui i loro diritti sarebbero già adeguatamente tutelati dall'ordinamento domestico e per la quale la stessa incorporazione in esso ordinamento della Convenzione Cedu non fu affatto pensata.<sup>122</sup>

Sia come sia, avesse cioè ragione il giudice Nourse ad erigersi a baluardo dell'integrità dei meccanismi sanzionatori britannici contro tutto e tutti oppure i giudici della maggioranza ad accettare - benchè riottosi - l'inclusione sul suolo inglese (*ergo*, la prevalenza) dei parametri convenzionali tra gli strumenti domestici di esegesi del concetto di "materia penale", sta di fatto che sul finire del 2001 l'*HMRC* - attraverso una sorta di propria interpretazione autentica contenuta nel c.d. *Compliance Handbook* (par. CH300200) - manifestò *expressis verbis* la sua [*limitata*] adesione ai principi contenuti nelle duplici pronunce appena menzionate *James Murray King v. Annie Marie Walden e Han & Yau Martins & Martins Morris v. Commissioners of Customs and Excise*.

---

<sup>122</sup> L'opinione dissidente, in effetti molto chiara e diretta, recita che: "*What ought to be the approach of an English court to the question we have to decide? In relation to the second and third criteria the penalties are not so serious as to require their imposition to be treated, without more, as a criminal charge. Everything seems to depend on whether it is open to us to attribute a greater importance to the first criterion than has been the tendency of the more recent Strasbourg decisions. In my judgment it is. We were consistently told by those who advocated the incorporation of the Convention in our law that it would enable our courts to make a beneficial contribution to its jurisprudence. In my opinion that contribution ought to start with a recognition of the widely differing traditions and institutions of the community States. What ought to be treated as a criminal charge in some of them may not need to be so treated in others. In this country we have, since 1689, developed a system of civil administration in which the executive, being subject to review by the courts, acts responsibly and fairly towards the individual citizen, the protection of whose rights is an integral part of the system. The assessment and collection of revenues due to the Crown is an important part of our civil administration. The VAT penalty system is fair, beneficial to the taxpayer and in the public interest. The rights of the taxpayer are already adequately protected. It would be folly, in the name of an abstraction, to introduce a further unnecessary protection, whose practical consequence would be to impair the efficiency of the system at no advantage to the taxpayer. For my part, I decline to do so.*"

In particolare, sfruttando il fatto che queste avevano interessato sanzioni pecuniarie pari - rispettivamente - all'80% ed al 90% delle imposte evase, e con il chiaro fine di ridurre quanto più possibile l'incisione degli indirizzi convenzionali su interessi erariali nazionali evidentemente ritenuti prevalenti, l'Amministrazione finanziaria d'Oltremarica concluse - con fare assai formale - di riconoscere (*rectius*, accettare) che [*solo*] le *monetary penalties* di ammontare almeno pari al 70% dell'importo evaso o presunto tale assunto quale base di calcolo fossero suscettibili di riconduzione all'interno dell'autonomo significato di "materia penale" come elaborato in sede Cedu.<sup>123</sup>

Senonché, l'idea dell'Erario britannico di poter "indirizzare" a suo piacimento l'estensione delle tutele convenzionali verso alcune soltanto delle sanzioni che irrogava con esclusione di tutte le altre ha scontato, da ultimo, il mancato avallo della giurisprudenza interna, atteso che il First-tier Tribunal Tax Chamber londinese - nel caso "*Bluu Solutions Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*" del 4 dicembre 2014 - ha ritenuto che la soglia del 70% fissata dall'*HMRC* non valesse al punto da condizionare l'ingresso o meno in sede domestica dei parametri CEDU decisori per la sussunzione di una *monetary penalty* sotto il vestibolo della "materia penale", sicché ha statuito essere "criminale" la sanzione pecuniaria nel caso di specie irrogata in misura pari al 4% per ogni mese (con annesso cumulo finale) di omesso pagamento.<sup>124</sup>

---

<sup>123</sup> Nel documento citato, infatti, l'*HMRC* dichiara che:

*"We accept that penalties are 'criminal' for Article 6 purposes where the maximum potential penalty is 70% or more of the amount we use to calculate the penalty..."*

*We do not accept that any other HMRC penalties are subject to Article 6 of the ECHR.*

*This means that the majority of tax-geared penalties (but not fixed penalties) must be treated as if they are subject to Article 6 ECHR because the maximum penalty percentage rate could be 70% or more. [as example] Penalties under FA 2007 Sch 24 para 2 are an exception. The maximum tax-geared penalty chargeable is 30% ..."*

<sup>124</sup> In particolare, quest'ultimo giudizio concerneva l'applicazione di sanzioni tributarie mensili a carico di una Società che nel corso del periodo d'imposta 2012-2013 aveva omesso di versare le ritenute a titolo d'imposta - c.d. "*monthly PAYE*" - dalla stessa operate nei confronti dei suoi dipendenti. Il *Finance Act* del



Ad indurre il Giudice inglese ha pervenire a siffatte conclusioni sono stati svariati argomenti, dalla circostanza che la Corte Edu persegue la definizione di un concetto unitario di "materia penale" valido per tutti gli Stati aderenti [sì che questo fine sarebbe evaso se alle norme interpretative nazionali venisse riconosciuto carattere dirimente]<sup>125</sup>, alla considerazione che - secondo quanto dalla stessa asserito in *Glantz v. Finlanda* - presenta natura "civile" ciò che protende ad una funzione meramente compensativa quale tipicamente assolta dal meccanismo degli *interessi di mora*<sup>126</sup> [i quali, altresì applicati nel caso in oggetto ad un tasso del 3%, erano comunque stati valutati inferiori del 60% rispetto alla *penalty* comminata]<sup>127</sup>, sino alla conclusione per cui una volta riconosciuta la loro natura "punitiva", quale contraltare del non avere un carattere compensativo, nulla più sarebbe necessario per asserirne la portata "criminale" alla luce della Sentenza della Corte di Strasburgo *Jussila c. Finlandia*.<sup>128</sup>

---

2009 prevede l'applicazione, su ogni omesso pagamento mensile, di una sanzione proporzionale all'ammontare non versato, crescente al crescere dei mesi di inadempimento e pari al 4% se i mancati versamenti si sono protratti (come nel caso di interesse) oltre il decimo mese, ma al contempo con esclusione del primo mese dal computo sanzionatorio. Gli importi così calcolati per mese sono poi aggregati ai fini dell'applicazione di un'unica risposta sanzionatoria complessiva.

<sup>125</sup> "It is first necessary to know how the issue is classified in domestic law. This test is far from decisive and rightly so, since the convention seeks the achievement of broadly equivalent standards among the member states of the Council of Europe and such aim would be defeated if domestic rules were determinative".

<sup>126</sup> In other words, ECHR case law contrasts penalties which simply seek "pecuniary compensation for damage" with those which are "a punishment to deter re-offending." The same dichotomy is evident in *Glantz* ...; [so that] where a person has failed to pay a sum of money by a due date, the pecuniary compensation which would normally satisfy the payee would be a payment of interest".

<sup>127</sup> "... If the interest had been charged on the late payments at HMRC's rate of 3%, the company would have had to pay £1,564, whereas the actual 20 penalty was £74,418.18. Even had the 3% rate been charged on the full amount paid late, for the maximum 6 month period, the interest would have been £29,576 (£1,971,761 x 3% x 6/12). The actual penalty is around 60% greater than that".

<sup>128</sup> These calculations demonstrate that the ... in-month penalties are not the equivalent of interest. They very clearly fall on the "punitive" side of the line. As the ECHR says in *Jussila* <<without more...this establishes the criminal nature of the offence>>".

In breve, non sembra del tutto errato reputarsi che l'Inghilterra, tra difficoltà e sussulti d'orgoglio, piegata infine dalla sua "volontà giudiziale" - più che dell'Esecutivo ovvero della sua Pubblica Amministrazione Erariale - di rispettare i patti assunti con la sottoscrizione della CEDU, si stia avviando lungo un percorso di condivisione della riconduzione delle *monetary penalties* all'ambito della "materia penale" per il loro reputato difetto di un qualsivoglia carattere "compensativo"; difetto che di contro - come si vedrà nel Paragrafo che segue - pare non essere stato riscontrato dalle analoghe autorità pretorie dei cugini d'Oltreoceano, certo agevolati da un grado di *libertà di azione ed interpretazione* che gli odierni reggenti delle Corti di quello che un tempo fu il Regno di Giorgio III hanno oramai perduto all'atto dell'adesione del loro Stato al meccanismo di tutela convenzionale-sovranaazionale.<sup>129</sup>

---

<sup>129</sup> Non pare che su questa conclusione possa influire il processo decisionale di separazione del Regno Unito dall'Unione Europea [processo noto come "*Brexit*"], dal momento che tale fuoriuscita non è destinata a pregiudicare la sua adesione alla CEDU.

*c) La via Americana alla esegesi fenomenologica delle “monetary penalties” e delle “additions to tax”*

Ancorché comune la base di partenza tra l'esperienza convenzionale-Cedu e quella federale statunitense, quest'ultima ha poi intrapreso una strada *autonoma* conducente infine ad approdi divergenti.

La base comune di cui si parla insiste sulla *similarità* dei concetti elaborati dalla Corte Edu e dalla US Supreme Court in merito agli *step* prodromici alla definizione di cosa sia "materia penale", e -da qui - all'esegesi di quando una *penalty* possa o meno definirsi avente natura criminale. Si usa la locuzione "*similarità*" in quanto si ritiene che, in materia, la sentenza "*Engel and Others v. The Netherlands*" stia all'elaborazione convenzionale come la decisione "*Robert F. Kennedy v. F. Mendoza-Martinez*" (adottata nel 1963 dalla Supreme Court of the United States) sta a quella federale d'Oltreoceano.

In effetti, se nel 1976 in *Engel* i giudici di Strasburgo - come anzi visto - individuavano nella qualificazione giuridica della violazione nell'ordinamento nazionale, così come nella sua natura effettiva nonché nel grado di severità della sanzione i tre parametri cui attenersi per configurare una sanzione *ex natura criminalis*, altrettanto faceva la Corte Costituzionale americana tredici anni prima [1963], così pervenendo alla analitica individuazione di una serie di parametri utili a sussumere una sanzione sotto il vestibolo della "sostanza penale" e concretantesi nel fatto che:

- i. la sanzione sia storicamente voluta [nel senso di *intentio/voluntas legis*] quale "*punishment*";
- ii. la sanzione venga in considerazione solamente ove si verta in ipotesi di atto, fatto od omissione frutto di *volontarietà/intenzionalità* [ossia, nei casi in cui assume valenza l'elemento psicologico soggettivo];
- iii. la sanzione appaia *eccessiva* in relazione al fine “alternativamente” assegnatogli;

- iv. un fine “*alternativo*”, rispetto a quello penale a cui la sanzione può essere razionalmente connessa, sia ad essa assegnabile;
- v. la condotta a cui la sanzione si applica sia qualificata *ex lege* come “*crime*”;
- vi. l'applicazione della *penalty* promuova [*primariamente*] i tradizionali fini del “*punishment-retribution*” e della “*deterrence*”;
- vii. la sanzione implichi – come conseguenza – una restrizione o reclusione ovvero una limitazione della capacità di movimentazione del singolo.

Ora, pur nella comunanza (*rectius*, "similarità") di alcuni degli spunti, vale comunque notare alcune differenze tra i due orientamenti in parola.

*In primis*, i parametri definiti in *Kennedy v. F. Mendoza-Martinez* appaiono essere più numerosi di quelli elaborati nella sentenza *Engel*, di modo che in quest'ultima manca del tutto, soprattutto, ogni riferimento alla necessità che l'organo giudicante sia chiamato a tenere in debita considerazione l'*intentio legis* (*i*) all'atto di attribuire una determinata natura alla sanzione coinvolta, vale a dire come il Legislatore storico che la introdusse tendeva a qualificarla; ciò che invece - lo si vedrà nel proseguo - ha assunto un'influenza notevole in tutta la successiva giurisprudenza federale statunitense.

Viceversa, il terz'ultimo criterio ricordato (*v*) pare "combaciare" perfettamente con quello *Engel* della qualificazione giuridica della violazione come operata dall'ordinamento dei singoli Stati, per non parlare del penultimo (*vi*) che nel menzionare la finalità preventiva/deterrente e quella punitiva rinvia a concetti costituenti il "substrato" della teoria della Corte Edu sulla natura effettiva della violazione sin dalla sua sentenza *Öztürk v Germany*.

Diversamente, l'ultimo parametro ricordato (*vii*) appare *prima facie* assai più restrittivo di quello convenzionale concernente il grado di "severità" della sanzione, giacché sin d'ora lascia intravedere come per la US Supreme Court la severità stessa dovrebbe inerire a limitazioni *effettive* [in concreto] dell'*Habeas Corpus*, laddove tale

ultimo requisito non è indispensabile per la Corte Edu, potendo per quest'ultima afferire anche all'entità *pecuniaria* della sanzione *in astratto* comminabile.

Ebbene, proprio il fatto che i criteri di esegesi per la definizione della natura penale o meno di una *penalty* fossero simili, *ergo* "contigui" tra giudice CEDU e giudice federale supremo americano, ma non eguali né nel numero né in alcune sfumature, si crede abbia condotto a quegli approdi differenti di cui si accennava all'inizio del Paragrafo, peraltro maturati in sede sanzionatoria tributaria sin da subito, addirittura dal lontano 1938 con la nota pronunzia "*Helvering v. Mitchell*".<sup>130</sup>

In essa, infatti, la US Supreme Court concluse che i procedimenti e le sanzioni pecuniarie disposte in applicazione delle leggi fiscali siano civili "*in natura*", di talché la natura di "rimedio non penale" delle "*additions to tax*" [sovratasse] sarebbe evidente per il fatto che quest'ultime costituirebbero una *protezione* del gettito erariale funzionale a rimborsare il Governo per tutte le spese di investigazione nonché - ancor prima - di perdita del gettito fiscale causate dal comportamento *medio tempore* fraudolento del contribuente<sup>131</sup>; al punto che non osterebbe a tale conclusione neanche la considerazione che la "misura" editale della *penalty* fissata *in astratto* dal Congresso possa eccedere quella relativa alle perdite erariali *effettive* causate dalla condotta evasiva del *taxpayer* medesimo.<sup>132</sup>

---

<sup>130</sup> Nel caso in oggetto il Sig. Mitchell era stato dapprima imputato in un processo penale per frode fiscale al termine del quale era stato assolto; benchè dopo tale assoluzione l'Amministrazione Erariale federale procedette per l'applicazione in capo al medesimo di sanzioni tributarie pari al 50% delle imposte evase.

<sup>131</sup> Si legge nella decisione in parola: "*The remedial character of sanctions imposing additions to a tax has been made clear by this Court ... They are provided primarily as a safeguard for the protection of the revenue and to reimburse the Government for the heavy expense of investigation and the loss resulting from the taxpayer's fraud ... It must therefore be considered as remedial, as providing indemnity for loss.*"

<sup>132</sup> Ancora, continua sul punto: "*That Congress provided a distinctly civil procedure for the collection of the additional 50 per centum indicates clearly that it intended a civil, not a criminal, sanction. Civil procedure is incompatible with the accepted rules and constitutional guaranties governing the trial of criminal prosecutions, and where civil procedure is prescribed for the enforcement of remedial sanctions,*

A ben guardare, la possibilità, riconosciuta in sede statunitense che l'esclusione della natura penale di una sanzione pecuniaria possa [*anche*] fondare sulla correlazione tra la sua irrogazione e la necessità di ripianare i costi della macchina burocratica preposta allo svolgimento dell'attività accertativa fiscale di contrasto all'evasione, delinea una considerazione che al contrario, sotto l'influenza CEDU, è stata disattesa dalle Corti britanniche nel già menzionato caso *James Murray King v. Annie Marie Walden*.

Né ci è voluto molto alla Corte federale americana per implementare ulteriormente le considerazioni di cui testé sopra; come quando non ha mancato di precisare che il fatto che la condotta cui la sanzione pecuniaria si collega sia suscettibile di poter generare finanche una fattispecie criminale non costituisce affatto un criterio decisivo [in negativo, ossia ai fini dell'applicazione del divieto], assunto tanto che la “*Double Jeopardy Clause*” non preclude al Congresso di imporre sia sanzioni criminali che civili [nell'accezione accolta in *Helvering v. Mitchell*] come conseguenza dello stesso atto od omissione [“*Rex Trailer Company Inc. v. United States*” del 1956], quanto la circostanza che neanche una presunta natura “*quasi-criminale*” potrebbe assegnarsi alla *monetary penalty*, giacché storicamente gli accertamenti monetari costituirebbero una forma tradizionale di “rimedio”, servendo cioè “*remedial purposes*” dissociati dal fine di punire in sé [“*United States v. L. O. Ward Db a L. O. Ward Oil And Gas Operations*” del 1980], così valorizzando quel profilo dell'*intentio legis* cui si accennava poc'anzi.

---

*those rules and guaranties do not apply. Thus the determination of the facts upon which liability is based may be by an administrative agency instead of a jury, or if the prescribed proceeding is in the form of a civil suit, a verdict may be directed against the defendant; there is no burden upon the Government to prove its case beyond a reasonable doubt ...; furthermore, the defendant has no constitutional right to be confronted with the witnesses against him or to refuse to testify; and finally, in the civil enforcement of a remedial sanction there can be no double jeopardy”.*

Nondimeno, nella sua evoluzione esegetica, non è mancata una fase definibile come "di ripensamento" da parte del Giudice delle leggi federali americane: una fase in cui lo stesso è sembrato spingersi sino ad assestarsi presso una posizione assai simile a quella assunta dalla Corte di Strasburgo nella sua giurisprudenza sulla "materia penale" da *Engel* sino a *Grande Stevens*; salvo poi invertire la rotta e tornare nuovamente sui vecchi passi.

Ma si proceda con fare ordinato.

Sul finire del 1989, la US Supreme Court ha iniziato, per la prima volta in "*United States v. Irwin Halper*", a prestare attenzione al profilo della "*proporzione*" della sanzione pecuniaria imposta rispetto ai "danni monetari" causati dalla condotta illecita del soggetto agente, di modo da riscontrarne la natura di "*punishment*":

- ogniqualvolta la stessa "*non sostenga alcuna relazione razionale*" con gli obiettivi di compensare il Governo per le perdite subite e miri piuttosto a perseguire (esclusivamente) fini di retribuzione e deterrenza [così generando una visione "ibrida" quasi capace di contemperare il secondo ed il terzo dei criteri *Engel* - ossia quelli c.d. "sostanziali" attinenti alla natura effettiva della violazione ed al grado di severità della sanzione]; nonché
- in ragione della considerazione per cui alle "etichette giuridico-formali" (fornite dagli atti istitutivi delle norme punitive) non sarebbe possibile attribuire particolare importanza [così lasciando intendere di rigettare l'analisi storica - sino ad allora invece favorita - in merito alla *voluntas/intentio legis* ai fini dell'esegesi circa la natura di una *penalty*, a tutto vantaggio della condivisione del *primo* dei già analizzati criteri *Engel* nell'accezione convenzionale, la quale *posterga* "ai

parametri sostanziali" quello relativo alla qualificazione giuridica della violazione come data dall'ordinamento nazionale di appartenenza].<sup>133</sup>

E fatto comunque salvo il tentativo di "limitare in parte" la portata di un *overruling* tanto repentino, osservando come il mutamento della giurisprudenza così operato non precludesse comunque la possibilità di imporre plurime sanzioni penali (oltreché, in aggiunta, anche sanzioni non criminali) all'interno del medesimo procedimento, considerato come nell'evenienza dell'imposizione di *multiple punishments* nel quadro del medesimo giudizio l'unico limite rimarrebbe quello di assicurare che l'ammontare totale della somma delle singole punizioni non ecceda il massimo edittole statutariamente consentito dal Legislatore in riferimento alla violazione contestata.

Solo poco dopo, tuttavia, e proprio in un caso involgente la materia fiscale [*"Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch"*, del 1994]<sup>134</sup>, i "parametri

---

<sup>133</sup> Il caso di cui si discerne è peculiare e, pertanto, si ritiene d'uopo richiamarlo alla mente. Halper – quale manager di una compagnia che forniva servizi medici per pazienti abilitati a ricevere *benefits* dal programma federale "*Medicare*" – era stato condotto ad imputazione penale per la presentazione di 65 false richieste di rimborsi federali, e dipoi condannato alla reclusione per un breve periodo nonché al pagamento di una sanzione pari a \$5.000. Fondando su questi stessi fatti che avevano determinato la condanna penale, l'Amministrazione federale aveva poi agito in sede civile ed ottenuto l'applicazione di una sanzione pari a \$2.000 per ciascuna delle 65 false richieste, disponendo così a suo carico l'ingiunzione a pagare una somma complessiva di \$130.000 a fronte:

- di un valore complessivo dei 65 rimborsi richiesti di \$585; e
- di un valore complessivo dei 65 rimborsi richiesti cumulato con le spese processuali e di investigazione calcolate in un totale di \$16.000.

In questo senso, la "sproporzione" tra il "danno economico/monetario" complessivo sopportato dalla collettività - pari a \$16.000 - e la sanzione pecuniaria imposta ad Halper - di \$130.000 (pari ad oltre 8 volte il primo) - finiva per emergere *ictu oculi* in tutta la sua evidenza.

<sup>134</sup> Nel 1986 il Sig. K. Ranch aveva iniziato a coltivare e vendere marijuana. Lo Stato del Montana, notoriamente col fine di recuperare i costi sostenuti per la lotta contro la vendita illegale di droga, aveva nel frattempo emanato il c.d. "*Drug Tax Act*", in base al quale Ranch venne arrestato, le piante e scorte di marijuana confiscate e successivamente distrutte.



sostanziali" relativi al grado di severità della misura applicata ed ai suoi fini deterrenti venivano [*in parte*] di nuovo allontanati, quantomeno nella misura in cui si precisava come l'alto livello di *penalty* non rendesse *ex se* il prelievo coattivo *automaticamente* una forma di "punishment"<sup>135</sup>, giacché - ricordava la Corte Suprema - tanto il fine di deterrenza quanto l'elevato livello di imposizione sarebbero *ex se* tipici di molte imposte pacificamente ritenute legittime (si pensi alle tasse sulle sigarette od a quelle sull'alcol), sicché ammesso che l'imposta possa perseguire fini di deterrenza senza divenire per ciò solo una "misura penale" non si capirebbe perché lo stesso ragionamento non potrebbe riferirsi anche alle sanzioni.

Nondimeno la Corte concludeva per la riconduzione del prelievo in parola alla natura di "punishment" attraverso il legame tra il suo carattere quantitativo "sproporzionalmente alto" [di per sé solo però, come appena visto, ritenuto non sufficiente], con quello - del tutto peculiare al caso di specie - per cui il suo presupposto applicativo fondava sulla *previa necessaria* condanna per la commissione del sottostante reato fiscale. Ciò che dunque dava adito, in effetti, all'assurdo per cui l'Erario poteva ottenere una condanna fiscale del contribuente solo a condizione che quest'ultimo per la stessa violazione fosse già stato condannato in sede penale.<sup>136</sup>

---

Dopo essere stato condannato in sede penale per gli addebiti relativi alla produzione e vendita illegale di droga, lo Stato del Montana richiese il pagamento per lo stesso anno di tasse non pagate pari ad 8 volte il valore di mercato del raccolto di marijuana (*medio tempore* già confiscato e distrutto).

<sup>135</sup> Il prelievo in oggetto, nel caso di specie, aveva dunque "per intero" formalmente la natura di imposta, ma sostanzialmente andava qualificato come sanzione nella misura pari a 7/8 del prelievo richiesto, poiché solo la misura di 1/8 rappresentava la base imponibile evasa - il valore di mercato del raccolto di marijuana - su cui si pretendeva il pagamento dell'imposta omessa per l'anno di riferimento, mentre i restanti 7/8 costituivano un *quid pluris monetario*.

<sup>136</sup> Anche nel caso *Kurth Ranch*, la Corte non manca di concludere osservando come - in ossequio al "*Ne bis in idem*" ("*Double Jeopardy*") - il prelievo tributario a carattere sanzionatorio avrebbe comunque potuto essere imposto all'interno del primo procedimento sfociato nella condanna penale, ma non successivamente e separatamente allo stesso.

Ebbene, si è detto come la decisione *Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch* abbia costituito "l'ultimo sussulto di sguardo benevole verso il *taxpayer*" in quanto, da lì in avanti, le Corti federali distrettuali e d'Appello, sotto il peso della minaccia gravante sugli interessi erariali, hanno iniziato a dare corso ad un'opera di *moral suasion* nei confronti della US Supreme Court affinché quest'ultima tornasse indietro su una nozione *più restrittiva* di "materia penale" e da qui, ad una minore riconduzione delle sanzioni all'interno della categoria delle *criminal punishments*.

Al ché, si è prima andati sostenendo come la *successiva* - rispetto alla conclusione del giudizio penale - imposizione di "additions to tax" pari al 50% delle imposte evase non potesse configurarsi nei termini di sanzione con natura punitiva, giacché prodromica unicamente a rimborsare i costi federali sostenuti per le attività di indagine e soppressione della condotta evasiva [sentenza "*Thomas, Paul v. Commissioner*" del 1995 adottata dalla *United States Court of Appeal for the Fourth Circuit*]<sup>137</sup>; per poi aggiungersi come la stessa conclusione andasse condivisa anche nell'evenienza in cui la *penalty* superasse la soglia del 50% dell'imposta evasa per assestarsi ad un valore pari

---

<sup>137</sup> Per giustificare la sua presa di posizione, la Corte federale d'Appello tenta di individuare un linea discriminante tra il caso posto alla sua attenzione ed il precedente della US Supreme Court "*Dept. of Revenue of MONTANA v. Kurth RANCH*", di modo da non ripudiarne gli assunti troppo direttamente *urbi et orbi*. In particolare, evidenziava come:

- a K. Ranch fosse stato imposto il prelievo forzoso eccessivo in conseguenza della soppressione della sua attività illegale, al punto che le persone arrestate per il possesso di marijuana costituivano l'intera (ed unica) classe dei *taxpayers* soggetti alla "*Montana Tax*" (sicché al contribuente non avrebbe potuto neppure essere applicato il prelievo ove non fosse stato previamente punito per il sottostante reato penale);
- viceversa, nel caso sottoposto alla sua attenzione, P. THOMAS era stato punito in sede fiscale solo per il mancato adempimento delle sue obbligazioni tributarie per gli anni 1983, 1984 e 1985, indipendente dalla condanna penale per la sottostante attività illegale che aveva generato siffatto reddito (sicché quest'ultimo non era stato trattato differentemente da ogni altra persona che avesse omesso di pagare imposte sul proprio reddito prodotto).

all'81% di quest'ultima [decisione "*United States v. William J. Alt*" assunta dalla *United States Court of Appeal for the Sixth Circuit* nel 1996].<sup>138</sup>

Per poi, da ultimo, venire allo scoperto dichiarando espressamente come il precedente *Helvering v. Mitchell* continuasse a sopravvivere oltrech  valere per le "fraud penalties" attesa "l'eccezionalità" dei fatti alla base delle decisioni *Irwin Halper* e *Kurth Ranch* [caso "*Anthony N. Grimes v Commissioner of Internal Revenue Service*" del 1996 deciso dalla *United States Court of Appeal for the Ninth Circuit*], per poi concludere come le "additions to tax are purely revenue raising", sicch  riscontrare la loro natura di "rimedio" in luogo di quella di "punishment" non sarebbe affatto precluso dalla circostanza che [legittimamente] esse tendano altres  a scoraggiare la mancanza di collaborazione da parte dei contribuenti imponendo loro un rischio finanziario in caso di "non-compliance" [sentenza "*William D. Little v Commissioner Of Internal Revenue*" pubblicata dalla *United States Court of Appeal for the Ninth Circuit* nel 1997].<sup>139</sup>

Cos  circondata ed assalita, la *Supreme Court of the United States* non poteva - lo si diceva - che tornare sui suoi passi, e lo ha fatto con la decisione del 1997 "*John Hudson v. United States*"<sup>140</sup>, in cui   giunta addirittura ad ammettere come la scelta operata in

---

<sup>138</sup> Nel caso sottostante a questa Sentenza era infatti stato imposto il pagamento di 81 centesimi per ogni dollaro fraudolentemente non pagato.

<sup>139</sup> Il Sig. Little, tra il 1984 ed 1986, aveva operato indebite deduzioni abbattendo cos  il risultato finanziario dei suoi flussi reddituali generato da numerosi *capital gains* conseguenti a "*real estate transactions*". Aveva fatto seguito l'accertamento dell'*IRS* finalizzato al recupero delle imposte evase per le annualit  interessate, comprensivo di:

- "additions to tax for negligence";
- "additions to tax for substantial understatement of tax liability";
- "additions to tax for late filing".

<sup>140</sup> Il Sig. Hudson era un "bank officer" il quale, a causa del suo illegale utilizzo di fondi bancari, si era visto dapprima applicare dalle Autorit  di controllo all'uopo preposte sanzioni amministrative di natura pecuniaria ed interdittiva. Pi  tardi, il medesimo soggetto venne imputato in un processo penale e condannato per reati aventi ad oggetto la sua perpetrata "*misapplication of bank funds*".

*Irwin Halper* di deviare dalla sua tradizione, passando – cioè – dal tradizionale interrogativo se l'*intento* del Legislatore fosse stato quello di applicare una seconda sanzione di natura o meno "criminale" [analisi della *voluntas/intentio legis*], a quello proprio del verificare se l'entità della seconda sanzione fosse stata talmente "sproporzionata" al danno causato da dover essere considerata in ogni caso come "*punishment*" (indipendentemente, quindi, dall'intento legislativo), fosse stata invero "*mal considerata*", al punto che – concluse – l'*Halper's test* avrebbe creato assai confusione nel tentativo di distinguere tra "*punitive*" e "*non-punitive penalties*".<sup>141</sup>

Per l'effetto, ne ha fatto discendere la sua aperta sconfessione del metodo di valutazione seguito in "*Halper*", nonché l'affermazione di principio per cui le "*monetary penalties are civil in nature*"; e fatta salva solo la concessione per cui la scelta statutaria edittale sulla natura della sanzione potrebbe in casi residuali essere comunque superata laddove quest'ultima sia così punitiva, nei fini o negli effetti, dal renderla "criminale" nonostante il contrario *intento legis*. Una concessione, però, è d'uopo notarla, assai marginale oltreché di difficile ricorrenza, se è vero - come è vero - che essa a detta della Corte deve necessariamente fondare sulla più chiara ed evidente prova ("*only the clearest proof*") perché possa ritenersi capace di superare l'intento del Legislatore e trasformare ciò che è stato denominato "*remedial*" in una "*criminal penalty*".<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> Si afferma proprio nella Sentenza che: "*Halper's test has proved unworkable, creating confusion by attempting to distinguish between "punitive" and "non-punitive" penalties*".

<sup>142</sup> "*It is important to note, however, that ... "only the clearest proof" will suffice to override legislative intent and transform what has been denominated a civil remedy into a criminal penalty*".

Non a torto, perciò, nella dottrina americana si è consequenzialmente osservato che: "*Because this standard is so demanding, relatively few civil sanctions that are denominated as such in authorizing legislation are likely to be considered criminal penalties for double jeopardy purposes*" [sic, R. S. GRUNER, "*Corporate Criminal Liability and Prevention*", Law Journal Press, 2005, p. 13.30].

Benchè in massima parte tornata alle origini, se si esclude la "*porta aperta*" lasciata dalla *US Supreme Court* - quale residua eccezione quasi fosse un *extrema ratio* a fronte di eventuali scelte "del tutto irragionevoli" assunte dal Legislatore - di poter contravvenire in casi eccezionali alla qualificazione come "non criminali" delle *monetary penalties* e delle *additions to tax*, i giudici federali di grado inferiore non hanno neanche voluto astenersi, a scampo di ogni equivoco, dal manifestare successivamente il loro entusiasmo per un ritorno al passato di tal fatta (*rectius*, a *Helvering v. Mitchell* del 1938).

Tant'è che in "*Dunkel James v USA*" [decisione del 1999 adottata dalla *United States Court of Appeal for the Seventh Circuit*] non si è ritenuto affatto superfluo rimembrare ancora come, benché sia vero che taluni fattori, quali il fine di deterrenza, possano ritrovarsi tanto nelle sanzioni pecuniarie quanto in quelle penali private della libertà personale, comunque si tratterebbe di un profilo non decisivo, dato che le "*monetary penalties*" storicamente [il profilo della *voluntas/intentio legis* che ritorna] non sarebbero inquadrabili nei termini di "punishment".

Per poi addivenire, da un ultimo, a chiarificazioni ancor più elaborate [come quella che è dato leggere nella sentenza "*John R. Louis v. Commissioner of Internal Revenue*" della *United States Court of Appeal for the Ninth Circuit*, depositata nel 1999], dove - ancora evocando "*Helvering V. Mitchell*" oltreché - adesso - anche "*John Hudson V. United States*" - si è traslato "dal precedente giudiziale al principio legale immanente" il fatto che nel momento in cui il Congresso desidera assoggettare la frode fiscale tanto a "*criminal sanction*" quanto ad "*additions to tax*", ciò non potrebbe costituire - esso solo - motivo sufficiente a rendere criminali siffatte "*monetary penalties*".

In quanto, si è aggiunto, sarebbe parimenti altresì vero che:

- benché il fine di deterrenza costituisca un fine "addizionale" per le "*additions to tax*", ciò non escluderebbe che le "*monetary penalties*" possano anche distogliere

altri dal defraudare il Fisco senza per ciò stesso divenire criminali in natura; nonché

- il fatto che la “frode in sé”, implicando un intento psicologico soggettivo, costituisca uno dei prerequisiti per l’applicazione delle “*additions to tax*”, non sarebbe comunque elemento sufficiente a configurarne la loro natura come “criminale”, giacché punire l’intento fraudolento non è comunque il “fine ontologico” di simili “*additions*”, ma rappresenta piuttosto il “passaggio intermedio” per la quantificazione più o meno elevata della *monetary penalty* ovvero della sua riduzione beneficiale.

In quest’ultimo senso, cioè, il prerequisito della frode sarebbe disegnato solo per assicurare che le “*additions to tax*” non siano imposte a tutti i contribuenti in errore nei loro versamenti al Pubblico Erario, ma solo a quelli il cui errore derivi da comportamenti “ingannevoli” suscettibili di rendere più costoso e difficoltoso l’adempimento tanto dei fini di persuasione quanto di quelli di controllo demandati all’Autorità fiscale.

Ora, se si somma analiticamente e si scompone per categorie gli elaborati ed i precedenti fin qui vagliati, l’idea che balza alla mente è che sia difficile - quando non impossibile - ricondurre ad un’unità, quasi fosse una visione da “*e pluribus unum*”, le due sponde dell’Atlantico in merito alla questione su “cosa sia materia penale” (escluso ciò che formalmente sia già qualificato come tale dal Legislatore) e, per l’effetto, su quando o meno una *monetary penalty*, magari di matrice fiscale, debba essere ricondotta alla veste della “risposta sanzionatoria criminale”.

In effetti, il Giudice statunitense attribuisce tanta e tale deferenza alla *voluntas/intentio* del Congresso federale, nella definizione di ciò che è penale, quanta la Corte di Strasburgo ne denega ai Legislatori nazionali dei singoli Stati aderenti, al punto

che se quest'ultima incrina il dogma illuministico della separazione dei poteri il primo può dirsi che lo applichi rigidamente.

Nel mezzo, anche il loro differente approccio avverso la *gravitas* da conferirsi all'elemento psicologico soggettivo, soppesato in termini antitetici in quanto dal punto di vista convenzionale-Cedu la presenza del dolo o della colpa risulta [per lo più] *indifferente/irrilevante*. In quest'ottica, cioè, la circostanza che la *penalty* tenga conto dell'elemento psicologico soggettivo, ai fini della maggiore graduazione della risposta punitiva all'aumentare della intensità dolosa, varrebbe solo a corroborarne maggiormente il suo fine "punitivo-deterrente" (*ergo*, la natura "criminale"), atteso - nella prospettiva convenzionale - che la funzione compensatoria propria degli interessi di mora tende a sottendere piuttosto, oltreché implicare, una "responsabilità oggettiva".

Viceversa, anche per gli organi pretori federali l'elemento psicologico soggettivo è *indifferente/irrilevante* ma in un diverso senso, ossia nelle prospettiva che esso più è consistente più è probabile abbia dato luogo ad ammontare elevati o sistemi sofisticati di *non compliance* ovvero di evasione incrementando per conseguenza i costi dell'attività di verifica amministrativa, sì che combattere il graduato intento fraudolento imponendo - a seconda delle circostanze - maggiori *monetary penalties* così come gravose *additions to tax* varrebbe a ripianare simili costi: ciò che ne escluderebbe ontologicamente la natura di misure "criminali".

Senonché, proprio sulla necessità di legare il "peso economico" della sanzione tributaria con il "costo" della macchina burocratica votata alla soppressione degli illeciti fiscali - ciò che si è visto aver sino ad oggi costituito un *unicum* esegetico americano - pare da ultimo aver "iniziato" a far breccia, forse complice la crisi di liquidità finanziaria oltreché

l'enorme livello di imposte evase che attanagliano molti Stati europei, anche nei *considerando* della Corte CEDU, specie in "*Case of A and B v. Norway*" del 15 novembre 2016 [di cui si parlerà più analiticamente nel Cap. IV]. In quest'ultimo, infatti, il giudice di Strasburgo ha precisato che "*il fine delle sanzioni tributarie è ... di assicurare l'effettività del dovere del contribuente di fornire complete e corrette informazioni, sì da assicurare le fondamenta del sistema fiscale nazionale, una precondizione per il funzionamento dello Stato e, così, della società*".<sup>143</sup>

Quale intermezzo, lo si è visto, si hanno due pronunce - *United States v. Irwin Halper* e *Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch* - con cui la US Supreme Court è sembrata volersi avvicinare alle posizioni convenzionali-Cedu, ma valse così poco quale precedente vincolante nel substrato ordinamentale-federale statunitense (giacché subito messe in discussione dai giudici di grado inferiore) da poter legittimamente inferirne che invero un processo di avvicinamento non vi sia mai stato.

---

<sup>143</sup> Un'eventuale critica a questo ragionamento potrebbe forse contestare come qui, nel corpo della decisione del "*Case of A and B v. Norway*", la Corte EDU non faccia specifico riferimento ai costi dell'attività di verifica amministrativa erariale, quanto piuttosto - e più genericamente - al fatto di fornire "*complete and correct information to secure the foundations of the national tax system, a precondition for a functioning State and thus a functioning society*". Tuttavia, ad di là del fatto che non si vede come possa essere assicurato un flusso di informazioni tributarie complete e corrette senza alcun apparato di verifica preposto al loro controllo, soprattutto si dubita che un qualsivoglia sistema impositivo nazionale moderno possa funzionare senza attività accertativa "a monte". Ma se quanto si trova "a monte" di qualcosa ne costituisce, per antonomasia, il fondamento ("*foundation*"), pare allora consequenziale che se una sanzione tributaria vuole assicurare il funzionamento del sistema fiscale statale, deve prima "coprire" il funzionamento (*ergo*, i costi) delle sue fondamenta, ossia - di nuovo - della macchina burocratica preposta allo svolgimento dell'attività accertativa fiscale.



### **III.II La definizione dell'*Idem* e la qualificazione della “*same offence*” come parametro di valutazione del rispetto del *Ne Bis in Idem***

#### **a) I mutevoli approdi della giurisprudenza di Strasburgo**

Con riferimento, poi, alla valutazione della ricorrenza dell’“*Idem*” quale oggetto della preclusione sui cui innestare l’operatività del divieto di *Bis in Idem*, si vuole significare come un contributo nient’affatto anodino venga fornito da recenti pronunce della Corte di Strasburgo fondate sul presupposto che la regola (*rectius*, il divieto) sia principio immanente all’edificando spazio giuridico europeo.

Ma andiamo con ordine, procedendo da quanto è più addietro nel tempo sino - per l'appunto - a più coevi approdi pretori.

Si è già visto nel Paragrafo III del Cap. II come, data la formulazione letterale di cui all'Art. 4 del Protocollo Aggiuntivo n. 7 ("*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato <<per un reato>> per il quale è già stato assolto o condannato ...*"), per applicare il divieto in parola sia fondamentale decidere se la locuzione <<per un reato>> valga come richiamo all'*idem factum* piuttosto che all'*idem legale*.

La dottrina non ha mai avuto molto dubbi, segnalando assai presto come la *voluntas legis* della norma fosse alquanto inequivoca: garantire che la persona prosciolta o condannata con sentenza divenuta irrevocabile non potesse venir nuovamente sottoposta a procedimento per un *medesimo fatto* (dunque, con rinvio all'*idem factum*).<sup>144</sup>

---

<sup>144</sup> MARCHETTI, "Protocollo Convezione Europea Diritti dell'Uomo, Art. 4", in *Leg. Pen.*, 1991, p. 248 ss. Sul concetto di "identità del fatto" si veda anche S. ASTARITA, "*Ne bis in idem*", in *Dig. Pen.*, 2008, IV agg., II, p. 733 ss.

Nondimeno, si è dell'avviso che la portata minimalista della disposizione di cui all'Art. 4, costituita dalla formulazione testuale della norma espressa nel riferimento ad un "reato" per il quale si sia già stati assolti o condannati (il termine inglese impiegato è "infractio"; e nell'art. 14 par. 7 del *Patto Internazionale relativo ai diritti civili e politici* viene utilizzato il sinonimo "offense"), sia tale da non poter consentire con tale facilità l'esclusione della possibilità di un nuovo procedimento penale per gli stessi fatti, sempreché il reato contestato sia diverso.

Questa interpretazione, del resto, parrebbe essere confermata dai lavori preparatori del già menzionato *"Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici"* del 1966, i quali mettono in evidenza come, a fronte di proposte intese a sostituire al termine *offense* la locuzione *actions* [ergo, *idem legale* con *idem factum*], sia stato viceversa ritenuto necessario tenere conto delle Legislazioni nazionali che consentono una nuova sottoposizione a giudizio per gli stessi fatti allorquando ne muti la qualificazione giuridica.<sup>145</sup>

Fatto sta che simili lavori preparatori non sono mai stati valorizzati dagli organi pretori, al punto che la stessa giurisprudenza Cedu ha conosciuto numerosi mutamenti repentini sino al 2009 in tema di definizione del concetto di "*Idem*", identificabili lungo tre filoni essenziali:

- i. secondo il primo orientamento occorrerebbe valorizzare la nozione di "identico comportamento" del ricorrente inteso in senso *storico-naturalistico* - ossia, *idem*

---

<sup>145</sup> M.J. Bossouyt-J.P. Humphrey, *"Guide to the Travaux preparatoires of the International Covenant on Civil and Political Rights"*, 1987, p. 316.

*factum* nella sua forma pura -, indipendentemente dalla qualificazione giuridica che ne viene data;

- ii. il secondo indirizzo parte anch'esso dalla identità della *condotta materiale* da cui scaturiscono le varie sanzioni, ma legittima il fatto che l'identico comportamento possa fondare plurime infrazioni, con l'apertura di procedimenti distinti, nonché l'applicazione di più sanzioni: è l'*idem factum* nella sua forma spuria.<sup>146</sup>
- iii. il terzo, ed ultimo, filone pone invece l'accento sui cosiddetti "*elementi essenziali delle due fattispecie*" - vale a dire, sull'*idem legale* -, al punto che l'art. 4 del Prot. 7 potrebbe tollerare una pluralità di procedimenti in caso di concorso formale di reati, in quanto gli elementi differenzianti tra le violazioni contestate potrebbero essere rinvenuti finanche nell'intenzione criminosa del soggetto agente ovvero negli scopi perseguiti dalle norme repute violate.<sup>147</sup>

---

<sup>146</sup> Sicché, ad esempio, il medesimo comportamento potrebbe legittimamente fondare un reato in tema di contrabbando di sostanze stupefacenti ed un delitto doganale relativo al mancato pagamento del corrispondente dazio doganale (caso "*Goktan v. France*", no. 33402/96, deciso dalla Corte EDU in data 2 luglio 2002).

<sup>147</sup> A titolo esemplificativo, nella nota Sentenza della Corte EDU del 14 settembre 2004, "*Rosenquist c. Svezia*", l'ordinamento giuridico svedese, sebbene non equiparasse legalmente la sanzione tributaria alla comminatoria penale, né prevedesse che l'irrogazione definitiva della prima fosse tale da prevenire tanto l'avvio di un processo penale quanto la successiva condanna all'interno di quest'ultimo, ancorché relativo ad un reato fiscale avente ad oggetto il "medesimo presupposto legale", fu considerato "compatibile" con i parametri dell'art. 4 del Protocollo integrativo n. 7 (e, dunque, con il divieto di *Ne bis in idem*).

Difatti, simile compatibilità (o, meglio, la pronuncia di inammissibilità del ricorso nel caso *Rosenquist c. Svezia*) era dipesa, all'epoca, dalle sensibili differenze riscontrate fra l'illecito penale e quello amministrativo rinvenibili non solo in merito ai loro elementi costitutivi, ma anche con riguardo agli scopi perseguiti: si era sottolineato, cioè, come l'ordinamento del Paese scandinavo richiedesse il "dolo intenzionale ovvero la colpa grave" (*intent or gross negligence*) ai fini dell'integrazione del reato penale; laddove l'illecito amministrativo aveva l'unico fine di garantire l'adempimento del fondamentale dovere di fornire all'Erario informazioni approfondite e accurate, indispensabili agli accertamenti tributari e, per l'effetto, risultava scevro da ogni connotazione circa il profilo psicologico coinvolto.

Cosicché, nella decisione "*Sergey Zolotukhin v. Russia*" del 10 febbraio 2009, la Grande Camera della Corte di Strasburgo, dopo aver constatato la coesistenza - nella sua giurisprudenza - di criteri differenti riconducibili ai filoni appena ricordati, ha assunto la decisione di addivenire all'elaborazione di un'interpretazione uniforme del concetto di "*same offence*", rilevando al contempo come l'eventualità di continuare talora, come avvenuto in passato, a porre l'accento sulla fattispecie astratta (*legal characterisation*) - dunque, sull'*idem legale* - fosse suscettibile di indebolire la garanzia di cui all'art. 4 del Prot. n. 7 della Convenzione.

Ne ha fatto seguire l'adozione di una nozione *storico-naturalistica*, anziché legale, dell'«*idem factum*» in sede di verifica della sussistenza del *Ne Bis in Idem*, con conseguente irrilevanza degli scostamenti tra la fattispecie astratta dell'illecito amministrativo e quella del reato penale a fronte dell'identità del fatto concreto perseguito nei due fori.

E' stato così precisato, nella medesima sede, come la qualificazione giudica sia *entità adiafora*, ossia non rilevante ai fini della valutazione dell'identità del fatto, inteso come l'avvenimento materiale che la pronuncia muta da *res iudicanda* in *iudicata*; di modo che non conterebbe neanche l'eterogeneità del bene giudico tutelato dalla fattispecie incriminatrice-penale che rimarrebbe così un elemento alieno rispetto alla regola processuale, del tutto autonoma quanto a finalità, presupposti e sfera operativa.<sup>148</sup>

---

<sup>148</sup> Sempre in merito alla nozione di "stesso fatto", si osserva come la Corte di giustizia, benchè in un settore differente - quale quello della interpretazione del principio di cui all'art. 54 della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen in tema di esecuzione del mandato di arresto europeo *ex art. 3, n. 2* decisione quadro MAE, 2002/584/GAI - abbia affermato che l'unico relativo criterio pertinente sarebbe quello dell'*identità dei fatti materiali*, intesi come esistenza di un "*insieme di circostanze o condotte*

Se però questo concetto di *same offence* inteso quale «*idem factum*», debba essere assunto nella sua forma pura (*i*) ovvero in quella spuria (*ii*) è una questione che non si ritrova risolta direttamente nel caso *Zolotukhin*, quanto piuttosto affrontata in successive e più recenti pronunzie relative al doppio binario sanzionatorio in materia tributaria che hanno coinvolto taluni Paesi scandinavi. Da quest'ultime, in particolare, pare emergere come l'approccio della Corte Edu non comporti invero una totale obliterazione della caratterizzazione delle singole condotte illecite, che pure sembrerebbero fondersi in un'unica violazione sul piano naturalistico.

Nell'occasione, infatti, i giudici di Strasburgo hanno escluso che l'applicazione in via definitiva di sanzioni amministrative per l'irregolare tenuta di scritture contabili impedisca di perseguire penalmente la dichiarazione d'imposta infedele, basata - a sua volta - sulle risultanze delle scritture medesime.<sup>149</sup> Ciò in quanto non si tratterebbe del medesimo fatto, giacché l'*accounting offence* — pur inserendosi nella stessa serie naturalistica, così da potersi considerare normalmente prodromica all'evasione fiscale realizzata per tramite della presentazione di una dichiarazione la cui infedeltà asside su dati contabili non veritieri — presenterebbe comunque una propria autonomia rispetto alla violazione tributaria in sé che esige elementi aggiuntivi, dato che sarebbe comunque sempre possibile tenere una contabilità "falsata" e successivamente autoliquidarsi l'imposta a debito in maniera corretta (*rectius, veritiera*)<sup>150</sup>.

---

*concrete inscindibilmente collegate tra loro, indipendentemente dalla loro qualificazione giuridica o dall'interesse giuridico tutelato*" (cfr. Sent. 9 marzo 2006, causa C-436/04, *Van Esbroeck*, p. 36).

<sup>149</sup> Cfr. Corte eur. dir. uomo, 27 novembre 2014, "*Lucky Dev c. Svezia*"; nonché Corte eur. dir. uomo, 10 febbraio 2015, "*Kiiveri c. Finlandia*".

<sup>150</sup> Condivide F. 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. ec.*, 2015, p. 55.

Così facendo, allora, se da un lato in "*Lucky Dev c. Svezia*"<sup>151</sup>, del 27 novembre 2014, il giudice convenzionale è stato in grado di definire l'*idem factum* come "*l'insieme degli elementi fattuali del caso concreto che coinvolgono la stessa persona e che sono inestricabilmente legati sul piano spaziale e temporale (...)*", dall'altro ha finito per attribuire rilievo a una possibile condotta successiva che trascende il confronto tra il fatto punito in sede penale (*accounting offence*) e quello punito in sede amministrativa (*tax surcharge*).

In altri termini, benchè si creda che la diversità fattuale non possa essere dedotta da un'eventuale condotta *effettivamente non tenuta* che sia *successiva* alla commissione della prima violazione (nel caso in oggetto, la condizione "statica" dell'irregolare tenuta delle scritture contabili a fronte del loro impiego "dinamico" per fondare una dichiarazione fiscale infedele da presentarsi all'Amministrazione Erariale), la Corte Edu è invece apparsa non più fare riferimento al solo fatto storico in sé per valutare l'*idem factum*, bensì è sembrata voler dedurre implicitamente la diversità dei fatti materiali alla luce del loro "significato giuridico", generando [forte] incertezza sul reale parametro di riferimento per condurre la valutazione di identità.<sup>152</sup>

---

<sup>151</sup> Nel 2005, l'Agenzia delle Entrate Svedese aveva contestato alla Sig.ra Lucky Dev la mancata dichiarazione per redditi pari a circa 83.000 euro oltreché il mancato pagamento di IVA dovuta per un ammontare pari a circa 41.000 euro. Per queste violazioni la sig.ra Lucky Dev era stata condannata a pagare, rispettivamente, sovrattasse del 40 e del 20 per cento. Per gli stessi fatti poi, è iniziato, sempre nel 2005, un procedimento penale all'esito del quale la Sig.ra Lucky Dev. era stata condannata a una pena condizionalmente sospesa con l'obbligo di prestare 160 ore di lavoro di pubblica utilità (*community service*) quale conseguenza di non aver correttamente tenuto le scritture contabili, mentre era stata assolta in relazione al reato di frode fiscale derivante dalla mancata dichiarazione dei propri redditi e dall'evasione dell'IVA. I due procedimenti si erano sviluppati parallelamente: quello penale era divenuto definitivo nel gennaio 2009, mentre quello amministrativo nell'ottobre dello stesso anno. In riferimento sempre a questa pronuncia, si veda in dottrina G. D'ANGELO, "*Ne Bis in Idem e sanzioni tributarie: precisazioni dalla Corte EDU*", Rass. Trib., n. 1/2015, 270.

<sup>152</sup> Esprime questa critica M. DOVA, "*Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*", in *Diritto Penale Contemporaneo*, p. 13.

Anche perché, a questa stregua, i casi ordinariamente ricondotti al paradigma della *specialità in concreto* (si pensi, in ambito esclusivamente penalistico, al classico esempio della truffa mediante falso in cambiale) ben potrebbero dar luogo ad una duplice risposta sanzionatoria, senza incorrere in censure di violazione dell'art. 4 Prot. n. 7.

---

Va ricordato come il nuovo modello storico-naturalistico accolto e sussunto sotto il paradigma dell'«*idem factum*» - ancorché con tutti i difetti di esegesi che reca con sé come or ora evidenziato - abbia comunque consentito alla Corte Edu, nelle menzionate decisioni *Lucky Dev c. Svezia* e *Kiiveri c. Finlandia*, di operare un “*distinguishing*” rispetto a sue precedenti decisioni con le quali, a fronte dell'irrogazione di due differenti sanzioni da parte di distinte autorità per il medesimo fatto (nella specie, una sanzione limitativa della libertà personale e il ritiro o la sospensione della patente per guida in stato di ebbrezza), non era stata ravvisata alcuna violazione dell'art. 4 Prot. n. 7, sussistendo nel caso «*a sufficiently close connection between them, in substance and in time*» tale da poterle considerare come parti di un'unica risposta sanzionatoria complessiva (Corte eur. dir. uomo, 13 dicembre 2005, “*Nilsson c. Svezia*”).

Ebbene, detta ultima connessione - come si diceva - non è stata, per converso, riscontrata né in *Lucky Dev*. né in *Kiiveri*, sull'assunto che procedimento penale e procedimento sanzionatorio tributario fossero stati paralleli e totalmente indipendenti l'uno dall'altro. Si rimanda, sul punto, a P. PIANTAVIGNA, “*Il divieto di cumulo dei procedimenti tributario e penale*”, in *Riv. dir. fin.*, 2015, pag. 44 ss.

**b) La forte resistenza agli indirizzi convenzionali da parte delle Corti Italiane**

Tanto, in parte, a causa di alcune incertezze esegetiche cui conducono le soluzioni adottate in sede convenzionale in tema di nozione di *same offence* una volta sussunta sotto la veste dell'“*idem factum*” [non essendo ancora del tutto chiaro - come anzi visto - se esso debba essere inteso nella sua forma pura o spuria], quanto, per il resto, per gli effetti dirompenti che simili approdi recano seco al [dis-]funzionamento dei complessi apparati punitivi degli Stati nazionali (specie in materia fiscale), ne sono conseguiti in ambito domestico alcuni tentativi pretori di "resistenza giudiziale".

Non a caso, i Giudici Ermellini hanno tentato - nel tempo ed in vario modo - di escludere che il *Ne bis in idem* “convenzionale” potesse venire in rilievo in numerosi casi portati alla loro attenzione: ora disconoscendo che le sanzioni amministrative domestiche potessero essere ritenute “sostanzialmente penali”<sup>153</sup>; adesso, invece, escludendosi la ricorrenza di un medesimo fatto per collocarsi il reato contestato in rapporto non di *specialità* - ciò che potrebbe attivare la tutela di cui all'art. 4 del Prot. n. 7 della Convenzione -, bensì di «*progressione*» rispetto all'illecito amministrativo.<sup>154</sup>

In specie, una prima rigidissima lettura delle norme interne ha portato le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ad ammettere il cumulo sanzionatorio e, per converso, a negare il *Ne bis in idem*, stante la rilevata diversità dei fatti e la sussistenza di una mera

---

<sup>153</sup> Si ricorda, sul punto, il passaggio della Sentenza della Cassazione Penale, Sez. III del 15 maggio 2014, n. 20266, in tema di concorso tra il reato di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10-*bis* e l'illecito amministrativo di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 1, in cui si precisa che: “*Le sanzioni tributarie, nel caso de quo - a differenza di quanto ritenuto dalla Corte di Strasburgo per quelle ben più severe irrogate dalla CONSOB nell'invocato caso Grande Stevens c. Italia - reggono a tale vaglio ...*”. Si veda anche M. DOVA, “*Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*”, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 5 giugno 2014.

<sup>154</sup> Per un'analisi di quest'ultima categoria ermeneutica, si rinvia a G. VASSALLI, Voce “*Progressione criminosa e reato progressivo*”, in *Enc. dir.*, Giuffrè, 1987, Vol. XXXVI, p. 1150 ss.



progressione criminosa, ben lontana dal perimetro dell'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000, nelle ipotesi di omessi versamenti tributari ed indebita compensazione<sup>155</sup>, e - per l'effetto - ad ammettere la legittimità di un sistema di doppio binario<sup>156</sup>.

Difatti, chiamate a risolvere un contrasto sull'applicazione temporale dei reati di omesso versamento, le Sezioni Unite, con due Sentenze gemelle del 2013, hanno analizzato approfonditamente i rapporti tra i reati relativi all'omesso versamento di ritenute certificate e all'omesso versamento di IVA (artt. 10-*bis* e *ter ex* d.Lgs. 74/2000) ed i corrispondenti illeciti amministrativi di omesso versamento di cui all'art. 13, comma primo, del d.Lgs. n. 471 del 1997 (che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico alla data delle singole scadenze mensili)<sup>157</sup>, escludendo che tra le

---

<sup>155</sup> Cfr. Cass. pen., SS.UU., nn. 40526/2014, 37424/2013 e 37425/2013; nonché Cass. pen., nn. 30267/2014 e 42462/2010.

<sup>156</sup> Negli stessi termini, la Cass., con la decisione n. 20266/2014, ha escluso che il concorso tra le sanzioni amministrative e quelle penali previste in caso di omesso versamento di ritenute potesse costituire una violazione del principio del *Ne bis in idem* fissato dalla Convenzione.

<sup>157</sup> La questione rilevante nel caso di specie concerneva il rapporto di "specialità" o meno tra i due illeciti e veniva a definire il precedente contrasto tra due opposti orientamenti di legittimità.

Secondo il primo (inaugurato da Cass. Pen. Sez. 3, del 26.05.2010, n. 25875), mentre la sanzione amministrativa prevista all'art. 13, comma primo, d.Lgs. n. 471 del 1997 riguarda il mancato rispetto del termine del giorno sedici del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute fissato per il versamento delle stesse all'Erario ovvero il mancato versamento dell'IVA periodica alla scadenza dei suddetti termini, la sanzione penale ha ad oggetto il mancato versamento, oltre un certo ammontare, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta, entro il termine (30 settembre) stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente ovvero punisce la condotta di chi omette di versare l'IVA (che superi l'ammontare della soglia di punibilità fissata *ex lege*), dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine (fissato al 27 dicembre) per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.

Secondo questo primo orientamento, è solo in ragione del protrarsi della inadempienza, oltre la soglia stabilita, della permanente obbligazione tributaria, fino al maturare di tale scadenza, che si verifica l'evento dannoso per l'Erario e la consumazione della prevista fattispecie penale, non ostando al riguardo il già verificatosi mancato rispetto del termine stabilito per i versamenti mensili, rilevante esclusivamente sul piano della normativa amministrativa fiscale. Sulla stessa linea si collocava la Sent. n. 7588 del 12.01.2012, secondo la quale l'art. 10-*bis* configurerebbe un *reato omissivo istantaneo punito a titolo di*

due fattispecie vi fosse un rapporto di specialità e concludendo, al contrario, che potesse parlarsi di "*progressione illecita*".<sup>158</sup>

Nella sostanza - appare evidente - le Sezioni unite, ammettendo la sussistenza di un rapporto di progressione tra illecito amministrativo e reato, hanno negato l'esistenza di un concorso apparente tra le due fattispecie, così estromettendo qualsiasi spazio di rilevanza

---

*dolo generico*, consumantesi nel momento della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione nell'anno successivo a quello di effettuazione delle ritenute.

In senso contrario all'orientamento illustrato, la Cass. Pen. Sez. 3, Sent. del 08.02.2012, n. 18757, individuava nel rapporto fra l'art. 13 d.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, e l'art. 10-bis d.Lgs 10 marzo 2000, n. 74, una successione di norme sanzionatorie, regolanti in sostanza, con spostamento del termine di adempimento e inasprimento repressivo, la stessa condotta omissiva, "*con la conseguenza che il momento di consumazione dell'illecito, non importa se amministrativo o penale, non poteva essere che unico e identificarsi nella scadenza del termine utile per realizzare la condotta doverosa ...*".

<sup>158</sup> Tant'è che nella Sentenza n. 37424 del 12 settembre 2013 si legge: "*... il reato di omesso versamento ... si consumerebbe alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale, in quanto solo con il maturare di tale termine si verificherebbe l'evento dannoso per l'erario, previsto dalla fattispecie penale...*"

Ed ancora, nella Sentenza n. 37425 del 12 settembre 2013: "*Come si vede, pur nella comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite) e della condotta (omissione di uno o più dei versamenti mensili dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dal requisito della "certificazione" delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno quindici (poi passato al sedici) del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per la presentazione (entro le date del 30 settembre ovvero del 31 ottobre) della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo d'imposta.*

*Le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto fra i due illeciti in termini, non di specialità, ma piuttosto di "progressione": la fattispecie penale - secondo l'indirizzo di politica criminale adottato in generale dal d.Lgs. 74 del 2000 (su cui v. in particolare Corte Cost., Sent. n. 49 del 2002) - costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima (senza almeno una violazione del termine mensile non si possono evidentemente determinare i presupposti del reato), la arricchisce di elementi essenziali (certificazione, soglia, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità (che, ove operante, comporterebbe ovviamente l'applicazione del solo illecito penale), in quanto recano decisivi segmenti comportamentali (in riferimento al rilascio della certificazione ... e al protrarsi della condotta omissiva), che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo ...."*

al principio del *Ne bis in idem*<sup>159</sup>, in antitesi rispetto all'opposto orientamento convenzionale-Cedu.

Inoltre, poiché la differenza più immediatamente lampante, all'interno dell'ordinamento nazionale-italiano, tra gli illeciti tributari ed i reati fiscali risiede nella presenza di soglie di punibilità richieste per i secondi ma non i primi, è proprio su quest'ultimo aspetto che ha finito - da ultimo - per incentrarsi il maggior sforzo esegetico del giudice di legittimità al fine di escludere la ricorrenza della *same offence* per reputata insussistenza dell'“*idem factum*” tra la violazione amministrativa-tributaria e quella criminale-penale.

Così, si è sottolineato come per i reati tributari di cui al d.Lgs. n. 74/2000 che condividono la stessa struttura quanto agli enunciati di tipicità che caratterizzano la fattispecie incriminatrice, la soglia di punibilità rientri *"tra gli elementi costitutivi del reato"* e non tra le condizioni obiettive di punibilità, con la conseguenza che, *"alla mancata integrazione della soglia, corrisponde la convinzione del legislatore circa l'assenza nella condotta incriminata di una "sensibilità" penalistica del fatto, sicché il comportamento sotto soglia è ritenuto non lesivo del bene giuridico tutelato, consistente, nel caso in esame, nella salvaguardia degli interessi patrimoniali dello Stato connessi alla percezione dei tributi, anche in ossequio alla necessità di esaltare il principio di offensività ..."*<sup>160</sup>.

---

<sup>159</sup> Per una approfondita analisi della questione, si veda M. DOVA, *"Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?"*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, p. 6.

<sup>160</sup> Cfr. Cass. Pen. Sent. Sez. 3, Sentenza n. 6105 del 2016. Nota, al riguardo, Santoriello che *"le soglie in esame non potrebbero essere inquadrate fra le condizioni di punibilità, in quanto queste ultime consistono in eventi che rendono attuale l'offesa dell'interesse protetto dalla norma violata o che costituiscono una progressione o un aggravamento di tale offesa, con la conseguenza che siffatti eventi, concorrendo a delineare disvalore penale del fatto, sono in realtà elementi costitutivi del reato, così che devono essere necessariamente coperti dal dolo o secondo dei casi dalla colpa dell'agente."* [cfr. C. SANTORIELLO,

E' evidente ora come un simile approccio, focalizzando l'attenzione [*anche*] sui profili giuridici della fattispecie cui tipicamente consta l'elemento della soglia di punibilità, tende tanto ad abbracciare la *legal characterisation* dell'*Idem* quanto più si allontana dalla sua visione storico-naturalistica incentrata sulla condotta; ciò che se da un lato stride con l'approdo interpretativo cui è giunta la Corte Edu in *Zolotoukhine*, dall'altro viene giustificato dal Giudice di legittimità sia richiamandosi alla stessa Relazione di accompagnamento al d.Lgs. n. 74 del 2000, nel punto in cui si affermava che le soglie di punibilità sono "*da considerarsi alla stregua di altrettanti elementi costitutivi del reato e che in quanto tali debbono essere investiti dal dolo*<sup>161</sup>", sia al presunto avallo rinvenibile nella Sentenza della Consulta n. 241 del 2004, in cui era stata assegnato alle soglie di punibilità il ruolo di "*requisiti essenziali di tipicità del fatto*".<sup>162</sup>

Le conseguenze di questo differente approccio possono rinvenirsi sino alle più recenti pronunce di legittimità, tra cui il caso - assai rilevante - in cui la Corte si è pronunciata sull'insussistenza della specialità (e quindi del "*Ne bis in idem*") tra la fattispecie di cui all'art. 10 del d.Lgs. n. 74/2000 ed il reato di bancarotta documentale, sull'assunto che non sussisterebbe alcuna violazione del divieto in parola (neanche richiamandosi all'art. 649 cod. proc. pen.) qualora alla condanna per illecito tributario [nella specie, per occultamento e distruzione di documenti contabili], faccia seguito la condanna per bancarotta fraudolenta documentale, "*stante la diversità delle suddette fattispecie incriminatrici, richiedendo quella penal-tributaria la impossibilità di ricostruire*

---

"*Applicazione retroattiva della riforma del diritto penale tributario - Commento*", *Il Fisco*, 2016, 13, 1278].

<sup>161</sup> Restando di tal fatta impregiudicato, per assenza di accertamento in sede penale, l'eventuale mancato versamento delle ritenute operate in misura inferiore alla soglia di punibilità e potendo così l'amministrazione finanziaria procedere comunque, in via amministrativa, all'accertamento della violazione e all'irrogazione delle relative sanzioni in relazione all'imposta dovuta e non versata, purché sotto soglia.

<sup>162</sup> Nel caso dello scrutinio di costituzionalità, si trattava delle soglie contemplate dalla previgente formulazione dell'art. 2621 cod. civ.

*l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, intesa come impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta; diversamente, l'azione fraudolenta sottesa dall'art. 216, n. 2 L. Fall. si concreta in un evento da cui discende la lesione degli interessi creditori, rapportato all'intero corredo documentale, risultando irrilevante l'obbligo normativo della relativa tenuta, ben potendosi apprezzare la lesione anche dalla sottrazione di scritture meramente facoltative.*

*Inoltre, nell'ipotesi fallimentare la volontà del soggetto agente si concreta nella specifica volontà di procurare a sé o ad altro ingiusto profitto o, alternativamente di recare pregiudizio ai creditori, finalità non presente nella fattispecie fiscale".<sup>163</sup>*

Con questa ultima asserzione, peraltro, la Corte di Cassazione ha fatto altresì rientrare dalla finestra un concetto - legato all'*intenzione criminosa* del soggetto agente quale "elemento essenziale" suscettibile di distinguere, sotto il profilo dell'*idem*, due fattispecie normative - che la Corte Edu aveva tentato di far uscire dalla porta con il passaggio (lo si è visto sopra) da *Rosenquist* a *Zolotoukhine*.

In questo panorama, inevitabile che la Corte Costituzionale fosse "indotta" - per usare un eufemismo - a intervenire nella diatriba tra piano convenzionale-Cedu e quello domestico di legittimità, anche per scongiurare l'acuirsi di contrasti sempre maggiori ed alla ricerca di un delicato equilibrio tra gli stessi.

Talché il Giudice delle Leggi ha colto l'occasione di pronunciarsi sul tema della valutazione dell'*identità del fatto*, ai fini della verifica della sussistenza del divieto di doppio giudizio, con l'importante Sentenza n. 200 del 2016, una volta chiamata a

---

<sup>163</sup> In questi termini, la Cass. pen. Sez. III, Sent. del 20 aprile 2017, n. 18927, peraltro dando seguito ad un *continuum* giurisprudenziale sul punto mai seriamente messo in discussione: *ex multis*; Sez. 5, n. 16360 del 01.03.2011, Sez. 3, n. 3539 del 20.11.2015.

decidere la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 cod. proc. pen., sollevata, nell'ambito del *cd. Processo Eternit bis*<sup>164</sup>, nella parte in cui tale disposizione, secondo l'impostazione del giudice rimettente, limiterebbe l'applicazione del principio del *Ne bis in idem* all'esistenza del medesimo "*fatto giuridico*" inteso nei suoi elementi costitutivi, sebbene diversamente qualificato, invece che all'esistenza del medesimo "*fatto storico*" come imporrebbe il riferimento all'art. 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 allegato alla CEDU.

Ebbene, in tale circostanza la Corte ha sostenuto che, se è vero che appare ormai pacifico che la Convenzione recepisce, nell'interpretare il principio del *Ne bis in idem*, il più favorevole criterio dell'*idem factum* anziché la più restrittiva nozione di *idem legale*, dall'altro sarebbe parimenti vero che il fatto storico-naturalistico rileva, ai fini del divieto di *bis in idem*, "*secondo l'accezione che gli conferisce l'ordinamento*", sicché "fatto", in questa prospettiva, "*è l'accadimento materiale, certamente affrancato dal giogo dell'inquadramento giuridico (dunque, a prescindere dalla qualificazione per il titolo, per il grado e per le circostanze), ma pur sempre frutto di un'addizione di elementi la cui selezione è condotta secondo criteri normativi*" [dunque, il fatto come fattispecie].<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> Il Tribunale ordinario di Torino - quale giudice rimettente - era stato chiamato a dover decidere sulla richiesta di rinvio a giudizio per omicidio doloso di un imputato, già giudicato in via definitiva per il medesimo fatto storico e prosciolto per prescrizione dai reati di disastro doloso (art. 434 del codice penale) e di omissione dolosa di cautele contro gli infortuni sul lavoro (art. 437 cod. pen.), in danno di numerose persone. Più precisamente, 186 di quest'ultime figuravano tra le 258 vittime dei delitti di omicidio doloso, per i quali era stata nuovamente esercitata l'azione penale.

<sup>165</sup> Si legge, non a caso, nella decisione n. 200 del 2016: "*Né la sentenza della Grande Camera, 10 febbraio 2009, Zolotoukhine contro Russia, né le successive pronunce della Corte EDU recano l'affermazione che il fatto va assunto, ai fini del divieto di bis in idem, con esclusivo riferimento all'azione o all'omissione dell'imputato. A tal fine, infatti, non possono venire in conto le decisioni vertenti sulla comparazione di reati di sola condotta, ove è ovvio che l'indagine giudiziale ha avuto per oggetto quest'ultima soltanto (ad esempio, sentenza 4 marzo 2014, Grande Stevens contro Italia). Anzi, in almeno tre occasioni, il giudice europeo ha attribuito importanza, per stabilire l'unicità del fatto, alla circostanza che la condotta fosse rivolta verso la medesima vittima (sentenza 14 aprile 2014, Muslija contro Bosnia*

Da tale premessa, allora, i giudici hanno desunto come la nozione di “*stesso fatto*” [*idem factum*], non possa essere ristretta alla sola azione od omissione senza comprendere anche l'oggetto fisico su cui cade il gesto ovvero l'evento naturalistico che ne è conseguito od ancora la modificazione della realtà indotta dal comportamento dell'agente.<sup>166</sup>

Entro questo iato, dunque, la Corte ha così ricercato un compromesso tra i due approcci, quello sostanziale proprio del Giudice di Strasburgo e quello legalistico tipico dell'Organo di legittimità domestico, e - nel concludere che non sussiste alcun eventuale contrasto tra l'art. 649 cod. proc. pen. e la normativa interposta convenzionale, atteso che entrambe recepirebbero il criterio dell'*idem factum* - lo ha individuato:

- i. da un lato, nel denegare ogni importanza alla qualificazione della fattispecie per il titolo, per il grado e per le circostanze, così espungendo dalla declinazione di tale *idem* ogni valutazione connessa all'elemento psicologico soggettivo (intenzione criminosa) del soggetto agente [come voluto in sede Cedu]; e
- ii. dall'altro, nell'escludere che la Convenzione obblighi a scartare l'evento in senso naturalistico dagli elementi identitari del fatto, di guisa "da salvare" il diritto

---

*Erzegovina, paragrafo 34; sentenza 14 aprile 2014, Khmel contro Russia, paragrafo 65; sentenza 23 settembre 2015, Butnaru e Bejan-Piser contro Romania, paragrafo 37), e ciò potrebbe suggerire che un mutamento dell'oggetto dell'azione, e quindi della persona offesa dal reato, spezzi il nesso tra fatto giudicato in via definitiva e nuova imputazione, pur in presenza della stessa condotta (come potrebbe accadere, ad esempio, nell'omicidio plurimo)".*

<sup>166</sup> Continua, infatti, la Consulta: "... In particolare, non solo non vi è modo di ritenere che il fatto, quanto all'art. 4 del Protocollo n. 7, sia da circoscrivere alla sola condotta dell'agente, ma vi sono indizi per includere nel giudizio l'oggetto fisico di quest'ultima, mentre non si può escludere che vi rientri anche l'evento, purché recepito con rigore nella sola dimensione materiale".

Per cui "... l'evento non potrà avere rilevanza in termini giuridici, ma assumerà significato soltanto quale modificazione della realtà materiale conseguente all'azione o all'omissione dell'agente".

vivente nazionale nella misura in cui quest'ultimo scompone l'*idem factum* nella triade di condotta, nesso di causalità ed evento naturalistico<sup>167</sup> [come auspicato in sede di legittimità]<sup>168</sup>.

---

<sup>167</sup> Aggiunge la Corte che: *"Sulla base della 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, sicché non dovrebbe esservi dubbio, ad esempio, sulla diversità dei fatti, qualora da un'unica condotta scaturisca la morte o la lesione dell'integrità fisica di una persona non considerata nel precedente giudizio, e dunque un nuovo evento in senso storico"*.

Si noti, però, come con la medesima Sentenza il Giudice delle leggi abbia comunque dichiarato l'illegittimità costituzionale proprio dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui esclude la medesimezza del fatto per la sola circostanza che ricorra un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile (*"res judicata"*) ed il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale (*"res judicanda"*).

<sup>168</sup> La conclusione non muta neanche a guardare ai vari reati con condotta di omesso adempimento all'obbligo tributario, disciplinati dal menzionato d.Lgs. 74 del 2000. Del resto, la problematica dell'evento può ben venire in rilievo anche in relazione a quei delitti che, pur non essendo d'evento nella loro forma base, divengono tali nella forma di delitti commissivi mediante omissione, in cui - cioè - vengono contestate condotte omissive (vale a dire, l'inosservanza del dovere di attivarsi) come non impeditive di determinati eventi fattualmente diversi. Si pensi, a titolo esemplificativo, al caso del reato di omesso versamento di ritenute *ex art. 10-bis* del d.Lgs. 74 del 2000, strutturato quale reato omissivo proprio (potendo essere commesso solo dal c.d. sostituto d'imposta), ossia come reato istantaneo di pura condotta il quale, in mancanza del versamento delle ritenute dovute o certificate, si consuma con lo spirare del *"termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta"*. In tale circostanza, allora, il verificarsi dell'evento materiale (che non sarebbe dovuto accadere), dato dall'assenza del versamento entro il termine fissato *ex lege*, andrà a comporre la triade definita dalla Consulta per l'individuazione della ricorrenza o meno di un *idem factum*. La soluzione cui così si perviene non pare del tutto illogica (quantomeno nei termini di un compromesso), ma non sono mancate prese di posizione critiche, tese a rilevare come: *"Sottrarre al Ne bis le ipotesi in cui l'idem è ravvisabile nelle condotte, ma non negli eventi, è una scelta che poggia su ragioni apprezzabili, ma sacrifica le ragioni sottese al Ne Bis. La diversità degli eventi appare in via di principio idonea a giustificare l'esercizio di una nuova azione penale in relazione a eventi nuovi; il che comporta la reiterazione del giudizio sulle condotte, là dove l'ipotesi causale riguarda le medesime condotte, ancorché in collegamento con eventi diversi"* [sic, D. PULITANÒ, *"Ne Bis in Idem. novità dalla corte costituzionale e problemi aperti"*, *Diritto Penale e Processo*, 12/2016, 1588.



**c) La configurazione dell'identità del "fatto" nell'esperienza federale Statunitense**

Obbligata premessa di quanto segue, è che l'interesse a ricercare ciò in cui l'esperienza pretoria statunitense ritiene concretarsi il concetto di "*same offence*" costituisce nient'affatto l'esercizio fine a se stesso di una mera volontà comparativa, quanto piuttosto la convinzione che nella comunanza dell'identità giuridica Occidentale le Corti delle due sponde dell'Atlantico possano quanto mai influenzare l'una l'altra, se è vero come è vero - per quanto qui interessa - che è stata la stessa Corte EDU, nella sua pronuncia relativa al caso *Zolotukhin c. Russia* [Par. 41 e ss.], a rimembrare in tema di "*Idem*" alcune soluzioni sperimentate oltreoceano dalla U.S. Supreme Court.

Che poi quest'ultime fossero o potessero essere opposte rispetto al risultato definito dal Giudice di Strasburgo poco importa, giacché l'interscambio culturale come il dialogo giuridico costituiscono un valore anche come "mezzo", non necessariamente e solo quale "fine".

Il che non esime, comunque, dall'analizzare tali differenze.

Orbene, nel sistema ordinamentale statunitense per tradizione esistono due approcci adottabili per definire ciò che si intende con la nozione di "*same offence*", vale a dire l'"*evidentiary test*" ed il "*behavioral test*".

Mentre il secondo presenta una natura univoca (oltreché più semplice) nel senso che si focalizza sulla "condotta" tenuta dal soggetto agente piuttosto che sulle prove (*evidence*) che di quella condotta debbono essere fornite, il secondo può addirittura assumere tre declinazioni: il "*required evidence test*", il quale implica che due violazioni siano le medesime laddove gli elementi di prova richiesti per la dimostrazione della prima fattispecie siano sufficientemente simili a quelli "normativamente richiesti" per provare

anche la seconda; l'"*actual evidence test*", stante il quale ricorrerebbe la "*same offence*" allorquando vi sia una similarità tra le prove "effettivamente" presentate nei due giudizi aventi ad oggetto le fattispecie contestate; e l'"*alleged evidence test*", per cui le due fattispecie violate sarebbero le stesse laddove sussista una sufficiente similarità tra le prove "allegate" nei rispettivi atti di imputazione ovvero di accusa.<sup>169</sup>

L'"*evidentiary test*" è assai preferito dai giudici federali americani al "*behavioral test*", dato che l'*evidence approach* è sia più popolare sia più risalente nel tempo<sup>170</sup>, e tra le sue declinazioni il c.d. "*Blockburger-test*", impiegato nell'individuazione dei presupposti necessari per la configurabilità di una *same offence*, costituisce una specificazione del già menzionato *required evidence test*.

In particolare, secondo il "*Blockburger-test*" - adottato per la prima volta nel 1932 dalla US Supreme Court nell'omonimo caso "*Blockburger v. United States*"<sup>171</sup> - affinché non

---

<sup>169</sup> In pratica, l'"*alleged evidence test*" è una versione mediana tra il "*required evidence test*" e l'"*actual evidence test*", e tende a trasmodare in quest'ultimo una volta che le prove "allegabili", presentate dinanzi al Giudice, vengano dal medesimo "effettivamente" ammesse in giudizio.

<sup>170</sup> Si noti, infatti, come l'*evidence approach* fosse stato disegnato, *ab origine*, per compensare un difetto strutturale dei procedimenti di *common law*, vale a dire il fatto che minimi scostamenti ovvero incongruenze tra le allegazioni di prova contenute negli atti di imputazione e le relative prove effettivamente assunte nel processo potevano essere "fatali" per il procedimento stesso, nel senso che potevano condurre ad un'assoluzione per semplici vizi di forma ("*plea of former acquittal*"). Poiché però siffatta assoluzione vietava di procedere nuovamente per la medesima offesa, il rischio era che una interpretazione troppo restrittiva di quest'ultimo concetto avesse come conseguenza quella di lasciare liberi stuoli di criminali più per cavilli giuridici rinvenibili *ex se* nel sistema processuale che per negligenza od inettitudine del magistrato inquirente. Sul punto, *cfr.* GOLDSTEIN, "*The State and the Accused: Balance of Advantage in Criminal Procedure*", 69 Yale L.J. 1149, 1173-74 & nn. 76 & 77.

<sup>171</sup> Nel caso in commento, l'imputato era stato condotto in processo penale per aver venduto illegalmente ed in successione dosi di "*morphine hydrochloride*" allo stesso acquirente, benché in giorni differenti. Precisamente, contestualmente alla consegna della prima dose, l'acquirente aveva pagato per l'acquisto di una dose aggiuntiva, che sarebbe stata consegnata il giorno seguente. Per l'effetto, l'imputato sosteneva che gli elementi rinvenibili, da un lato, nella medesima identità del soggetto acquirente, nonché, dall'altro lato, nella stretta consequenzialità temporale tra la consegna del primo quantitativo di droga ed il pagamento anticipato per la seconda dose, fossero tali da qualificare i distinti atti di vendita come espressione di una "*condotta continuativa*" e, da qui, che si avesse un unico reato.

sussista l'identità dell'*offence* [*ergo*, il presupposto dell'*Idem*] è sufficiente che per provare il secondo illecito sia imposta la prova di un fatto aggiuntivo (“*additional fact*”) che non è richiesto di essere dimostrato per il primo illecito<sup>172</sup>; sicché in questo caso un'eventuale condanna od assoluzione del medesimo soggetto per la prima violazione non precluderebbe allo stesso dal poter essere condotto in un nuovo procedimento così da essere punito anche per la seconda violazione.<sup>173</sup>

In pratica, *a contrariis*, per effetto di questa concezione della “*same offence*”, perché si abbia una violazione della *Double Jeopardy Clause* sarebbe necessario che i due illeciti presentino la medesima “fattispecie giuridica” [ossia, “*identical statutory elements*”, nozione che tanto sembra rievocare il concetto di “elementi essenziali delle fattispecie” che perfino la Corte EDU, a suo tempo, accoglieva nella già rievocata decisione “*Rosenquist c. Svezia*”] ovvero che uno dei due sia giuridicamente incluso nella seconda fattispecie, legalmente più ampia.<sup>174</sup>

---

<sup>172</sup> Precisamente, il ragionamento impiegato dalla Corte è il seguente: “*The applicable rule is that, where the same act or transaction constitutes a violation of two distinct statutory provisions, the test to be applied to determine whether there are two offenses or only one, is whether each provision requires proof of a fact which the other does not ... A single act may be an offense against two statutes; and if each statute requires proof of an additional fact which the other does not, an acquittal or conviction under either statute does not exempt the defendant from prosecution and punishment under the other*”.

<sup>173</sup> Tant'è che, nella decisione di cui si discute, la US Supreme Court respinse l'argomento difensivo dell'imputato, optando per la configurabilità di differenti reati per ciascuno dei singoli atti di vendita perfezionati e, da qui, per l'esistenza di due “*separate offences*”, assunto che - a suo dire - il secondo atto (la vendita di una quantità *ulteriore* di droga) richiedeva la prova di un fatto – l'avvenuta “consegna” della quantità aggiuntiva – la cui dimostrazione si collocava in un momento posteriore rispetto al già intervenuto perfezionamento del primo illecito (la prima dose era infatti stata consegnata il giorno addietro, in cui vi era stato solo l'atto ulteriore del pagamento anticipato per una dose aggiuntiva, ma nessuna consegna contestuale. Per cui il secondo illecito non si era perfezionato e la relativa consegna costituiva elemento “*da provarsi*” indipendentemente dalla fornitura della prova per la prima consegna-illecito, in quanto in astratto non potrebbe escludersi che al pagamento anticipato non segua poi alcuna consegna effettiva).

<sup>174</sup> In questo senso, è assodato come sotto il *Blockburger-test* le fattispecie criminali dell'omicidio e del tentato omicidio costituiscono “*the same offence*”, poiché fornita la prova del primo il secondo è inclusivamente dimostrato.

In realtà, preme dirlo, l'adozione di una nozione ristretta di "*same offence*" - quale certo il "*Blockburger test*" incarna - pare conseguire altresì a premesse sulla separazione dei poteri che risultano essere diffusamente radicate sia in dottrina quanto presso numerosi giudici americani, e che - di contro - i giudici di Strasburgo non sembrano ancora aver adeguatamente approfondito [per non dire, appreso della loro conoscenza].<sup>175</sup>

Ci si riferisce alla convinzione che tanto il potere di adottare le norme di legge contenenti le previsioni incriminatrici quanto di incrementare le relative sanzioni comminabili compete, giuridicamente, solo al Congresso quale espressione del ramo legislativo, il che condurrebbe - secondo questa visione - a due [*inevitabili*] corollari.

Vale a dire, alle circostanze che tanto la "doppia prosecuzione" quanto la "doppia sanzione" (o duplicazione sanzionatoria) siano invero un'illusione, una *factio juris* svelabile accorgendosi che, in realtà, la seconda condanna per il medesimo fatto non sarebbe una condanna in sé, ma semplicemente un'automatica conseguenza dell'essere già stato dichiarato colpevole; così come che la seconda sanzione per la *same offence* costituisca *illegittimo* abuso *ex post* di una potestà punitiva che nondimeno il Legislatore potrebbe *legittimamente* duplicare *ex ante*, raddoppiano a livello normativo i minimi ed i massimi edittali comminabili.

---

<sup>175</sup> Tale critica potrebbe apparire spietata, ma la si reputa giustificabile in ragione del fatto che:

- mentre la Corte EDU vede la clausola del "Ne Bis in Idem/Double Jeopardy" nella veste di un "limite" al potere legislativo dei singoli Legislatori nazionali di portare a loro piacimento alcune sanzioni "fuori" dal campo penale, sicché l'impiego dei criteri *Engel* costituisce pratica applicazione di tale limite; viceversa
- i giudici federali americani indirettamente escludono una tale interpretazione, sull'assunto che la stessa sarebbe in contrasto con il potere, conferito per Costituzione al Congresso, di definire cosa sia reato penale e cosa no, prescrivendo le relative punizioni [*Congress's power to define criminal offenses and to pre- scribe punishments*]. Non a caso, qui la prima affermazione per cui le Corti federali non avrebbero il potere di integrare il catalogo delle offese criminali stilato dal Congresso (*"The federal courts have no power to supplement Congress' catalogue of offenses"*) retrocede addirittura all'anno 1812 [United States v. Hudson and Goodwin, 11 U.S. (7 Cranch) 31, 34 (1812)].

Talché, secondo questa visione, la *Double Jeopardy Clause* non costituirebbe tanto un limite al potere legislativo di articolare illeciti e sanzioni, quanto piuttosto un freno al potere giudiziale a cumulare sanzioni e condanne laddove questo non sia stato espressamente voluto ovvero previsto dal Legislatore medesimo.<sup>176</sup>

Tra l'altro, l'applicazione del *Blockburger-test* ha ricevuto implementazione anche nel settore sanzionatorio tributario, dove - una volta ribadito in premessa (secondo quanto già visto sopra) come le “*tax fraud penalties*” non siano punitive in natura quanto piuttosto sanzioni con “*remedial purposes*” - si è evidenziato *de plano* come la differenza nel grado e nel livello di prove (“*in degree of the the burden of proof*”) richieste nei processi criminale ed in quelli tributari sia tale da precludere il ricorso alla dottrina della *res iudicata* [è evidente, infatti, come il riferimento alle evidenze probatorie fondi sull'adesione al meccanismo del *Blockburger test*, che sulla prova dei fatti aggiuntivi legittima la qualificazione o meno di due violazioni come “the same offence”].<sup>177</sup>

Del resto, seguendo questa visuale, il proscioglimento in sede penale implica sì che non sia stato provato oltre ogni ragionevole dubbio il fatto criminale imputato al prevenuto, ma non anche che quest'ultimo non abbia evaso le imposte; giacché mentre nel processo penale vale il principio tale per cui la colpevolezza deve essere provata “*beyond a reasonable doubt*”, in sede tributaria opererebbe l'opposto indirizzo, assunto che una “*notice of deficiency*” - relativa all'ammontare di reddito che l'Amministrazione asserisce aver il contribuente omesso di considerare nel determinare le sue imposte da

---

<sup>176</sup> Si veda, per un'esplicazione approfondita di queste considerazioni, “*Twice in Jeopardy*”, in *The Yale Law Journal*, Vol. 75, No. 2 (Dec., 1965), p. 302 ss.

<sup>177</sup> Il riferimento è alla decisione del 1989 della United States Court of Appeal for the Sixth Circuit assunta nel caso “*James A. Traficant Jr. v. Commissioner of Internal Revenue Service*”.

pagare - si presume essere corretta ("*is presumed to be correct*") fino a quando il *taxpayer* non fornisca prova contraria<sup>178</sup>.

Senonché, seppur per breve tempo - e similmente a quanto era accaduto con i precedenti *Halper* e *Kurth Ranch* in tema di definizione di ciò che costituisce "*materia penale*" -, anche sulla qualificazione dell'"*Idem*" vi è stato un momento in cui il Supremo Giudice federale americano è sembrato voler incamminarsi su una strada simile a quella che la Corte di Strasburgo avrebbe poi intrapreso (ci si riferisce, ovviamente, alla decisione *Zolotukhin* assunta da quest'ultima al principio del 2009).

In America ciò è avvenuto già nel 1990, allorquando la US Supreme Court con la Sentenza "*William J. Grady v. Thomas J. Corbin*"<sup>179</sup> - accogliendo le istanze difensive -

---

<sup>178</sup> Pare allora anche configurarsi in America una presunzione relativa, ben potendosi fornire prova contraria, di correttezza dell'operato dell'Erario in riferimento alla determinazione dell'imposta evasa; che tuttavia non collima con quanto invalso nell'ordinamento italiano, in cui la presunzione di legittimità degli atti amministrativi è stata caducata sin dalla nota Sentenza della Cassazione n. 2990 del 23.05.1979. Ancora di recente, infatti, il Giudice di legittimità - nella Sent. del 20.01.2016, n. 955 - non ha mancato di ribadire che: "*E' ormai jus receptum nella giurisprudenza di questa Corte che, anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'art. 2697 c.c. e che, pertanto, in applicazione della stessa, l'amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa, essendosi ormai da tempo chiarito che la c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi (un tempo evocata per giustificare la loro idoneità ad incidere unilateralmente nella sfera giuridica altrui) non opera nei confronti del giudice ordinario*".

<sup>179</sup> Nel caso in oggetto, l'imputato si era reso colpevole di una condotta stradale suscettibile di dar luogo, al contempo, a sanzioni amministrative e condanne penali, dovute alle conseguenze nefaste provocate a danno di due differenti conducenti che viaggiavano sulla corsia opposta (morte per il primo, lesioni gravi per il secondo). Difatti, nell'ambito del primo procedimento amministrativo, l'imputato, dichiaratosi *sua sponte* colpevole, era stato sanzionato ad un multa di \$350, ad una *surcharge* di \$10 ed alla sanzione amministrativa consistente nella revoca per 6 mesi della licenza automobilistica, quale conseguenza delle condotte di:

- guida in stato di ebbrezza con tasso alcolemico doppio rispetto a quello consentito dalla legge;
- mancato rispetto dell'obbligo di tenere la destra lungo la linea mediana stradale.

Nondimeno, a causa di una disfunzione nello scambio informativo tra gli Uffici giudiziari interessati, il Giudice del primo processo aveva concluso lo stesso (divenuto così "*definitivo*") senza mai venire a conoscenza dell'esistenza di un secondo procedimento in cui il medesimo soggetto era imputato dei reati di

espresse la convinzione che la comparazione tra le “*fattispecie giuridiche*” (“*elements of the two offenses*”), richiesta dal *Blockburger test* per la determinazione di ciò che costituisce “*same offence*”, in realtà fosse tale non proteggere sufficientemente un medesimo soggetto dal rischio di multiple prosecuzioni.

Addirittura aggiungendo come il *Blockburger test* non costituisse l’unico strumento utile atto a determinare se un secondo procedimento infranga o meno la clausola della “*Double Jeopardy*”; di guisa che quest’ultima vieterebbe altresì una *subsequent prosecution* in cui l’accusa, nel definire gli elementi essenziali in fatto costituenti l’offesa imputata in quel secondo processo, debba provare una “*condotta*” già posta alla base del primo illecito oggetto di giudizio.

Così facendo, appare evidente, l’elemento discriminante per definire se si fosse in presenza o meno di una seconda imputazione suscettibile di violare la clausola della *Double Jeopardy* veniva traslato sul dato dell’identità o meno (rispetto al primo giudizio) della “*condotta*” che l’accusa doveva provare nel secondo processo [c.d. “*Grady test*”], e non più sul “tipo od identità delle prove” che dovevano essere fornite per provare quella data condotta<sup>180</sup>; pervenendo di tal fatta all’accoglimento di una nozione di “*same*

---

“*reckless manslaughter*”, “*criminal negligent homicide*” e “*third-degree reckless assault*”. Come emergente dagli atti dell’accusa, gli addebiti penali del secondo giudizio erano fondati sulla dimostrazione dei seguenti fatti:

- guida in stato di ebbrezza con tasso alcolemico doppio rispetto a quello consentito dalla legge;
- mancato rispetto dell’obbligo di tenere la destra lungo la linea mediana stradale;
- eccessivo superamento dei limiti di velocità in presenza di forte pioggia e condizioni stradali limitative.

Ebbene, nel caso in oggetto l’imputato lamentava l’intervenuta violazione a suo danno della clausola della “*Double Jeopardy*”, essendo egli stato già condannato con pronuncia definitiva nel primo processo per la “*medesima condotta*” per la quale era stato altresì tratto nel secondo procedimento penale.

<sup>180</sup> La conseguenza per la Corte, nel giudizio in parola, fu che la seconda imputazione penale aveva violato la clausola della *Double Jeopardy*, dato che gli elementi fattuali a base dello stesso erano i medesimi sussunti nel primo processo.

Vale notare, nondimeno, come Corte sottolineò - in ogni caso - che la sua conclusione sarebbe stata diversa, ed il secondo procedimento ammesso, laddove la *condotta* che l’accusa poneva a base degli addebiti penali fosse stata interamente disgiunta dal primo giudizio (vale a dire, esemplificò la Corte, laddove l’accusa si fosse proposta di dimostrare i reati in oggetto esclusivamente come effetto della

*offence*" assai vicina a quella dell'"*idem legale*" su cui la Corte Edu ha fondato la sua decisione in "*Zolotukhin v. Russia*".

Ma, come si premetteva, questa comunanza *a-temporale* di vedute (l'una decisione è infatti del 1990, l'altra del 2009) ha avuto vita breve, poiché già solo tre anni dopo - nel 1993 con la nota pronunzia "*United States v. Alvin J. Dixon and Micheal Foster*"<sup>181</sup> - la US Supreme Court tornava alle origini, ribadendo che, affinché una seconda offesa possa dirsi la stessa ["the same"] rispetto ad un'altra, sia necessario che ciascuna condotta – alla base delle differenti violazioni – non richieda "*la prova*" di un fatto od elemento ulteriore non contenuto ovvero richiesto per dimostrare l'altra violazione.<sup>182</sup>

Il rinnovato richiamo all'importanza delle "*prove*" esprimeva la decisione della US Supreme Court di voler manifestamente ritornare ai parametri del "*Blockburger test*", operando un contestuale *overruling* del "*Grady test*" addirittura additato come

---

condotta dell'imputato consistente nell'"*eccessivo superamento dei limiti di velocità in presenza di forte pioggia e condizioni stradali limitative*".

<sup>181</sup> Fondando su presunte precedenti violenze fisiche, la moglie del Sig. Foster aveva ottenuto l'emissione, contro quest'ultimo, di un "*civil protection order*" (*CPO*) con il quale si disponeva al marito di astenersi da ogni "*molestia, assalto, od ogni altro tipo di minaccia o abuso fisico*". In violazione del divieto civile, il marito dava luogo a manifestazioni di minacce ed assalti nei confronti della moglie, i quali generavano distinti procedimenti giudiziari criminali:

- il primo in cui le plurime condotte di Foster venivano penalmente addebitate sotto i reati di "*assalto con l'intenzione di uccidere*" e "*minaccia di lesione o rapimento*";
- il secondo in quanto le medesime condotte di cui sopra avevano comportato la violazione dell'Ordinanza di protezione del Tribunale contenuta nel *CPO*.

<sup>182</sup> Nel caso di specie, perciò, la Corte concludeva che le infrazioni in parola avessero originato "*different offences*", come tali insuscettibili di violare la *Double Jeopardy Clause*, considerato che mentre ai fini della condanna del prevenuto per l'intervenuta violazione dell'ordine di protezione si richiedeva la prova di conoscenza del *CPO* e della sua volontaria infrazione da parte di quest'ultimo (non domandati dai restanti reati), diversamente gli altri due crimini esigevano di fornire la prova di una intervenuta minaccia al fisico, di rapimento od alla proprietà, ovvero dello specifico intento di uccidere (profili non rilevanti per il primo addebito).



“*mancante di fondamenta costituzionali*” (“*lacks constitutional roots*”) e “*generatore di instabile applicazione*” (“*has already proved unstable in application*”).<sup>183</sup>

Per concludere, *nulla quaestio* che mentre oggi in sede convenzionale-Cedu prevale il riferimento all'*Idem factum* inteso come “*insieme degli elementi fattuali del caso concreto che coinvolgono la stessa persona e che sono inestricabilmente legati sul piano spaziale e temporale (...)*”, e la cui stessa definizione “aperta” - va detto - ha generato incertezze sulla sua reale portata al punto che la Corte Costituzionale Italiana ha cercato, per sua parte, di riempirlo di concreto significato tramite il riferimento “*all’accadimento materiale, affrancato dal giogo dell’inquadramento giuridico, ma comunque basato sulla triade condotta-nesso causale-evento naturalistico*”; viceversa sul suolo americano si demanda ogni *discrimen* in materia ad una versione peculiare dell'*Idem legale*, nella forma del “*Blockburger test*”.

Quest'ultimo, si noti, non vieta affatto il cumulo delle prosecuzioni ovvero l'imposizione di plurime sanzioni all'interno dello stesso processo (*trial*)<sup>184</sup>, bensì preclude di essere

---

<sup>183</sup> Appare corretto segnalare come il ripudio del *Grady test*, a favore del ritorno al *Blockburger test*, non fosse stato invero condiviso dall'intero corpo giudicante coinvolto nella decisione “*United States v. Alvin J. Dixon and Micheal Foster*”. In particolare, il Giudice *F. Souter* espresse una netta posizione dissenziente in tal senso, manifestando la preferenza per un parametro di definizione dell'*Idem* commisurato alla *condotta* del soggetto agente piuttosto che alle *evidenze probatorie* necessarie per dimostrare quest'ultima, esplicitandolo chiaramente come segue: “*(...) the [Blockburger] test is insufficient protection against successive prosecution ... If a separate prosecution were permitted for every offense arising out of the same conduct, the government could manipulate the definitions of offenses, creating fine distinctions among them and permitting a zealous prosecutor to try a person again and again for essentially the same criminal conduct*” (*United States v. Alvin J. Dixon and Micheal Foster*, p. 2884 - Souter, J., concurring in the judgment in part and dissenting in part). Per un'analisi dettagliata delle varie opinioni espresse dai singoli Giudici, si rimanda a R. J. CASSIDY, “*United States v. Dixon: The “Jeopardizing” of Judicial Contempt Power*”, in *Widener Journal of Public Law*, 1995, p. 179 ss.

<sup>184</sup> In questo senso, è pacifico come la “*Double Jeopardy Clause*” vieti “*separate e successive*” punizioni a danno dello stesso soggetto per la medesima offesa [*same offence*] ma non, al contrario, che multiple sanzioni siano imposte nell'ambito di un unico procedimento. Tant'è che nel 1983, nel caso “*Missouri, Petitioner v. Danny Hunter*”, la US Supreme Court ha statuito - con riferimento all'ipotesi delle plurime

nuovamente giudicati per un'offesa che contenga gli stessi elementi giuridici [*"identical statutory elements"*] della prima fattispecie già addebitata (e condotta a giudizio) ovvero sia legalmente inclusa in quest'ultima più ampia, di modo che le evidenze probatorie da fornire per fondare ambo le condanne sarebbero le stesse.

Sotto questo aspetto, l'approccio federale-americano del *Blockburger test* pare avvicinarsi [addirittura] a quello della giurisprudenza di legittimità italiana, nella parte in cui quest'ultima ha riconosciuto come la presenza di uno o più elementi costitutivi necessari per configurare il reato penale-tributario (certificazione, soglia, termine allungato), e non richiesti invece per l'esistenza del corrispondente illecito amministrativo-fiscale "minore", sia tale da delineare i loro rapporti in termini di *"progressione criminosa"* anziché di *"specialità"* (così, per l'effetto, ammettendone il cumulo sanzionatorio), e - soprattutto - nella misura in cui la *prova* di questi "ulteriori" elementi costitutivi sarà [ovviamente] richiesta per la (sola) fattispecie penale ma non per quella amministrativa-tributaria.<sup>185</sup>

---

sanzioni [*"multiple punishments"*] - che: *"Where consecutive sentences are imposed at a single criminal trial, the role of the constitutional guarantee [of the Double Jeopardy Clause] is limited to assuring that the court does not exceed its legislative authorization by imposing multiple punishments for the same offense ... [indeed] the Double Jeopardy Clause does no more than prevent the sentencing court from prescribing greater punishment than the legislature intended"*.

Seguendo questa prospettiva non è dato stupirsi allora come il *Blockburger test* venga definito da taluni giuristi americani quale *"mere test for legislative intent"*, al punto che esso creerebbe una *presunzione legale iuris tantum* [*"rebuttable presumption"*] destinata ad agire come un contrappeso di controllo al fine, cioè, di assicurare che l'*intentio/voluntas legis* sia accertata prima che eventuali doppie sanzioni siano applicate. Si rinvia, per un'approfondimento di questa teoria a L. A. LOCKE, *"Double Jeopardy and the Blockburger Test"*, in *Law and Philosophy*, Vol. 9, No. 3 (Aug., 1990), p. 295 ss., il quale ritiene che: *"... the Blockburger test merely creates a rebuttable presumption, and additionally acts as a check on the legislature by demanding that legislative intent be made clear before multiple punishment will be allowed"*.

<sup>185</sup> E' chiaro, infatti, che gli elementi *aggiuntivi* della fattispecie penale (quali certificazione, soglia, termine allungato), collocandosi temporalmente in un momento *successivo* rispetto al compimento dell'illecito amministrativo, dovranno essere provati per accertare la prima ma non il secondo [si pensi - a titolo esemplificativo - all'eventualità della ricorrenza di un reato di omesso versamento di ritenute certificate ed

### III.III Il momento "*temporale*" rilevante ai fini dell'applicazione del divieto di *Bis in Idem* e la nozione di "*final decision*" all'interno del "*primo*" procedimento sanzionatorio che giunge a conclusione

#### a) La visione "*quasi-comune*" Convenzionale-Cedu, Italiana e Britannica

L'ultimo presupposto rilevante funzionale a determinare l'effetto preclusivo di cui il *Ne Bis in Idem* consta attiene all'individuazione del "*momento temporale*" di concretizzazione del detto *Bis*, vale a dire di quello *iato temporale* in cui si reputa dovuta l'applicazione del divieto in parola e che, come anticipato in premessa, è destinato a variare a seconda del fatto che tale preclusione si ritenga conseguire all'intervenuta duplicazione ("*Bis*") della risposta sanzionatoria [c.d. "*dimensione sostanziale*"] ovvero, piuttosto, dell'iniziativa processuale azionata una volta che la medesima violazione (nella forma dell'*Idem* accolta) sia già stata oggetto di una pronuncia di carattere definitivo [c.d. "*dimensione processuale*"].

Ebbene, il Giudice di Strasburgo pare aver abbracciato una visione del *Ne Bis in Idem* nella sua *dimensione processuale*, quantomeno nel punto in cui ha precisato come la garanzia di cui all'art. 4 del Protocollo n. 7 allegato alla CEDU proibisca la ripetizione di un secondo procedimento una volta che il primo si sia già concluso con una "*final decision*", laddove quest'ultima - sia essa di condanna ovvero di assoluzione - è stata reputata essere "*final*" nel caso in cui abbia "*acquisito la forza di res judicata*", e con

---

del corrispondente illecito amministrativo di omesso versamento ex all'art. 13 del d.Lgs. n. 471/1997]. In dottrina questo approccio è stato altresì ricostruito alla luce della "*sussistenza, in una dinamica di rapporto contenente-contenuto di matrice insiemistica e di derivazione aristotelica collegabile al principio "in toto iure generi per speciem derogatur", di un elemento specializzante che qualifica come quid pluris l'illecito prevalente, id est quello speciale, avente i medesimi elementi costitutivi dell'altra fattispecie con, in aggiunta, l'altro differenziale qualificante e utile*" [così C. BECCALLI, "*Senza prova dell'avvenuto pagamento della sanzione tributaria non è invocabile il ne bis in idem*", in "*Il fisco*" n. 24 del 2015, 1-2368].

l'aggiunta che tale forza debba ritenersi conseguita anche nell'evenienza in cui *"ulteriori rimedi impugnatori non siano più disponibili ovvero le parti li abbiano esauriti o comunque abbiano lasciato spirare i termini legali per usufruirne"*.<sup>186</sup>

Peraltro, un simile approccio convenzionale-Cedu si mostra in linea altresì con quanto predicato dal Giudice delle leggi italiano, il quale non ha mancato di osservare come *"... il divieto di bis in idem, ... si sviluppa invece con assolutezza in una dimensione esclusivamente processuale, e preclude non il simultaneus processus per distinti reati commessi con il medesimo fatto, ma una seconda iniziativa penale, laddove tale fatto sia già stato oggetto di una pronuncia di carattere definitivo"*.<sup>187</sup>

Inoltre, sempre nella decisione - già menzionata - *"Grande Stevens c. Italia"* del 4 marzo 2014, la Corte Edu, ribadito dapprima come la garanzia sancita all'art. 4 entri in gioco allorquando venga avviato un nuovo procedimento e la precedente decisione di assoluzione o di condanna sia già passata in giudicato, ha poi osservato come in quest'ultima fase gli elementi del fascicolo comprenderanno ulteriormente la decisione con la quale si è concluso il «primo procedimento», nonchè la lista delle imputazioni mosse nei confronti del ricorrente nell'ambito del nuovo procedimento.

Tali documenti saranno infatti tali da includere - ovviamente - un'esposizione dei fatti relativi all'illecito per cui il singolo è stato già giudicato e la relativa descrizione del secondo illecito di cui è accusato ovvero imputato.

---

<sup>186</sup> In questi termini si è espressa chiaramente la Corte EDU nella decisione del *"Case of Nikitin v. Russia"*, del 15.12.2004, no. 50178/99, in cui ha statuito che (p. 37): *"According to the explanatory report to Protocol No. 7, which itself refers back to the European Convention on the International Criminal Judgments, a decision is final if, according to the traditional expression, it has acquired the force of res judicata. This is the case when it is irrevocable, that is to say when no further ordinary remedies are available or when the parties have exhausted such remedies or have permitted the time-limit to expire without availing themselves of them"*.

<sup>187</sup> Corte Cost., Sentenza del 31 maggio 2016, n. 200, p. 15.

Sicché, conclude, tali esposizioni potranno sì costituire un utile punto di partenza al fine di poter stabilire se i fatti oggetto dei due procedimenti siano o meno identici ("*the same*"), ma non sarà comunque dirimente sapere quali parti di queste nuove accuse saranno alla fine "effettivamente" ammesse o escluse nella procedura successiva, giacché "*l'articolo 4 del Protocollo n. 7 enuncia una garanzia contro nuove azioni penali o contro il rischio di tali azioni, e non il divieto di una seconda condanna o di una seconda assoluzione*".<sup>188</sup>

Senonché, la [supposta] linearità di questi ragionamenti su che cosa costituisca, a livello convenzionale-Cedu, una "*final decision*" appare infranta da alcune discrasie esegetiche rinvenibili in altre decisioni dello stesso Giudice di Strasburgo, in particolare nei casi "*Häkki v. Finland*" e "*Kiiveri v. Finland*".<sup>189</sup>

Nel primo, infatti, la Corte ha precisato come, affinché il contribuente possa chiedere *ex ante* il rispetto del divieto in parola, sia comunque necessario che *almeno* un procedimento sia divenuto definitivo, ma *non* bastando a tal fine - e qui sta il punto - la mera acquiescenza al provvedimento, in quanto non vi potrebbe essere violazione dell'art. 4 qualora il soggetto coinvolto non abbia cercato, in ambito domestico, di

---

<sup>188</sup> Cfr. Corte Edu, decisione del 4 marzo 2014 nella "*Causa Grande Stevens e Altri c. Italia*" (p. 200); nonché decisione del 10 febbraio 2009 in "*Zolotoukhine contro Russia*" in cui si legge che: "... *Article 4 of Protocol No. 7 contains a safeguard against being tried or being liable to be tried again in new proceedings rather than a prohibition on a second conviction or acquittal*".

<sup>189</sup> Si noti, inoltre, come la protezione contro il divieto di doppio giudizio trovi, invero, una serie di limitazioni espresse anche in ambito Cedu. In primo luogo, l'art. 4 richiede che il soggetto sia già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato. Nell'ordinamento italiano questo dovrebbe significare che il principio sia destinato a trovare applicazione solo qualora nei confronti di un soggetto sia già intervenuta una sentenza penale di condanna o proscioglimento passata in giudicato a norma degli artt. 648 e ss. c.p.p. Un secondo limite si rinviene nel fatto che debba trattarsi di due procedimenti instaurati all'interno dello stesso Stato: in assenza di Convenzione, il divieto non è idoneo ad operare tra due Ordinamenti nazionali sovrani.

prevenire la doppia incriminazione per la medesima violazione, ad esempio facendo appello avverso la pronunzia di condanna nei termini ordinari consentiti.<sup>190</sup>

Nel secondo caso, invece, dal precipitato della relativa decisione deriverebbe non solo che gli atti di irrogazione delle sanzioni dell'Amministrazione finanziaria possano costituire una "decisione finale" idonea a comportare l'applicazione del principio del *Ne bis in idem convenzionale*, precludendo l'inizio o la prosecuzione del procedimento penale relativo ai medesimi fatti, ma altresì che gli stessi possano assumersi "cristallizzati" [*ergo*, "final"] anche per effetto della loro mancata impugnazione da parte del contribuente<sup>191</sup>, così - indirettamente - comprimendo la portata del diverso principio sancito in *Häkkä*, oltreché lasciando sul terreno interrogativi irrisolti.<sup>192</sup>

---

<sup>190</sup> Nel caso appena esaminato, infatti, deciso in data 20 maggio 2014, il Signor Häkkä non aveva esperito alcuno dei rimedi di impugnazione previsti dall'ordinamento di appartenenza. I giudici di Strasburgo hanno perciò ritenuto che non vi fosse stata violazione alcuna, poiché il ricorrente avrebbe potuto prevenire il *bis in idem* impugnando i provvedimenti tributari in relazione ai quali, all'epoca, non era ancora sceso il giudicato, essendo ancora pendenti i termini per la relativa impugnazione.

<sup>191</sup> La fattispecie relativa al caso *Kiiveri* riguardava un contribuente finlandese, socio e amministratore di una società a responsabilità limitata, il quale, in relazione a diversi illeciti tributari (dichiarazione infedele e corresponsione di salari "in nero"), era stato sia destinatario di sanzioni amministrative pecuniarie per ciascuno degli esercizi fiscali verificati, sia imputato in un processo penale, ad esito del quale condannato per frode fiscale aggravata e per irregolare tenuta della contabilità.

Analizzando i fatti materiali in causa, la Corte aveva riscontrato che almeno per una parte degli esercizi coinvolti l'interessato era stato perseguito e punito due volte per il medesimo fatto ("*failure to declare income to the tax authorities*").

Ora, secondo la Legge finlandese il termine per impugnare gli atti sanzionatori di matrice tributaria era pari a cinque anni a partire dall'inizio dell'anno successivo a quello in cui la pretesa impositiva era stata adottata; ma il Sig. Kiiveri non impugnò alcuno degli atti dell'Amministrazione finanziaria, subendo altresì la riscossione delle relative somme domandate.

Pertanto, le pretese impositive in questione, relative ai periodi d'imposta 2003, 2005 e 2006, divennero definitive rispettivamente il 31 dicembre degli anni 2008, 2009, 2011 e 2012.

Poiché, inoltre, il ricorrente non aveva presentato ricorso contro gli atti impositivi sanzionatori, quest'ultimi erano divenuti "definitivi" al trascorrere dei cinque anni decorrenti dal "consolidarsi" della pretesa erariale, vale a dire, rispettivamente, il 31 dicembre 2009, il 31 dicembre 2011 ed il 31 dicembre 2012.

Di contro, il procedimento penale per frode fiscale - avviato in data 6 marzo 2009 - era divenuto definitivo il 27 febbraio 2012, allorquando la Corte Suprema finlandese rese il suo giudizio di condanna.

Ne conseguì che per i periodi d'imposta 2003 e 2005 venne ritenuta sussistere una violazione del principio del *Ne bis in idem*, mentre per il periodo d'imposta 2006 la Corte EDU accertò la *non* intervenuta violazione del divieto in esame, in quanto il procedimento penale era divenuto definitivo (in data 27 febbraio 2012) quando era ancora pendente il termine (sino al 31 dicembre 2012) per impugnare la *penalty* comminata dall'Amministrazione finanziaria. Sicché, dopo il passaggio in giudicato della sentenza penale, il contribuente era ancora in tempo per impugnare la decisione finale relativa al periodo di imposta 2006 e dedurre la violazione dell'art. 4 Pr. 7; ma non avendo assolto tale onere, lo stesso ha ommesso di esaurire i ricorsi interni per prevenire la lesione dei diritti garantiti dalla Convenzione.

E' dato leggere, infatti, nella Sentenza in parola: "*Concerning the remaining tax years 2003 and 2005, the Court points out that the first set of the proceedings became final on 31 December 2009 and 31 December 2011 respectively while the second set [quello penale] was initiated on 6 March 2009. The two sets of proceedings were thus pending concurrently until 31 December 2009 and 31 December 2011 respectively when the first set became final in respect of the tax years 2003 and 2005. As the second set of proceedings was not discontinued after the first set of proceedings became final but was continued until a final decision on 27 February 2012, the applicant was convicted twice for the same matter in two sets of proceedings which became final, on the one hand, on 31 December 2009 and 31 December 2011 respectively and, on the other hand, on 27 February 2012*".

In realtà, si è dell'avviso che il principio affermato in *Häkkä*, ove accolto in pieno, avrebbe dovuto condurre al riconoscimento, in *Kiiveri*, della mancata violazione del divieto di *Bis in Idem* anche con riferimento alle *penalties* applicate per i periodi d'imposta antecedenti al 2006, in quanto la loro mancata impugnazione *tout court* - quale atto di mera acquiescenza - ne avrebbe dovuto precludere ogni possibile equiparazione ad una "decisione definitiva", non potendosi infatti dire rispetto ad essi che il contribuente abbia cercato, in ambito domestico, di prevenire la doppia incriminazione per la medesima violazione.

<sup>192</sup> Non sembrano condividere questa evidenziata discrasia interpretativa, rinvenibile nei precipitati dei pronunciamenti della Corte Edu, F. GIULIANI - G. CHIARIZIA, "*Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'U.E.*", 2017, Milano, 229.

Un'interessante via d'uscita sarebbe comunque fornita dalla posizione espressa dallo Schiavolin, il quale ha rilevato la possibilità di prospettare una ponderata soluzione, "*fondata su una visione "sostanziale" e non formalistica delle definitività. Secondo la Corte EDU, una "decisione definitiva" ai fini dell'art. 4 Prot. n. 7, sufficiente per bloccare il successivo sviluppo di un altro procedimento, si ha anche quando scada inutilmente il termine per contestare in giudizio un provvedimento amministrativo. Tuttavia, se, nonostante il passaggio in giudicato della sentenza tributaria che confermi le sanzioni amministrative, queste non possono essere eseguite nei confronti del trasgressore, in mancanza di una decisione del giudice penale dalla quale il fatto risulti pienamente irrilevante, evidentemente il legislatore rimette a quest'ultimo giudice la verifica di un elemento essenziale per considerare legittima questa pretesa, ossia il rispetto del principio di specialità. Di conseguenza, anche se il giudice penale non ha giurisdizione riguardo alla pretesa sanzionatoria amministrativa, il relativo provvedimento non si può considerare davvero definitivo finché questo aspetto resti sub iudice, non meno che per la pendenza del processo tributario. Pertanto, la definitività che permette di invocare il Ne Bis in Idem, risultando dalla combinazione delle due procedure, si avrebbe soltanto quando entrambe fossero chiuse (e sarebbe dunque invocabile soltanto nei riguardi di successive pretese sanzionatorie per la stessa condotta). ... Se si accettasse questa più ampia nozione di*

Ma, a parere di chi scrive, ciò non è tutto.

In effetti, persino la verifica della "definitività" della *decision* potrebbe suscitare in sé qualche dubbio applicativo, poiché se è vero che l'orientamento dell'Organo Cedu giudica imprescindibile che il procedimento per il secondo illecito (quale che esso sia) sia *irrevocabilmente* chiuso, ci si chiede allora quale rilievo potrebbe assumere la giurisprudenza domestica interna che, in punto di *Ne bis in idem* ex art. 649 c.p.p.<sup>193</sup>, riconduce a quest'ultima norma anche le ipotesi di *litispendenza*<sup>194</sup>, così finendo per apprestare una tutela maggiore rispetto a quella convenzionale, almeno laddove

---

*definitività "convenzionale" si potrebbe trarne una conseguenza di indubbio rilievo, evitando che il Ne Bis in Idem scatti per la mera mancata impugnazione del provvedimento di irrogazione di sanzioni, antecedente al giudizio penale definitivo ... [così che] il trasgressore non potrebbe bloccare il procedimento penale semplicemente non ricorrendo avverso l'irrogazione di sanzioni amministrative" (sic., R. SCHIAVOLIN, "Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali", in Riv. Dir. Trib., n. 3/2017, 402].*

<sup>193</sup> L'art. 649 del codice di procedura penale recita che:

*"L'imputato proscioltto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69, comma 2, e 345.*

*Se ciò nonostante viene di nuovo iniziato procedimento penale, il giudice in ogni stato e grado del processo pronuncia sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere 2, enunciandone la causa nel dispositivo".*

Com'è indiscutibile, però [e ciò lo si vedrà adeguatamente nel Cap. IV che segue], l'art. 649 c.p.p. attiene al *Ne bis in idem* riferibile "soltanto" ai processi penali e quindi alla duplice punizione a titolo "formale" di reato, senza immediata applicabilità al delicato rapporto tra ambito penal-tributario e amministrativo-tributario.

<sup>194</sup> Cfr. Cass. Sez. Un., Sentenza del 28 giugno 2005 n. 34655, in cui è stato affermato il principio di diritto tale per cui: *"Le situazioni di litispendenza, non riconducibili nell'ambito dei conflitti di competenza di cui all'art. 28 c.p.p., devono essere risolte dichiarando nel secondo processo, pur in mancanza di una sentenza irrevocabile, l'improponibilità dell'azione penale in applicazione della preclusione fondata sul principio generale del Ne bis in idem, sempreché i due processi abbiano ad oggetto il medesimo fatto attribuito alla stessa persona, siano stati instaurati ad iniziativa dello stesso ufficio del pubblico ministero e siano devoluti, anche se in fasi o in gradi diversi, alla cognizione di giudici della stessa sede giudiziaria". Ex multis; Cass., Sez. I, 10 aprile 2008, n. 17789; Cass., Sez. V, 5 luglio 2012, n. 37670.*



quest'ultima implica che il divieto sia tale da non precludere lo sviluppo di giudizi paralleli e concorrenti purché [*melius*, alla sola condizione che] il secondo procedimento venga interrotto una volta che giunga a definitiva conclusione il primo.<sup>195</sup>

Tra l'altro, un ulteriore presupposto aggiuntivo affinché possa parlarsi di "*final decision*" o, meglio, perché possa riconoscersi la definitività di un atto sanzionatorio - peraltro in tema di accertamento tributario - è stato introdotto proprio dalla Corte di Cassazione italiana, la quale, almeno in qualche caso, ha sottolineato come non possa sussumersi una siffatta definitività della *tax penalty* allorquando il contribuente, ricorrente in sede processuale, non abbia provveduto ad allegare al ricorso la prova della "cristallizzazione" dell'accertamento fiscale stesso, fornibile - a suo dire - solo attraverso l'evidenza documentale dell'avvenuto pagamento (oltre che della somma di cui era stato omesso il versamento all'Erario) della sanzione amministrativa irrogata dall'Amministrazione finanziaria.<sup>196</sup>

---

<sup>195</sup> Questo aspetto, della riferibilità della litispendenza al *simulatenus processus* penale ed amministrativo (di matrice tributaria, nel nostro caso), è stato ottimamente messo in luce in dottrina, dove anzitutto si è ricordato come avvenga "*usualmente che l'iter amministrativo riceva impulso e marci secondo tempistiche spedite, mentre quello penale ... spesso [è] attivato dopo e proprio a seguito di segnalazioni dell'organo preposto a comminare le sanzioni amministrative ...*" [cfr. N. MADÌA, "*Il Ne Bis in Idem* convenzionale e comunitario alle prese con la litispendenza. - Spunti per una soluzione dell'“*arcano*” nel paradigmatico ambito degli abusi di mercato", in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015]. Conseguenza allora che, laddove accolta la stretta nozione di "Ne Bis in Idem" secondo i dettami convenzionali-Cedu, nel momento stesso in cui il procedimento amministrativo, difforme nella sua veste formale rispetto all'altro (statutariamente costruito come "criminale"), ma identico nella sua essenza penalistica, inizi a dipanare il suo iter e parimenti faccia anche il secondo, sarebbe fisiologico dedurre che in concomitanza si sono attivati due procedimenti di natura "sostanzialmente" penale, e da qui l'emersione di una potenziale situazione di *litispendenza*.

<sup>196</sup> Cassazione Penale, Sez. III., Sentenza dell' 11 maggio 2015, n. 19334; nonché - in precedenza - Cass. Sez. 6, Sent. del 30 settembre 2009, n. 44484. Soluzione, questa, peraltro contestabile alla luce del principio di *autonomia* che sorregge l'impugnazione dell'atto impositivo rispetto alla scelta, parimenti autonoma, di contestare eventualmente anche l'atto di irrogazione della sanzione pecuniaria. Evidentemente, qui il Giudice di legittimità si è preoccupato che l'applicazione pedissequa del "Ne Bis in Idem", nella versione convenzionale, dando prevalenza alla pronuncia che cronologicamente intervenga

Inoltre, sempre il Giudice di nomofilachia non ha ommesso di escludere la possibilità che la violazione del divieto del "*Bis in Idem*" possa essere dedotta per la prima volta direttamente innanzi alla stessa Corte di cassazione, sull'assunto che sia impedito in sede di legittimità di procedere all'accertamento del fatto, necessario per verificare la preclusione derivante dalla coesistenza di procedimenti iniziati per la stessa violazione e nei confronti della medesima persona, così come alla parte di produrre documenti concernenti elementi fattuali, la cui valutazione è perciò rimessa esclusivamente al giudice di merito.<sup>197</sup>

Appare invece più appiattita sui risultati conseguiti in sede convenzionale-Cedu la giurisprudenza britannica, ammesso che non sia stata la Corte di Strasburgo a prendere spunto dalla seconda in tema di definizione del "momento temporale" rilevante ai fini dell'applicazione del divieto in parola.

Sia come sia, per le Corti inglesi è allo stato alquanto assodato che la tutela di cui alla "*Double Jeopardy*" sia destinata ad operare solo allorquando nel primo procedimento involto sia stato raggiunto un "*final judgment*".

---

per prima, finisca per "scusare" sotto il profilo penale anche laddove il contribuente abbia prestato consenso alla definizione agevolata della sanzione, ma non abbia poi versato quest'ultima, al solo fine preventivo di ottenere l'interruzione della procedura criminale.

<sup>197</sup> Nella Sentenza della Cass. Sez. 7, del 13.09.2016, n. 41572, si ritrova affermato infatti che: "... così ricostruita la questione, divieto di un secondo giudizio per stesso fatto, si deve rilevare che la questione non può essere proposta per la prima volta in sede di legittimità: non è deducibile per la prima volta davanti alla Corte di Cassazione la violazione del divieto del "*ne bis in idem*" sostanziale, in quanto l'accertamento relativo alla identità del fatto oggetto dei due diversi procedimenti, intesa come coincidenza di tutte le componenti della fattispecie concreta, implica un apprezzamento di merito".

Ciò significa che tanto la conclusione prematura di un processo, entro la discrezione dell'organo pretorio ovvero della giuria (nei limiti fissati dai competenti *Bills* od *Acts*), quanto eventuali errori dell'atto di imputazione come del procedimento [si pensi al caso del difetto di giurisdizione] non saranno in grado di costituire un usbergo nei termini del *Bis in Idem*, non potendosi affermare che il prevenuto sia stato posto "*in jeopardy*"; sicché solo il verdetto finale ["*verdict*"] potrà azionare siffatta garanzia a preclusione dell'avvio di un nuovo, secondo procedimento per la medesima violazione.<sup>198</sup>

---

<sup>198</sup> Cfr. J. F. ARCHBOLD, "*Criminal Pleading, Evidence & Practice In Criminal Cases*", p. 598, 603 (35th ed. 1962).

**b) "When Jeopardy attaches" all'interno della dimensione giuridica Americana**

La questione di quale sia il "momento temporale" rilevante per l'operatività della "*Double Jeopardy Clause*" all'interno dell'ordinamento federale americano esige una risposta che si intreccia con la storia.

Si intende dire che sino al 1789, ossia fino a quando solo da pochi lustri gli Stati Uniti avevano conseguito la loro agognata indipendenza, è certo che le Corti federali continuarono a seguire la regola importata dalla madrepatria inglese per cui solo la ricorrenza di un giudizio definitivo [*"prior final verdict"*] era tale da precludere di poter procedere nuovamente a carico della stessa persona per l'identica violazione.

Ben presto, però, iniziarono ad emergere dubbi su questa soluzione, in particolare perché essa non sembrava trovare un sicuro riscontro testuale nell'ambigua clausola dell'introdotta V° *Emendamento*, a norma del quale: "*Nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb*".

Quest'incertezza è stata così rimossa dapprima, in parte, con una pronunzia parziale [e, perciò non decisiva] del 1891, ed infine - a scanso di equivoci - con un'importante Sentenza del 1962, con la quale il "discrimine temporale" è stato anticipato dal momento dell'emanazione di una "decisione finale" [*"verdict of acquittal or conviction"*] a quello precedente della fase in cui la Giuria si è costituita tramite il giuramento [*"when the jury has been impaneled and sworn"*] ovvero, nelle ipotesi di processi privi di quest'ultima, al momento in cui il Giudice ha iniziato ad assumere le prove, aprendo in sostanza la fase dell'istruzione istruttoria [*"when the court in a non-jury trial has begun to hear evidence"*].

Il motivo principale di questa differente scelta è dipesa, anzitutto, dalla considerazione elaborata dai giudici federali secondo la quale nello stesso istante in cui è iniziata l'assunzione delle prove ovvero i giurati, giurando, si sono formalmente costituiti

in un consesso di *pari* destinato a bilanciare la Giustizia verso un loro concittadino, per quest'ultimo - *ergo*, il prevenuto - si sia concretato [effettivamente] il rischio di subire una pronunzia sfavorevole, imponendogli ciò l'esborso di spese per la sua difesa che altrimenti avrebbe evitato, e nel contempo si sia materializzato l'*investimento* della macchina giudiziaria a perseguire quel caso, le cui spese sono a sua volta a carico della collettività tutta di cui quella menzionata Giuria costituisce la rappresentazione fisica.

Vero è, va detto, che questa scelta anticipa notevolmente l'attimo temporale oltre il quale non è più possibile avanzare nuove imputazioni od addebiti, avvantaggiando così il prevenuto soprattutto nella circostanza in cui, per cause oggettive attinenti ad "ingranaggi" della macchina burocratica giudiziale, il procedimento dovesse chiudersi poco o subito dopo l'avvio della fase di assunzione probatoria ovvero della costituzione della Giuria quale organo giudicante.

Proprio per evitare che eventuali difetti del sistema potessero trascinare in un diniego di Giustizia, sono stati così apportati - nel tempo - taluni "correttivi", precisandosi come l'applicazione del divieto di *Double Jeopardy* sia comunque "paralizzata" in ipotesi di cortocircuiti dell'apparato giudiziale indipendenti dall'errato contegno assunto dal Pubblico Ministero ovvero da altri errori pretori ["*breakdown(s) in judicial machinery unrelated to Prosecutor misconduct or to judicial error*"]<sup>199</sup>, così come nell'ipotesi in cui la caducazione del processo sia dipesa da una sua manifesta necessità ["*manifest necessity*"].

---

<sup>199</sup> E' d'uopo evidenziare come l'importanza del fatto che questi "*judicial breakdown(s)*" siano "oggettivi", ossia indipendenti da errate condotte assunte dal Prosecutor, dipende dalla necessità di evitare che quest'ultimo possa adottare tattiche quali dismettere un'imputazione dinanzi ad una Giuria già costituita, per poi addebitare nuovamente, in un secondo momento, la medesima violazione a carico dello stesso soggetto nella sola speranza di poter vedere il secondo procedimento affidato ad una diversa Giuria reputata "più accomodante".

Tra i primi, vanno ricordati il caso in cui la Corte investita della questione non abbia la giurisdizione per poterla conoscere, ovvero - ancora - l'evenienza in cui l'imputazione, erroneamente, contenga un addebito non penale; atteso che in simili circostanze si è ritenuto che, non potendo l'interessato neanche per ipotesi essere fatto oggetto di una valida condanna [*ex sé* nulla], quest'ultimo neanche potesse definirsi "*in jeopardy*".<sup>200</sup>

Quanto alla seconda, sono stati fatti rientrare tra la "*manifest necessity*" le eventualità in cui lo scoppio di una guerra abbia determinato la temporanea sospensione delle funzioni giudiziali, ovvero un membro della Giuria sia stato ritenuto "inadatto" o "dismesso" dalla funzione dopo che ha già prestato il suo giuramento, od ancora il Giudice della causa, in un processo senza Giuria, sia venuto a mancare.<sup>201</sup>

Peraltro, sembra parimenti corretto riconoscere - in ogni caso - come la scelta dei giudici federali statunitensi di anticipare nei termini anzidetti il *discrimen* temporale, ai fini dell'operatività del divieto in parola, si ponga in linea di coerenza con la loro decisione di intendere l'*Idem* ["*the same offence*"] nei termini di un test sugli *elementi costitutivi* ["*statutory elements*"] delle due violazioni addebitate, e nella misura in cui - perciò - gli stessi saranno reputati differenti ove gli *statutory elements* dell'uno richiedano la prova di un fatto aggiuntivo ("*additional fact*") non necessario per dimostrare gli elementi costitutivi dell'altro.

In effetti, assunto che la *Double Jeopardy*, come il "*Ne bis in idem*", preclude non il *simultaneus processus* ma la seconda prosecuzione una volta che la garanzia in parola si sia attivata nella pendenza ovvero a conclusione del primo giudizio, e che il *civis* nel sistema costituzionale d'oltreoceano ha diritto a conoscere l'addebito che gli è imputato

---

<sup>200</sup> Una loro puntuale disamina si rinviene in "*Double Jeopardy: The Re prosecution Problem*", in *Harvard Law Review*, Vol. 77, No. 7 (May, 1964), p. 1272 ss.

<sup>201</sup> Per una analisi di queste ipotesi si rimanda a "*Twice in Jeopardy*", in *The Yale Law Journal*, Vol. 75, No. 2 (Dec., 1965), p. 302 ss.

ma non anche ad essere edotto in anticipo delle prove che verranno prodotte contro di lui, ne deriva giocoforza come l'unico strumento a disposizione del prevenuto per attivare la tutela del V° *Emendamento* sia quello di comparare *ex ante* gli "*statutory elements*" della seconda violazione condotta a procedimento con quelli posti alla base della prima violazione già processata; sicché appare logico che il singolo possa (*rectius*, sia onerato di) eccepire l'intervenuta violazione del suo diritto già nella fase antecedente alla costituzione dell'Organo investito del potere decisorio nel nuovo giudizio, oltre la quale - infatti - la *Double Jeopardy Clause* inizia ad operare per la seconda volta.<sup>202</sup>

Fatto sta, a conclusione di questo capitolo, che l'idea federale americana di far precorrere l'attimo temporale di rilevanza della *Double Jeopardy Clause* al momento dell'avvio della fase di assunzione probatoria ovvero di costituzione dell'Organo giudicante, anziché a quello in cui quest'ultimo adotta la decisione finale, pare essere affine alla tesi *talora* sostenuta dalla giurisprudenza domestica italiana - e vista in precedenza - per cui l'operatività del *Ne bis in idem* ex art. 649 c.p.p. andrebbe ricondotta anche alle ipotesi di *litispendenza*, dato che in entrambi i casi l'effetto diretto è quello di un'anticipazione della tutela rispetto al momento in cui la causa da "*judicanda*" muta in "*judicata*".

Così, ancora una volta - oltre al tema della qualificazione dell'*Idem* -, giudice di legittimità latino e quello americano federale tendono ad assumere posizioni di convergenza assai più vicine di quanto il primo non faccia con l'organo pretorio convenzionale-Cedu, a sua volta in una peculiare posizione di "sintonia" con le Corti inglesi di *common law*.

Ciò che, *ab origine*, difficilmente sarebbe stato prevedibile.

---

<sup>202</sup> Per una più precisa analisi della questione, si veda R. J. CASSIDY, "*United States v. Dixon: The 'Jeopardizing' of Judicial Contempt Power*", in *Widener Journal of Public Law*, 1995, p. 179 ss.

## IV° CAPITOLO

### **APPLICABILITÀ DEL DIVIETO IN PRESENZA DI UN "BIS OGGETTIVO", CUMULO DI "CONCURRENT PROCEEDINGS" E POSSIBILI MODELLI PROCEDURALI PER LA SUA ESCLUSIONE**

#### **IV.I Il concetto di "Bis" e la duplicazione di procedimenti "paralleli"**

Come premesso nell'ultimo Paragrafo del Capitolo III° che precede, atteso che la definizione della nozione di "duplicazione" - *ergo*, la ricorrenza del "bis" - assume carattere dirimente per la configurabilità o meno di ogni violazione del divieto in parola, quest'ultimo è stato inteso dalla giurisprudenza sovra-nazionale in senso "procedimentale" [c.d. "dimensione processuale"], di guisa che la "la garanzia sancita all'art. 4 del Protocollo n. 7 entra in gioco allorquando viene avviato un nuovo procedimento e la precedente decisione di assoluzione o di condanna sia già passata in giudicato ...".<sup>203</sup>

Quanto sopra implica che il diritto a non essere perseguiti o processati due volte, insito nella garanzia del "Ne Bis in Idem", preclude nella sostanza l'instaurazione di procedimenti consecutivi, qualora il primo di essi sia già divenuto "definitivo" [per effetto dell'adozione di una "final decision", secondo quanto anzi visto], nel momento in cui è instaurato il secondo.

---

<sup>203</sup> Cfr. Sentenza "Grande Stevens c. Italia" del 4 marzo 2014, § 220. Simile conclusione si avvalorava per effetto altresì di interventi in materia del Giudice delle Leggi italiano, che già con la Sentenza n. 102/2016 non aveva ommesso di osservare come appaia "pacifico, in base alla consolidata giurisprudenza europea, che il divieto di bis in idem ha carattere processuale, e non sostanziale", per poi ribadire di lì a poco - con la Sentenza n. 200/2016 - come "... il divieto di bis in idem ... si sviluppa ... con assoluta certezza in una dimensione esclusivamente processuale ...".



Si comprende allora il perché, per quanto concerne - di contro - eventuali procedimenti paralleli - c.d. "*concurrent proceedings*" - la Corte chiarisca come la loro prosecuzione sia invero compatibile con la Convenzione, a condizione che il secondo sia interrotto nel momento in cui il primo procedimento diviene definitivo<sup>204</sup>, non ricorrendo altrimenti il presupposto della "*final decision*" suscettibile di incardinare l'attivazione dell'usbergo convenzionale in parola.

Quanto sopra è agevolmente estrapolabile da alcune pronunzie dello stesso Giudice di Strasburgo, in cui è stato ripetutamente affermato a chiare lettere come "*as concerns parallel proceedings, Article 4 of Protocol No. 7 does not prohibit several concurrent sets of proceedings. In such a situation it cannot be said that an applicant is prosecuted several times for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted*".<sup>205</sup>

Se, dunque, la "dimensione processuale" del divieto di *Bis in Idem* genera a livello convenzionale la preclusione ad irrogare plurime sanzioni [di natura "sostanzialmente criminale"], *ma solo nella misura in cui* ciascuna costituisce il "precipitato" punitivo di distinte decisioni "definitive" assunte all'esito di due distinti e separati procedimenti (giacché il secondo avrebbe dovuto essere interrotto una volta adottata la decisione - fosse essa di condanna o di assoluzione - conclusiva del primo procedimento), ne consegue, *a contrariis*, come nulla osti all'imposizione di *più* (multiple) sanzioni all'interno di un unico [cumulato] procedimento ovvero processo.

---

<sup>204</sup> La conferma di questa possibilità la si rinviene nella decisione "*Zigarella v. Italy*" del 3 ottobre 2002, no. 48154/99, ECHR 2002-IX, in cui fu precisato come: "*There is no problem from the Convention point of view either when, in a situation of two parallel sets of proceedings, the second set of proceedings is discontinued after the first set of proceedings has become final*".

<sup>205</sup> *Ex multis, cfr.* Sentenza "*Glantz v. Finlanda*" del 20 maggio 2014, § 59; Sentenza "*Kiiveri v. Finland*" del 10 febbraio 2015, § 43.

Difatti, una volta connotata la nozione di "Bis" in termini procedurali tale per cui quest'ultimo ricorre ove ricorra una "duplicazione procedimentale", è giocoforza consequenziale assumerne che nessuna violazione sussiste in ipotesi di multiple sanzioni comminate all'interno di un unico e solo procedimento, per difetto - per l'appunto - di alcuna "reiterazione procedimentale".

Siffatta considerazione, non a caso, si colloca perfettamente in linea con l'inciso altresì espresso dalla Corte EDU nella *ut supra* menzionata pronunzia *Zolotoukhine*, secondo il quale "l'articolo 4 del Protocollo n. 7 enuncia una garanzia contro nuove azioni penali o contro il rischio di tali azioni, e non il divieto di una seconda condanna o di una seconda assoluzione".<sup>206</sup>

Peraltro, con l'affermazione di cui sopra il Giudice convenzionale è sembrato reiterare le considerazioni cui la US Supreme Court era già approdata nella sua decisione del 1983 *Missouri, Petitioner v. Danny Hunter*, in occasione della quale era stato chiarito come la clausola della "Double Jeopardy" funzioni sì da usbergo contro l'imposizione di "multiple criminal punishments" per la stessa offesa (purché a tutte sia riconosciuta natura "penale" ed ai vari contegni addebitati al soggetto agente i profili di una "same offence"), ma soltanto laddove quest'ultime siano disposte nell'ambito di successivi procedimenti ("in successive proceedings") anziché – invece – nell'ambito di un unico giudizio, ove sarebbe piuttosto destinato ad operare il limite di una sanzione complessiva (data dalla somma di tutti i singoli *punishments*) non eccedente quanto statutariamente previsto in via legislativa come "massimo edittale cumulabile".<sup>207</sup>

---

<sup>206</sup> Cfr. Sentenza *Zolotoukhine contro Russia* del 10 febbraio 2009, al cui § 83 si statuisce difatti che: "... Article 4 of Protocol No. 7 contains a safeguard against being tried or being liable to be tried again in new proceedings rather than a prohibition on a second conviction or acquittal".

<sup>207</sup> Si legge in questa Sentenza che: "Our analysis ... lead inescapably to the conclusion that ... does not mean that the Double Jeopardy Clause precludes the imposition, in a single trial, of cumulative punishments pursuant to those statutes"; ed ancora che "with respect to cumulative sentences imposed in a

Quanto sopra potrebbe, quale effetto, indurre alla considerazione che, alla luce della vigenza dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 allegato alla CEDU, due (sole) siano le alternative date, vale a dire o applicare un'unica sanzione a conclusione di un unico procedimento azionabile ovvero demandare all'unico Organo investito di quest'ultimo la possibilità di irrogare multiple di differente derivazione (nel caso che compete, l'una penale e l'altra tributaria).

Così fosse, però, queste due alternative non potrebbero che equivalere al contempo, rispettivamente, nel primo caso alla traslazione del potere di scelta di politica criminale (quale e che tipo di "unica" sanzione applicare) dalle mani dello Stato-Nazione [che lo esercita in rappresentata dei cittadini-elettori] a quelle della Corte di Strasburgo [che cumulerebbe alla funzione giudiziale quella legislativa in materia penale]<sup>208</sup>; mentre nel secondo caso alla "verticale riesumazione" [dalla Corte di Strasburgo allo Stato-Nazione] della "unitarietà" della funzione giurisdizionale" (solo uno stesso unico giudice, preteso di poter conoscere tutti gli aspetti di ciascuna vicenda giuridica da farsi confluire all'interno di un unico procedimento, potrebbe applicare plurime sanzioni differenti), alla cui aspirazione - tuttavia - ogni paese Europeo ha da tempo rinunciato.

---

*single trial, the Double Jeopardy Clause does no more than prevent the sentencing court from prescribing greater punishment than the legislature intended".*

Per un'ulteriore analisi di questa decisione, si rinvia alla Nota 81 del Capitolo III° che antecede.

<sup>208</sup> Che questo, in effetti, sia il reale pericolo per ogni Stato sovrano la Corte Costituzionale italiana lascia intravedere di essere ben coscia, soprattutto quando, con la Sentenza n. 102/2016, non manca di rimarcare come il divieto di *Bis in Idem* convenzionalmente inteso "*possa di fatto risolversi in una frustrazione del sistema del doppio binario, nel quale alla diversa natura, penale o amministrativa, della sanzione si collegano normalmente procedimenti anch'essi di natura diversa, ma è chiaro che spetta anzitutto al legislatore stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni che tale sistema genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU*".

Forse, proprio la consapevolezza degli approdi *improbabili* a cui le alterne soluzioni di cui sopra potevano condurre ha ingenerato nella Corte EDU l'intima necessità di precisare, espressione di una contraddizione *in re ipsa*, come il principio del "*Ne Bis in Idem*" non sia comunque destinato a trovare applicazione allorquando tra due procedimenti distinti, concernenti sanzioni irrogate da differenti autorità per lo stesso fatto alla base di divergenti violazioni, vi sia una "*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*", ossia un legame materiale e temporale di tal fatta tale per cui possa dirsi che i due procedimenti combinati [ed ambo giunti a definizione] hanno costituito un insieme integrato, coerente e prevedibile di risposta statale punitiva.

Ciò in quanto, in dette ipotesi, la seconda sanzione sarebbe solidalmente legata alla prima, discendendo - ancorché "*indirettamente*" (poiché applicata all'interno di un procedimento "diverso ed ulteriore" rispetto a quello in cui è stata comminata la prima sanzione) - da quest'ultima in modo *prevedibile*, con la conseguenza che si configurerebbe quale *pena complementare* alla precedente condanna, sebbene irrogata da una differente autorità.

Non a caso, sulla base di tale ulteriore criterio in alcune - non recenti<sup>209</sup> - decisioni di inammissibilità la Corte EDU era pervenuta ad escludere la violazione del "*Ne Bis in Idem*" *convenzionale* in relazione a provvedimenti di revoca della patente per un medesimo fatto il quale era stato sanzionato anche in esito ad un procedimento criminale,

---

<sup>209</sup> Queste decisioni sono però ricordate e richiamate finanche in Sentenze successive assunte dalla Corte EDU, a conferma della ritenuta perpetuata validità e fondatezza delle stesse; ciò accade - ad esempio - nella pronuncia "*Nykänen c. Finlandia*" del 20 maggio 2014, al cui § 49 si asserisce che: "*the Court has also found in its previous case-law (see R.T. v. Switzerland (dec.), no. 31982/96, 30 May 2000; and Nilsson v. Sweden (dec.), no. 73661/01, 13 December 2005) that although different sanctions (suspended prison sentences and withdrawal of driving licences) concerning the same matter (drunken driving) have been imposed by different authorities in different proceedings, there has been a sufficiently close connection between them, in substance and in time. In those cases the Court found that the applicants were not tried or punished again for an offence for which they had already been finally convicted in breach of Article 4 § 1 of Protocol No. 7 to the Convention and that there was thus no repetition of the proceedings*".

sottolineando – in particolare – come l'autorità amministrativa non avesse compiuto alcun accertamento ulteriore una volta preso atto della condanna penale dell'interessato per il medesimo reato coinvolto.<sup>210</sup>

Senonché, la rilevanza di siffatto (ulteriore) criterio, riconducibile al riscontro della presenza di una "*sufficiently close connection, both in substance and in time*" tra due differenti procedimenti sanzionatori (penale e tributario), la quale sembrava adombrata ovvero affievolita negli ultimi anni per effetto della risalenza nel tempo - per vero più relativa che effettiva - delle pronunzie che di tale criterio avevano fatto concreta applicazione, ha da ultimo ricevuto una sua più decisa e sicura consacrazione con la nota Sentenza "*Case of A and B v. Norway*", adottata dal Giudice convenzionale in data 15 novembre 2016, di cui approfonditamente subito appresso.

---

<sup>210</sup> Sentenza "*R.T. v. Svizzera*" del 30 maggio 2000; nonché "*Nilsson c. Svezia*" del 13 dicembre 2005. La Corte Edu, dunque, escluse - nei casi interessati - la violazione del divieto di *Ne Bis In Idem* con riferimento alla sanzione consistente nel ritiro della patente da parte dell'Autorità amministrativa la quale si era aggiunta, per il medesimo fatto, alla condanna penale (per altro sospesa condizionalmente) per guida in stato di ebbrezza. In merito all'ultima Sentenza citata, si rinvia ulteriormente alla Nota 52 del Capitolo III° che antecede.

**IV.II Il discrimen della "sufficiently close connection, both in substance and in time" tra condanna penale e decisione sanzione tributaria, la sua idoneità a mitigare la ricorrenza del "Bis" nonché ad ammettere una eventuale duplicazione sanzionatoria nel contesto Italiano**

**a) La prospettiva convenzionale-Cedu**

Come si diceva, lo scenario attuale ha visto prendere forma - per tramite dell'intervento della *Grande Chambre* della Corte EDU in sede di decisione del caso "*A and B v. Norway*" - un ulteriore orientamento concettuale pretorio, peraltro ancora *in fieri* (in parte però - lo si è visto - già abbozzato nelle pronunce "*R.T. v. Svizzera*" e "*Nilsson c. Svezia*"), secondo il quale, pur non sconfessando la propria giurisprudenza più recente sulle nozioni di "*materia penale*" e di "*idem factum*" [ed ancorché immutate le problematiche interpretative che da esse discendono, secondo l'analisi svolta nel Capitolo III° che precede], l'art. 4, Prot. n. 7 della CEDU non conterrebbe invero uno "*stringente*" divieto di doppie sanzioni inflitte o da infliggersi da Autorità differenti, purché quest'ultime vengano ad operare ed agire nell'ambito di procedimenti strettamente collegati dal punto di vista sostanziale e temporale ("*sufficiently close connection in substance and in time*")

Come si vedrà nel proseguo, ciò pare aver definitivamente aperto la via ad una "terza strada" – ancorata a valutazioni di ordine processuale e procedimentale – coesistente a dirimere le questioni sulla violazione del principio del "*Ne Bis in Idem*".

In effetti, ben presto i giudici di Strasburgo si sono ritrovati stretti fra la necessità di tutela degli interessi finanziari dei Paesi dell'Unione (che in maggioranza adottano sistemi di duplicazione punitiva in materia penale-tributaria) e l'esigenza di auspicata garanzia dei diritti dei singoli, nonché a dover mediare tra suoi precedenti "*non*

*allineati*". In particolare, quanto a quest'ultimi, in alcuni si paventava come l'art. 4 del Protocollo 7 proibisse sempre il doppio giudizio su "*offence*" la cui medesimezza era da valutarsi in funzione del *fatto storico* sussunto ad imputazione ("*Sergey Zolotukhin v. Russia*") nonché a prescindere da qualsivoglia qualificazione giuridico-legale attribuita alle relative sanzioni potenzialmente applicabili (caso "*Grande Stevens c. Italia*"). In altri, invece [quelli relativamente più datati], si consentiva la pendenza contemporanea dei due giudizi amministrativo e penale coinvolti (caso "*R.T. v. Svizzera*") sull'assunto che il divieto in parola non fosse leso ove tra gli stessi - ancorché trattati in modo asincrono - sussistesse nondimeno una "*connessione sufficientemente stretta*" a tal punto da rendere agevolmente prevedibile *ex ante* la possibilità di incorrere in una doppia sanzione (caso "*Nilsson c. Svezia*").

E' così che, da ultimo, la Corte di Strasburgo ha finito per ammettere *de facto* la "praticabilità" di sistemi statuali a duplice intervento sanzionatorio.

In particolare, dal novellato esame condotto - nel caso "*A and B v. Norvegia*"<sup>211</sup> - attorno all'art. 4 Prot. n. 7, la Corte EDU ne ha inferito come siffatta disposizione non escluda invero che lo Stato possa legittimamente approntare un sistema di risposte sanzionatorie a condotte socialmente offensive costruito sulla base di procedimenti

---

<sup>211</sup> Nella decisione in oggetto i ricorrenti privati avevano lamentato la violazione dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 per essere stati perseguiti e puniti due volte per la medesima *offence*, sull'assunto di essere stati prima sentiti dal pubblico ministero come testimoni per poi essere successivamente incriminati, nonché di aver subito - successivamente - l'irrogazione di sanzioni tributarie sotto forma di sovrattasse nella misura del 30% dell'imposta evasa (e di averle pagate), e di essere stati - infine - condannati nei procedimenti penali che ne erano seguiti per l'addebito di frode fiscale. Si noti, però, come dando corso alla sua giurisprudenza già avviata con le sentenze "*Engel and Others v. The Netherlands*" e "*Sergey Zolotukhin v. Russia*", il Giudice convenzionale, prima di addivenire alle sua decisione del caso, non ha comunque mancato di premettere l'afflittività "*sostanzialmente*" penale della sanzione fiscale inflitta ai soggetti ricorrenti nonché, contemporaneamente, la sostanziale identità del fatto posto al centro dei procedimenti - amministrativo il primo e penale il secondo - coinvolti.

distinti, purché questi ultimi siano "*strettamente avvinti nel tempo e nello spazio*", connessione spaziale-temporale la quale, a sua volta, andrà accertata verificando:

- i. se i due procedimenti perseguono *scopi complementari*, di modo da sanzionare differenti aspetti della condotta illecita;
- ii. se la doppia pendenza dei procedimenti fosse una *conseguenza prevedibile*;
- iii. se la sanzione applicata nel procedimento definito per primo possa essere [e, per l'effetto, sia stata] presa in considerazione nel procedimento definito per secondo, sì da *evitare* che il medesimo reo sopporti un *carico sanzionatorio eccessivo*<sup>212</sup>;

---

<sup>212</sup> Il riferimento all'esigenza di evitare l'imposizione di un "*excessive burden*" a causa del carico sanzionatorio complessivo (meglio, cumulativo) pare essere stato mutuato, ad opera della Corte EDU, dalla previa giurisprudenza comunitaria della Corte di Giustizia UE, la quale ultima ha elaborato sin dalla causa "*Wilhelm*" il principio della "*proporzionalità*" della duplice risposta sanzionatoria. In effetti, nella Sent. del 13.2.1969, C-14/68, involgente l'eventualità che una duplice sanzione, da parte della Commissione delle Comunità europee e da parte delle autorità nazionali competenti in materia di intese per la stessa fattispecie, si opponesse all'ammissibilità di due procedimenti paralleli, la Corte di Giustizia concluse sì che "*la possibilità di un cumulo di sanzioni non è tale da escludere l'eventualità di due procedimenti paralleli che perseguono scopi distinti*", ma con la precisazione tuttavia che laddove "*.. la possibilità di un duplice procedimento dovesse implicare una doppia sanzione, un'esigenza generale di equità ... implica che si tenga conto, nel determinare la sanzione, delle decisioni repressive anteriori*".

Sul punto in dottrina si è così riassunto che: "*in base all'Anrechnungsprinzip (che costituisce una particolare espressione del principio di proporzionalità), al momento della commisurazione della sanzione comunitaria si dovrà tenere conto delle sanzioni penali nazionali eventualmente già irrogate per il medesimo fatto, onde evitare che il complessivo trattamento sanzionatorio previsto per un singolo fatto illecito risulti troppo severo*" (così A. BERNARDI, "*L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive*", *Riv. ital. dir. proc. penale*, 2008).

Si ricordi, comunque, come il relatore di minoranza nella decisione *A and B v. Norway*, Pinto De Albuquerque, nell'esprimere il suo dissenso rispetto al resto del Collegio giudicante, abbia formulato sul punto proprio una delle sue maggiori critiche, sostenendo che: "*... the majority's offsetting mechanism only applies to the deduction of penalties imposed in the proceedings which become final first. It does not apply in the event of a different outcome in the proceedings which become final first, namely if the court delivers an acquittal or decides to discontinue the case. The reason is obvious. In these cases, there is literally*



- iv. se i due procedimenti siano stati condotti in guisa tale da *evitare duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove*, eventualmente tramite interazione tra le diverse competenti autorità.

Se, dunque, è necessario che il grado di interazione e coordinamento tra due procedure punitive *contemperi* i quattro criteri di cui sopra affinché esso possa essere valutato come "adeguato" ai fini convenzionali [e, come conseguenza, poter "legittimare" la duplicazione di sanzioni a carico del medesimo soggetto per la medesima violazione fiscale sottostante], cionondimeno questo non esime dal rilevare come, invero, i primi due "canoni di indagine" appaiano per lo più superflui o, se lo si preferisce, nientemeno che la (ri-)proposizione di elaborazioni precedenti, giacché:

---

*nothing to offset – that is, to compensate for or to deduct – in the subsequent or parallel administrative proceedings. ...*

*No mention is made either of the limits of the combination of penalties, such as, for instance, a requirement that the overall amount of the penalties imposed should not exceed the highest amount that could be imposed in respect of either of the types of penalty. In fact, the taking into consideration of previous penalties is not even mentioned in the event that a sentence of imprisonment has been imposed. ...*

*But Ne Bis in Idem is not a procedural rule which operates as a palliative for proportionality when an individual is tried and punished twice for the same conduct, but a fundamental guarantee for citizens" (pp. 68 - 74 - 75).*

A parere di chi scrive, tuttavia, tale critica contenuta nella *dissenting opinion* espressa dal giudice Pinto de Albuquerque non coglie pienamente nel segno, specie laddove lamenta come il criterio definito dal Collegio giudicante sia generico al punto tale da non definire quale sia il livello massimo ("*highest amount*") oltre il quale il cumulo sanzionatorio ("*combination of penalties*") non possa andare. D'altro canto, accettare tale doglianza equivarrebbe a dimenticare che la Corte EDU è chiamata a definire singole controversie su singoli casi in cui si assumono violati singoli diritti convenzionali, e non a risolvere problematiche strutturali degli ordinamenti giuridici nazionali prescrivendo agli stessi "misura" ed "entità" delle riforme da effettuarsi, a meno che non si voglia denegare agli Stati pure la potestà nella determinazione dei limiti e massimi edittali in sede di configurazione delle fattispecie socialmente lesive del "*pactum societatis*".

- i. quanto al richiesto indice sintomatico della "*prevedibilità*" della duplicazione di procedimenti e sanzioni da parte dell'autore della condotta (secondo criterio)<sup>213</sup>, *nulla quaestio* circa l'indubitabilità della sua ricorrenza negli odierni Stati di diritto, nei quali nel momento in cui la competente Autorità erariale notifica avvisi di accertamento o di rettifica il reo è certo in condizione di rendersi conto della concreta possibilità di avvio dell'azione penale, giacché il suo esercizio è regolato da norme di legge rese pubbliche *ex ante*, sicché questi - in molti casi - è anche in grado di correre ai ripari avvalendosi delle procedure premiali, deflative o conciliative apprestate dal rispettivo Legislatore fiscale nazionale [le relative procedure domestiche italiane in materia saranno analizzate di qui a poco nel proseguo].

Così facendo, dunque, il contribuente è (spesso) addirittura in grado di orientare le proprie scelte difensive nel novero degli strumenti deflativi, conciliativi o premiali (anche) misurandone la convenienza in ambito penale sia in un'ottica prognostica, qualora non risulti ancora indagato o l'azione penale non sia stata ancora esercitata sia, ancora, nel rispetto delle preclusioni processuali laddove si ritrovi già imputato di una fattispecie delittuosa.

Per concludere su questo punto, pare assai difficile - oltreché improbabile - che un contribuente doppiamente sanzionato (in via penale, da un lato, ed in via amministrativo-tributaria dall'altro) possa vittoriosamente attivare la garanzia convenzionale del "*Ne Bis in Idem*" facendo aggio sulla non prevedibilità di una doppia punizione in Paesi in cui però nessuna sanzione

---

<sup>213</sup> Cfr. § 132 della Sentenza "*Case of A and B v. Norway*": "*Whether the duality of proceedings concerned is a foreseeable consequence, both in law and in practice, of the same impugned conduct (idem)*".

può essere imposta se prima non approvata dall'Assemblea dei Rappresentati della Nazione e dipoi resa pubblica tramite le forme previste *ex lege*.

Da qui la superfluità del criterio in parola;

- ii. quanto, poi, alla circostanza che i due procedimenti suscettibili di sfociare in differenti sanzioni debbano perseguire "*scopi complementari*" e, per l'effetto, attenere a "*profili diversi della medesima condotta sociale*" (primo criterio)<sup>214</sup>, è indubbio come ciò appaia essere "*connaturale*" alla configurazione stessa della funzione oltreché del fondamento delle sanzioni interessate.

Della funzione, in quanto la sanzione amministrativa ha fine compensatorio fiscale, quella criminale scopo punitivo avverso il profilo fraudolento della condotta.

Del fondamento, in quanto il *contribuente* che realizza una violazione incide direttamente o indirettamente sull'equilibrio patrimoniale dello Stato e, dunque, sull'insieme dei consociati-contribuenti andando così a ledere l'interesse ordinamentale della comunità statale, sicché questi va sanzionato non a scopi punitivi [diversamente da quanto occorre fare in ambito criminale per la repressione degli "intenti fraudolenti"], ma affinché possa percepire la coincidenza (e non già la contrapposizione) dei suoi interessi con quelli della comunità cui appartiene.

---

<sup>214</sup> Si legge infatti al § 132 della Sentenza "*Case of A and B v. Norway*": "... Whether the different proceedings pursue complementary purposes and thus address, not only in abstracto but also in concreto, different aspects of the social misconduct involved".

Senonché questa distinzione di funzioni e fondamento tra sanzioni tributarie e quelle penali è inevitabile (così non fosse è evidente che si avrebbero altrimenti due terminologie per indicare la medesima cosa), ma *non incompatibile*, atteso che è indiscusso come ciascuno Stato moderno richieda - per esistere come entità - tanto il mantenimento dell'ordine pubblico (cui è prodromica la risposta penale) quanto la tutela del suo bilancio finanziario (cui è preposta la misura amministrativa-tributaria).

Simile "connessione" è, ad esempio, ben evidenziata in una sentenza del Giudice di legittimità domestico, in cui - non a caso - lo stesso ha osservato come la Guardia di Finanza, allorquando coopera con gli Uffici erariali per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte e per la repressione delle relative violazioni, "*persegue l'interesse pubblico al corretto funzionamento del sistema tributario (art. 53 Cost.); interesse di rango non inferiore, ed anzi connesso, a quello per il perseguimento dei reati fiscali, allorché la guardia di finanza agisce anche in veste di polizia giudiziaria*".<sup>215</sup>

Tra l'altro, a scanso di equivoci, tale connessione affiora "indirettamente"<sup>216</sup> finanche da taluni passaggi della decisione "*A and B v. Norway*", in

---

<sup>215</sup> Corte Cass., Sez. Tributaria, Sent. del 3 settembre 2008, n. 22176.

<sup>216</sup> A parere di chi scrive simile connessione è "indiretta" in quanto *non diretto* è l'intero ragionamento di chi, come la Corte EDU, prima impone di accertare che procedimento penale e quello amministrativo perseguano finalità complementari, ancorché diverse, in ipotesi di violazioni fiscali affinché possa ritenersi non violato il divieto di "Bis in Idem", salvo poi precisare come tale per tale "complementarietà" sia sufficiente configurare i due procedimenti quale "*coherent whole*", ossia quale "*integrated approach to the social wrongdoing ...*"; atteso *ex sé* che i fini tra le due corrispondenti sanzioni non potrebbero certo essere del tutto identici, sia perché - è sottinteso - fossero identici la sanzione in realtà non sarebbe che solo una, sia in quanto - è esplicitato - la misura penale è prodromica a punire la *fraudulent conduct*, della cui valutazione [quale elemento tipico della fattispecie criminale e, perciò, *additional*] difetta invece l'illecito amministrativo-tributario.

particolare nei punti in cui la Corte EDU nota come la garanzia convenzionale del "*Ne Bis in Idem*" non precluda appunto agli Stati contraenti di elaborare "strategie sanzionatorie unitarie" di duplicazione procedimentale [*"proceedings ... combined in an integrated manner so as to form a coherent whole"*]<sup>217</sup>, considerato che "*it cannot be the effect of Article 4 of Protocol No. 7 that the Contracting States are prohibited from organising their legal systems so as to provide for the imposition of a standard administrative penalty on wrongfully unpaid tax (albeit a penalty qualifying as "criminal" for the purposes of the Convention's fair-trial guarantees) also in those more serious cases where it may be appropriate to prosecute the offender for an additional element present in the non-payment, such as fraudulent conduct, which is not addressed in the "administrative" tax-recovery procedure*".<sup>218</sup>

Non fosse che con tale inciso il Giudice di Strasburgo non solo ha confermato, come appena visto, la superfluità del criterio di cui si discute, ma addirittura ne ha reso la lettura più complessa, atteso che:

- il richiamo alla "*fraudulent conduct*" presuppone il rinvio alla nozione propria dell'elemento psicologico coinvolto da rinvenirsi nell'*intento fraudolento*, la cui dimostrazione è inevitabilmente imposta nel giudizio penale ma non altrettanto in quello amministrativo-tributario [*"additional element"*].

---

<sup>217</sup> Ad esempio, nel caso specifico sottoposto al suo giudizio la Corte EDU ha ritenuto che i due procedimenti contestati potessero essere ritenuti formar parte di un schema sanzionatorio integrato contro fatti di omessa dichiarazione al fisco di cumulati guadagni in quanto l'Amministrazione tributaria precedente aveva disposto l'applicazione della "sovrattassa" sulla base delle stesse dichiarazioni rese dagli interessati nel loro procedimento penale, così come i giudici penali avevano poi tenuto conto, nella commisurazione della pena, delle sanzioni già irrogate dalla detta Amministrazione erariale.

<sup>218</sup> Cfr. § 123 della Sentenza "*Case of A and B v. Norway*":

Non a caso proprio questo profilo era stato valorizzato nella già ricordata pronunzia del 2004 "*Rosenquist c. Svezia*" (cfr. Cap. III.II°) al fine di garantire - all'epoca dei fatti - la compatibilità all'art. 4 Prot. n. 7 della disciplina punitiva fissata dall'ordinamento giuridico svedese.

Il profilo dell'intenzione criminosa (se non lo si richiama, del resto, quale "elemento essenziale di una fattispecie" ha poco senso pretendere di distinguere tra quest'ultima formalmente criminale ed un'altra legalmente amministrativa) era stato però abbondato - come anzi visto - dalla Corte EDU a partire dalla sentenza "*Sergey Zolotukhin v. Russia*" del 2009, proprio al fine di consentire l'abbandono di una *legal characterisation* del concetto di "*same offence*" a vantaggio di una esegesi *storico-naturalistica*.

Sicché tornare a presupporre oggi l'*intento fraudolento* quale elemento di distinzione ["*additional element*"] tra la condotta penalmente rilevante e quella suscettibile di scontare la sanzione amministrativo-tributaria, assumendo però al contempo di mantenere fermo il precipitato decisorio contenuto nella decisione "*Zolotukhin v. Russia*" ed avvinto attorno alla nozione di «*idem factum*», rende - all'evidenza - ogni ragionamento interpretativo assai più complicato di quanto già non fosse in precedenza; nonché

- correlativamente, poiché questo criterio giustifica la duplicazione punitiva in quanto la seconda sanzione (quella formalmente penale) si incentrerebbe su di un elemento aggiuntivo ["*additional element*"] non considerato dalla prima (la sanzione formalmente amministrativa), consistente cioè nel "vestire" la medesima condotta - già vagliata ai fini

dell'imposizione della *tax penalty* - dell'elemento psicologico del *dolo* ["*fraudulent conduct*"], è giocoforza desumerne come la prova di quest'ultimo elemento andrà fornita solo nel procedimento criminale, e non anche in quello amministrativo-tributario.

Ma se così è, né si vede come potrebbe essere diversamente, ciò implica che la Corte EDU avrebbe acconsentito ad escludere la violazione dell'art. 4 Prot. n. 7 ogniqualvolta la fattispecie criminale sia "legislativamente costruita" in modo da richiedere la presenza dell'elemento doloso ovvero fraudolento e lo stesso non si imponga per la dimostrazione dell'illecito amministrativo (ciò che, per vero, accade quasi sempre).

In questo modo, però, non solo la Corte EDU sembra aver adottato un criterio esegetico analogo al già analizzato "*Blockburger test*" statunitense [tale per cui una prima offesa potrà dirsi la stessa rispetto ad una seconda laddove ciascuna condotta da dimostrarsi – alla base delle differenti violazioni – non richieda "la prova" di un fatto od elemento ulteriore non contenuto ovvero richiesto per dimostrare l'altra violazione (*cfr.* Cap. III.II°)], ma ha ingenerato il dubbio di quale spazio possa così residuare al già visto criterio dell'«*idem factum*».

*Rebus sic stantibus*, si è dell'avviso che, data la superfluità ovvero la non coerenza dei primi due criteri anzi citati, meglio sarebbe stato forse per il Giudice convenzionale, e per gli interpreti del diritto tutti, non citarli affatto e concentrarsi invece *esclusivamente* sul terzo ed il quarto criterio [rispettivamente, la considerazione nel secondo procedimento dell'entità della sanzione inflitta nel primo sì da garantire la proporzionalità complessiva della pena comminata; nonché la conduzione "integrata" dei procedimenti di modo da evitare - per quanto possibile - la duplicazione nella raccolta e nella valutazione

delle prove], probabilmente gli unici a consentire di valutare realmente se due procedimenti punitivi paralleli (il primo penale ed il secondo amministrativo o viceversa) possano o meno dirsi "*to constitute an integrated whole*".<sup>219</sup>

Proprio per la loro importanza gli stessi verranno analizzati dettagliatamente nei Paragrafi che seguono, avendo come obiettivo quello di accertare se le discipline domestiche in materia possano valutarsi come ottemperanti alle loro prescrizioni o, quantomeno, rispettose delle stesse; e - consequenzialmente - addivenirsi ad un primo giudizio sul grado di rispetto da parte dello Stato Italiano della garanzia convenzionale del "*Ne Bis in Idem*".

---

<sup>219</sup> Si noti, peraltro, come la necessità di una "integrazione-coordinamento" tra due procedimenti sanzionatori costituisce comunque l'approdo esegetico di interpretazioni pretorie "*diffuse*", vale a dire non ad esclusivo appannaggio delle elaborazioni giudiziali della Corte EDU, bastando all'uopo sottolineare come la pronuncia nel caso "*A and B v. Norway*" sia stata assunta in data 15 novembre 2016, mentre già all'inizio dello stesso anno (con decisione dell'8 marzo 2016) la Corte Costituzionale italiana aveva rilevato come la garanzia del "*Ne bis in Idem*" convenzionale "*... in altre parole, permette agli Stati aderenti di punire il medesimo fatto a più titoli, e con diverse sanzioni, ma richiede che ciò avvenga in un unico procedimento o attraverso procedimenti fra loro coordinati ...*" (Sentenza n. 102/2016).



**b) Il modello procedimentale italiano del "doppio binario" alla luce dell'esigenza di evitare l'imposizione di carichi sanzionatori cumulati sproporzionati ("excessive burden")**

Dando seguito al ragionamento poc'anzi avviato, è opportuno ricordare come a detta della Corte EDU, stando alla sua decisione assunta nel "*Case of A and B v. Norway*", due distinti procedimenti potrebbero correre *paralleli* (benchè la Corte auspichi - in prima battuta - sistemi normativi nei quali le sanzioni, pur distinte, possano essere inflitte nell'ambito di uno stesso procedimento), purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie che nel loro complesso siano "*proporzionate*" (terzo criterio); sicché si tratta ora di verificare se la disciplina adottata in materia di reati tributari dal Legislatore italiano si ponga o meno in sintonia con questo parametro.

Ebbene - come in parte già evidenziato nel Capitolo II° del presente lavoro [cui si rinvia per ogni integrazione], l'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 in tema di autonomia procedimentale e processuale, correlato agli artt. 19 e 21 del medesimo decreto<sup>220</sup>, fa cogliere come il sistema dei «rapporti tra procedimento penale e processo tributario» sia passato dal principio della "pregiudiziale tributaria" a quello del "*doppio binario*", stante il quale "*il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione*", talché il procedimento di accertamento ed il processo tributario non si sospendono per la pendenza del processo penale sui medesimi fatti.

---

<sup>220</sup> Art. 19 del d.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74:

*"Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II [dedicato ai reati tributari] e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale.*

*Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato."*

A questa costruzione ordinamentale il citato art. 21 vi aggiunge la regola della "ineseguibilità" delle sanzioni amministrative per effetto della coeva pendenza di un procedimento penale<sup>221</sup>, di guisa che l'esecuzione delle prime viene *condizionata* da un fatto criminale, nel senso che - evidentemente - in mancanza di un reato nulla osterà all'efficacia delle sanzioni tributarie, ma in sua presenza si pone l'esigenza di realizzare un coordinamento fra i due apparati sanzionatori; il quale - però - non è disciplinato avendo riguardo all'illecito (penale e amministrativo) da un lato e alla sanzione (penale e amministrativa) dall'altro, ma viene incentrato, viceversa, sull'elemento processuale, giacché è la pendenza del processo fino alla sentenza di assoluzione (ovvero la pendenza delle indagini fino alla archiviazione) a determinare l'ineseguibilità delle sanzioni amministrativo-tributarie<sup>222</sup>. In sostanza, come ben riassunto in dottrina, è proprio "il

---

<sup>221</sup> Art. 21 del d.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74:

*"L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato.*

*Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2, salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. In quest'ultimo caso, i termini per la riscossione decorrono dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'ufficio competente; alla comunicazione provvede la cancelleria del giudice che li ha emessi.*

*Nei casi di irrogazione di un'unica sanzione amministrativa per più violazioni tributarie in concorso o continuazione fra loro, a norma dell'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, alcune delle quali soltanto penalmente rilevanti, la disposizione del comma 2 del presente articolo opera solo per la parte della sanzione eccedente quella che sarebbe stata applicabile in relazione alle violazioni non penalmente rilevanti".*

<sup>222</sup> Per conseguenza, dunque, nessuna inibizione operativa incombe sull'Amministrazione finanziaria, quale ente che irroga la sanzione, per il semplice fatto della contemporanea pendenza di un procedimento penale avverso analoga violazione fiscale, essendo soltanto il piano della concreta lesività in capo al trasgressore - e dunque della evitabile doppia sanzione -, al centro delle cautele sistemiche per effetto della vigenza del *principio di specialità* di cui all'art. 19 del d.Lgs. n. 74/2000.

Dal punto di vista del Legislatore nazionale, quindi, sull'assunto che *specialità* e *divieto di reiterazione* costituiscano due facce della stessa medaglia, sarebbe sufficiente che la sanzione amministrativa, pur comminata, non sia eseguita in ipotesi di duplicità, ed a prescindere dal fatto che il medesimo soggetto/persona fisica venga poi sottoposto due volte per la medesima condotta a due giudizi - uno penale

*complesso meccanismo procedurale contemplato dagli artt. 20 e 21 che, pur vigendo l'art. 19, permette di sottoporre un soggetto a procedimento penale dopo che per lo stesso fatto gli è stata inflitta, irrogata e iscritta a ruolo in via definitiva la sanzione amministrativa, anche se la stessa non è stata eseguita (ex art. 19)".<sup>223</sup>*

Peraltro, la norma di cui all'art. 20 si presenta, in parte, altresì monca in quanto non pone in evidenza l'altro versante della medesima regola, vale a dire che nemmeno il procedimento penale potrà essere sospeso per la pendenza del procedimento amministrativo di accertamento e del processo tributario vertenti sul medesimo oggetto. A tale mancanza contenutistica pongono comunque rimedio le previsioni generali di cui agli artt. 3 e 479 c.p.p., dai quali si ritrae come il processo penale non possa essere sospeso in attesa della definizione di quello tributario<sup>224</sup>, in considerazione anzitutto delle

---

e l'altro tributario [ciò che, *prima facie*, pare collidere con la "dimensione processuale" del divieto di "Bis in Idem" accolta in sede convenzionale].

<sup>223</sup> Così F. GALLO, "Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle alte corti e sugli effetti delle loro pronunzie", *Rass. Trib.*, 4/2017, 915.

<sup>224</sup> Art. 3 del Codice di Procedura Penale:

*"Quando la decisione dipende dalla risoluzione di una controversia sullo stato di famiglia o di cittadinanza, il giudice, se la questione è seria e se l'azione a norma delle leggi civili è già in corso, può sospendere il processo fino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce la questione.*

*La sospensione è disposta con ordinanza soggetta a ricorso per cassazione. La corte decide in camera di consiglio.*

*La sospensione del processo non impedisce il compimento degli atti urgenti.*

*La sentenza irrevocabile del giudice civile che ha deciso una questione sullo stato di famiglia o di cittadinanza ha efficacia di giudicato nel procedimento penale".*

Art. 479 del Codice di Procedura Penale:

*"Fermo quanto previsto dall'articolo 3, qualora la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, il giudice penale, se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, può disporre la sospensione del dibattimento, fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato.*

*La sospensione è disposta con ordinanza, contro la quale può essere proposto ricorso per cassazione. Il ricorso non ha effetto sospensivo.*

limitazioni probatorie in quest'ultimo esistenti [ma di ciò si parlerà con la dovuta attenzione nel Paragrafo del presente Capitolo che segue].

Dato quanto sopra, se ne evince come non esista alcun rapporto di pregiudizialità fra processo penale e quello tributario nel quadro del corrente sistema punitivo italiano, cosicché ciascuno di essi è autonomo in ragione delle diverse regole che conducono all'accertamento dell'illecito tributario rispetto a quello penale.

Ma se tanto il procedimento amministrativo quanto il processo tributario non possono essere sospesi, ossia andranno avanti nonostante la contemporanea pendenza di un procedimento penale, ciò significa che gli stessi - lungo il loro svilupparsi - potranno addivenire ad epiloghi di varia natura idonei a definirli ed i quali, in linea di principio - e salva l'esistenza di normativa che disponga il *contrario* -, non saranno vincolanti né per escludere né per affermare l'esistenza di un reato tributario.

Tuttavia, norme che dispongono il contrario, vale a dire che "stemperano" l'autonomia dei reciproci esiti procedimentali ovvero processuali, sono state nel tempo disseminate nell'universo punitivo fiscale dal Legislatore domestico, che infatti non ha mancato di ricollegare «*cause di non punibilità*» ovvero «*cause di estinzione del reato*» od ancora forme di «*attenuanti speciali*» alla definizione in un certo modo della controversia tributaria.

Proprio l'operare e la rilevanza di questi istituti costituisce il mezzo per valutare se, all'interno dell'ordinamento tributario italiano, possa affermarsi o meno che il procedimento amministrativo, da un lato, e quello penale dall'altro, ancorché paralleli, "interagiscono strettamente" tra loro sotto il profilo della idoneità della sanzione irrogata nel primo a condizionare l'entità della sanzione da comminarsi nel secondo e, per

---

*Qualora il giudizio civile o amministrativo non si sia concluso nel termine di un anno, il giudice, anche di ufficio, può revocare l'ordinanza di sospensione".*

l'effetto, a giudicarsi o meno ottemperato il terzo criterio fissato *ex ante* dalla Corte EDU; cosicché si procede nell'immediato ad esaminarli nel dettaglio.

Ora, la previamente richiamata L. 7 agosto 1982, n. 516 non prendeva originariamente in considerazione il pagamento del tributo (eventualmente) evaso né la definizione del procedimento amministrativo di imposizione quale esimente, causa di esclusione della punibilità od anche come circostanza attenuante specifica rispetto ai reati fiscali. Difatti, tali eventi potevano venire in considerazione solo al fine di conseguire l'applicazione delle circostanze attenuanti comuni in forza delle previsioni generali dettate dal codice penale [artt. 62, n. 6) e 62-*bis* c.p.].

Successivamente<sup>225</sup>, però, il D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 [art. 2, n. 3)] introdusse la regola che la definizione dell'accertamento con adesione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto fosse idonea ad escludere la punibilità per i reati concernenti tali tributi (fatta eccezione per i reati del sostituto d'imposta previsti dall'art. 2, commi 3 e 4, della L. n. 516/1982). Invertendo, così, la previa impostazione risultante dalle limitazioni poste all'utilizzazione del cosiddetto accertamento con adesione per gli anni pregressi, che infatti era precluso dall'esistenza di procedimenti penali in corso (art. 2-*bis*, comma 2, del D.L. 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni, nella L. 30 novembre 1994, n. 656<sup>226</sup>), il legislatore del 1997 aveva garantito che la definizione

---

<sup>225</sup> Si prescinde qui dal richiamare gli interventi settoriali limitati susseguitesesi nel tempo nonché i provvedimenti di concessione di amnistie suscettibili di incidere sulla punibilità dei reati fiscali quale quella concessa con il d.P.R. 20 gennaio 1992, n. 23 e condizionata alla utilizzazione dei maxi-condoni previsti nel titolo VI della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

<sup>226</sup> Quest'ultima disposizione, oggi abrogata, sanciva difatti che: *"La definizione non è ammessa quando sulla base degli elementi, dati e notizie a conoscenza dell'ufficio è configurabile l'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria per i reati di cui agli articoli 1, comma 1, 2, comma 3, 3 e 4 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, della legge 7 agosto, n. 516 e successive modificazioni. Tale disposizione si applica anche quando per i medesimi reati risulta essere stato presentato rapporto dalla Guardia di finanza o risulta essere stata avviata l'azione penale"*.

del procedimento di imposizione, sia appunto mediante accertamento con adesione sia anche per rinuncia all'impugnazione del provvedimento [art. 15, comma 2], escludesse la punibilità non solo delle contravvenzioni, ma perfino dei delitti di frode contemplati dalla L. n. 516 del 1982.<sup>227</sup>

Senonché, la prima versione dell'introdotta d.Lgs 10 marzo 2000, n. 74, in tema di reati fiscali, mutò nuovamente il criterio seguito, evitando di escludere la punibilità penale sì da configurare il pagamento dei debiti tributari, relativi ai fatti costitutivi delle ipotesi criminose, avvenuti a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento (ivi inclusa, ora, perfino la conciliazione giudiziale) quale "attenuante speciale" per la riduzione sino ad un terzo<sup>228</sup> delle pene, purché fossero state pagate anche le sanzioni amministrative.

In particolare, la vecchia formulazione del primo comma dell'art. 13 *ex* d.Lgs. n. 74/2000 garantiva la diminuzione fino ad un terzo delle sanzioni criminali con l'ulteriore beneficio della non applicazione delle pene accessorie<sup>229</sup> laddove, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei relativi delitti fossero stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie<sup>230</sup>; mentre il successivo comma 2 del predetto art. 13 disponeva altresì che, al fine del riconoscimento della diminuzione della pena sopra richiamata, il pagamento dei

---

<sup>227</sup> Restava fuori dalla novella normazione di beneficio l'istituto della "conciliazione giudiziale" che, se pur comportava la riduzione al terzo delle sanzioni amministrative, non influiva tuttavia sulla punibilità dei reati previsti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

<sup>228</sup> La primissima versione del d.Lgs 10 marzo 2000, n. 74, consentiva però - nei casi citati - una riduzione "fino alla metà" delle summenzionate pene previste per i delitti di cui al medesimo decreto.

<sup>229</sup> Si fa riferimento alle pene accessorie dell'interdizione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese; l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione; dell'interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria; dell'interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria; della pubblicazione della sentenza e dell'interdizione dai pubblici uffici.

<sup>230</sup> Si pensi all'adesione ai PVC, all'accertamento, alla conciliazione giudiziale, all'acquiescenza.

debiti tributari dovesse riguardare (oltre alle imposte) anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, le quali altrimenti non sarebbero state - in astratto - applicabili all'imputato in ragione del principio di specialità di cui al ricordato art. 19.

Nondimeno, tale disciplina complessiva ha subito un nuovo e più incisivo intervento ad opera del d.Lgs. n. 158/2015, il quale ha provveduto a mutarne numerosi tratti essenziali introducendo al contempo speciali istituti premiali prodromici ad accrescere le possibilità di percezione, in capo all'Erario, del debito fiscale dovuto, sì che i principali elementi di novità risiedono ora:

- i. nella previsione che l'adempimento del tributo estingue i reati di omesso versamento delle imposte certificate (art. 10-*bis*), omesso versamento Iva (art. 10-*ter*) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-*quater*), qualora avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado [nuovo art. 13, co. 1, *ex d.Lgs. n. 74/2000*]<sup>231</sup>;
- ii. nella circostanza che anche i reati di dichiarazione infedele (art. 4) ed omessa dichiarazione (art. 5) non sono più punibili laddove il debito tributario

---

<sup>231</sup> Il novellato art. 13, co. 1, *ex d.Lgs. n. 74/2000* dispone che:

*"I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso".*

In merito, si segnala come, secondo la Relazione illustrativa di accompagnamento al decreto, per tali reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della condotta attraverso una piena soddisfazione della pretesa erariale purché ciò avvenga, evidentemente, prima del processo penale: il contenuto della condotta risiede infatti in un mero inadempimento di un debito fiscale che tuttavia il contribuente ha correttamente indicato, sicché il suo adempimento in tempo utile in rapporto alle scansioni processuali, anche se non spontaneo, giustifica il solo ricorso alle sanzioni amministrative.

(comprensivo di interessi e sanzioni) sia stato estinto mediante il pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione previsto per il periodo di imposta successivo [nuovo art. 13, co. 2, ex d.Lgs. n. 74/2000]<sup>232</sup>;

- iii. l'introduzione nel corpo del d. Lgs. n. 74/2000 dell'art. 13-*bis* quale norma rubricata con il titolo di “*circostanze attenuanti*”, ma contenente anche una disposizione a valenza processuale giacché:
- il primo comma del nuovo art. 13-*bis* stabilisce che l'eventuale estinzione del debito tributario intervenuta prima dell'apertura del dibattimento, mediante integrale pagamento degli importi dovuti (anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione previste dalle norme tributarie), fuori dai casi in cui integra la causa di non punibilità, funge come “*circostanza attenuante ad effetto speciale*” (riduzione sino alla metà della sanzione

---

<sup>232</sup> Il novellato art. 13, co. 2, ex d.Lgs. n. 74/2000 statuisce che:

*“I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali”.*

Secondo l'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione [Settore penale, Rel. n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015], con riferimento a quest'ultimi reati, poiché il nucleo delle condotte non risiede in un mancato pagamento di quanto dichiarato, ma “retrocede” ad un momento precedente, connotato di maggiore disvalore, quale quello della omessa o infedele dichiarazione, ne è derivata “*l'esigenza di una caratteristica diversa ed ulteriore del ravvedimento, ossia di una “spontaneità” individuata in un agere tempestivo e anticipatorio rispetto alla formale conoscenza di un accertamento fiscale o di un procedimento penale; un requisito che, se allontana possibili dubbi di incostituzionalità (regolando opportunamente in maniera diversa comportamenti differenti sotto il profilo dell'offesa), sul piano pratico rende poco probabile una significativa applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di “ravvedimento” da omessa/infedele dichiarazione che non siano in qualche modo “sollecitati” dalla conoscenza di accertamenti in corso sulla dichiarazione medesima*”.



edittale) ed esclude l'applicazione delle pene accessorie *ex art. 12* [nuovo art. 13-*bis*, co. 1, *ex d.Lgs. n. 74/2000*]<sup>233</sup>; mentre

- il secondo comma – confermando l'intervento sul tessuto del d.Lgs. 74/2000 già operato con la Legge n. 148/2011 - limita l'applicazione della pena su richiesta, condizionandola al pagamento del debito tributario ovvero al ravvedimento operoso. La disposizione si indirizza ovviamente solo alle fattispecie diverse dai reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, per i quali l'adempimento tributario intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento (il che equivale a dire: prima del patteggiamento) vale già come causa di non punibilità<sup>234</sup>; con l'ulteriore precisazione della salvezza della causa di non punibilità anche per i delitti di dichiarazione infedele ed omessa dichiarazione, quando il ravvedimento interviene spontaneamente prima della formale conoscenza dell'accertamento o del procedimento [nuovo art. 13-*bis*, co. 2, *ex d.Lgs. n. 74/2000*]<sup>235</sup>.

---

<sup>233</sup> Il novellato art. 13-*bis*, co. 1, *ex d.Lgs. n. 74/2000* dispone che:

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

<sup>234</sup> Ciò significa che il contribuente desideroso di beneficiare del patteggiamento dovrà:

- estinguere ai fini fiscali il debito tributario costituente delitto anche, se del caso, ricorrendo alle procedure conciliative vigenti nell'ordinamento tributario; nonchè
- corrispondere le sanzioni tributarie nonostante, per il principio di specialità, quest'ultime potrebbero non trovare applicazione.

<sup>235</sup> Il novellato art. 13-*bis*, co. 2, *ex d.Lgs. n. 74/2000* statuisce che:

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

Invero, già la vecchia formulazione dell'art. 13, al comma 2-*bis* (come inserito con il DL n. 138/2011) aveva previsto che per i delitti disciplinati dal d.Lgs. n. 74/2000 l'applicazione della pena secondo il rito del patteggiamento potesse essere richiesta dalle parti solo qualora ricorresse la predetta circostanza attenuante ovvero sia fosse stato integralmente estinto il debito tributario.

Ora, andando a vagliare questa nuova disciplina complessiva alla luce del principio del *"Ne Bis in Idem"* convenzionalmente inteso, sembra sin d'ora potersi lasciare da parte la previsione di cui al comma 2 dell'art. 13 *ex d.Lgs. n. 74/2000* poiché essa, ancorando il verificarsi di una *causa di non punibilità* alla spontanea resipiscenza dell'autore che abbia anche provveduto all'integrale e tempestiva estinzione dei debiti tributari, porta con sé la rinuncia alla pena da parte dello Stato prima ancora dell'avvio di un procedimento penale.

E, parimenti, con riferimento alle fattispecie delittuose richiamate dal comma 1 del nuovo art. 13, l'eliminazione - da parte del contribuente - degli esiti della propria condotta nei confronti dell'erario prima dell'avvio del processo penale di primo grado finisce per giustificare la rimozione della rilevanza criminale della medesima condotta evasiva<sup>236</sup>.

---

Tuttavia, la previsione normativa solleva comunque taluni dubbi applicativi, come oculatamente ricordato in dottrina dove si è fatto notare *"che l'estinzione del debito, e, conseguentemente, la possibilità di accedere al patteggiamento, viene richiesta anche per reati in cui non sorgono «debiti tributari».* È il caso dell'emissione di fatture false e dell'occultamento di contabilità, per cui mal si comprende in questo caso cosa possa fare (e quindi quale debito debba estinguere) il contribuente che intende beneficiare del patteggiamento" (sic A. IORIO, *"Reati Tributari: Attenuanti, Patteggiamento e Condizionale"*, *Corr. Trib.*, 41/2011, p. 3357 ss.).

<sup>236</sup> Sul punto non è però mancato chi ha fatto notare come *"... tale favorevole esito non si determina nel caso in cui il contribuente non riesca a definire la sua pendenza con l'erario prima dello spirare del fissato termine (eventualmente prorogato per non oltre sei mesi complessivi) per l'avvio del dibattimento avanti al giudice di prime cure. Ed ancora, se pure si comprende che il legislatore delegato ha inteso accelerare la definizione dell'esposizione tributaria in sede amministrativa, scoraggiando così il ricorso alla rateazione, ciò potrebbe comunque dar luogo a dei dubbi di compatibilità costituzionale qualora il contribuente, non disponendo dei mezzi necessari per definire - senza rateazione - la propria esposizione, sia costretto a dilazionare i relativi pagamenti sino a travalicare il termine posto dal nuovo testo del comma 1 dell'art. 13 predetto per l'operare della causa di non punibilità. Tutto ciò sta a significare che una definizione della pendenza, in sede tributaria, intervenuta "fuori termine", non consente il verificarsi della causa di non punibilità ..."* [cfr. S. F. COCIANI, *"Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria"*, in *Riv. di Dir. Trib.*, fasc. 5, 2015, pag. 405 ss.].

Al contempo, tuttavia, è però doveroso anche segnalare come, sempre per effetto delle disposizioni del d.Lgs. n. 158/2015, la disciplina dei reati per i quali si verifica la causa di non punibilità sia stata

Maggiori problematiche pare invece sollevare la versione del primo comma del nuovo art. 13-*bis* (che in parte, ma con un ambito operativo più ristretto, riproduce il contenuto del vecchio art. 13), considerato che in ragione dello stesso al fine di fruire della *circostanza attenuante* occorre che siano pagati non soltanto i tributi, ma anche le sanzioni amministrative, ancorché, in caso di condanna, quest'ultime dovrebbero - in astratto - non applicarsi al reo in dipendenza del principio di specialità *ex art. 19*.

In primo luogo, la disposizione potrebbe rivelarsi di non facile realizzazione laddove, in concreto, si dovesse registrare un ampio ricorso, nella fase delle indagini preliminari, al sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente<sup>237</sup>, con conseguente

---

ulteriormente modificata nel senso di individuare delle soglie più elevate quanto alla rilevanza penale della condotta. Ciò in ossequio a quel principio contenuto nella Legge-delega per cui era prevista la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità. E' così che nella relazione di accompagnamento si legge come i nuovi limiti introdotti appaiono congrui ad evitare una proliferazione eccessiva del "*rischio penale*" e mantenere al contempo un "*adeguato*" livello di sanzionabilità.

Nondimeno, è comunque di agevole condivisione il fatto che nel momento in cui l'innalzamento della soglia penale è venuto a combinarsi con l'istituto della non punibilità del reato, il cd. *rischio penale* sia divenuto tendenzialmente un costo stimabile ed eventualmente sostenibile dal contribuente che ha maggiori mezzi per tardivamente adempiere al concorso alle pubbliche spese (o, nei casi di "*divaricazione soggettiva*", da colui il quale proceda, in luogo del reo, al pagamento di quanto dovuto). Si tratta del medesimo "rischio" che il legislatore non aveva voluto correre nel 2000, e per i quali oggi i tempi sono stati evidentemente ritenuti maturi o necessari in parte in funzione defatigante per il sistema processuale penale, in parte per la definitiva acquisizione di somme a titolo di tributi.

<sup>237</sup> E' ormai frequente la prassi delle Procure della Repubblica di richiedere al GIP, nella fase delle indagini preliminari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente con la conseguente obiettiva impossibilità di disporre di somme (sovente quelle stesse necessarie per usufruire delle attenuanti e quindi anche del patteggiamento).

In concreto, dunque, l'estinzione del debito tributario per beneficiare delle attenuanti e quindi del patteggiamento dovrebbe avvenire prima della confisca e, soprattutto (ed è questa la circostanza più difficile da realizzare), prima dell'eventuale sequestro preventivo che avviene nella fase delle indagini preliminari e, quindi, verosimilmente prima del pagamento del debito tributario.

difficoltà od addirittura impossibilità oggettiva di disporre di somme idonee al saldo del debito tributario<sup>238</sup>.

In secondo luogo, le ipotesi - possibili oltreché frequenti nella pratica - di più concorrenti nel reato sollevano il tema della rilevanza dell'estinzione (tempestiva) del debito tributario compiuta da soggetto *diverso* dall'indagato/imputato, in particolare quando quest'ultimo sia un amministratore o rappresentante di società o ente ed il pagamento venga effettuato dall'ente corporativo. In effetti, la previsione *ex art. 13-bis*, come risulta dal testo approvato, parla *oggettivamente* di avvenuta estinzione per pagamento dei debiti tributari (compresi dei debiti per sanzione amministrativa), talché nulla sembrerebbe *prima facie* ostare a che il pagamento medesimo venga eseguito da un soggetto *terzo*, ivi inclusi l'ente o la società rappresentati<sup>239</sup> [quanto, invece, al versante

---

<sup>238</sup> A questa complicazione non pare offrire solida copertura il nuovo disposto di cui all'art. 12-*bis*, co. 2 del decreto in questione, a mente del quale: "*La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta*".

La soluzione potrebbe essere trovata adottandosi una interpretazione teleologicamente orientata della norma in commento nel senso che la locuzione "anche in presenza di sequestro" andrebbe letta estensivamente, di modo che l'art. 12-*bis* non si limiterebbe a disciplinare la sola ipotesi della confisca, ma rendendo inoperante quest'ultima precluderebbe anche il mantenimento del sequestro ad essa finalizzato. Tuttavia, tale espediente esegetico è ad oggi osteggiato dalla giurisprudenza di legittimità, che anche di recente, in un caso in cui era in presenza di un piano rateale di versamento concordato tra contribuente ed Agenzia delle Entrate, ha ribadito come "*la confisca potrà continuare ad essere comunque consentita, sia pure per gli importi non ancora corrisposti, così continuando ad essere consentito anche il sequestro ad essa finalizzato*" (Cass. pen. Sez. III, Sent. del 07 ottobre 2016, n. 42470).

<sup>239</sup> Ad ogni modo, nel silenzio del Legislatore delegato, sarà comunque interessante vagliare le risposte interpretative che la giurisprudenza, di merito e di legittimità, fornirà all'interrogativo se il pagamento sia idoneo o meno a produrre gli effetti previsti dalla normativa anche laddove eseguito dall'eventuale *concorrente* od addirittura da soggetto *terzo*, tenuto conto della diversità di regolamentazione a seconda che il saldo dell'imposta (oltreché di interessi e sanzioni) operi come *causa di non punibilità* ovvero come *circostante attenuante*.

A quest'ultimo riguardo, si tratterà dunque di verificare se alla nuova attenuante *ex art. 13-bis* verrà garantito lo stesso inquadramento riservato - nella giurisprudenza di legittimità - alla attenuante di cui all'art. 62 n. 6 cod. pen., riconosciuta anche quando il risarcimento sia effettuato da un terzo, benchè se correo, tutte le volte in cui il prevenuto ne abbia conoscenza e mostri la volontà di farlo proprio [tale

dei rapporti interni ed esterni tra questi ultimi citati e la persona fisica-rappresentante, autore materiale della violazione tributaria, gli stessi saranno oggetto di specifica considerazione all'interno del Capitolo V° del presente lavoro, cui perciò all'uopo se ne pospone qui la trattazione].

Ancora, rimane aperto il problema di definire se il superamento della soglia quale condizione oggettiva di punibilità in sede criminale sia condizionato o meno dal ridimensionamento (o dall'invalidazione) della pretesa nel procedimento e nel processo amministrativo tributario per effetto della "sopravvenienza" di eventuali accordi tra Amministrazione erariale e soggetto contribuente-imputato/indagato.

In alcune occasioni, infatti, i giudici di legittimità non si sono astenuti dal "rafforzare" la posizione del contribuente, sottolineando come "*pur non essendo il giudice vincolato, nella determinazione dell'imposta evasa da ritenersi rilevante onde reputare accertato o meno il superamento della soglia di punibilità, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra Amministrazione finanziaria e contribuente, è tuttavia necessario che, onde potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tenere, invece, conto dell'iniziale pretesa tributaria*

---

previsione del codice penale reca il disposto stante il quale: "*Attenuano il reato, quando non ne sono elementi costitutivi o circostanze attenuanti speciali, le circostanze seguenti:*

6) *l'aver, prima del giudizio, riparato interamente il danno, mediante il risarcimento di esso, e, quando sia possibile, mediante le restituzioni; o l'essersi, prima del giudizio e fuori del caso preveduto nell'ultimo capoverso dell'articolo 56, adoperato spontaneamente ed efficacemente per elidere o attenuare le conseguenze dannose o pericolose del reato"*].

Ebbene, anche di recente - ad esempio -, la Corte di Cassazione ha ribadito che: "*... ai fini della sussistenza dell'attenuante di cui all'art. 62 c.p., n. 6, il risarcimento, ancorché eseguito dalla società ..., deve ritenersi effettuato personalmente dall'imputato [operante nell'ambito della prima o dipendente della stessa] tutte le volte in cui questi ne abbia conoscenza e mostri la volontà di farlo proprio.*" [cfr. Cass. penale, Sez. IV, Sentenza del 24.01.2013, n. 23663].

*dell'Erario, risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta".<sup>240</sup>*

In pratica, come osservato in dottrina, con questi interventi i giudici di legittimità si sarebbero spinti a riconoscere che, a fronte di un ridimensionamento della pretesa tributaria, la soglia di punibilità andrebbe anch'essa ridotta salvo che il giudice penale, sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario, voglia esprimere un diverso convincimento di cui, però, occorre dare specifica e congrua motivazione.<sup>241</sup>

Tali arresti, tuttavia, continuano a scontrarsi con quell'opposto orientamento di legittimità alla cui stregua l'accertamento con adesione, per quanto idoneo a causare *ex post* l'estinzione (parziale) del debito tributario, non eliminerebbe retroattivamente l'antigiuridicità del fatto né la consumazione del reato, consentendo, così, l'applicazione della sola attenuante.<sup>242</sup>

---

<sup>240</sup> Cfr. Cass., sez. III pen., del 9 maggio 2014, n. 19138; nonché Cass., sez. IV pen., del 18 febbraio 2014, n. 7615; e Cass., sez. III pen., del 14 febbraio 2012, n. 5640.

<sup>241</sup> In questi termini si esprimono V. FICARI, G. SCANU, "Soglie Di Punibilità, Accordi Deflativi e Transazione Fiscale", *Riv. di Dir. Trib.*, 2014, pag. 937 ss.

<sup>242</sup> E' il caso della Sentenza della Cass. pen. Sez. III, del 06 marzo 2014, n. 10814, dove è stato chiaramente espresso che *"il versamento dell'imposta effettuato successivamente alla dichiarazione dei redditi, per quanto spontaneo, non elimina l'antigiuridicità del fatto e l'avvenuta consumazione del reato"*. Addirittura, poi, nella Sentenza della Cass., sez. IV pen., del 4 giugno 2013, n. 24185, è stato ritenuto che l'accordo di rateizzazione del debito tra contribuente ed Agenzia neanche costituisca un elemento idoneo a *"ritenere che l'importo dell'imposta evasa sia disceso al di sotto della soglia di punibilità"*.

Tra l'altro, questa più restrittiva interpretazione non è da tutti osteggiata, esistendo voci in dottrina secondo le quali *"la specificità delle regole innanzitutto procedurali del singolo settore ... dovrebbe rendere in termini generali irrilevante il comportamento fattuale e riparatorio del contribuente senza incidere sull'antigiuridicità del fatto commesso, consentendo che la verifica della rilevanza penale dello stesso si espliciti nell'ambito degli schemi motivazionali secondo le relative regole di settore, salvo, ovviamente, che il convincimento del giudice sia, ai sensi dell'art. 101 Cost., specificamente orientato in forza di un effetto legale predeterminato per legge e salvo che, appunto, l'estinzione del debito e delle relative sanzioni assuma una valenza diversa da quella dell'adempimento del tributo assurgendo a mera riparazione del danno in una prospettiva tipicamente penale"* (sic, V. MASTROIACOVO, "Riflessi penali delle definizioni

Da ultimo, poi, permane il dubbio - peraltro vagheggiato già all'epoca della vigenza della vecchia formulazione della norma legale - che la previsione di (mere) circostanze attenuanti nel sistema penale tributario subordinate non solo al pagamento del debito tributario ma anche delle sanzioni amministrative [ancorché astrattamente non applicabili all'imputato in ragione del principio di specialità di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000], determinando *de facto* una sovrapposizione di sanzioni (amministrativo-tributarie e penali) - quasi come se l'intero sistema punitivo fosse stato congegnato in modo tale da consentire espressamente il cumulo sanzionatorio in chiave compensatoria rispetto ai vantaggi derivanti, in sede penale, dall'applicazione della circostanza attenuante -, rechi in sé un contrasto con la garanzia del "Ne Bis in Idem" convenzionalmente intesa.

Tale titubanza ha costituito il fondamento di talune critiche dottrinarie, come quella incentrata sulla considerazione che "irrelevante" sia la circostanza che *"il procedimento tributario di tipo deflativo-premiale, previsto dalla norma in parola, sia volontariamente intrapreso dal contribuente al fine di una rapida definizione della pretesa in sede tributaria (e forse anche nella prospettiva di ottenere un vantaggio in sede penale). Esso (il procedimento tributario) è comunque un procedimento (es. accertamento con adesione; conciliazione giudiziale, anche realizzata in udienza) che, una volta definito, dà luogo all'irrogazione di una sanzione tributaria che a sua volta - in base alla giurisprudenza della Corte EDU in principio richiamata - osta alla celebrazione di un successivo procedimento (giudiziario) di tipo penale"*.<sup>243</sup>

---

*consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali"*, in Riv. Dir. Trib., 2015, pag. 142 ss.).

<sup>243</sup> Sic S. F. COCIANI, "Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria", in Riv. di Dir. Trib., 2015, pag. 405 ss. Continua, tra l'altro l'Autore, aggiungendo come "in altre parole, la volontarietà del comportamento del contribuente nell'affrontare e definire prontamente in sede tributaria - attraverso uno dei numerosi istituti deflativi del contenzioso (purché di natura procedimentale) - l'illecito dallo stesso a suo tempo commesso, non vale a privare del requisito della "medesimezza" lo stesso fatto illecito quando ritenuto rilevante per l'avvio di un procedimento penale al termine del quale, eventualmente, giungere a comminare la relativa sanzione. E comunque, quand'anche

Senonché, a parere di chi scrive queste critiche non paiono poter essere condivise, per la coesistenza di numerose ragioni.

*In primis*, perché non pare corretto "degradare" la rilevanza dell'atto volitivo assunto dal contribuente [e, di riflesso, anche dal Pubblico Erario], in quanto l'elemento della "volontarietà" non si colloca in funzione ancillare rispetto alla definizione agevolata della diatriba erariale<sup>244</sup>, bensì costituisce il crinale stesso della distinzione tra tale definizione agevolata (mediante, ad esempio, accertamento con adesione o concordato fiscale) e l'alternativa della contrapposizione giudiziale delle parti in giudizio: *"c'è un'iniziale pretesa tributaria che poi viene ridimensionata non già dal giudice tributario, ma da un atto negoziale concordato tra le parti del rapporto"*.<sup>245</sup>

In secondo luogo, va da sé che, accedendo ad una delle procedure di adesione o conciliative, l'irrogazione anche delle sanzioni amministrative avverrà comunque in via

---

*volesse oltre modo valorizzarsi il profilo della volontarietà alla base della scelta di definire l'illecito con un apposito procedimento amministrativo, escludendo così ogni medesimezza sotto il profilo procedimentale, viceversa, in una dimensione sostanziale, collocandosi la scelta del contribuente (circa l'avvio o meno di un procedimento amministrativo premiale) "a valle" rispetto alla commissione del fatto illecito, essa non pare capace di privare di medesimezza lo stesso fatto illecito, di talché il cumulo tra sanzione tributaria (ancorché ridotta in ragione del "rito" prescelto) e quella penale è sicuramente tale da porsi in contrasto con la giurisprudenza della Corte".*

<sup>244</sup> Non manca neanche, sempre in dottrina, chi ha ben messo in luce l'effettiva "non sostenibilità" della teoria della "degradazione" del peso della volontà delle parti in gioco, marcando come *"quantunque esista una notoria ritrosia a ritenere l'istituto in esame un vero e proprio accordo di natura negoziale, è di tutta evidenza, se non altro per gli effetti preclusivi che comporta per entrambe le parti del rapporto giuridico, che l'Amministrazione finanziaria rinunci ad una parte della potenziale capacità contributiva attribuibile al contribuente ancorché ampiamente compensata dai vantaggi che ne derivano tra i quali si citano, in particolare, l'accettazione del debito d'imposta ed il suo adempimento"* (sic, S. CAPOLUPO, "Accertamento con adesione e responsabilità penale", in *Corr. Trib.*, n. 48/2011, 4018 ss.).

<sup>245</sup> In questo senso, non a caso, si esprime copiosa giurisprudenza di nomofilachia, tra cui: Cass., sez. IV pen., Sentenza del 18 febbraio 2014, n. 7615; e Cass., sez. III pen., Sentenza del 14 febbraio 2012, n. 5640.



ridotta a seconda delle regole tributarie relative alla tipologia di definizione agevolata adottata.<sup>246</sup>

Lungo quest'ottica, allora, la previsione di cui si discute - di cui al nuovo art. 13-*bis* - non si mostra irragionevole sia perché, in concreto, consente di avvalersi di abbattimenti delle sanzioni amministrative, sia in quanto - come da taluni ricordato - "*obbedisce all'esigenza di non cospargere di fiori la strada di chi è imputato ... di fatti criminali gravi*".<sup>247</sup>

Infine, e soprattutto, va rammentato come - data la "*dimensione processuale*" assunta in sede convenzionale dalla garanzia del "Ne Bis in Idem" - la questione dirimente, a seguito in particolare della decisione presa nel caso "*A and B v. Norway*", non stia più nel verificare se all'irrogazione di una sanzione tributaria sia seguita la celebrazione di un successivo procedimento (giudiziario) di tipo penale [sul medesimo fatto], quanto piuttosto la circostanza che tali due procedimenti (nominalmente non coincidenti) non si siano sviluppati con un grado di indipendenza tale da determinare la comminatoria di

---

<sup>246</sup> Viceversa, sotto il profilo sistematico, appaiono maggiormente condivisibili quelle considerazioni di parte della dottrina incentrate sugli "effetti" dell'introduzione di *cause di non punibilità* subordinate - come si diceva - non solo al pagamento del debito tributario, ma finanche delle sanzioni amministrative che invece non dovrebbero applicarsi per effetto della vigenza del principio di specialità di cui all'art. 19 del d.Lgs. n. 74/2000. Da quest'angolo visuale, cioè, si fa notare come siffatte cause di non punibilità sembrano "*determinare una sorta di "paradosso della specialità", cosicché la sanzione penale "speciale" non sarà applicabile in conseguenza di un fatto che produce effetti giuridici in conseguenza del pagamento della sanzione "non speciale"* (sic, V. MASTROIACOVO, "*Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali*", in *Riv. Dir. Trib.*, 2015, pag. 142 ss.).

<sup>247</sup> F. B. FERRARA, "*Il principio di specialità. la rilevanza penale dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*", in *Rass. Trib.*, 5/2001, p. 1246.

A ciò si aggiunga che, già in sede di Relazione Illustrativa dell'originaria prima versione [dell'allora art. 13] del d.Lgs. n. 74/2000, la previsione in parola venne giustificata nel senso che l'ammontare delle sanzioni amministrative costituiva *criterio legale di commisurazione del risarcimento del danno da reato "ulteriore"* rispetto al pagamento del tributo, senza che ciò fosse considerata costituire una deroga al predetto principio di specialità.

risposte sanzionatorie nel loro complesso "sproporzionate" [*"whether the sanction imposed in the proceedings which become final first is taken into account in those which become final last, so as to prevent that the individual concerned is in the end made to bear an excessive burden"*] (c.d. *terzo criterio*).

Sotto questo decisivo aspetto, non può che ritenersi come il modello punitivo ordinamentale italiano prenda in adeguata considerazione l'esigenza di garantire che il secondo procedimento tenga conto dell'entità della sanzione inflitta nel primo allo scopo di evitare l'imposizione di "*excessive burden*", giacché, al di fuori dei casi di non punibilità, dalla via dell'acquiescenza ovvero dell'adozione degli istituti premiali o conciliativi consegue un "doppio dividendo", inteso quale consistente riduzione delle sanzioni amministrative irrogabili e, sul versante penale, accessibilità al rito alternativo del "patteggiamento" *ex art. 444 c.p.p.*<sup>248</sup>, nonché, in caso di condanna, fruibilità del

---

<sup>248</sup> Si aggiunga, inoltre, come la scelta legislativa tale per cui per i delitti in materia tributaria previsti dal d.Lgs. n. 74/2000 le parti possono richiedere l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. (*patteggiamento*) solo nel caso di estinzione, mediante pagamento, dei debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei predetti delitti, debba intendersi come pienamente rispettosa del dettato costituzionale, secondo quanto sancito sia dal Giudice delle leggi che da quello di nomofilachia. Il primo, difatti, ha affermato che: "*la negazione legislativa di tale rito alternativo non vulnera il nucleo del diritto di difesa, giacché la facoltà di chiedere l'applicazione della pena, peraltro esclusa per un largo numero di reati, non può essere considerata condicio sine qua non per un'efficace tutela della posizione giuridica dell'imputato. Inoltre, l'onere patrimoniale imposto non genera alcuna disparità di trattamento perché risulta giustificato da ragioni obiettive, ossia dal generale interesse alla eliminazione delle conseguenze dannose del reato, anche per il valore sintomatico del ravvedimento del reo, oltre che dallo specifico interesse alla integrale riscossione dei tributi*" (Corte Cost., Sent. del 28.05.2015, n. 95). Il secondo, poi, in un caso involgente l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto perpetrata attraverso l'impiego di fatture per operazioni inesistenti, ha aggiunto che: "*neppure si rinvengono controindicazioni ... quanto alla pretesa violazione dell'articolo 10 della Costituzione, che il ricorrente vorrebbe attinto in relazione a due principi sanciti dalla Convenzione Europea dei diritti dell'uomo: il diritto ad un equo processo (art. 6, par. 1, della CEDU) ed il diritto a non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto (art. 4 Protocollo n. 7), principi che, all'evidenza, non rilevano, venendo in risalto piuttosto il rispetto agli obblighi internazionali assunti dallo Stato italiano, posto, tra l'altro, che le violazioni attengono, nel caso in esame, proprio all'evasione dell'IVA e dunque interessano infrazioni ritenute idonee a pregiudicare gli obblighi imposti a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea e che i Paesi dell'Unione sono chiamati a salvaguardare con disposizioni interne efficaci e dissuasive, sicché il meccanismo diretto a precludere*

beneficio della riduzione della pena (oltreché della non applicazione delle pene accessorie).<sup>249</sup>

Tra l'altro, mostra di condividere questa impostazione finanche la più evoluta giurisprudenza di nomofilachia, per la quale "*... nel nostro ordinamento ... i due procedimenti sono paralleli e ... interagiscono tra loro, condizionando l'avvenuto pagamento del debito tributario l'entità della sanzione penale.*

*Va rilevato, infatti, che il nostro ordinamento nazionale, al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 19, 20 e 21, disciplina in maniera chiara i rapporti tra il sistema sanzionatorio amministrativo e tra i procedimenti penale e tributario, che dunque non sembrano essere totalmente indipendenti tra loro.*

---

*l'accesso al rito alternativo in mancanza del pagamento dei debiti tributari risulta pienamente in linea anche con gli impegni internazionali dello Stato"* (Cass. pen., Sez. III, Sent. del 01.08.2017, n. 38210).

<sup>249</sup> Si noti, tuttavia, come la circostanza che i meccanismi punitivi fissati dal Legislatore italiano in materia di reati tributari sembrano rispettare il menzionato "*terzo criterio*" fissato dalla Corte per il riconoscimento della compatibilità delle normative statuali con l'articolo 4 del Protocollo n. 7 allegato alla CEDU nella sua "*dimensione processuale*", non significa che detti meccanismi siano i migliori adottabili od ipotizzabili né che essi non siano perfettabili.

In questo senso, non mancano puntuali critiche in dottrina volte ad evidenziarne alcune connaturate deficienze, come quella che sottolinea che "*se la causa di non punibilità prevista dall'art. 13 intendeva realizzare un "surrogato" alla disciplina del Ne Bis in Idem, il risultato parrebbe singolarmente contraddittorio perché – essendo limitate le fattispecie costituenti causa di non punibilità a vicende solutorie del debito realizzate con modalità che comportano sempre la riduzione delle sanzioni amministrative (ravvedimento, accertamento con adesione, conciliazione ecc.) - l'alternatività fra sanzione amministrativa e sanzione penale risulta, bizzarramente, realizzata là dove le sanzioni amministrative vengono irrogate in misura minore e secondo una logica maggiormente improntata alla "reintegrazione" piuttosto che alla "afflizione" (aspetto particolarmente spiccato nel caso del nuovo ravvedimento operoso), mentre nessuna alternativa sussiste là dove le sanzioni amministrative vengono applicate in misura piena. Insomma, la sanzione penale risulta recessiva là dove la sanzione amministrativa è tenue (e meno afflittiva) e coesiste con le sanzioni amministrative più spiccatamente afflittive"* [G. FRANSONI, "*Rilevanza processuale penale del fatto fiscale e rilevanza processuale fiscale del fatto penale*", in *Riv. Dir. Trib.*, Fascicolo n. 1/2016].

*La medesima normativa prende espressamente in considerazione i rapporti tra pagamento del debito tributario e reato di natura tributaria prevedendo all'art. 13 ...".<sup>250</sup>*

Accertato tutto quanto sopra, rimane adesso da verificare se il sistema processuale domestico del "doppio binario" garantisca o meno anche una conduzione "integrata" dei due procedimenti (penale il primo ed amministrativo-tributario) in una maniera sufficiente a far reputare esclusa - per quanto possibile - la duplicazione fra gli stessi nella raccolta e nella valutazione delle prove (c.d. "*quarto criterio*"); ciò che sarà affrontato nel Paragrafo che segue.

---

<sup>250</sup> Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 15-04-2015) del 20.05.2015, n. 20887.

**c) La conduzione "integrata" dei distinti procedimenti penali ed amministrativo-tributari nell'esperienza italiana al vaglio della necessità di evitare duplicazioni nella raccolta e valutazione delle prove**

Come anticipato, l'ultimo passaggio da operarsi consiste nel verificare se la regola domestica del "doppio binario", cui è improntato il nostro sistema dei «rapporti tra procedimento penale e processo tributario», sia o meno in grado di garantire una conduzione "integrata" degli stessi funzionale ad evitare, per quanto possibile, una duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove [*"whether the relevant sets of proceedings are conducted in such a manner as to avoid as far as possible any duplication in the collection as well as the assessment of the evidence, notably through adequate interaction between the various competent authorities to bring about that the establishment of facts in one set is also used in the other set"*] (c.d. "quarto criterio" fissato dalla Corte EDU con la Sentenza assunta nel caso "A and B v. Norway").

In premessa, lo si è visto poc'anzi, tale regola implica che tanto il procedimento amministrativo di accertamento fiscale quanto il successivo processo tributario siano "autonomi" da un eventuale procedimento penale inerente i medesimi fatti (sicché nessuno di essi può essere sospeso a causa della coeva pendenza dell'altro), ma tale "autonomia" si manifesta altresì, in concreto, nei differenti iter motivazionali degli atti procedurali o processuali che risponderanno ai distinti canoni dei relativi settori (quanto - per l'appunto - alla legittimità ed alla sufficienza delle prove acquisite che consentono di definire la fattispecie e desumerne le relative conseguenze sul piano tributario e, distintamente, sul piano penale)<sup>251</sup>.

---

<sup>251</sup> In quest'ottica, secondo quanto già anticipato nel Paragrafo preceduto ed adesso ulteriormente ripreso, siffatta "autonomia" genera - nell'immediato e da un punto di vista formale-legalistico - l'aspettativa che spetti esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa attraverso una verifica che potrebbe venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con

Sotto quest'angolo visuale, dunque, il fondamento stesso del meccanismo procedurale del “doppio binario” andrebbe riscontrato nella diversità delle regole sottese all'accertamento dell'illecito tributario rispetto a quello penale, nel senso che mentre la responsabilità per un illecito fiscale può accertarsi anche facendo leva sulle presunzioni legali che ne caratterizzano il relativo procedimento di accertamento, la commissione di un reato può affermarsi oltre che grazie alle prove (documenti, testimonianze, consulenze tecniche, etc.) acquisite nel corso dell'istruttoria dibattimentale ed inserite nel relativo fascicolo, pure in via indiziaria, ma a condizione che gli elementi presuntivi siano caratterizzati da gravità, precisione e concordanza e, nell'autonoma valutazione compiuta dal Giudice, ritenuti idonei a ravvisare detta responsabilità<sup>252</sup>. Per altro verso, poi, nel processo penale possono riversarsi documenti dei quali il Giudice tributario non può fruire perché in ordine ad essi è maturata una preclusione nel corso della fase istruttoria, atteso come l'art. 32, co. 4 del d.P.R. n. 600/1973 precluda che i documenti richiesti dal Fisco e non forniti dal contribuente possano essere presi in considerazione a favore di quest'ultimo tanto nella fase amministrativa che in quella contenziosa-tributaria.<sup>253</sup>

---

quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo appunto più configurabile alcuna pregiudiziale.

Benchè ciò, normativamente parlando, rimanga corretto, non è meno vero - come si vedrà meglio nel proseguo del presente Paragrafo - che il "grado" di autonomia tra giudice penale e giudice tributario, nonché tra i rispettivi procedimenti, sia stato notevolmente ridimensionato tanto dalla prassi, quanto dalla giurisprudenza nonché da talune norme settoriali frattanto intervenute.

<sup>252</sup> Difatti l'art. 192, comma 2 del c.p.p., disponendo che *"L'esistenza di un fatto non può essere desunta da indizi a meno che questi siano gravi, precisi e concordanti"*, non consente invero di utilizzare quegli esiti accertativi fiscali che siano scaturiti da presunzioni legali, imponendo comunque i requisiti della gravità, precisione e concordanza a sostegno della prova indiziaria.

<sup>253</sup> L'art. 32, co. 4 del d.P.R. n. 600/1973 prevede infatti che:

*"Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta"*.

Inoltre, il mantenimento di una linea di differenziazione fra processo penale e processo tributario parrebbe imposto - ulteriormente - non soltanto dalle norme stesse sui reati tributari (vale a dire, dal più volte menzionato art. 20 *ex d.Lgs. n. 74/2000*), ma pure dalla disposizione generale dettata dall'art. 220 disp. att. c.p.p., la quale impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della "*applicazione della legge penale*".<sup>254</sup>

Tale ultimo principio, a sua volta, si ricollega a quello contenuto nell'art. 191 c.p.p., a norma del quale le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate<sup>255</sup>.

Dato quanto sopra, se ne deduce - *prima facie* - come dall'autonomia dei procedimenti dovrebbero, tendenzialmente, discendere due postulati: il primo, che non secondarie potrebbero essere le conseguenze sotto il profilo probatorio del fatto che la fattispecie venga esaminata prima dal giudice penale piuttosto che da quello tributario; la seconda, la corrispondente "irrilevanza" dei relativi esiti nonché degli elementi fattuali e delle prove acquisite in ciascun contesto [ed ambo questi due effetti citati non paiano, a prima vista, ottimamente collimare con il ricordato "*quarto criterio*" definito dalla Corte di Strasburgo nella decisione del caso "*A and B v. Norway*"].

---

<sup>254</sup> L'art. 220 disp. att. c.p.p. recita che:

*"Quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergono indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant'altro possa servire per l'applicazione della legge penale sono compiuti con l'osservanza delle disposizioni del codice".*

<sup>255</sup> I primi due commi dell'art. 191 c.p.p. sanciscono che:

*"Le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. L'inutilizzabilità è rilevabile anche di ufficio in ogni stato e grado del procedimento".*

Senonché, da tempo, tanto la giurisprudenza tributaria quanto quella penale hanno iniziato a dare corso a percorsi di valorizzazione delle esigenze di coordinamento, "negando o svilendo" siffatta irrilevanza tanto sotto il profilo probatorio quanto sotto quello della "(in-)influenza" dei rispettivi esiti processuali, ed anche il Legislatore nazionale ha contribuito ad incentivare un atteggiamento di tal fatta, ad esempio autorizzando l'acquisizione delle prove penali da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Dal primo punto di vista, si è così precisato come l'autonomia tra i procedimenti non escluda l'interscambio di materiale probatorio né l'influenza dell'attività rispettivamente svolta in sede tributaria ed in sede penale.<sup>256</sup>

Il questo senso, come si diceva, il Legislatore ha concorso a sfaldare il principio della "autonomia" tra i distinti procedimenti, anzitutto consentendo la trasmissione agli Uffici finanziari degli elementi istruttori reperiti nel corso delle indagini penali "*anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale*", così facoltizzando espressamente il Fisco all'impiego delle prove raccolte nel corso del dibattimento penale e della relativa sentenza.<sup>257</sup>

---

<sup>256</sup> E' oramai pacifico, ad esempio, che il provvedimento di archiviazione del processo penale, benchè non consente - di regola - l'approdo di nuovi elementi probatori in sede tributaria, sia comunque tale da concorrere a formare il panorama degli elementi istruttori posti a disposizione delle Commissioni Tributarie, che non possono pertanto disinteressarsene senza alcun motivo.

<sup>257</sup> Ciò è consentito, in particolare, dalle norme di cui agli artt. 63, co. 1 del d.P.R. n. 633/1972 e 33, co. 3 del d.P.R. n. 600/1973. Quest'ultima - in materia di accertamento delle imposte sui redditi - dispone che: "*La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici secondo le norme e con le facoltà di cui all'art. 32 e al precedente comma. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, che può essere concessa anche in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria*"; mentre la prima, parallelamente, prevede - in tema di disciplina dell'imposta sul valore aggiunto - che: "*La Guardia di*



Ciò significa che gli elementi raccolti a carico del contribuente nel corso delle indagini preliminari sono sì coperti dal segreto investigativo, ma il magistrato penale potrà comunque autorizzarne l'utilizzo in sede fiscale ove ritenga che ciò non rechi pregiudizio alle indagini. Utilizzo nel foro erariale delle risultanze investigative penali che, tra le altre cose, è stato ulteriormente esteso per via pretoria ritenendosi che il loro impiego non autorizzato [si intende, dal magistrato penale competente] non sia comunque suscettibile di riverberarsi sulla validità dell'avviso di accertamento, sull'assunto che, essendo l'autorizzazione prevista a tutela del segreto investigativo e non a difesa dei diritti di difesa del contribuente, *"la trasmissione non autorizzata di atti coperti dal segreto istruttorio rilevi ... solo nell'ambito del giudizio penale e, se può giustificare provvedimenti a carico del trasgressore, non inficia la valenza probatoria dei dati trasmessi, né implica l'invalidità dell'atto impositivo adottato sulla scorta di essi"*.<sup>258</sup>

In secondo luogo, in tema di trasmigrazione delle prove dal processo penale a quello tributario, è oggi assai difficile parlare di "autonomia" tra i due rispettivi procedimenti, sia perché la dottrina, sull'assunto che non esista una regola generale in tema di ammissibilità delle prove nel processo tributario - né nella disciplina propria di questo processo, né in quella del processo civile (che completa la disciplina del processo

---

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

<sup>258</sup> La Cassazione, sez. trib., con la Sentenza del 3 settembre 2008, n. 22176, giustifica questa conclusione anche sulla base della considerazione che: *"L'interesse della parte privata a svolgere compiutamente le proprie difese nel giudizio tributario è peraltro pienamente garantito dalla conoscenza o conoscibilità degli atti trasmessi"*.

tributario in forza del rinvio contenuto nell'art. 1 del d.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) - ne ha tratto la conseguenza della *"generale ammissibilità nel processo tributario, in linea di principio, delle prove provenienti da altri processi e, in particolare, dal processo penale"*<sup>259</sup>, sia in quanto la giurisprudenza tende oramai ad affermare pacificamente che, *"nel processo tributario, il giudice possa legittimamente fondare il proprio convincimento anche sulle prove acquisite nel processo penale ... purché tali prove vengano dal giudice tributario sottoposte ad una propria ed autonoma valutazione"*.<sup>260</sup>

---

<sup>259</sup> Cfr. F. TESAURO, *"Ammissibilità Nel Processo Tributario Delle Prove Acquisite In Sede Penale"*, in *Rass. Trib.*, 2/2015, p. 323 ss.

<sup>260</sup> *Ex multis*: Cass. civ., sez. trib., Sent. del 20 marzo 2013, n. 6918; Cass. civ., sez. trib., Sent. del 22 settembre 2000, n. 12577.

Un problema, invece, di difficile soluzione in tema di "trasmigrazione" delle prove riguarda quello relativo alle *"evidenze orali"*, e concerne cioè la possibilità di ammettere o meno nel processo tributario le dichiarazioni di terzi raccolte nel corso delle indagini preliminari e le testimonianze rese davanti al giudice penale o civile, tenuto conto del divieto di prova testimoniale presente nel processo tributario di cui al co. 4 dell'art. 7 ex d.Lgs. n. 546/1992.

Poiché, come ricordato sopra, la regola generale è quella dell'ammissibilità delle prove provenienti da altri processi, salvo divieti espressi, e considerato che non è ammessa la testimonianza nel processo tributario, da ciò ne dovrebbe scaturire - da un punto di vista logico-formale - l'inammissibilità delle prove orali, tanto se assunte nel processo tributario, quanto se provenienti dall'esterno.

Tuttavia, la giurisprudenza consolidata ha assunto l'orientamento opposto, osservando come *"non sia affatto impedito al giudice tributario di liberamente apprezzare sotto l'aspetto indiziario le prove assunte in un processo penale. Comprese, ovviamente, le prove testimoniali"* [Cass. civ., sez. trib., 3 aprile 2013, n. 8037]. E ciò sulla base della premessa che *"il divieto di ammissione della prova testimoniale nel giudizio davanti alle commissioni tributarie ... si riferisce alla prova testimoniale da assumere nel processo - che è necessariamente orale, di solito ad iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi, e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio -, e non implica, pertanto, l'inutilizzabilità, ai fini della decisione, delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e rese da "terzi", e cioè da soggetti terzi rispetto al rapporto tra il contribuente - parte e l'Erario. Tali informazioni testimoniali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, e devono pertanto essere necessariamente supportate da riscontri oggettivi ..."* [Cass. civ., sez. trib., 22 giugno 2010, n. 14960].

Tale prassi del Giudice di legittimità, va ricordato, ha tratto legittimazione da una sentenza della Corte Costituzionale, che ritenne - per all'appunto - ammissibili nel processo tributario le dichiarazioni di terzi, in quanto declassate ad "elementi indiziari" [Corte Cost., Sentenza del 21 gennaio 2000, n. 18, in cui si legge che: *"Le dichiarazioni di cui si tratta - rese al di fuori e prima del processo - sono essenzialmente diverse*

Analogamente, la trasmigrazione delle evidenze probatorie dal processo penale a quello tributario è stata consentita, sempre in via pretoria, anche allorquando dette prove consistano in "intercettazioni", le quali - dunque - ove legittimamente assunte in sede penale e trasmesse all'amministrazione tributaria "entrano a far parte, a pieno titolo, del materiale probatorio che il giudice tributario di merito deve valutare"<sup>261</sup>, giacché - è stato precisato - "il divieto posto dall'art. 270 c.p.p.<sup>262</sup>, di utilizzare i risultati di intercettazioni telefoniche in "procedimenti" diversi da quello in cui furono disposte, non opera nel contenzioso tributario, ma soltanto in ambito penale ..., non potendosi estendere arbitrariamente l'efficacia di una norma processuale penale, posta a garanzia dei diritti della difesa in quella sede, a domini processuali diversi, come quello tributario, muniti di regole proprie". Coticché, se ne è infine dedotto, "il giudice tributario non può legittimamente invocare, d'altra parte, l'inviolabilità ...del diritto di difesa ...

*La norma applicabile in campo tributario ... non prevede limitazioni di efficacia degli atti trasmessi dalla polizia giudiziaria per il fatto, in particolare, che il difensore del contribuente non abbia partecipato alla formazione della prova racchiusa nell'atto*

---

*dalla prova testimoniale ... La norma denunciata non può perciò essere interpretata nel senso di ricomprendere nella sua previsione anche l'inammissibilità di tali dichiarazioni"]*.

Parte della dottrina, comunque, continua a contestare questa impostazione, sottolineando come altro è il problema della legittimità di una prova, altro quello della sua efficacia, e pretendere di risolvere i problemi di legittimità in base all'efficacia "è tanto poco razionale quanto il voler superare i dubbi sulla genuinità di una moneta da cento, attribuendole il valore di cinquanta" [sic, B. CAVALLONE, "Critica della teoria delle prove atipiche, in *Il giudice e la prova nel processo civile*", Padova 1991, p. 371 ss.].

Sia come sia, vale a dire abbiano o meno ragione tali voci dottrinali a dubitare dell'ammissione nel processo tributario di "evidenze orali" formate al di fuori dello stesso - per quanto qui interessa, nel processo criminale -, realtà vuole che questa lettura giurisprudenziale avvicina ancora di più i due "tronchi processuali", incrementando la frequenza oltreché l'entità del passaggio di prove dall'uno all'altro e riducendone, per converso, la loro "normativamente pretesa" autonomia.

<sup>261</sup> Cass. Civ., Sez. V, Sent. del 22 dicembre 2014, n. 27196.

<sup>262</sup> Si ricorda che l'art. 270 c.p.p. dispone che "i risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza".

*trasmesso; il contenuto di tale atto, d'altronde, costituisce semplice indizio nel processo tributario, ed il giudicante di merito è tenuto a prenderlo in considerazione, pro o contro il fisco, nel quadro delle complessive acquisizioni processuali, con piena facoltà d'intervento delle difese".<sup>263</sup>*

Da ultimo, l'interscambio di materiale probatorio tra i due distinti procedimenti è stato "ampliato" al punto tale da affermare a più riprese che, sebbene la prova non utilizzabile nel processo (penale) in cui è stata formata non possa generalmente essere impiegata in altri processi, comunque l'Amministrazione erariale - nella sua attività di accertamento della evasione fiscale - è legittimata ad avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, quand'anche quest'ultimo non sia impiegabile dal Giudice penale perché acquisito illegittimamente<sup>264</sup>, salvo - ovviamente - i casi in cui venga in

---

<sup>263</sup> Corte Cass., Sez. tributaria, Sent. del 23 febbraio 2010, n. 4306. Ancora, poi, più diretta e specifica, sempre la Cass. civ., Sez. V, nella susseguente Sent. del 07.02.2013, n. 2916, in cui è stato aggiunto che all'utilizzo in sede tributaria del materiale frutto delle intercettazioni *"non si frappongono, d'altronde, ostacoli generali ... In dettaglio, non si frapponne anzitutto l'inviolabilità del diritto di libertà e di segretezza delle comunicazioni. Il legittimo espletamento delle intercettazioni ... implica che sia già intervenuto l'atto motivato dell'autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge"* richiesto dall'art. 15 Cost.. *Non si frapponne, poi, il diritto di difesa per la circostanza che, a differenza che nel processo penale, [nel giudizio tributario] il difensore del contribuente non è chiamato a partecipare alla formazione della prova racchiusa nell'atto trasmesso, in quanto, nel processo tributario, l'atto acquisito non è destinato ad assumere il valore probatorio che ad esso è riconosciuto nel processo penale: il minor tasso di garanzia del diritto al contraddittorio nel procedimento tributario si riverbera sulla minore attendibilità sul piano probatorio dell'atto. Ma, e soprattutto, non ricorre nei procedimenti diversi da quello penale in seno al quale siano state autorizzate ed espletate le intercettazioni telefoniche, la ratio sottesa al divieto stabilito dall'art. 270 c.p., la quale è volta ad evitare che procedimenti con imputazioni fantasiose possano legittimare il ricorso alle intercettazioni, al fine di propiziarne l'utilizzazione in procedimenti per reati che non avrebbero consentito questo mezzo d'indagine."*

<sup>264</sup> Cfr. Cass. civ., sez. trib., Sentenza del 12 novembre 2010, n. 22984, in cui i giudici Ermellini hanno rimarcato come: *"La rilevanza penale degli accertamenti tributari non comporta l'affievolimento del loro valore probatorio in sede civile o tributaria, mentre le regole e le garanzie previste per il giudizio penale hanno valore soltanto all'interno dello stesso ... Pertanto, è assolutamente ininfluyente nel procedimento amministrativo di accertamento tributario il fatto che i verificatori finanziari abbiano proceduto all'accertamento fiscale nei confronti della società ... senza che le contribuenti fossero assistite da un*

discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale [di modo che, di fatto, solo le prove raccolte in sede di accessi domiciliari non autorizzati, od invalidamente autorizzati, sono stati reputati inutilizzabili in sede tributaria, essendo qui in gioco la tutela del domicilio].<sup>265</sup>

Tale postulato, del resto, ai fini di una maggiore giustificazione, è stato ricollegato al principio per cui nell'ordinamento tributario mancherebbe una disposizione analoga a quella contenuta nel già ricordato art. 191 c.p.p., a mente del quale *"le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate"*.<sup>266</sup>

---

*difensore e, quindi, nella presunta violazione dell'art. 63 c.p.p., senza avvertire le indagate della loro facoltà di non rispondere in sede di contraddittorio (art. 64 c.p.p., ultimo cpv.), senza formalizzazione delle contestazioni e degli elementi di prova (art. 65 c.p.p.) e ... senza alcuna previa notifica di garanzia (art. 369 c.p.p.)".*

A sostegno di queste conclusioni va certo ricordato come la Corte di Strasburgo sia ferma nel ritenere che l'utilizzazione di una prova acquisita illegalmente non determini *ex se* la lesione della CEDU (sull'assunto che l'art. 6 della Convenzione non regola espressamente le questioni relative all'ammissibilità delle prove, la determinazione della cui disciplina è demandata alla Legge nazionale), benchè la Corte si sia riservata comunque la possibilità di operare, nel caso, una verifica di compatibilità convenzionale rivolta al procedimento svolto nel suo complesso, al fine cioè di verificare se lo stesso sia stato improntato o meno a canoni di equità (Corte dir. uomo, 26 aprile 2007, *"Dumitri Papescu c. Romania"* - ric. n. 1/525/01).

<sup>265</sup> Cfr. Cass., sez. trib., Sent. del 1° ottobre 2004, n. 19689; nonché Cass., sez. trib., Sent. del 3 dicembre 2001, n. 15230, in cui fu espressamente osservato che: *"Gli avvisi di accertamento e di rettifica motivati con riferimento a dati acquisiti dall'Amministrazione finanziaria a seguito di accessi nell'abitazione dei contribuenti non, o illegittimamente, autorizzati dal Procuratore della Repubblica, sono invalidi ed insuscettibili di produrre effetti, atteso che attività compiute in dispregio del fondamentale diritto all'inviolabilità del domicilio non possono essere assunte, di per sé, a giustificazione ed a fondamento di atti impositivi a carico dei soggetti che quelle attività illegittime hanno dovuto subire ..."*.

<sup>266</sup> Parte della dottrina, invece, reputa che delicati problemi emergano in senso inverso, in caso di travaso in sede penale di dati formati nel corso dell'accertamento tributario. Rivello, ad esempio, formula alcuni esempi in cui rivolge l'accusa avverso il fatto che, *"con riferimento alla verifica fiscale, va osservato che, sebbene l'art. 12, co. 2, del c.d. Statuto dei diritti del contribuente, e cioè della l. n. 212 del 2000, stabilisca che al momento dell'inizio della stessa il contribuente abbia diritto non solo di essere informato delle ragioni che l'hanno giustificata e dell'oggetto che la riguarda ma anche «della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria», tuttavia tale facoltà potrebbe non essere esercitata e comunque il professionista abilitato alla difesa innanzi alla giustizia tributaria non necessariamente deve essere un avvocato (potendo ad esempio essere un commercialista).*

Ed infatti, tanto il d.P.R. n. 600/1973, art. 39, comma 2, che l'art. 41, comma 2, così come il d.P.R. n. 633/1972, art. 55, comma 1, prendono esplicitamente in considerazione

---

*Oltretutto, in sede di verifica il contribuente è in qualche modo "compulsato" ad una totale disclosure dei dati in suo possesso, per effetto della previsione di cui all'art. 32, comma 4, del d.P.R. n. 600 del 1973, in base alla quale le notizie ed i dati non adottati, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta ad una richiesta in tal senso da parte dei verificatori non possono poi più essere presi in considerazione a favore dell'interessato, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o nel corso del successivo processo tributario. Può così accadere che il contribuente, non assistito o assistito da un soggetto privo di adeguate conoscenze legali, al fine di non compromettere i possibili esiti dell'accertamento o dell'eventuale processo tributario, sia indotto ad esporre dei dati che sarebbero a lui pregiudizievoli in sede penale." [P. RIVELLO, "I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del Ne Bis in Idem", in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 1/2018].*

Tuttavia, l'obiezione dell'Autore non può essere accolta, giacché essa condurrebbe - nella sostanza - alla totale impossibilità per la Magistratura ordinaria di avvalersi, in qualsiasi modo come per qualsivoglia fine, del processo verbale di constatazione (PVC) redatto dalla Guardia di Finanza ovvero dai funzionari degli Uffici finanziari, omettendo così totalmente di considerare che "il processo verbale di constatazione rientra nella categoria dei documenti extraprocessuali ricognitivi di natura amministrativa e può, quindi, essere acquisito ex art. 234 c.p.p.. Non è infatti un atto processuale poiché non è previsto dal codice di rito o dalle norme di attuazione (art. 207); né può essere qualificato quale "particolare modalità di inoltro della notizia di reato" (art. 221 disp. att.), in quanto i connotati di quest'ultima sono diversi" (cfr. Cass. pen. sez. 3<sup>a</sup>, Sent. n. 4432 del 10.4.1997). Inoltre, si aggiunga che la posizione del singolo è ulteriormente tutelata dal fatto che qualora emergano indizi di reato, occorrerà procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att. c.p.p., di modo che "la parte di documento compilata prima dell'insorgere degli indizi, ha sempre efficacia probatoria ed è utilizzabile, mentre non è tale quella redatta successivamente, qualora non siano state rispettate le disposizioni del codice di rito" [Cass. pen. Sez. III, Sent. del 18.02.2009, n. 6881]. Peraltro, la giurisprudenza è abbastanza precisa pure nel fissare il momento in cui le garanzie difensive debbono essere assicurate, avendo chiarito che le modalità fissate dal codice procedurale penale "debbono essere seguite quando emergono indizi di reato e non solo quando emerga la prova di un reato, il che significa che per rendere operante la norma di garanzia non occorre che sia stata già raggiunta la prova del superamento della soglia di punibilità, ma è sufficiente che vi sia una concreta probabilità che la soglia possa essere superata" [Cass. pen. Sez. III, Sent. del 18.11.2014, n. 4919]. Si tratta di considerazioni accettate anche da altri, come da Capolupo, secondo il quale "giustamente la giurisprudenza ha operato una netta distinzione tra indizi di reato e prova di un reato per cui ... è condivisibile che le garanzie scattano allorché le evidenze di un reato a carico del contribuente sono sufficientemente chiare, concrete e delineate non consistendo in congetture o meri sospetti ... [talché] è innegabile che il confine tra l'attività ispettiva e l'attività di indagine preliminare ... è segnato dalla mera possibilità di attribuire comunque rilevanza penale al fatto che emerge dall'inchiesta amministrativa e nel momento in cui emerge, a prescindere dalla circostanza che esso possa essere riferito ad una persona determinata" (cfr. S. CAPOLUPO, "Poteri istruttori della guardia di finanza e garanzie difensive del contribuente", in *Il fisco*, n. 9/2018, 807).

l'utilizzo di elementi "*comunque*" acquisiti (perciò anche nell'esercizio di attività istruttorie attuate con modalità diverse da quelle indicate nel d.P.R. n. 600 del 1973, artt. 32 e 33 e nel d.P.R. n. 633 del 1972, art. 51)<sup>267</sup>, sicché si è ritenuto che tali disposizioni individuino un principio generale di "non tipicità della prova" il quale consentirebbe l'utilizzazione - in linea di massima- di qualsiasi elemento che il giudice tributario correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto.<sup>268</sup>

Per finire, resta da trattare il tema della potenziale "rilevanza" degli esiti processuali dei distinti giudizi (tributario e penale), elemento certo suscettibile di incidere sul profilo della ritenuta esistenza o meno di una "*interazione*" ovvero di un "*coordinamento integrato*" tra gli stessi.

---

<sup>267</sup> Il comma 2 dell'art. 39 *ex d.P.R. n. 600/1973* dispone che:

*"In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni ..."*.

Quanto al comma 2 dell'art. 41 *ex d.P.R. n. 600/1973*, questo sancisce che:

*"Nelle ipotesi di cui al precedente comma [accertamento d'ufficio] l'ufficio determina il reddito complessivo del contribuente, e, in quanto possibile i singoli redditi delle persone fisiche soggetti all'imposta locale sui redditi, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui al terzo comma dell'art. 38 e di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze della dichiarazione, se presentata, e dalle eventuali scritture contabili del contribuente ancorché regolarmente tenute."*

Infine, il comma 1 dell'art. 55 d.P.R. n. 633/1972 prevede che:

*"Se il contribuente non ha presentato la dichiarazione annuale l'Ufficio dell'imposta sul valore aggiunto può procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta dovuta indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità. In tal caso l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio ..."*.

<sup>268</sup> In questi termini si è espressa la Cassazione civile, sez. VI, con la Sentenza del 28 aprile 2015, n. 8606. in cui si è anche ribadito come *"...non qualsiasi irrivalenza nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ..."*.

Ciò induce a domandarsi se il giudicato tributario possa avere una qualche influenza nel procedimento penale, nonché - all'inverso - se il giudicato penale così come la sentenza di patteggiamento abbiano una possibile influenza nel giudizio tributario.

Ora, l'analisi del rilievo che le risultanze del procedimento e del processo tributario rivestono nel contesto penale dimostra la reciprocità dell'osmosi fra i due comparti e, al tempo stesso, conferma il profilato svilimento del principio del *"doppio binario"*.

Anzitutto difatti, al di fuori delle ipotesi - già analizzate nel Paragrafo precedente - in cui le definizioni giudiziali o stragiudiziali del debito tributario generano "cause di non punibilità" od "attenuanti speciali" destinate ad incidere sull'addebito penale, va detto come sia stato ritenuto che la sentenza tributaria irrevocabile possa essere acquisita nel processo penale quale prova documentale ai sensi dell'art. 238 bis c.p.p., talché *"il recepimento, da parte del giudice penale, dell'accertamento del fatto emergente da una sentenza irrevocabile pronunciata in esito al processo tributario (caratterizzato da limitazioni alla prova) deve ritenersi consentito ..., ma deve accompagnarsi ... ad una verifica della compatibilità degli elementi sui cui si fonda con le risultanze del processo penale"*.<sup>269</sup>

Quanto, invece, alle sentenze tributarie ancora non definitive, secondo un'opinione diffusa in giurisprudenza esse potrebbero essere acquisite a norma dell'art. 234 del codice di procedura penale, ed essere liberamente valutate dal giudice come semplici elementi di

---

<sup>269</sup> Cfr. Cass. pen. Sez. III, Sent. del 18 aprile 2012, n. 14855. Tra l'altro, come notato in dottrina, è inevitabile che la sentenza tributaria irrevocabile possa rivestire valore probatorio all'interno di un processo criminale purché supportata da ulteriori elementi istruttori, in quanto *"le regole di accertamento della responsabilità penale divergono da quelle che consentono di ravvisare l'illecito tributario"* [sic, F. PISTOLESI, *"Crisi e prospettive del principio del "doppio binario" nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale"*, in Riv. Dir. Trib., 2014, pag. 28 ss.].



giudizio soggetti al libero convincimento e finalizzate a realizzare lo scopo primario del processo penale ossia l'accertamento del fatto.<sup>270</sup>

Passando ora a vagliare, all'inverso, la "posizione" del giudicato penale all'interno del processo tributario, va subito detto che l'efficacia vincolante di quest'ultimo non opera automaticamente nel secondo, poiché in esso, da un lato, vigono limitazioni della prova (come il ricordato divieto della prova testimoniale) e, dall'altro, possono valere anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna [si noti, comunque, che - come acutamente osservato in dottrina - quando si discute di prove non ci si riferisce al giudicato penale (statuizione sul reato), ma all'accertamento dei fatti contenuto in quel giudicato. Ciò che interessa, in sostanza, non è il valore *extra*-penale del dispositivo della sentenza, ma il valore *extra*-penale della sua motivazione relativa agli accertamenti di fatto]. Per l'effetto, nessuna automatica autorità di cosa giudicata potrà attribuirsi, nel separato giudizio tributario, alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorché i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente.<sup>271</sup>

---

<sup>270</sup> Il primo comma dell'art. 234 del codice di procedura penale dispone infatti che:

*"È consentita l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo".*

<sup>271</sup> Come osservato in giurisprudenza, *"l'efficacia vincolante del giudicato penale nel giudizio civile o amministrativo, sancita dall'art. 654 c.p.p., è subordinata ad una duplice condizione: a) che il giudicato stesso sia fatto valere nei confronti di chi abbia partecipato al giudizio penale; b) che la legge civile non ponga limiti alla prova del diritto controverso. L'efficacia vincolante del giudicato penale non può operare, dunque, nel processo tributario, giacché in esso, da un lato, vigono limitazioni alla prova (segnatamente il divieto di prova testimoniale, sancito dal d.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7) e, dall'altro, possono valere, sul piano probatorio, anche presunzioni inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. ... In realtà, va considerato che la struttura e le finalità del giudizio tributario, volto ad accertare la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, di spiccata rilevanza pubblicistica, mal si conciliano con un'efficacia vincolante del giudicato conseguito in sede penale, che può essere valutato, dunque, - ai fini del libero convincimento del giudice ex art. 116 c.p.c. - solo come elemento a carattere*

La conseguenza è che il giudice tributario non potrà limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.) dovrà, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare.

Ciò significa che, se da un lato, la sentenza penale irrevocabile non presenta *ex se* valore di prova in quanto tale, ossia come giudizio espresso dal Giudice penale sui fatti rilevanti anche nel processo tributario, dall'altro lato - comunque - all'interno di quest'ultimo potrà essere presa in considerazione dal Giudice tributario quale possibile evidenza munita del valore probatorio di un documento capace di attestare l'esistenza di prove raccolte nel giudizio penale, che a sua volta l'Organo decisorio tributario sottoporrà ad una propria ed autonoma valutazione.

Un'ultima, rapida, attenzione è poi da rivolgersi alla sentenza di "patteggiamento" ex art. 444 c.p.p, la quale, stando a consolidato orientamento pretorio, costituiva *"indiscutibile elemento di prova utilizzabile, anche in via esclusiva, per la formazione del proprio convincimento, dal giudice ... tributario di merito, dovendosi altrimenti spiegare le ragioni per le quali l'imputato abbia ammesso una sua insussistente responsabilità e il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione"*<sup>272</sup>.

---

*presuntivo ed indiziario, che va necessariamente posto a confronto, peraltro, con tutti gli altri elementi probatori acquisiti in atti"* (Cass. civ. Sez. V, Sent. del 27.09.2011, n. 19786). *"Ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.) deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui tale giudiciale è destinato ad operare"* (Cass. civ. Sez. V, Sent. del 29.12.2010, n. 26296).

<sup>272</sup> Cfr. Cass., Sez. Trib., Sent. del 19 ottobre 2012, n. 17967; nonché Cass., Sez. trib., Sentenza del 17 gennaio 2001, n. 630.

Tuttavia, poiché oggi il già visto comma 2 dell'art. 13-*bis ex* d.Lgs. n. 74/2000 ammette il patteggiamento solo laddove sia già stata estinta la pretesa avanzata dal Fisco, la questione ha perso di rilievo pratico, dato che da un punto di vista temporale *prima* si impone l'estinzione del debito tributario costituente delitto con annessa corresponsione delle eventuali sanzioni tributarie, e *solo dopo* si potrà addivenire al detto patteggiamento in sede penale.

In definitiva, come si intuisce dagli arresti giurisprudenziali riportati, le esigenze di coordinamento, auspiccate dalla Corte di Strasburgo per ritenere superato il vaglio di compatibilità convenzionale delle normative procedurali statuali "a [potenziale] doppia punizione" alla luce della garanzia del "*Ne Bis in Idem*", sono in prima battuta avvertite dagli stessi Giudici domestici - oltreché, talora, dal Legislatore nazionale -, che sovente non mancano di mostrare "sintomi di insofferenza" avverso eventuali rigidità che un sistema fondato sulla regola del "*doppio binario*" reca con sé.<sup>273</sup>

Insofferenze che però hanno indotto, da ambo i lati, ad apprezzare - rispettivamente - l'esito del giudizio penale e di quello tributario, a condividere i mezzi istruttori nonché a facilitare la trasmigrazione delle prove da un processo all'altro, dando così origine ad una "*interazione probatoria*" tra i relativi procedimenti giudiziari (quello criminale da un lato, e quello tributario dall'altro) al punto che pare difficile scovare al suo interno indici

---

<sup>273</sup> Si rinviene conferma di ciò in un puntuale passaggio dottrinale, in cui si manifesta come "*la facilità con la quale si nega al giudicato tributario (e alle altre definizioni amministrative) un effetto pregiudicante per mancanza di una norma che lo preveda e, tuttavia, gli si attribuisce valore di prova, nonostante la mancanza di una disposizione che lo consenta (salva la generica previsione dell'atipicità delle prove penali), attesti che la ricerca di una soluzione avviene su basi prettamente empiriche*" [G. FRANSONI, "*Rilevanza processuale penale del fatto fiscale e rilevanza processuale fiscale del fatto penale*", *Riv. Dir. Trib.*, Fasc. n. 1/2016].

[manifesti] di sintomatica incompatibilità con il criterio convenzionale della "*adequate interaction between the various competent authorities*".<sup>274</sup>

---

<sup>274</sup> Propende in questa direzione anche la più recente giurisprudenza del Giudice di legittimità, che in una vicenda di utilizzazione ed emissione di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, nel corso della quale si era assistito alla continuazione del procedimento penale per i reati tributari di cui agli artt. 2 e 8 del d.Lgs. n. 74/2000 anche a seguito dell'irrogazione di sanzioni amministrative definitive (poiché non oggetto di contestazione), ha escluso ogni violazione della garanzia convenzionale di cui all'art. 4 Prot. 7 della CEDU proprio facendo aggio sugli indirizzi ritraibili dalla Sent. "*A and B v. Norway*". In particolare, la Suprema Corte, dopo aver evidenziato "*che gli avvisi di accertamento e di contestazione, con i quali venivano mosse le contestazioni e irrogate le sanzioni datati 15 luglio 2014, sono stati notificati, a mezzo lettera raccomandata, nel luglio 2014 al S. e che il procedimento di primo grado avanti al Tribunale di Bergamo si è concluso con la pronuncia della sentenza in data 2 dicembre 2014 (mentre il giudizio di appello in data 26 maggio 2015)*", ne ha inferito che "*vi è stata contemporaneità dell'irrogazione della due sanzioni a pochi mesi di distanza e, pertanto, deve ritenersi una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" tra i due procedimenti sanzionatori*" (Cass. pen. Sez. III, Sent., (ud. 22-09-2017) 14-02-2018, n. 6993).

Vero è che tale pronuncia domestica è stata fatta oggetto di immediate critiche in dottrina, fondando per lo più sulla diversità del suo assunto rispetto ai contenuti dell'ultima Sentenza della Corte EDU nel caso "*Jóhannesson and Others v. Iceland*" (Application no. 22007/11 con pronuncia del 18.5.2017). In quest'ultima decisione, infatti (la prima dopo quella "*A and B v. Norway*"), involgente una vicenda in cui i medesimi contribuenti per lo stesso fatto ("*same failure to declare income*") erano stati condannati a sanzione penale successivamente all'irrogazione a loro carico - da parte dell'Agenzia erariale (*Directorate of Tax Investigations*) - di *tax surcharge* pari al 25% dell'imposta non corrisposta, il Giudice convenzionale ha sì fatto applicazione del *test* della "*sufficiently close connection in substance and in time*" per verificare se i due procedimenti potessero essere considerati parti di un unico procedimento sanzionatorio integrato, passando in rassegna gli indici individuati nella decisione "*A and B v. Norway*", ma ne ha poi escluso la ricorrenza nell'ipotesi specifica sottoposta al suo vaglio, così addivenendo alla declaratoria di violazione del *Ne Bis in Idem*. In particolare, concentrandosi sul dato del profilo temporale, la Corte EDU ha giustificato la sua differente decisione sull'assunto che: "*Turning to the connection in time between the two proceedings, the Court reiterates that the overall length was about nine years and three months. During that period, the proceedings were in effect progressing concurrently between August 2006, when the first interviews were held by the police, and 29 August 2007 (in the second applicant's case) or 26 September 2007 (in the first applicant's case), when the Internal Revenue Board issued its decisions upon the applicants' tax appeals, confirming their obligation to pay tax surcharges. The proceedings were thus conducted in parallel for just a little more than a year. Moreover, the applicants were indicted on 18 December 2008, 15 and 16 months after the mentioned tax decision had been taken and nine and ten months after they had acquired legal force. The criminal proceedings then continued on their own for several years: the District Court convicted the applicants on 9 November 2011, more than four years after the decisions of the State Internal Revenue Board, and the Supreme Court's judgment was not pronounced until more than a year later, on 7 February 2013. This, again, stands in contrast to the case of A and B v.*

---

Norway (cited above), where the total length of the proceedings against the two applicants amounted to approximately five years and the criminal proceedings continued for less than two years after the tax decisions had acquired legal force" (Corte EDU, "Jóhannesson and Others v. Iceland").

Ora, come si diceva, chi in dottrina contesta la Sentenza della Cassazione n. 6993/2018 punta il dito sul fatto che quivi "il giudice di ultima istanza pone il focus esclusivamente sullo sviluppo temporale dei due procedimenti", mentre nel sillogismo della decisione della Corte EDU risulterebbe "rovesciata la prospettiva metodologica implicitamente avallata dalla decisione Jóhannesson e a. c. Islanda, secondo la quale, ai fini del riscontro di una connessione procedimentale sufficientemente stretta, sarebbe necessario il soddisfacimento di tutti i profili di collegamento (con relativi indici) individuati nell'arresto A. e B. c. Norvegia. Diversamente, la sentenza in esame [quella del giudice nomofilattico italiano] sembra affermare la regola opposta, secondo la quale sarebbe sufficiente il riscontro anche di un solo profilo di correlazione – in specie, quello cronologico – perché il test abbia un esito positivo [così A. F. TRIPODI, "Ne Bis in Idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time", in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2018].

Si tratta di una critica che, dato quanto premesso sin qui, non può assolutamente essere accolta. Difatti, una volta convenuto che l'obiettivo sia quello di definire l'esistenza o meno di una "sufficiently close connection in substance and in time" di modo che le due sanzioni irrogate possano essere considerate quali parti di un unico sistema punitivo adottato dallo Stato per sanzionare la commissione di un fatto illecito, è indubbio che anche una simile connessione sostanziale dovrà sussistere, sicché - così facendo - né la menzionata critica dottrinale né la decisione "Jóhannesson e a. c. Islanda" dicono nulla di più né di nuovo. E se la "sufficiently close connection in substance" dipende, alla fine dei conti - come anzi visto -, dalla necessità di evitare "per quanto possibile" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova [quarto criterio], oltre che dalla proporzionalità complessiva della pena [terzo criterio], una volta accertato - come sopra si è fatto - che tali condizioni/criteri sono ex se soddisfatte dalla regolamentazione nazionale, a poco serve che il Giudice di Cassazione lo ribadisca ogni volta, potendosi allora adeguatamente comprendere il perché, al di fuori di (eventuali) patologiche eccezioni che deviassero dal percorso punitivo ordinario, il giudice domestico si fermi a prestare maggiore attenzione all'analisi dell'ulteriore ricorrenza, nel singolo caso, della "sufficiently connection in time": ciò che, non caso, è stato fatto dalla Suprema Corte proprio nella pronuncia n. 6993/2018.

**IV.III La soluzione procedurale inglese: i "Codes of Practice", il "Contract Disclosure Facilities" (CDF) e l'annessa stipula del "CDF Arrangement" tra il taxpayer e l'HM Revenue & Customs quale "alternativa" all'esercizio dell'azione penale**

Il testo di quest'ultimo Paragrafo del IV° è incentrato su di una precisa comparazione sistemica avendo riguardo al modello procedurale-sanzionatorio inglese in tema di contrasto alle condotte fiscali suscettibili *in potenza* di originare risposte repressive di matrice penale, ma invero esso dipoi è funzionale ad un obiettivo più generale.

Per vero, infatti, la circostanza che la struttura dell'edificio punitivo italiano in materia di reati tributari, ancorché costruita dal Legislatore attorno alla colonna portante del *"doppio binario"*, sia stata nondimeno - nei paragrafi che antecedono - valutata come rispondente ai requisiti minimi suggeriti per il giudizio di compatibilità con la garanzia convenzionale del *"Ne Bis in Idem"* assunta nella sua *"dimensione processuale"*, non significa che detta struttura sia perfetta ovvero ulteriormente non perfetibile, tantomeno che sia l'unica forma di meccanismo procedurale adottabile, essendo al contrario ben data la possibilità di elaborare differenti modelli.

Nel voler dimostrare questo assunto, che poi costituisce il fine ultimo della presente parte, si riferisce al caso inglese, ove - per l'appunto - è stato adottato un sistema procedimentale di repressione delle violazioni erariali, eventualmente suscettibili di fondare anche una responsabilità penale, assai diverso da quello italiano.

In Inghilterra, cioè, alla competente Autorità fiscale (*"HM Revenue & Customs"*) sono date essenzialmente tre differenti modalità, demandate al suo apprezzamento, per procedere allo svolgimento di indagini tese a disvelare contegni intrisi di offensività avverso le ragioni erariali, che invero corrispondono però al crinale della distinzione tra

due ipotesi: sospetta presenza o meno di uno o più elementi fraudolenti [*"suspect tax fraud"*].

Queste modalità sono elencate come seguono:

- i. nel caso in cui l'Amministrazione erariale inglese reputi sussistere una *"loss of tax"* imputabile al comportamento del contribuente, ma priva dell'intento fraudolento, la medesima avvierà una *Civil Investigation* [indagine ordinaria] a carico del secondo seguendo il c.d. *"Code of Practice n. 8"* (*"COP 8"*)<sup>275</sup>; similmente a quanto avviene sul suolo italiano con l'attività amministrativa di accertamento compiuta dall'Agenzia delle Entrate. Tant'è che detta *Civil Investigation* può concludersi o con la condivisione di un *"money settlement"* tra *taxpayer* e *Tax Authority* destinato poi a sfociare formalmente in un *"Agreement"* all'uopo da ambo sottoscritto (l'analogo dell'istituto domestico dell'accertamento con adesione) oppure eventualmente, in caso di impossibilità di addivenire a qualsivoglia accordo condiviso, con la notifica di un apposito *"tax assessment"* comprensivo del debito d'imposta computato dall'Ufficio erariale, degli interessi legali e delle sanzioni comminate nel caso di specie (parimenti alla funzione attribuita dal Legislatore di Roma all'avviso di accertamento).

Tuttavia, laddove l'*HM Revenue & Customs* sospetti che la *"loss of tax"* dipenda da una *"serious fraud"*, la stessa - *sua sponte* oltreché a sua decisione - potrà decidere di ricorrere *"in alternativa"* ad altri due differenti modelli di accertamento ed investigazione (si noti come la scelta di adottare uno di questi due approcci operativi possa avvenire *ab origine* oppure *nel corso* della *civil*

---

<sup>275</sup> Vale a dire, *"investigations under this Code of Practice without a criminal prosecution in mind but towards a financial recovery of any tax, interest and penalties owed"* (COP8).

*investigation*, in pratica trasformando quest'ultima in un altro modulo procedimentale laddove nel corso dell'indagine ordinaria siano emersi indizi od evidenze di condotte evasive connotate dall'elemento della "frode"], consistenti:

- ii. nel "*Code of Practice n. 9*" ("*COP 9*"), sotto la vigenza del quale la *Tax Authority* dà corso ad una "*Investigation of Fraud Procedure*" finalizzata ad ottenere dal contribuente verificato una completa *disclosure* sulla tipologia ed entità di evasione fiscale perpetuata in relazione alla fattispecie tributaria oggetto di specifico controllo.<sup>276</sup>

---

<sup>276</sup> Si noti sin d'ora come, essendo il COP9 un meccanismo procedimentale d'indagine "alternativo" alla "*criminal investigation*", giacché prodromico alla repressione di "*fraudulent evasion of tax or duty*" [vale ricordare come la locuzione "*fraud*", nell'ordinamento tributario britannico, inerisca ad un "*dishonest behaviour that led to or was intended to lead to the loss of tax*"], esso sia ammesso negli stessi casi in cui il diritto inglese configura "*tax offences*" passibili di scontare l'esercizio dell'azione penale.

Ad oggi, pertanto, gli statuti legali d'Oltremarica configurano 8 tipologie di *tax offences*:

- False accounting [section 17, Theft Act 1968];
- Fraudulent Evasion of Income Tax [section 144, Finance Act 2000];
- False statement of VAT purposes [section 72.3, Value Added Tax Act 1994 ("*VATA*")];
- Fraudulent evasion of VAT [section 72.1, VATA];
- Conduct amounting to an offence [section 72.8, VATA];
- Evasion of Excise Duty [section 170, Customs and Excise Management Act 1979 ("*CEMA*")];
- Improper importation of goods [section 50, CEMA];
- Taking steps with a view of fraudulently evading excise duty [section 170B, CEMA].

In realtà, è interessante notare come sovente tanto l'*HM Revenue & Customs* quanto il *Crown Prosecution Service* [il corpo della Magistratura britannica] preferiscano agire penalmente avverso le condotte dolose di evasione fiscale senza ricorrere all'imputazione del contribuente per uno dei reati appena menzionati, ma piuttosto contestandogli l'addebito del "*Cheating to Revenue*", il quale costituisce anch'esso un'*offence* avverso il Pubblico Erario, ma il cui fondamento giuridico poggia nella "legge comune", *ergo* nella *Common Law*. La predilezione per l'utilizzo di questa peculiare tipologia di imputazione penale dipende da due considerazioni fondamentali:

- il fatto che sia più semplice conseguire la condanna del *taxpayer* rispetto a quanto accade nei casi in cui in giudizio sia portata l'imputazione per le altre *tax offences* fissate dagli Statuti normativi, in quanto per fornire la prova del "*Cheating to Revenue*" è sufficiente dimostrare che un atto od un omissione ha avuto luogo e che ciò sia dipeso dall'intento fraudolento del contribuente al fine di evadere le imposte (senza, dunque, che siano necessarie altre evidenze a prescindere dalla tipologia di condotta assunta);



L'intera procedura ha comunque natura [formalmente] "civilistica", ma in questo caso il mancato conferimento alla stessa di una "veste penale" è temperata dall'attribuzione all'Amministrazione erariale di una chiara posizione di vantaggio, giacché al *taxpayer* richiesto di disvelare la sua evasione fiscale con riferimento alla fattispecie contestata non sono date molte possibilità: o collabora così da evitare che l'investigazione sia portata "al livello penale" [in cui opereranno le garanzie contro la "*self-incrimination*"] oppure non collabora rischiando l'*escalation procedurale* [ma nulla ancora esclude, in questa fase, che l'indagine venga invece declassata a *Civil Investigation* ordinaria sotto il COP8].

Il sistema del COP9, cioè, funziona come segue:

- l'*HM Revenue & Customs* invia al contribuente accertato una "*Contractual Disclosure Facility (CDF) Offer Letter*", ovvero una sorta di invito allo stesso a fornire una *full disclosure* in riferimento alla presunta fattispecie di evasione fraudolenta contestata;
- entro un termine massimo fissato *ex ante* (solitamente di 60 giorni), colui che ha ricevuto la *CDF offer letter* può decidere o meno di accettare l'invito erariale: nel primo caso dovrà effettuare una "*Outline Disclosure*", vale a dire una prima descrizione onesta ed in buona fede della condotta assunta in riferimento alla

---

- la circostanza che la condanna per l'*offence* di *Common Law* consistente nel "*Cheating to Revenue*" non sconti alcun limite massimo edittale di pena, a differenza delle altre *tax offences* i cui *Acts* introduttivi fissano sempre limiti punitivi non oltrepasabili dalla sanzioni criminale. Un esempio di ciò può rinvenirsi nella pronuncia "*The Queen v Dilawar Ravjani and others*", del 29 novembre 2012, in cui la Court of Appeal (Criminal Division), in un caso involgente una "*missing trader intra-community fraud*", condannò il prevenuto condotto in giudizio per l'offesa di "*cheating*" alla pena di 17 anni di prigione; benchè laddove lo stesso contribuente nel caso fosse stato imputato per il reato di "Fraudolent evasion of VAT" *ex section 72* del VATA (di cui la sua condotta constava) la sanzione edittale massima alla reclusione non avrebbe potuto superare i 7 anni.

fattispecie evasiva assunta ad accertamento<sup>277</sup>; nel secondo, di contro, sottoscrivere una "*Rejection Letter*".

L'invio di quest'ultima da parte del contribuente, od il mancato invio nel termine massimo concesso, facoltizzano l'Ufficio ad avviare, a seconda di ciò che sia ritenuto più opportuno nel caso di specie, una "*criminal investigation*" o, in alternativa, a procedere con l'indagine di stampo civilistico sotto la forma del COP8.

Senonché, si noti, nell'evenienza in cui il *taxpayer* intenda assumere un atteggiamento non collaborativo, è più conveniente per lo stesso mantenere il silenzio anziché inviare una *Rejection Letter*, in quanto mentre il primo [silenzio] non acquisisce lo stato di prova nel giudizio penale, la seconda invece [*Rejection Letter*] è reputata "*may also be used in court or tribunal proceedings as evidence*";

- ad ogni modo, se il contribuente, decidendo di collaborare, fornisce una "*Outline Disclosure*", occorre comunque effettuare una prima distinzione: se, nel proseguo dell'attività accertativa, quanto dichiarato nell'"*Outline Disclosure*" si rivela essere *incorretto* od *incompleto*, spetterà all'Ente erariale decidere se procedere con una *criminal investigation* ovvero, in alternativa, tramite *civil investigation* seguendo il ricordato COP8.

Diversamente, se nel presentare il suo "*Outline Disclosure*" il *taxpayer* ha fornito false dichiarazioni o falsi documenti ["*false statement or false documents*"], l'avvio di una indagine penale a suo carico sarà difficilmente evitabile;

- giunti a questo punto, la presentazione di una "*Outline Disclosure*" può essere o meno, a seconda delle circostanze, il passaggio terminale in cui al contribuente

---

<sup>277</sup> COP9: "*It needs to be an honest description of the deliberate conduct you are disclosing, made in good faith and to the best of your recollection with the help of any documents which are readily available*"

coinvolto è data la possibilità di fornire la sua collaborazione oltretutto prospettazione dei fatti.

Tutto dipende dalla complessità della fattispecie evasiva da accertarsi: se non è troppo complessa e la quantificazione del debito d'imposta di facile soluzione, poco dopo al suo deposito Amministrazione e contribuente perverranno alla definizione del loro "Agreement"<sup>278</sup>. In caso contrario, *taxpayer* e *HM Revenue & Customs* lavoreranno a stretto contatto per addivenire ad accordi su "*additional duties, the interest payable and any penalty that is due*", in particolare richiedendosi al contribuente di descrivere l'eventuale coinvolgimento nella fattispecie evasiva di soggetti terzi quali persone od enti societari, e con facoltà altresì di quest'ultimo di formulare "*financial offer to cover the tax, interest and appropriate penalties to settle the investigation*". L'accordo sarà poi anticipato dalla sottoscrizione, ad opera del contribuente, di un certificato di "*Final Disclosure*", che una volta accettato dall'Amministrazione fiscale verrà condensato nel *CDF Arrangement*.

Infine, è data anche la possibilità che, resa una veritiera "*Outline Disclosure*", i tentativi di accordo comunque non giungano a positiva conclusione, nel qual caso l'Amministrazione tributaria si riserva la facoltà di terminare la procedura cooperativa del COP9 per avviare *ex officio* unilaterali attività investigative. In tale circostanza, però, quest'ultime dovranno seguire il modulo procedimentale civilistico, essendo precluso all'*HM Revenue & Customs* di incardinare una

---

<sup>278</sup> COP9: "*Where the tax loss from your deliberate conduct is self-contained and easily quantified, there may be nothing else for you to do following your Outline Disclosure. You will need to agree what you owe, arrange payment and certify that you have disclosed all irregularities. This is your Formal Disclosure*".

"*criminal investigation*" su condotte già ammesse volontariamente dal contribuente in sede collaborativa.<sup>279</sup>

Quanto sopra premesso, va dunque ora precisato come, all'interno del modulo procedimentale del COP9, il bilanciamento tra le opposte esigenze del Fisco (anche in chiave deterrente) e di tutela del *taxpayer* in un'ottica premiale siano assicurate da due opposte conseguenze ricavabili dalla definizione all'uopo dell'*Agreement* tra il primo ed il secondo: da un lato, una considerevole riduzione del livello delle sanzioni applicabili (che al contrario sono innalzate in caso di mancata collaborazione del contribuente e di *non disclosure* da parte dello stesso)<sup>280</sup>, e, dall'altro, la *formale rinuncia* ad opera della Tax Authority a perseguire penalmente la frode fiscale in riferimento alla fattispecie resa oggetto di indagine sotto il COP9 e rispetto alla quale si è addivenuti alla sottoscrizione del *CDF Arrangement*.<sup>281</sup>

L'ultima considerazione va letta tenendo in mente le potestà accusatorie (*ergo*, di poter condurre "*criminal investigations*") di cui l'*HM Revenue e Customs* dispone.

Difatti, la medesima - parimenti all'Agenzia delle Entrate italiana - ben può trasmettere i dati acquisiti nel corso delle indagini al *Prosecutor* competente

---

<sup>279</sup> COP9: "*If we consider that adequate progress is not being made, we may decide to take over the investigation. If we do that, we may decide to use formal information powers, approaches to third parties and other protective sanctions ... However we will not begin a criminal investigation into the deliberate conduct that you disclosed in your Outline Disclosure*".

<sup>280</sup> COP9: "*If you co-operate fully with our investigation, you will achieve a greater reduction in any penalty found to be due. You may also be able to avoid other civil sanctions such as insolvency and, in some cases, the publication of your name and details*".

<sup>281</sup> COP9: "*In exchange for your full disclosure of all irregularities we will not pursue a criminal investigation into the conduct you disclose*".

all'esercizio dell'azione penale (il quale è preposto alla direzione del *Crown Prosecution Service*, ancorché non sia il solo soggetto autorizzato all'esercizio di tale azione nel quadro dell'ordinamento criminale britannico).

Nondimeno, la *Tax Authority* inglese, benchè nessun atto di legge gli attribuisca il potere di "prosecute" *sua sponte* nei confronti dei contribuenti ["*statutory power*"], può comunque procedervi [*rectius*, svolgere investigazioni penali] in forza della *Common Law*, che le assicura tale privilegio "in ausilio" alle sue funzioni accertative poste a presidio del Pubblico Erario<sup>282</sup>: è in quest'ottica che va letta la sua rinuncia di cui sopra ad avvalersi di siffatta potestà.

Come si vede, dunque, questo meccanismo complessivo incentrato sul principio dell'*electa una via non datur recursus ad alteram* - talché la *Tax Authority* o procede in via di accertamento con fare civile oppure vi agisce con metodo penale, sembrerebbe allora configurare l'utilizzo di un *unico* modello procedimentale e, per l'effetto, l'applicazione di una sola tipologia di sanzione, sicché niente parrebbe più (e meglio) incline a soddisfare la garanzia convenzionale del "Ne Bis in Idem" *ex art. 4 Prot. n. 7* della CEDU.

---

<sup>282</sup> Tale principio risale alla fondamentale decisione assunta dalla Queen's Bench Division nel caso "*R v Inland Revenue Commissioners, ex parte Mead and another*", del marzo 1992, in cui venne espressamente affermato che: "*The Board of Inland Revenue is the creature of statute, its function being to collect and cause to be collected every part of inland revenue (see the Inland Revenue Regulation Act 1890, ss 1 and 13, and the Taxes Management Act 1970, s 1). There is no express statutory power to prosecute; but it is common ground that the Revenue have such power in aid of their overall function*".

Se la possibilità dell'Amministrazione fiscale di "condurre" a sua discrezione "criminal investigations" non è normata da nessun Statuto di legge, diversamente la possibilità della stessa di "*agire penalmente*" avverso un contribuente - nel senso di esercitare l'azione penale intesa come "denuncia di parte" - è legislativamente prevista oggi dal Criminal Justice Act 2003 c. 44, Part 4, §29, ove infatti si assicura tale facoltà ai "*Commissioners of Inland Revenue or a person authorised by them to institute criminal proceedings*".

Senonché, questa affermazione non si manifesta del tutto corretta, in quanto se la prassi vuole che il *Crown Prosecution Service* non agisca penalmente avverso un *taxpayer* se non dietro trasmissione dei dati da parte della *HM Revenue e Customs*, né - a maggior ragione - allorquando l'Ufficio fiscale abbia manifestamente rinunciato allo svolgimento di una "*criminal investigation*" quale che ne fosse il motivo (preferenza per l'effettuazione di indagini di matrice civilistica; ritenuta insussistenza di ogni elemento fraudolento; conclusione di un *agreement* col contribuente), ciò non significa che tale consuetudine acquisisca per ciò stesso il valore di regola giuridica vincolante.

Ed infatti, giuridicamente parlando, l'autonomia di valutazioni - che poi si riflette in autonoma libertà di azione nel dare origini a distinti procedimenti senza che l'esito dell'uno influisca sul risultato dell'altro - tra il *Crown Prosecution Service* e la *HM Revenue e Customs* è stata esplicitamente affermata dalla giurisprudenza britannica proprio in un caso in cui il contribuente, dopo aver definito un "*pecuniary settlement*" con l'Amministrazione finanziaria (peraltro comprensivo di sanzioni, quand'anche ridotte per effetto dell'intervenuto accordo), si era poi visto condurre dalla Magistratura inglese a processo penale per i medesimi fatti che avevano originato l'accertamento erariale. Inflexibile, la Corte dispense l'appello rilevando come l'*agreement* concluso tra Fisco e contribuente "*could not compromise criminal proceedings against the applicants*", poiché "*the interests of the Revenue and Crown Prosecution Service are different*", sull'assunto fondamentale - del resto - che il *Prosecutor* rimane un soggetto autonomo e distinto rispetto all'*HM Revenue e Customs* ["... *the power in the Crown Prosecution Service to prosecute remains separate and distinct and is uninhibited by the Revenue's exercise of their power to compound proceedings*..."]

*Accordingly ..., no necessary dichotomy or logical inconsistency in the Crown's position if the Crown Prosecution Service prosecute in circumstances where the Revenue have decided not to"].*

In un solo caso, ritennero i Giudici, il *Prosecutor* avrebbe dovuto ritenersi vincolato all'intervenuta rinunzia dell'Ufficio erariale all'esercizio dell'azione penale e, per conseguenza, alla non applicazione di un'ulteriore sanzione - tra l'altro, non a pena di violare la *Double Jeopardy* ma di incorrere in un "*Abuse of Process*" -, vale a dire laddove il primo avesse "concorso" all'accordo tra *taxpayer* e Fisco nella parte in cui quest'ultimo, accettando il pagamento dei "*duties, interest and penalties*" convenuti, aveva "eletto" una via procedurale (quella di natura civile) e dismessa l'altra (quella penale) [(it) "... *may well be pertinent to a claim for abuse of process if, for example, the Crown Prosecution Service were to prosecute when the Revenue, in accepting settlement from a taxpayer, had told him "with the concurrence" of the Crown Prosecution Service, that he would not be prosecuted by anyone*"].<sup>283</sup> Non fosse che pare assai difficile intravedere come un simile concorso possa sempre essere assicurato equamente a tutti i contribuenti, se in capo all'*HM Revenue e Customs* non grava alcun obbligo legale di trasmissione preventiva dei dati e dei risultati delle indagini a favore del *Crown Prosecution Service*, dipendendo tale evento da una sua scelta discrezionale.

Probabilmente, e più semplicemente, nessun modello procedimentale - né quello "a doppio binario" né quello della "electa una via" - è in sé perfetto, ma tutti sono perfettibili, e la loro positiva rispondenza più o meno ampia ai canoni convenzionali del "*Ne Bis in Idem*" viene a dipendere dall'operare congiunto di molteplici fattori, in cui si intersecano le norme introdotte dal Legislatore, gli orientamenti delle Corti, la prassi dell'Amministrazione finanziaria e gli atteggiamenti assunti dagli Organi Inquirenti.

---

<sup>283</sup> Court of Appeal (Criminal Division), "*Regina v. Laurence Ian Werner*", 12 marzo 1998.

## V° CAPITOLO

### **INTERSEZIONI TRA LA TUTELA DEL *NE BIS IN IDEM* ED IL DIFETTO DI UN <<*BIS SOGGETTIVO*>> PER LA PRESENZA DI SOGGETTI SOCIETARI COINVOLTI**

**V.I Genesi della *scissione* dell'imputazione della responsabilità tributaria tra la persona fisica-rappresentante e l'Ente corporativo-rappresentato: dal *Code pénal* napoleonico del 1810 al domestico d.Lgs. n. 472/1997, sino all'art. 7 del d.L. n. 269/2003 passando per il disposto di cui all'art. 19, co. 2, del d.Lgs. n. 74/2000**

L'ultimo Capitolo del presente lavoro è apparso opportuno incentrarlo sul profilo *soggettivo* del versante societario in relazione al cumulo sanzionatorio in presenza di un *bis oggettivo*, allorquando cioè un unico illecito commesso dalla persona fisica nella veste di organo endo-corporativo si riverberi o sia destinato a farlo sull'ente societario, di modo che il primo - atto singolo o singola omissione - sia tale da poter generare responsabilità plurime, *ergo* tanto in capo all'ente quanto in capo a chi quell'ente dirige.

Del resto, gli illeciti tributari corporativi - illeciti cioè rispetto ai quali la posizione formale di contribuente-evasore è assunta dalla società quale risultante giuridica passibile di intestazioni sue proprie - sono tali per cui per essi si addivene *naturaliter* ad una "stretta connessione" tra l'addebito dell'illecito medesimo ed il ruolo formalmente ricoperto dalla persona fisica all'interno dell'ente coinvolto; sicché si tratta di capire se e come possa operare in tali casi la tutela ricavabile dal principio del *Ne Bis in Idem*, assunta tanto sotto il profilo convenzionale-europeo quanto sotto quello domestico-nazionale.



In effetti, sul piano teleologico lo scopo del *Ne Bis in Idem* di precludere l'afflizione ripetuta del medesimo soggetto a causa della stessa violazione può rinvenire una configurazione pratica assai difficoltosa *in re ipsa* allorquando - e tale è il caso tipico degli illeciti tributari corporativi - la *ratio* della repressione dell'elemento soggettivo del dolo di evasione possa indurre a caricare di responsabilità *criminale* la persona fisica-organo societario e, al contempo, l'esigenza di eliminazione dell'indebito vantaggio finanziario goduto possa *anche* "spingere" per l'applicazione ulteriore della sanzione pecuniaria *amministrativa* a carico dell'Ente corporativo-contribuente.

Ora, definire una simile configurazione relativa alla "portata" del principio del *Ne Bis in Idem* all'interno degli illeciti tributari corporativi impone, invero, di accertare anzitutto quale sia la "natura" della imputazione giuridica riferibile all'Ente corporativo unitariamente considerato, nel senso se lo stesso possa essere o meno - in via generale - passibile di responsabilità penale.

Ciò è da escludere sin d'ora all'interno dello spazio ordinamentale italiano, per ragioni che rinvergono le loro radici nel solco del quadro evolutivo dello *jus* continentale.

Difatti, prima della Rivoluzione francese nessuno dubitava che fosse consentita l'imputazione criminale delle "corporazioni", come traspare da numerosi fonti storiche.<sup>284</sup>

Poi, con la Rivoluzione giacobina la prospettiva muta, l'*individuo* è posto al centro del *Mundus Novus* che albeggia dalle ceneri dell'*ancien régime*, al punto che il Codice Penale francese del 1810 nulla diceva in merito all'imputabilità penale degli enti corporativi, il che può essere letto lungo due direttive: come una implicita ammissione della volontà dei redattori di rigettare l'idea che le società potessero acquisire lo *status* di

---

<sup>284</sup> Ad esempio, dalla *Grande Ordonnance Criminelle* del 1670, la quale è uno dei primi testi francese a noi pervenuto contenente regole di procedura penale, e che rimase in vigore in terra d'oltralpe dal gennaio 1671 fino alla sua sostituzione ad opera dei rivoluzionari francesi.

prevenuto all'interno del processo criminale; ovvero - seconda una prospettiva che oggi riscuote maggiori consensi - come la manifestazione della presa d'atto della mancata attenzione da parte dei redattori stessi ad un fenomeno, quello della responsabilità societaria, che non interessava nel periodo immediatamente susseguente agli stravolgimenti rivoluzionari, in cui numerose forme corporative dell'epoca [gilde e monasteri, soprattutto] erano state spazzate via dall'intervenuta coattiva espropriazione di molti mezzi privati di produzione.

Sia come sia, l'esempio francese - sul volano delle conquiste imperiali - si diffuse ben presto a macchia d'olio nelle aggiogate terre del Continente europeo, e lì rimase anche dopo la caduta delle colonne napoleoniche, come certifica il fatto che il principio "*societas delinquere non potest*" passò prima da Parigi a Bruxelles, e da qui giunse tra i canali di Amsterdam, dove l'emanato Codice Penale del 1886 escludeva espressamente la possibilità di assoggettare gli enti societari alle forme giudiziarie della prosecuzione penale.

Ovviamente, la necessità che l'uso imprudente od illecito delle forme giuridiche corporative non rimanesse privato di ogni freno indusse i sistemi continentali ad escogitare forme differenti per la riferibilità sanzionatoria degli illeciti, in particolare si diffuse assai presto l'alternativa di ricondurre la responsabilità criminale a coloro - persone fisiche - che agivano per conto delle società coinvolte, residuando però contestualmente in capo a quest'ultime un'imputazione da obbligazione civilistica. Tale struttura, con buone probabilità, costituì una soluzione elaborata *in origine* all'interno della stessa materia tributaria, in conseguenza della volontà legislativa di assicurarsi il versamento delle sovrattasse e sanzioni fiscali legando la loro riscossione alla più robusta garanzia patrimoniale fornita dagli enti corporativi rispetto a quella, più esigua, propria dei relativi gestori sociali(-persone fisiche); una soluzione questa adottata già nel 1870 dall'allora Codice Fiscale ("*Tax Act*") dei Paesi Bassi.

Anche l'Italia, nel suo destino giuridico comune condiviso da e con il Continente, non ha mancato di reiterare l'affermazione del principio "*societas delinquere non potest*", il quale - benchè più volte messo in discussione ed oggi pressoché superato - continua ad informare di sé la regolamentazione legale, ancora ad esso formalmente ancorata, come si evince dalla disciplina sulla responsabilità degli Enti dettata dal d.Lgs. n. 231 del 2001, stante il quale, a fronte di un medesimo fatto illecito posto in essere dalla persona fisica nell'ambito delle sue funzioni societarie, l'ente risponde con una sanzione pecuniaria specifica, eventualmente (*anche*) in aggiunta a quella criminale patita dall'autore materiale, (ma) pur sempre *formalmente* qualificata come "*amministrativa*".

Quanto, più precisamente, al settore punitivo domestico involgente la materia dell'evasione fiscale societaria, va detto che la disciplina nazionale ha scontato a lungo, e continuo a farlo (come si vedrà nel proseguo), un'incertezza esegetica di fondo dovuta al complesso bilanciamento tra l'aspirazione al riconoscimento della responsabilità personale dell'autore materiale della violazione e l'esigenza di assunzione del patrimonio corporativo a garanzia della soddisfazione del debito [sanzionatorio] erariale.

Tant'è che la prima norma rilevante in materia risale addirittura alla Legge 7 gennaio 1929, n. 4, il cui articolo 12 disponeva che: "*Qualora per la violazione della legge finanziaria sia stabilita la soprattassa o la pena pecuniaria, la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o della vigilanza ovvero l'ente, sono obbligati in solido con l'autore della violazione al pagamento della pena pecuniaria o della soprattassa*".

Facendo aggio sulla stessa, l'Amministrazione finanziaria italiana tentò presto di affermare la *diretta* responsabilità solidale degli Amministratori, per il pagamento delle soprattasse e delle pene pecuniarie, insieme a quella delle società sottoposte alla loro gestione. Ma il tentativo si rivelò vano, in quanto il Giudice di Cassazione non mancò di

rettificarne l'orientamento osservando come l'art. 12 della Legge in parola, in tema di repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, con riguardo alle infrazioni non costituenti reato e punite con sanzioni di carattere civile (pena pecuniaria e soprattassa), regolasse sì le ipotesi di solidarietà a carico di determinati soggetti e che, per l'effetto, operasse certamente per il caso specifico di persone fisiche aventi la rappresentanza di enti privati muniti di personalità giuridica [nel senso di implicare la responsabilità solidale dell'Ente per le trasgressioni commesse dal rappresentante, in aggiunta alla responsabilità di quest'ultimo quale autore dell'illecito], ma sempre che non operasse il principio generale dell'imputazione ad esso Ente del suo operato; cosicché, nella diversa ipotesi di infrazioni *direttamente* imputabili all'Ente quale soggetto passivo del rapporto tributario, sia pure in forza di atti o comportamenti del suo organo, restava doverosamente esclusa la possibilità di affermare la responsabilità del rappresentante in solido con quella dell'Ente-rappresentato.<sup>285</sup>

In pratica, quello che gli Ermellini andavano dicendo era che qualsiasi responsabilità diretta degli Amministratori doveva essere formalmente stabilita dalla legge e che - in mancanza di tale espressa previsione - non la si poteva affatto affermare.<sup>286</sup>

---

<sup>285</sup> Nella Sentenza delle Sez. Un. della Cassazione civile del 27.03.1984, n. 2018 è infatti dato leggere che: *"L'art. 12 della l. 7 gennaio 1929 n. 4 dispone unicamente che per le infrazioni alle leggi tributarie non costituenti reati commesse dal rappresentante di una persona giuridica o da un dipendente di questa è tenuto, solidalmente con il trasgressore, anche l'ente da lui rappresentato o dal quale dipende. Conseguentemente i rappresentanti degli enti forniti di personalità giuridica non sono solidalmente responsabili per il pagamento della pena pecuniaria irrogata all'ente per infrazioni alle leggi tributarie addebitabili direttamente a quest'ultimo, mancando una norma che sancisca la loro responsabilità"*.

<sup>286</sup> Assai più diretta, invece, risultava essere la formula contenuta nell'oggi abrogato art. 98 del d.P.R. 29.09.1973, n. 602, a norma della quale: *"Al pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie sono obbligati in solido con il soggetto passivo o con il soggetto inadempiente, coloro che ne hanno la rappresentanza"*. Nondimeno, dato che il decreto in parola è specificatamente dedicato alla *"riscossione delle imposte sul reddito"*, non è mai stato del tutto chiaro quali fossero le sanzioni rilevanti a cui la norma di cui all'art. 98 si riferiva, se cioè gli amministratori potessero essere ritenuti solidalmente responsabili solo delle sanzioni previste in sede di riscossione (di cui ai precedenti articoli dal 92 al 97 del d.P.R. n. 602/1973) ovvero anche di quelle previste in tema di accertamento (in materia, ad esempio, di omissione,

Così, le difficoltà incontrate lungo quel cammino hanno condotto, riforma dopo riforma, ad una stratificazione di interventi normativi la cui risultante complessiva si denota - allo stato - per essere doppiamente bicefala: da un lato, infatti, prevede uno sdoppiamento tra la figura del trasgressore/persona fisica autore materiale della violazione tributaria e quella del contribuente/ente corporativo destinato a beneficiare in via diretta dell'omesso o ridotto versamento del tributo; nonchè, dall'altro lato, all'interno dell'unica figura dell'Ente medesimo, conosce un ulteriore sdoppiamento tra le società munite di personalità giuridica e le società prive della stessa.

Ma si proceda con fare ordinato.

La nota svolta para-penalistica operata dal d.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, fondando sul principio della "*personalizzazione*" della responsabilità tributaria (implicante l'accertamento di una responsabilità volitiva fondata sul dolo e la colpa, ossia sulla rilevanza dell'elemento soggettivo) e mantenendo fermo il presupposto tale per cui "*societas delinquere non potest*", impose di riferire la violazione fiscale, connessa ad illeciti tributari di matrice societaria, *unicamente* alla condotta dell'agente umano che avesse operato in rappresentanza ovvero per conto o nell'interesse dell'Ente coinvolto, fosse quest'ultimo munito o meno di personalità giuridica.

In quest'ottica, l'aspetto maggiormente qualificante della riforma di cui al d.Lgs. n. 472/1997 sulle sanzioni amministrative in materia tributaria risiede *originariamente*

---

incompletezza o infedeltà della dichiarazione; ovvero relativamente alle violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta e così via).

proprio nell'avvenuto trasferimento dell'imputazione della responsabilità dal soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (contribuente, sostituto d'imposta ecc.) alla persona fisica avente posto in essere il comportamento trasgressivo, benchè siano comunque state previste limitazioni all'*eseguitività* della sanzione nei confronti di quest'ultima.

In un primo senso, infatti, benchè sia vero che la sanzione, per se stessa considerata, debba essere riferita all'autore della violazione, non è men corretto dire che l'art. 11 del decreto legislativo in parola abbia *altresì* introdotto un'obbligazione autonoma di carattere *civile* a carico del contribuente, sia esso ente o soggetto collettivo, in relazione al fatto che la violazione sia stata commessa nell'interesse di quest'ultimo ed i suoi effetti si siano riversati positivamente sul suo patrimonio, dal momento che la prima parte del suo comma 1° dispone che ove *"una violazione ... [che] abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze"*<sup>287</sup>, la persona fisica, la società,

---

<sup>287</sup> In materia, la Circolare del Ministero delle Finanze del 10.07.1998, n. 180, nota che: *"Quanto alle società, associazioni od enti, l'autore della violazione potrà identificarsi, secondo le previsioni statutarie o le attribuzioni di competenza deliberate dall'assemblea, nel presidente del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo o comunque nell'organo cui compete la rappresentanza, ovvero nell'amministratore unico o nel consigliere delegato alla sottoscrizione di atti aventi rilevanza fiscale o nella persona che esercita di fatto le funzioni di amministrazione"*. Considerato poi che il secondo comma dell'art. 11 ex d.Lgs. n. 472/1997 sancisce che *"Fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi"*, non va omissis come la Circolare n. 180/1998 precisi al riguardo che l'autore della violazione potrà allora altresì identificarsi, *"ove venga fornita la prova richiesta dall'art. 11, comma 2, anche in dipendenti della società o dell'ente preposti, con competenza propria ed autonomo potere decisionale, al compimento di attività rilevanti ai fini della determinazione del tributo (si tratterà generalmente di dirigenti). E' opportuno a questo riguardo chiarire che la qualità di autore della violazione non inerisce al soggetto che materialmente ponga in essere comportamenti che determinino la commissione della violazione medesima se tali comportamenti non costituiscono espressione di una determinazione autonoma del soggetto medesimo. Autore della violazione, almeno di regola, sarà il soggetto cui compete l'organizzazione ed il controllo sullo svolgimento dei compiti inerenti alla tenuta*

*l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti".<sup>288</sup>*

Ma in secondo luogo, e soprattutto, al fine di attenuare l'anomalia di riferire alle persone fisiche-autori delle violazioni sanzioni commisurate alle condizioni economiche del dell'ente/contribuente, è stato aggiunto - in una previsione *ad hoc* oggi contenuta nella seconda parte del comma 1° del medesimo art. 11 - che laddove *"la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione ... non può essere eseguita nei confronti dell'autore, che non ne abbia tratto diretto vantaggio<sup>289</sup>, in somma eccedente euro*

---

*della contabilità, si identifichi questi con lo stesso imprenditore, con il contribuente, ovvero con un dipendente investito di siffatta competenza. Analoghe considerazioni si devono riproporre rispetto ai dipendenti, rappresentanti ed amministratori di enti e società con la precisazione che può aver rilievo al di là del dato formale anche l'esercizio di fatto delle funzioni di amministrazione ... E' fatta salva, tuttavia, la prova contraria, il che significa che il soggetto cui la violazione viene addebitata può dar prova che la competenza inerente al compimento dell'attività illegittima non gli apparteneva ... [Ma] per poter spostare la responsabilità per la sanzione su soggetto diverso da quello indicato nell'art. 11, comma 2, occorre che sia data prova dell'esistenza di una delega di funzioni che abbia il carattere dell'effettività e cioè che attribuisca al delegato un potere decisionale reale insieme ai mezzi necessari per poter svolgere in autonomia la funzione delegata e che, inoltre, la delega risponda ad esigenze reali dell'organizzazione aziendale e venga conferita a soggetto idoneo allo svolgimento delle mansioni".*

<sup>288</sup> Come evidenziato sempre dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 180/1998, tramite siffatta previsione la Legge ha *"così realizzato, ... in seno al diritto tributario, un sistema che risponde concretamente all'esigenza di far gravare sul soggetto contribuente le conseguenze patrimoniali dei fatti commessi dai dirigenti e dai rappresentanti, fatti che, di regola, vengono posti in essere in attuazione della volontà e della politica dell'impresa e che comunque si concretano in un vantaggio economico per questa".* Del resto, sin dalla Relazione Governativa è possibile leggere che la previsione dell'obbligazione solidale a carico della società od ente, che si giova o sul cui patrimonio si riflettono gli effetti economici della violazione, elide *"i rischi connessi all'applicazione del principio di personalità della sanzione"*, ed ancora che *"la coobbligazione, per somma pari alla sanzione dovuta, in capo ai soggetti sul cui patrimonio si riverberano gli effetti della violazione ... costituisce il necessario contrappeso del carattere personale impresso alla sanzione, in quanto evita che violazioni tributarie vengano poste in essere nell'interesse di soggetti (individuali o collettivi) avvalendosi di teste di legno difficilmente perseguibili"*.

<sup>289</sup> La Circolare ABI del 3 maggio 1998, n. 10, ricorda come la nozione di *«diretto vantaggio»* vada interpretata in maniera restrittiva, dovendosi cioè trattare di un *"vantaggio che si riverberi immediatamente nel patrimonio dell'autore della violazione. Non è quindi ostativa all'applicazione del limite di eseguibilità della sanzione la circostanza che il rappresentante, l'amministratore o il dipendente autore della*

50.000<sup>290</sup> ... e salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico ... della società, dell'associazione o dell'ente".

In pratica, laddove si tratti di violazioni commesse con colpa non grave è possibile, quando la sanzione sia irrogata in somma eccedente Euro 50.000, che il pagamento venga eseguito nei limiti di tale somma dall'autore della violazione, ma comunque sopravvive per l'eccedenza l'obbligazione solidale del contribuente. Se, invece, il pagamento viene eseguito dal contribuente stesso è salvo il diritto di regresso nei confronti dell'autore della violazione, benchè il contribuente possa rinunciarvi. La facoltà di rinuncia, invero, non è espressamente menzionata, ma risulta compresa nella facoltà di assumere il debito che configura l'accollo da parte del contribuente [il comma 6 dell'art. 11 dispone infatti che: "... la società, l'associazione o l'ente indicati nel comma 1 possono assumere il debito dell'autore della violazione"].

Inoltre, l'adempimento dell'obbligazione solidale estingue l'obbligazione per sanzione anche nei casi in cui la violazione sia caratterizzata da dolo o colpa grave, benchè qui - sotto il vigore dell'originaria formulazione legislativa - non sembrasse legittima una rinuncia all'azione di regresso. Nondimeno, l'impossibilità pratica di imporre il suo effettivo esercizio ha condotto da ultimo il Legislatore - attraverso la riforma di cui al decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 158 - ad una presa di coscienza della situazione reale, al punto che l'odierna versione del comma 6 esclude ogni riferimento alla differente intensità dell'elemento volitivo, così da legittimare in ogni caso la *facoltatività* dell'assunzione del debito ad opera del contribuente.

---

*violazione sia titolare di quote o azioni della società e, quindi, potrebbe trarre indiretto vantaggio dall'incremento di utili della società connesso al vantaggio fiscale da questa conseguito".* In pratica, tale «diretto vantaggio» starebbe ad indicare semplicemente che l'autore della violazione per fruire della limitazione della responsabilità non deve di fatto coincidere con il soggetto contribuente.

<sup>290</sup> Si noti come si sia parlato in precedenza di limiti all'eseguibilità della sanzione nei confronti della persona fisica-autore materiale della violazione in quanto era la stessa Relazione Ministeriale al decreto a sottolineare come il suddetto tetto - oggi pari ad Euro 50.000 - operasse come limite di eseguibilità della sanzione e non come limite alla responsabilità del soggetto o alla irrogabilità della sanzione *ex sé*.



Inutile dire che il fenomeno della "*personalizzazione*" della responsabilità tributaria, nei termini articolati dalla riforma del 1997, ingenerando una netta "biforcazione" tra la figura del contribuente/società destinato a rispondere del tributo, e quella del trasgressore/persona fisica al quale - nella veste di autore materiale - riferire la sanzione tributaria-amministrativa, non ha mancato di suscitare veementi polemiche, volte per lo più a disattendere tutta la costruzione dello stesso d.Lgs. n. 472/1997 di guisa da ridimensionarne l'opzione di tipo penalistico nella duplice prospettiva di *oggettivare*, da un lato, la responsabilità in capo al contribuente avvantaggiato e, dall'altro, di evitare il coinvolgimento degli organi rappresentativi dell'impresa.<sup>291</sup>

---

<sup>291</sup> Tra le critiche più aspre, facenti aggio sul disposto di cui all'art. 7 del d.Lgs. n. 472/1997 (a norme del quale si prevede che nella determinazione della sanzione tributaria-amministrativa "*si ha riguardo alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità e alle condizioni economiche e sociali*"), si cita quella di SERAFINI secondo il quale "*... la scelta della personalizzazione, accompagnata dall'obbligazione solidale dell'ente, concepita forse per ovviare ai casi di abuso della persona giuridica, è stata realizzata in concreto con una serie di incongruenze, che la rendono nel complesso irrazionale ... Il punto della questione ... sta in un equivoco di fondo. Le violazioni amministrative tributarie sono invece direttamente collegate al comportamento fiscale dell'ente collettivo, nel senso che la loro realizzazione e la loro manifestazione non possono prescindere dal patrimonio e dall'andamento economico dell'ente stesso. Così che l'effetto giuridico di tali violazioni, la sanzione, non può non riguardare in primo luogo l'ente collettivo. Ciò non impedisce, in astratto, che una qualche sanzione possa essere prevista nei confronti degli amministratori, ma deve trattarsi di una sanzione non direttamente collegata al comportamento fiscale dell'ente, e quindi non collegata alle dimensioni patrimoniali né alle potenzialità economiche di questo. La conseguenza aberrante di un tale equivoco risalta in tutta evidenza se si giustappongano il ripetuto principio di riferibilità delle sanzioni alle persone fisiche (artt. 2, comma 2, e 28) con quello che impone di determinare la sanzione avendo riguardo alle condizioni economiche e sociali della persona fisica stessa (art. 7, comma 1): la sanzione deve essere determinata sulla base delle condizioni economiche dell'amministratore. Pertanto la consistenza patrimoniale di quest'ultimo finisce per condizionare e quindi - normalmente - per limitare l'entità della sanzione conseguente al comportamento fiscale non corretto dell'ente. E non ha importanza la considerazione che comunque sarebbe chiamato a rispondere l'ente solidalmente coobbligato: l'entrata in vigore del testo in argomento imporrà infatti di determinare la sanzione con riferimento alle condizioni economiche dell'amministratore, a nulla rilevando quelle dell'ente ... Le conseguenze più evidenti della soluzione adottata nello schema di decreto legislativo sono una scarsissima attitudine alla prevenzione generale nei confronti dell'ente*" [così A. SERAFINI, "La

Sintomatico di questi eventi è la circostanza che nel giro di soli tre anni si siano succeduti in materia due drastici interventi legislativi.

Il primo, relativo all'adozione del d.Lgs. n. 74/2000 o meglio, all'interno del corpo normativo di quest'ultimo provvedimento, del comma 2° dell'art. 19, a mente del quale:

*"Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato".*<sup>292</sup>

---

*responsabilità personale degli amministratori di enti nelle nuove sanzioni tributarie", in "Il fisco" n. 33/1997, 9617]. Sotto il profilo tecnico, poi, non può omettersi neanche la critica avanzata da GALLO, il quale nota come sia "soprattutto sull'esercizio facoltativo da parte dello stesso contribuente del diritto di regresso che si fonda in ultima analisi l'operatività del sistema creato con il d.Lgs. n. 472/1997. Nelle intenzioni del Legislatore esso dovrebbe avere la funzione di riequilibrare le posizioni economiche dei coobbligati, provvisoriamente modificate dal meccanismo della solidarietà, e, nello stesso tempo, di confermare il carattere personalistico della responsabilità col riportare a carico dell'autore della violazione l'onere della sanzione. Ma, ... non sempre queste intenzioni si realizzano in punto di fatto. Ben potrebbe accadere, infatti, che la società o l'ente contribuente, solidalmente obbligati con l'autore, provvedano spontaneamente o coattivamente al versamento della sanzione, rinunciando successivamente, con atto di autonomia privata, ad esercitare il diritto di credito corrispondente e, perciò, rinunciando a "surrogarsi" al diritto dell'Erario nei confronti dell'autore materiale della violazione. Si verifica così un curioso quanto anomalo fenomeno di ripartizione dell'onere sanzionatorio prodotto esclusivamente da uno strumento privatistico (la mera facoltatività della rivalsa) e, perciò, sganciato dall'assetto pubblicistico proprio delle fattispecie illecite" [sic, F. GALLO, "L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie", in "Rassegna Trib." n. 1/2005, 11].*

<sup>292</sup> Le idee che hanno orientato la scelta di adottare questo comma sono espone in sede ministeriale, precisamente nella Relazione di accompagnamento allo schema di decreto delegato, ove si asserisce che "si tratta di una soluzione che appare, in sé, rispondente ad una logica di sistema. Questa consiste, in effetti, nell'evitare che il medesimo fatto venga punito due volte in capo al medesimo soggetto (una volta come illecito amministrativo e l'altra come illecito penale), mantenendo, tuttavia, la possibilità di una punizione divaricata rispetto a soggetti diversi (ad esempio: amministratore, da un lato, e società amministrata, dall'altro)", nonché si aggiunge che l'applicazione della sola disposizione penale avrebbe potuto incentivare la commissione di reati che, pur astrattamente connotati da un maggior disvalore etico e sociale, comportano o potrebbero comportare una pena più vantaggiosa di quella che discende dall'applicazione della legge amministrativa.

Di tal fatta, cioè, è stata configurata una vera e propria fattispecie derogatoria essendosi previsto che, nel momento in cui l'applicazione del "principio di specialità" *ex* comma 1° dell'art. 19 in parola (come analizzato nei Capitoli del presente lavoro che precedono) dovesse comportare la *inapplicabilità* della sanzione prevista dalla legge "*non speciale*" - *ergo*, nella maggioranza dei casi, di quella amministrativa - nei confronti della persona fisica-autore materiale della violazione a causa della sua previa condanna in sede penale, comunque non verrebbe meno l'obbligo di pagamento della sanzione amministrativa-tributaria in capo all'Ente per cui o nel cui interesse l'illecito fiscale è stato commesso.<sup>293</sup>

Quanto, poi, al secondo intervento normativo di cui in premessa, questo non è stato da meno in termini di innovazione, ancorché peccasse di coerenza intra-ordinamentale. Difatti, va ricordato, dopo che era stato fissato, con l'art. 2, co. 1°, lett. 1) della Legge delega per la riforma del sistema fiscale statale n. 80 del 2003, il criterio direttivo secondo cui "*la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione*", il Governo ha omesso di darvi organica attuazione mediante un decreto legislativo *ad hoc*, preferendo intervenire con la norma spuria di cui all'art. 7 all'interno del d.L. n. 269/2003 con la quale ha disposto che:

*"Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica".*

In sostanza, inserendo nel tessuto ordinamentale la regola della esclusiva riferibilità all'Ente corporativo munito di personalità giuridica delle sanzioni scaturenti da violazioni

---

<sup>293</sup> In breve, come contestato in dottrina, "*occorre distinguere: se trattasi di contribuenti persone fisiche (magari anche grossi rentiers), costoro fruiscono comunque della specialità, ossia del "non cumulo"; se trattasi, invece, di contribuenti persone giuridiche (magari piccole società a responsabilità limitata a ristretta base familiare), il cumulo delle sanzioni penali e tributarie ... rinasce dalle sue ceneri ...*" [cfr., I. CARACCIOLI e G. FALSITTA, "*Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000*", in "*Il fisco*" n. 31/ 2000, 1-9746].

tributarie, il Legislatore delegato ha ingenerato come conseguenza il fatto che tale tessuto si è venuto a spaccare letteralmente a metà:

- da un lato, cioè, nell'evenienza di enti senza personalità giuridica è rimasta ferma l'imputabilità *personale* della sanzione alla persona fisica quale agente-autore materiale della violazione [con conferma dell'obbligazione solidale a carico dell'ente medesimo a titolo di garanzia del pagamento della sanzione stessa];
- dall'altro lato, invece, in ipotesi di enti con personalità giuridica si è previsto che siano *esclusivamente* quest'ultimi a rispondere del carico sanzionatorio relativo ad illeciti riferibili alla loro posizione fiscale (*rectius*, alla violazione tributaria incentrata su siffatta posizione).

Del resto, come è stato attentamente sottolineato in dottrina, lo scopo della norma di cui all'art. 7 del d.L. n. 269/2003 consisteva palesemente proprio nel fine di *"superare lo schema personalistico di imputazione delle sanzioni amministrative nelle ipotesi di violazioni compiute nell'ambito di strutture imprenditoriali complesse e dotate di autonoma soggettività"*.<sup>294</sup>

---

<sup>294</sup> Così si esprime L. MURCIANO, *"La nuova responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del dl n. 269/2003"*, in *"Riv. dir. trib."* n. 5/2004, 657. Il medesimo Autore si mostra peraltro assai perplesso nei confronti degli approdi cui, a suo dire, l'art. 7 del d.L. n. 269/2003 avrebbe condotto, marcando come tale previsione normativa *"... stravolga i principi e le logiche della riforma del 1997 fino a negarli, ma non si preoccupi di sostituire il sistema risultato da quella riforma con un altro che sia coerente con il nuovo assetto ... Determina, così, una situazione gravemente ancipite, caratterizzata, per un verso, dall'improbabile e forzata convivenza tra la testa di un micro-sistema sanzionatorio di stampo oggettivo con il corpo peraltro ancora vitale e non del tutto decapitato di un ordinamento punitivo ispirato a modelli personalistici e, per un altro verso, dall'assenza di ogni canone legislativo che guidi l'interprete nella singolare opera di collage cui è chiamato"*. Critico anche il GIOVANNINI, per il quale l'art. 7 in parola avrebbe addirittura determinato l'emersione di una *"speciale immunità o immunità permanente, liberando l'organo, sempre e in ogni caso, dall'obbligazione*

Orbene, data la disamina storica di cui sopra nonchè assodato l'intrecciarsi, per il sovrapporsi di interventi di legge non sempre coerenti l'un con l'altro, di un rapporto non lineare tra sanzione amministrativa, imputabilità della persona fisica-autore materiale dell'illecito nella veste di organo sociale e responsabilità dell'ente corporativo a seconda che sia o meno una persona giuridica, si tratta ora - nel Paragrafo che segue - di vagliarne una ricostruzione complessiva alla luce della sua pretesa compatibilità con il principio del "*Ne Bis in Idem*", che del resto di questo lavoro costituisce la stella polare.

---

*al pagamento e individuando nella sola persona giuridica il soggetto responsabile del suo adempimento".* Continua poi lo stesso Autore rilevando come "*... la riforma del 2003 abbia reso confuso e spurio il sistema riferibile alle persone giuridiche e abbia introdotto una responsabilità che potrebbe ritrarre la propria configurazione più dal diritto civile che da quello sanzionatorio ...*", in quanto "*per la legge del 2003, infatti, solo la sanzione, ovvero e più correttamente – per me – l'obbligazione per sanzione pecuniaria "relativa al rapporto fiscale" è a carico esclusivo della società o ente con personalità giuridica ... allora, la responsabilità dell'ente potrebbe essere intesa come una speciale obbligazione di stampo civilistico, ovvero e più propriamente una speciale forma di espromissione, che, tolta alla disponibilità negoziale delle parti, il legislatore avrebbe preordinato in tutti i suoi elementi e quoad effectum*" [cfr., A. GIOVANNINI, "*Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma*", in "*Rassegna Trib.*" n. 3/2013, 509].

**V.II La giurisprudenza nazionale in tema di *unidirezionale* applicazione soggettiva del *Ne Bis in Idem* secondo il disposto di cui all'art. 19, co. 2, del d.Lgs. n. 74/2000, a fronte della distinzione tra Enti *dotati* ed Enti *privi* di personalità giuridica sotto il profilo della responsabilità amministrativa tributaria ex art. 7 del d.L. n. 269/2003**

Dunque, come si diceva, il complesso di norme ricavabile in via cumulata dalla "cascata" di interventi normativi avviatasi con il d.Lgs. n. 472/1997, passata per il d.Lgs. n. 74/2000, proseguita con il d.L. n. 269/2003 e terminata con il d.Lgs. n. 158/2015, non si presta affatto ad interpretazioni univoche, a partire dal riferimento a quale sia la *natura giuridica* della responsabilità [*rectius*, obbligazione] da sanzione del contribuente-ente corporativo, sulla quale - non a caso - non vi è alcuna unanimità di vedute.

Difatti, vi è chi crede che l'obbligazione dell'Ente vada ricondotta ad una responsabilità di matrice quasi fideiussoria, invero *"non perché così la definisca il legislatore ... ma perché è corredata, dalla legge, del diritto di regresso o rivalsa"*, il quale ultimo sarebbe *"la cartina di tornasole che svela inequivocabilmente la natura della obbligazione in discussione perché una obbligazione non può essere "principale" e vantare un diritto di regresso integrale. Il regresso non "pro quota", non parziario ma totalitario, è l'inevitabile interfaccia di una obbligazione di garanzia"*.<sup>295</sup>

---

<sup>295</sup> Ritiene così G. FALSITTA, *"L'aberrante cumulo materiale fra sanzioni penali e sanzioni amministrative tributarie nel decreto delegato n. 74/2000"*, in *"Riv. dir. trib."* n. 2/2001, 215. In particolare, questo Autore fonda la costruzione del suo ragionamento richiamandosi agli insegnamenti di ALLORIO, per il quale - sotto il profilo civilistico - l'obbligazione solidale principale e l'obbligazione dipendente quasi fideiussoria non hanno diversa struttura giuridica ma sono fornite di *"un rango diverso: l'una, obbligazione principale; l'altra, obbligazione di garanzia (di solito, solidale) per l'obbligazione principale; dipendente, quindi, da essa, con la conseguenza che tutti i fatti giuridici influenti sull'obbligazione principale modificano un elemento della fattispecie costitutiva dell'obbligazione"*.

Altri, di contro, poggiando sul fatto che il vantaggio oggettivo - in termini di risparmio d'imposta - ottenuto per effetto dell'illecito fiscale dal soggetto passivo rappresenterebbe un elemento specializzante della sua imputazione, qualificano come sanzionatoria la responsabilità delle società, al punto che l'obbligazione dell'ente non riprodurrebbe *"la sua natura dall'obbligazione del rappresentante e ... neppure si legherebbe a tale obbligazione sul piano genetico, discendendo piuttosto da una fattispecie diversa e più ampia nella quale rientrano l'illecito considerato come fatto ed il vantaggio economico conseguito dal contribuente"*.<sup>296</sup>

Infine, vi è chi si pone nel mezzo, nel tentativo di mediare tra le due opposte tesi appena viste, facendo notare come il sistema complessivo che ne è conseguito sia *"il frutto della commistione di istituti sia di natura civilistica (la responsabilità solidale, il diritto di regresso, l'accollo o l'espromissione) sia di natura penale (l'intensità dell'elemento psicologico, il concorso di persone e la colpevolezza)"* e sia *"perciò un sistema ibrido, difficilmente riducibile ad unità sistematica"*.<sup>297</sup>

---

*dipendente, quindi influiscono sull'obbligazione dipendente"* [cfr. E. ALLORIO, "Diritto processuale tributario", Torino, 1969, V ediz., 145].

<sup>296</sup> Per una analisi di questa linea dogmatica si vede il GIOVANNINI, il quale continua precisando che *"L'obbligazione societaria, sebbene non si radichi sull'obbligazione dell'autore, è pur sempre ancorata al fatto a questi imputabile, ossia all'illecito nella sua materialità, mentre il vantaggio economico rappresenta elemento, per così dire, aggiuntivo e specializzante della fattispecie costitutiva della responsabilità dell'ente ... In conclusione, un punto a me sembra certo: ... il soggetto collettivo è chiamato al pagamento non in veste di responsabile o corresponsabile della trasgressione, ma quale destinatario delle conseguenze che questa ha prodotto nella sua sfera patrimoniale. L'obbligazione che su di esso grava, cioè, è ordinata ... ad elidere, seppure in termini imperfetti, il beneficio che, secondo una valutazione ispirata all'id quod plerumque accidit, discende dal fatto imputabile al suo rappresentante."* [cfr. A. GIOVANNINI, "Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente", in "Riv. dir. trib.", n. 9/2000, 859].

<sup>297</sup> Con queste parole si esprime F. GALLO, *"L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie"*, in "Rassegna Trib." n. 1/2005, 11.

Il congegno complessivo approntato si fonderebbe, in pratica, sull'utilizzo *asincrono* di strumenti legali peculiari quali la regola civilistica della coobbligazione solidale, applicata - per l'appunto - in maniera *asimmetrica* a seguito di uno sdoppiamento, *post* art. 7 del d.L. n. 269/2003, della disciplina tra imprese individuali, società di persone ed enti privi di personalità giuridica, da una parte, e società di capitali ed enti con personalità giuridica dall'altra.

Ciò ha ingenerato una *discrasia* sul piano logico-sistematico dipesa dal fatto che per gli illeciti amministrativi innestati sopra l'obbligazione fiscale delle seconde [persone giuridiche] la società è divenuta l'unica destinataria della reazione ordinamentale, laddove per le prime (impresa individuale e società di persone) l'autore materiale della violazione è rimasto l'unico soggetto cui imputare giuridicamente la misura sanzionatoria a titolo di illecito ma salva la posizione solidale di garanzia patrimoniale traslata dal Legislatore fiscale sull'impresa stessa, per cui quest'ultima può comunque essere escussa dal Fisco ma dipoi limitare la propria responsabilità tramite l'esercizio del regresso verso la persona fisica che ha agito, secondo un meccanismo che si avvicina a quello tipico privatistico dell'accollo ovvero dell'espromissione preventivi.<sup>298</sup>

---

<sup>298</sup> Questa conclusione appare abbastanza consolidata, ma sempre GALLO fa comunque una annotazione interessante quando rileva che *"è vero ... che la giurisprudenza è giunta recentemente a riconoscere la legittimità di tali negozi [id est: accollo ed espromissione preventivi] anche in relazione ad un debito futuro, rinunciando a richiedere la preesistenza dell'onere debitorio quale presupposto imprescindibile della fattispecie dell'accollo e dell'espromissione. Va, peraltro, sottolineato che la Cassazione (Sent. n. 7831 del 23 settembre 1994) condiziona pur sempre la compatibilità di tali contratti con gli artt. 1348 e 1346 del codice civile al fatto che la prestazione di cose future in essi dedotta il pagamento di debito futuro risulti determinata o, almeno, determinabile. E non mi sembra che si possa sostenere che, prima dell'avvio della fase punitiva, il debito "sanzionatorio" oggetto dell'accollo (o dell'espromissione) che il contribuente si assumerebbe sia preventivamente determinato o determinabile, nell'an e nel quantum". [sic, F. GALLO, "L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie", in "Rassegna Trib." n. 1/2005, 11].*



La circostanza, inoltre, che l'esercizio dell'azione del regresso sia normativamente configurato quale una "mera opzione", *facoltativamente* rimesso alla libera scelta di opportunità dell'ente od impresa rappresentati privi di personalità giuridica, complica ulteriormente ogni valutazione che quantomeno "aneli" ad una dimensione comparativa di sistema; benchè sia stato correttamente rappresentato come con la novella di cui al d.Lgs. n. 158/2015 si sia pervenuti *"a "smussare" la predetta disparità di trattamento tra rappresentante di un soggetto dotato di personalità giuridica e rappresentante di ogni altro soggetto"*, giacché *"pur confermando la responsabilità diretta del rappresentante, come anche la limitazione della stessa (ridotta a euro 50.000) per il caso in cui la violazione non sia commessa con dolo o colpa grave"*, si è introdotta *"la possibilità di una manleva integrale da parte del soggetto rappresentato a favore dell'autore della violazione"*, consentendosi così *"la completa rimozione della preclusione al pagamento liberatorio da parte del rappresentato, in precedenza rappresentata dalla commissione di violazioni con dolo o colpa grave. Anche per queste violazioni, quindi, la sanzione potrà essere interamente ed esclusivamente assolta dal soggetto (la persona, la società ovvero l'ente senza personalità giuridica) rappresentato, con liberazione integrale dell'autore delle violazioni stesse"*.<sup>299</sup>

Rimane comunque il fatto che trattandosi, come si diceva, di una "mera opzione", potranno darsi casi in cui la società di persone ovvero l'ente privo di personalità giuridica, dopo aver pagato la sanzione, decida di "rinunciare" al regresso nei confronti

---

<sup>299</sup> Così A. CARINCI, *"Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie"*, 41/2015, 3929. Lo stesso Autore, ad ogni modo, non manca di ammettere che *"tanto premesso, l'intervento operato dalla novella ... di fatto non risolve la disparità di trattamento tra rappresentanti di persone giuridiche (società o enti) ed altri rappresentanti, legali o negoziali: laddove i primi non rispondono dell'illecito, giacché accollato interamente al soggetto rappresentato, i secondi ne rispondono, essendo per loro prevista solo una posizione di garanzia da parte del soggetto rappresentato, nella forma della responsabilità solidale"*.

della persona fisica responsabile della violazione fiscale, e casi in cui ciò sia destinato a non accadere, con la conseguenza che quest'ultima [persona fisica] rimarrà il soggetto inciso in via definitiva dalla misura sanzionatoria tributaria.

Rispetto a tutte queste ipotesi, dunque, si tratta di capire come si ponga il principio del "*Ne Bis in Idem*", in specie in quale relazione con esse si collochi il già menzionato disposto di cui al comma 2° dell'art. 19 *ex* d.Lgs. n. 74/2000 a norma del quale, in deroga al primo comma, "*permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato*"; sicché - in pratica - l'applicazione della disposizione penale non esclude che società, associazioni o enti siano chiamati a rispondere del pagamento della sanzione amministrativa relativa a trasgressioni incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo compiute da loro rappresentanti o dipendenti.

In effetti, dato che sotto il profilo penale-tributario è indubbio che autore dell'offesa non possa - allo stato - essere l'ente ma solo la persona fisica che ha agito nell'ambito delle sue funzioni societarie [quale amministratore, rappresentante o liquidatore, in virtù delle previsioni di cui alle lettere *c*) ed *e*) *ex* art. 1, co. 1, del d.Lgs. n. 74/2000, che li annoverano fra i soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione per conto delle rispettive imprese]<sup>300</sup>, laddove - invece - sotto il versante amministrativo l'art. 7 del d.L.

---

<sup>300</sup> Ai fini di una chiara trattazione, si ricorda che la lettera *c*) del primo comma *ex* art. 1 del decreto legislativo 10.03.2000, n. 74, dispone che "*Per "dichiarazioni" si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge*", mentre la successiva lettera *e*) statuisce che: "*Riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il "fine di evadere le imposte" ed il "fine di sottrarsi al pagamento" si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce*".

n. 269/2003 ha ingenerato il summenzionato sdoppiamento in tema di riferibilità della sanzione a seconda che il corrispondente illecito si radichi sopra il rapporto fiscale di imprese individuali, società di persone ed enti privi di personalità giuridica ovvero, piuttosto, di società di capitali ed enti con personalità giuridica dall'altra, consegue *ictu oculi* la possibilità di configurare *tre* differenti scenari in cui siano coinvolte *potenziali* situazioni di "cumulo sanzionatorio":

- a) un primo scenario in cui la medesima violazione [vale a dire, l'*Idem* nei termini anzi visti nei Capitoli che precedono], coinvolgendo la posizione fiscale di società od enti muniti di personalità giuridica, implichi il verificarsi di un *cumulo materiale* per effetto, da un lato, della condanna penale a carico del trasgressore-persona fisica operante nell'ambito delle sue funzioni societarie e, dall'altro, della applicazione della misura sanzionatoria pecuniaria a carico *esclusivo* dell'ente od impresa, stante il disposto di cui all'art. 7 del d.L. n. 269/2003.

In questa ipotesi, dunque, nel momento in cui la persona fisica-autore materiale scompare dai soggetti cui è riferibile [*rectius*, applicabile] *anche* la sanzione amministrativa, risultando così passibile solo della condanna criminale, appare difficile configurare qualsivoglia applicazione della

---

All'uopo può anche citarsi NAPOLEONI, il quale rileva che "*le ipotesi criminose* [di cui al d.Lgs. n. 74/2000] *si caratterizzano come reati propri della generalità dei contribuenti, con la sola eccezione del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3, il quale presenta una sfera soggettiva di applicazione più ristretta ... essendo il relativo precetto indirizzato ai soli soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Nell'ottica di prevenire dubbi legati al principio di stretta legalità che governa la materia penale ..., l'art. 1, comma 1, lett. c) del decreto si premura comunque di chiarire che per "dichiarazioni" si intendono quelle presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche: ergo soggetti diversi dal contribuente, ma investiti del potere di rappresentarlo in tale adempimento tributario*" [cfr. V. NAPOLEONI, "I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74", Ipsoa, 2000, 43].

garanzia del "*Ne Bis in Idem*", in quanto l'illecito penale e quello amministrativo finiscono - con tutta evidenza - per essere riferiti, in punto di responsabilità, a due soggetti differenti: il primo *solo* alla persona fisica, ed il secondo *solo* alla persona giuridica.<sup>301</sup>

- b) un secondo scenario, assai più complesso, involge l'eventualità che la medesima violazione si ancori all'abuso della rispettiva posizione fiscale da parte di enti o società sforniti di personalità giuridica, sì che alla condanna penale della persona fisica che ha agito nella veste di organo endo-corporativo si accompagni la permanenza dell'obbligazione (*solidale*) di pagamento dell'ente rappresentato a titolo di sanzione amministrativa per effetto del combinato disposto di cui agli artt. 11, co. 1, del d.Lgs. n. 472/1997 e 19, co. 2, del d.Lgs. n. 74/2000.

In tal caso, scevro da ogni critica sulla coerenza dogmatica della struttura logico-giuridica che ne risulta (critiche che pure sono state sollevate<sup>302</sup>),

---

<sup>301</sup> Condivide l'assunto, giustificandolo in maniera inequivoca, anche il GIOVANNINI, per il quale: "*Il principio [del Ne Bis in Idem] sembrerebbe aprire una prospettiva suggestiva, ma guardare ad esso, in realtà, sarebbe sbagliato. E non tanto perché l'art. 649 del codice di procedura penale lo collega ad una sentenza o ad un decreto penale di condanna passati in giudicato e dunque lo riferisce ad ipotesi di "duplicazione" di procedimenti e provvedimenti tutti di natura penalistica, ma perché esso ha come presupposti, da un lato, l'identità del fatto e, dall'altro, l'identità del soggetto. Nella ricostruzione prospettata, né fatto, inteso come fatto giuridico, né soggetto coincidono. Proprio come non coincidono nella disciplina sulla responsabilità degli enti per reati compiuti dagli organi sociali. Nel d.Lgs. n. 231 del 2001, invero, convivono pacificamente la responsabilità della persona fisica agente e quella della persona giuridica, e la doppia reazione punitiva non mi pare sia mai stata additata come lesiva del principio del Ne Bis in Idem, proprio perché fatti e soggetti non combaciano.*" [cfr., A. GIOVANNINI, "Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma", in "Rassegna Trib." n. 3/2013, 509].

<sup>302</sup> Tra le critiche più pungenti si ricorda quella che parte dall'assunto secondo il quale: "... la riforma delle sanzioni tributarie non penali ha introdotto il principio della "personalizzazione" della responsabilità tributaria, che non ha più come destinatario l'ente ma l'individuo, la persona fisica in carne ed ossa. Quella di cui al comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 472/1997, è una responsabilità di natura "dipendente" ..., con diritto di regresso, che sorge per l'intero a carico della persona giuridica solo a patto

sussiste il problema di capire se l'ente privo di personalità giuridica (o l'imprenditore individuale ovvero la società di persone) possa esercitare l'azione di regresso secondo la regola richiamata dal comma 1° dell'art. 11 *ex* d.Lgs. n. 472/1997, ovvero se, intervenuta sentenza penale, il condannato sia comunque sottratto all'onere inerente alla sanzione amministrativa, destinata così a rimanere *esclusivamente* a carico del contribuente che ha beneficiato delle conseguenze patrimoniali scaturenti dalla violazione erariale.

In pratica, il dubbio è se la società, l'associazione o l'ente, passando per una *fictio juris* consistente nell'applicazione forzosa del comma 6° dello stesso art. 11, siano o meno *necessariamente* tenute ad assumersi il debito dell'autore della violazione al fine di escludere che l'esercizio del regresso, cumulando l'eventuale condanna penale della persona fisica con la richiesta a carico della medesima - da parte dell'ente preventivamente escusso - del pagamento di una somma di denaro pari all'importo della sanzione amministrativa già versata all'Erario, possa condurre nella sostanza a

---

*che essa sia previamente sorta in capo all'obbligato principale (la persona fisica autrice della violazione). Ma se il fruttuoso operare del principio di specialità (o, il che è lo stesso, del principio di alternatività) fa sì che irrogata la sanzione penale a Tizio, è vietata l'irrogazione, alla stessa persona fisica di Tizio, della sanzione amministrativa, non si vede come possa nascere una responsabilità amministrativa "dipendente" (o subordinata) della persona giuridica Alfa, per tale ultima sanzione visto che codesta responsabilità, appunto perché dipendente, postula un evento ("la nascita dell'obbligazione principale" in capo alla persona fisica Tizio) che qui non si può verificare. La contraddizione è eclatante. In conclusione, la deroga al principio di alternatività, di cui stiamo discorrendo, è un'autentica aberrazione logica che confligge col tessuto di principi ordito dalla legge di riforma delle sanzioni amministrative perché presupporrebbe una responsabilità "principale" (ossia "non dipendente") della persona giuridica per le sanzioni amministrative di cui nella legge organica che regola la materia non v'è traccia." [cfr., I. CARACCIOLI e G. FALSITTA, "Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000", in "Il fisco" n. 31/ 2000, 1-9746].*

"neutralizzare" la tutela predisposta dal primo comma dell'art. 19 *ex d.Lgs. n. 74/2000*.<sup>303</sup>

Ora, nel totale silenzio della Legge su come si debba procedere in una simile circostanza, e nella prospettazione di soluzioni esegetiche opposte ad opera della dottrina, nel momento in cui l'ente o la società sforniti di personalità giuridica condividano l'opzione interpretativa tale per cui non sarebbe ammesso o possibile azionare alcun regresso<sup>304</sup>, nell'ottica di evitare che si concreti materialmente un cumulo sanzionatorio a carico della medesima persona fisica autrice della violazione, sembra ragionevole desumerne che

---

<sup>303</sup> Un'ulteriore problematica concerne poi anche l'applicazione dell'art. 21 del d.Lgs. n. 74/2000, per il quale l'Ufficio deve provvedere ad irrogare la sanzione amministrativa secondo le regole generali anche se le violazioni costituiscono oggetto di notizia di reato (il comma 1° sancisce che: "*L'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato*"). Ai sensi del comma 2°, però, il credito corrispondente alle sanzioni amministrative non è eseguibile salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento d'archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. Tuttavia l'*incipit* di detto comma 2° recita che: "*Tali sanzioni non sono eseguibili nei confronti dei soggetti diversi da quelli indicati dall'articolo 19, comma 2 ...*", in pratica limitando l'operatività della sospensione nel senso che, quando la violazione è commessa dal rappresentante o dal dipendente, allora la società, l'ente o l'associazione rimangono comunque obbligati al pagamento nei termini e nelle misure indicate nel d.Lgs. n. 472/1997.

<sup>304</sup> Condivide questa linea di pensiero il GIOVANNINI, il quale non manca di credere che "*la soluzione si debba ispirare a quest'ultima previsione [art. 11, comma 7, del d.Lgs. n. 472], in quanto la pronuncia penale definitiva non solo, al pari della morte, determina in capo all'autore l'estinzione dell'obbligazione amministrativa, ma assorbe (ed esaurisce) la funzione punitiva propria anche di questa. E poiché l'obbligazione del rappresentato ha radici e connotazioni propriamente civili e al rappresentante, avendo già subito la coercizione sanzionatoria, non è riferibile, neanche virtualmente, l'obbligazione per pena amministrativa, è logico ritenere che la società non possa "trasferire" su quest'ultimo il peso del proprio vincolo, poiché - lo sottolineo di nuovo - di forza estraneo al perimetro della solidarietà. In questa circostanza, cioè, l'adempimento della persona giuridica non può essere considerato espressivo di un rapporto debitorio di matrice solidale in quanto l'obbligazione del rappresentante, siccome posta, per così dire, nel nulla dalla pronuncia definitiva di condanna, cessa di rilevare come situazione parte di una relazione soggettivamente complessa, sia dal punto di vista esterno, sia dal punto di vista dei rapporti interni ex art. 1298 e art. 1299 c.c.*". [cfr. A. GIOVANNINI, "Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente", in "Riv. dir. trib.", n. 9/2000, 859].

nulla attenti alla garanzia del "*Ne Bis in Idem*"; benchè poi possa obiettarsi della *logicità* di un sistema ordinamentale in cui il rispetto di un simile principio venga a dipendere - in certe circostanze - non già da quanto il diritto imponga *direttamente* ma piuttosto da quanto un soggetto *pensi* che quel diritto richieda.

- c) un terzo scenario, da ultimo, ripropone interamente il secondo scenario *sub b)*, ma con la differenza però che l'ente o società privi di personalità giuridica prediligano qui l'opzione dottrinale interpretativa per cui nulla precluda la *traslazione* da parte del rappresentato - una volta escusso - dell'onore di pagamento sulla persona fisica-rappresentante<sup>305</sup>, nonostante la condanna di quest'ultima in sede penale, e procedano per l'effetto ad esercitare l'azione di regresso.

Il rischio lampante, in una simile evenienza, è proprio quello che possa ritenersi che si determini a carico dell'autore materiale della violazione - *sotto*

---

<sup>305</sup> Non manca affatto, del resto, chi ha sostenuto una simile tesi, criticando aspramente la scelta legislativa riconducibile all'adozione del comma 2° dell'art. 19 *ex d.*Lgs. n. 74/2000, in particolare osservando come a causa di tale previsione "*la responsabilità per la sanzione amministrativa, che si estingue in capo alla persona fisica in forza del principio di specialità con il passaggio in giudicato della sentenza di condanna, sopravvive, continua ad esistere, "permane" appunto nei confronti del soggetto collettivo. Orbene "permanere" è equivalente di perdurare e significa un modo di essere continuo e invariato nel tempo, un proseguire nell'esistenza senza cesure o soluzioni di continuità. Ciò implica invarianza delle caratteristiche ontologiche di tale responsabilità, che era nata solidale e continua ad essere solidale, che fruiva del diritto di regresso e continua a vantare un tale diritto ... In breve: nihil mutatum ab illo, tutto come dalla nascita, tutto come prima della condanna. Appare da quanto siamo venuti esponendo quale grave stortura, quale abnorme lacerazione sia stata incuneata nel sistema dall'art. 19, capoverso. Il principio di specialità ne esce a pezzi e tutti coloro che commetteranno illeciti in veste di dipendenti o di rappresentanti legali di società potranno subire il cumulo di sanzioni, quella penale, in primo luogo, e in più quella amministrativa, attraverso l'azione di regresso.*" [così G. FALSITTA, "*L'aberrante cumulo materiale fra sanzioni penali e sanzioni amministrative tributarie nel decreto delegato n. 74/2000*", in "*Riv. dir. trib.*" n. 2/2001, 215].

*il profilo giuridico* - un *cumulo* di sanzioni, criminale la prima e pecuniaria la seconda quale "ribaltamento", mediante uno strumento civilistico [il *regresso*], di una reazione ordinamentale amministrativa-erariale.

Come si diceva, in assenza di una chiara presa di posizione legislativa sul punto, la risoluzione dello scenario *sub c)* potrebbe, forse, essere trovata risolvendosi a decifrare se, su di un piano teleologicamente orientato, possa dirsi o meno che le norme in materia di reati tributari di cui agli art. 19 e 21 del d.Lgs. n. 74/2000 siano tali da *escludere ex ante*, benchè in via mediata tramite un percorso analogico-esegetico, che il soggetto-persona fisica investito, quale rappresentante, della responsabilità penale della violazione possa anche essere ritenuto destinatario delle sanzioni amministrative tributarie.

Ciò, in pratica, equivarrebbe a dire che tali ultime sanzioni amministrative andrebbero riferite a, meglio ritenute assolvibili *unicamente* dall'ente corporativo nella veste di rappresentato, il ché - non lo si nega - alla fine ricondurrebbe comunque alla medesima conclusione anzi vista nello scenario *sub b)*, ossia a precludere al rappresentato l'esercizio del regresso verso il rappresentante, protetto dalla garanzia di *alternatività* tra le sanzioni *ex art. 19*: prima o poi del resto, all'interno di un cerchio, se lo si desidera salvare, si torna al punto di partenza.

Vero è che, per corroborare questo ragionamento, potrebbe farsi ricorso ai precedenti giurisprudenziali, tanto a quelli sovra-nazionali quanto a quelli domestici.

Principiando da quest'ultimi, preme sottolineare come della loro utilità a conseguire una risposta sicura debba dubitarsi, dato che talora alcune pronunce interne si sono



mostrare evanescenti nel fornire un *diktat* preciso<sup>306</sup>, altre volte non perfettamente *sovrapponibili* allo scenario *sub c)*, vale a dire all'ipotesi in cui un ente senza personalità giuridica, dopo essere stato escusso, sia "desideroso" di agire in regresso avverso il suo rappresentante persona fisica-autore della violazione, benchè già condannato in sede penale, e "insista" a domandargli il pagamento di quanto già versato all'Erario per effetto della reazione sanzionatoria ordinamentale.

In effetti, quando il giudice di legittimità - nello statuire giudicando - si è avvicinato allo scenario in questione, ha affermato sì l'assunto secondo il quale *"non sussiste la preclusione all'esercizio dell'azione penale ..., quale conseguenza della già avvenuta irrogazione, per lo stesso fatto, di una sanzione formalmente amministrativa ma avente carattere sostanzialmente "penale" ai sensi dell'art. 7 CEDU, allorquando non vi sia coincidenza fra la persona sanzionata in via amministrativa e quella chiamata a rispondere in sede penale"*, sia che quest'ultima fosse rappresentante legale della prima<sup>307</sup>, sia che fosse socio e procuratore con ampi poteri di gestione dell'ente

---

<sup>306</sup> E' il caso della Sentenza della Cassazione civile, Sez. trib. del 24.07.2014, n. 16848, in cui gli Ermellini - nella pratica chiarendo poco o nulla - hanno ribadito che: *"... il principio di personalizzazione cui si è uniformato il legislatore nel riformare il campo delle sanzioni tributarie non penali (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 2, comma 2) ... va coerentemente letto [con] il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 19, comma 2. Esso non intende infatti preconstituire alcuna riserva di impunità a favore delle persone fisiche a concorrenti nel reato, ma si limita a reiterare un principio già enunciato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 11, comma 1, circa l'applicabilità delle sanzioni nei confronti di coloro, diversi dalle persone fisiche, "nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione". Non tiene poi d'altro canto conto che ... il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 21, autorizza "comunque" l'ufficio competente ad irrogare le sanzioni, di cui è sospesa solo l'esecuzione, e le sanzioni per i richiamati principi non possono che riferirsi alla persona fisica che ha commesso la violazioni, di tal che la persona fisica che sia anche concorrente nel reato non può invocare su queste basi alcuna preconcetta patente di immunità, atteso che solo l'esecuzione della sanzione, per ovvie esigenze di connessione con il reato, è soggetta all'eventuale accertamento della condotta pure come reato, oltre che come violazione tributaria e resta perciò sospesa sino alla definizione del relativo procedimento"*.

<sup>307</sup> Tale è il caso della Sentenza della Cass. pen. Sez. III, del 30.10.2015, n. 43809, in cui i Giudici di legittimità hanno sottolineato come non accada affatto che si verifichi un cumulo sanzionatorio "...

rappresentato (e sanzionato)<sup>308</sup>, ma si trattava pur sempre di casi involgenti enti-persone giuridiche costituiti sotto forma di società di capitali, per i quali dunque trova(-va) pacifica applicazione il disposto di cui all'art. 7 del d.L. n. 269/2003 [sicché, appare pressoché inevitabile farli rifluire nello scenario *sub a*).

Certo è, va evidenziato, che in tutti questi casi il Giudice di nomofilachia si è sempre espresso nel senso che *"nessuno ha mai messo in dubbio il presupposto applicativo della norma: è necessario, cioè, che del medesimo fatto sia chiamato a rispondere (o sia stato condannato) lo stesso autore, inteso quale persona direttamente destinataria del precetto e della sanzione"*.

In questo senso, l'utilizzo dell'espressione *"direttamente destinataria"* potrebbe lasciare intendere che sia l'ente sfornito di personalità giuridica a doversi "sobbarcare" interamente dell'onere sanzionatorio pecuniario, senza possibilità di traslarlo successivamente sul suo rappresentante, essendo l'ente stesso nello scenario *sub c*) il "diretto destinatario" della richiesta di pagamento a titolo di illecito amministrativo, assunta l'impossibilità di indirizzarla alla persona fisica condannata o prevenuta in sede penale ove operi il principio di *specialità* di cui all'art. 19 del d.Lgs. n. 74/2000.

Il punto debole di una simile ricostruzione, va però ammesso, risiede nello *snaturare* l'essenza della posizione dell'ente o società rappresentati privi di personalità giuridica che - difatti -, in assenza di una previsione analogica a quella dettata per le persone giuridiche

---

*quando ... dello stesso fatto rispondono a diverso titolo due diverse persone. Il fatto che ... [la società] fosse legalmente rappresentata dall'odierno imputato non consente a questi di invocare il principio del "ne bis in idem", poiché è lui stesso a dedurre di non esser stato destinatario della sanzione amministrativa inflitta alla persona giuridica da lui rappresentata".*

<sup>308</sup> E' questo il caso della Sentenza della Cassazione penale, Sez. II del 25.02.2016, n. 13901.

dall'art. 7 del d.L. n. 269/2003, rimane - a che si dica - quella tipica di una responsabilità *solidale* definita *in funzione di garanzia* dell'adempimento dell'obbligazione principale<sup>309</sup>, sicché l'ente sarebbe sì "diretto destinatario" nel caso, ma pur sempre di una sanzione riferibile all'altrui responsabilità principale.

Con il ché, si evince come il corto circuito non paia essere risolvibile guardando solo al piano nazionale.

---

<sup>309</sup> Ancora da ultimo, non a caso, la Cassazione non ha mancato di reiterare che *"nel sistema introdotto dalla L. 24 novembre 1981, n. 689, fondato sulla natura personale della responsabilità, autore dell'illecito amministrativo può essere soltanto la persona fisica che ha commesso il fatto, e non anche un'entità astratta, come società o enti in genere, la cui responsabilità solidale per gli illeciti commessi dai loro legali rappresentanti o dipendenti è prevista esclusivamente in funzione di garanzia del pagamento della somma dovuta dall'autore della violazione, rispondendo anche alla finalità di sollecitare la vigilanza delle persone e degli enti chiamati a rispondere del fatto altrui."* [cfr. Cassazione civile, sez. II, Sent. del 12.03.2012, n. 3879]. Ora, l'art. 6 della L. n. 689/1981 (il cui comma 3 dispone che: *"Se la violazione è commessa dal rappresentante o dal dipendente di una persona giuridica o di un ente privo di personalità giuridica o, comunque, di un imprenditore, nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze, la persona giuridica o l'ente o l'imprenditore è obbligata in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta"*) costituisce il substrato storico dell'art. 11 del d.Lgs. n. 472/1997, operando l'uno (l'art. 6) nel generale settore delle sanzioni amministrative e l'altro [l'art. 11] nel più specifico segmento delle sanzioni amministrative di stampo tributario, nei termini di un rapporto tra *genere* e *specie*, sicché non si vede come quanto valga per il primo non possa valere anche per il secondo.

### V.III L'orientamento pretorio della Corte EDU e la giurisprudenza *Anglo-americana* in tema di applicazione della *Double Jeopardy Clause* alle "*Legal Entities*"

Orbene, data l'acclarata impossibilità di rispondere con sicurezza, tramite l'ausilio delle sole fonti nazionali, al quesito su cosa fare allorquando una persona fisica-rappresentante, già condannata in sede penale, si veda altresì coinvolta - per la stessa violazione (incentrata sul medesimo fatto) - in una vicenda amministrativa implicante l'imposizione di una sanzione pecuniaria-tributaria assolta *in prima* battuta da imprese individuali, società di persone od enti privi di personalità giuridica, ma *poi* desiderosi di riversarne l'onere economico sul primo [tramite l'azione di regresso], ne consegue la necessità di riferirsi, per scogliere il nostro nodo gordiano, anche a fonti "*altre*", nel senso di appartenenti o ad altri ordinamenti giuridici statuali o, addirittura, a sistemi legali *sovra*-statuali ovvero ad entrambi.

*Prima facie*, pare possa venire immediatamente in aiuto, in termini di fonte *extra*-statale, la giurisprudenza convenzionale della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. In particolare, in un suo precedente del 2014, la stessa si è occupata di un caso in cui nel previo giudizio tributario, svoltosi dinanzi alle autorità finlandesi, la persona fisica-rappresentante si era vista imporre una sanzione tributaria (*tax surcharge*) per aver celato al Fisco la distribuzione a suo favore di dividendi corrisposti dalla *limited liability company*-rappresentata; mentre, nel quasi coevo procedimento penale la medesima persona fisica si era vista condannare ad un anno di detenzione (poi condizionalmente sospesa) per il reato di frode fiscale [*aggravated tax fraud for having given incorrect information*] determinato dalla sua condotta tenuta per conto della società [*on behalf of the company*], sicché benchè la sanzione criminale fosse stata *materialmente* applicata

all'autore-persona fisica comunque la sottostante responsabilità era *giuridicamente* riferita alla *company*-rappresentata.

Come si sarà forse già colto, qui la struttura del meccanismo punitivo adottato dall'ordinamento nazionale sottostante [ossia, quello finlandese], reso oggetto di attenzione da parte della Corte Edu nel caso di specie, è opposta rispetto alla corrispondente scelta operata dal Legislatore italiano, nel senso che la sanzione amministrativa incide lì sulla persona fisica [il contrario, cioè, di quanto accade con l'art. 7 del d.L. n. 269/2003, ma in linea con il principio di cui all'art. 11 *ex* d.Lgs. n. 472/1997], mentre l'imputazione criminale ricade *formalmente* sulla *company* (benchè possa poi avere riflessi materiali sanzionatori in capo al soggetto-rappresentante).

In particolare, quest'ultima opzione stride con l'indirizzo italiano della responsabilità penale *solo* personale, che poggia - come si è visto *nell'incipit* del presente Capitolo - sull'adozione del dogma secondo cui "*societas delinquere non potest*".

Qui occorre operare un passo indietro.

Difatti, ancorché in forza dell'evoluzione storico-giuridica riassunta in premessa numerosi Paesi continentali di *civil law* continuano a negare formalmente la configurabilità di ogni fattispecie di "*corporate criminal liability*", ve ne sono nondimeno altrettanti - specie di *common law* od altri sotto l'influsso inglese - che col tempo hanno "*superato le colonne d'Ercole*", sicché oggi ammettono senza difficoltà alcuna l'imputabilità in sede criminale delle "*societas*".

Ciò è dipeso soprattutto da un diverso approccio che queste ultime nazioni, in specie Stati Uniti e Regno Unito, hanno avuto di fronte ai mutamenti nella società e nell'economia indotti dalla Rivoluzione industriale del XIX° Secolo, così inducendo le rispettive Corti superiori a riconoscere la "*corporate criminal liability*" dapprima per

effetto del meccanismo della "*vicarious liability*", per cui - in sostanza - viene ad essere imputata penalmente la persona giuridica per effetto della responsabilità vicaria [*rectius*, secondaria] della persona fisica che ha agito in rappresentanza della prima.<sup>310</sup>

Dipoi, specie nel XX° Secolo grazie all'opera interpretativa dei giudici statunitensi (Paese, del resto, in cui gli effetti della rapida espansione economica si fecero sentire più dirompenti), si è giunti anche a riconoscere una "*corporate mens rea*", ossia - in breve - ad imputare penalmente le "*societas*" riconducendo l'elemento psicologico del reato *direttamente* alle *corporations* tramite la *fiction iuris* dell'assimilazione della volontà di quest'ultime con il dolo o la colpa grave dei loro rappresentanti.<sup>311</sup>

---

<sup>310</sup> Questa prima evoluzione fu ispirata, in ambito penale, dagli assiomi della dottrina anglofona in materia di "*respondeat superior*", un postulato della responsabilità privatistica tipico della *common law* secondo il quale un individuo o superiore è responsabile civilisticamente degli atti compiuti dal suo agente o subordinato. Si noti che la teoria del "*respondeat superior*" configura una forma di responsabilità *oggettiva*, non essendo richiesta al primo, ai fini dell'emersione della responsabilità civile in parola, la conoscenza o conoscibilità degli atti posti in essere dall'agente o dal subordinato.

<sup>311</sup> In America, il passaggio radicale - in tema di "*corporate criminal liability*" - dalla dottrina della "*vicarious liability*" a quella della "*corporate mens rea*" è giudizialmente certificato con l'importante pronunzia "*New York Central & Hudson River Railroad Company v. US*" del 23.2.1909, in cui la Suprema Corte riconobbe come legittima la scelta congressuale contenuta nell'*Elkins Act* del 1903 (il quale interveniva in materia di commercio ferroviario intra-statale) di considerare gli atti e le omissioni compiuti dagli impiegati nell'esercizio delle loro funzioni quali atti immediati della *corporation*, così traducendo la volontà [*mens rea*] dei primi in volontà della seconda. Il riconoscimento di tale legittimità venne giustificato osservando che: "... *many offenses might go unpunished ... We see no valid objection in law, and every reason in public policy, why the corporation, which profits by the transaction, and can only act through its agents and officers, shall be held punishable by fine because of the knowledge and intent of its agents*".

La dottrina della "*corporate mens rea*" ha poi travalicato la sponda Atlantica, riscuotendo seguaci anche altrove, come nel Regno Unito dove è stata trasposta nell'espressione "*directing mind and will of a company*".

Certo è, non va omissso, che la teoria della "*corporate mens rea*" ha fin da subito prestato il fianco ad una critica feroce, incentrata sulla contestazione per cui l'assimilazione *diretta* dell'elemento volitivo dell'agente o rappresentante con la volontà dell'ente rappresentato provocherebbe la responsabilità penale di quest'ultimo anche laddove la sua stessa posizione economico-finanziaria fosse stata lesa dalla condotta dell'autore materiale, nulla escludendo che tale ultima condotta possa in ipotesi essere *ab origine* incompatibile con gli interessi e le finalità riconducibili alla *corporation* rappresentata (tale per cui la stessa

Tornando adesso al nostro caso, relativo alla decisione della Corte Edu nel giudizio *Pirttimaki v. Finlandia* assunta in data 20 maggio 2014, si può ora comprendere il perché del fatto che mentre la sanzione amministrativa (*tax surcharge*) era stata applicata alla

---

non avrebbe mai dato il suo *placet* ad atti od omissioni del primo ove avesse potuto impedirli ovvero ne fosse anticipatamente venuta a conoscenza).

Ebbene, rimanendo ancorati al suolo di Britannia, i giudici inglesi hanno risolto il problema elaborando il noto "*Hampshire Land principle*", risalente alla decisione del 1896 assunta dalla *Chancery Division* nel caso "*In re Hampshire Land Company*". Detto principio continua, non a caso, ad essere applicato tutt'oggi, come nella Sentenza "*McNicholas Construction Co. Ltd. v. Hm Commissioners of Customs and Excise*" del 16.6.2000, in cui la *company* era stata imputata del reato di frode fiscale (*tax fraud*) in quanto coinvolta in una fattispecie di evasione, dal momento che la medesima aveva pagato l'Iva a dei fittizi sub-appaltatori per forniture di servizi mai rese, chiedendo poi il rimborso dell'Iva versata ma non dovuta. Nel caso, infatti, la Società coinvolta argomentò di essere vittima della frode riconducibile unicamente al contegno assunto dai suoi precedenti *directors*, asserendo che: "[company] paid the VAT shown on each of the invoices, and, if the Commissioners' argument is accepted, [company] were not entitled to claim input relief. On any view, the company suffered a cash flow detriment in paying the VAT and only subsequently being credited with the input relief". La doglianza lamentava cioè che, ove costretta a restituire l'Iva rimborsata, la società si sarebbe vista privare di una Iva che, benchè pagata a sub-appaltatori che non avevano il diritto di riceverla, comunque era materialmente fuoriuscita dalle casse sociali riducendo il patrimonio della compagnia [dunque, la società domandava l'applicazione a suo favore dell'"*Hampshire Land principle*"]. La risposta della *Queen's Bench Division* fu però negativa, premettendo che secondo il principio invocato "... where an employee is party to an arrangement which is a fraud on the true interests of the employer company, then his acts and knowledge may not be attributed to the company", mentre nel caso di specie doveva piuttosto essere riscontrato che "*The frauds were committed against the Commissioners, not against [the company], whose position was "neutral". This is because the amounts that it had paid purporting to be VAT had been recovered as input tax*". In pratica, andava dicendo la Corte, la doglianza della società non poteva essere accolta poiché, se la frode non fosse stata scoperta, sia la società che i suoi *directors* coinvolti ne avrebbero beneficiato, mentre la società - come in effetti accaduto - sarebbe stata privata del rimborso Iva cui non aveva diritto solo se le operazioni poste in essere dai secondi si fossero rilevate inefficaci avverso l'attività accertativa dell'Amministrazione fiscale; sicché non poteva condividersi che la posizione della *company* fosse stata *aprioristicamente* incompatibile con l'intenzione fraudolenta assunta dai *directors*.

Questa precipitato giuridico è stato espresso a chiare lettere anche nel caso "*The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Greener Solutions Limited*", deciso in data 18 gennaio 2012, in cui l'*Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* ha ribadito che: "... the Hampshire Land principle is of general application and applies to prevent the knowledge of the agent in breach of his duty to the company being attributed to a company where the company is a victim of his fraud. In determining whether there is a fraud against the company one should consider the effect of the acts themselves, and not what the position would be if those acts eventually prove to be ineffective."

persona fisica "*in relation to his personal income and taxation*" [dunque, era alla stessa immediatamente riferibile], viceversa la misura penale era stata semplicemente "ribaltata" sul medesimo "*on the company's count*" [per cui, in realtà, l'imputabilità continuava a sussistere in capo alla società rappresentata].

Così, per il soggetto che aveva proposto ricorso alla Corte di Strasburgo lamentando il cumulo sanzionatorio a suo carico in violazione del *Ne Bis in Idem* convenzionale, la conseguenza pratica è stata il rigetto della sua domanda, proprio perché i giudici, lasciando intendere di condividere le prospettazioni del Governo di Helsinki tali per cui "*l'amministrazione finanziaria finlandese aveva applicato le sanzioni tributarie sulla persona fisica-odierno ricorrente in ragione della sua personale capacità contributiva sottostimata per effetto della mancata dichiarazione relativa alla percezione di dividendi dalla società, laddove - diversamente - gli addebiti penali di frode fiscali ricadevano sullo stesso come conseguenza della sua condotta all'interno della medesima società*"<sup>312</sup>, ne ha tratto la conclusione che "*i soggetti giuridicamente imputati nei due procedimenti erano differenti: nel primo, quello amministrativo, era coinvolta la persona fisica, nel secondo era formalmente imputata la società*"<sup>313</sup>.

Non solo.

Rincarando la dose, i giudici di Lussemburgo hanno ulteriormente escluso che i due procedimenti avessero ad oggetto i medesimi fatti, poiché "*anche assumendo che fosse stata la persona fisica-odierno ricorrente ad elaborare ambo le dichiarazioni fiscali* [si

---

<sup>312</sup> Il Governo finlandese, nelle sue difese, aveva infatti sostenuto che: "*However, the tax surcharges imposed on the applicant and his tax fraud sentence were based on separate incidents. The tax authorities had imposed tax surcharges on the applicant in his personal taxation on the ground that he had received disguised dividends from the company. By contrast, the tax fraud charges pressed against the applicant had been based on his conduct in the company*" ["*Case of Pirttimäki v. Finland*", no. 35232/11, p. 42].

<sup>313</sup> Si legge non a caso nel *dictum* della pronuncia che: "*The Court considers that these two sets of facts are different. First of all, the legal entities involved in these proceedings were not the same: in the first set of proceedings it was the applicant and in the second set of proceedings the company.*" ["*Case of Pirttimäki v. Finland*", no. 35232/11, p. 51].



intende, quella propria e quella della società], *comunque le circostanze non sarebbero state le medesime: difatti, imputare una dichiarazione a titolo di obbligazione fiscale personale differisce dal farla per una company, in quanto queste dichiarazioni sono fatte in forme differenti, nonché possono essere state fatte in differenti momenti temporali e, nel caso di una società, può anche interessare ovvero influenzare altre differenti persone o soggetti ... talché i due sets di procedimenti coinvolti non danno luogo ad unico set di concrete circostanze fattuali emergenti da identici fatti ovvero da fatti che sono sostanzialmente gli stessi*".<sup>314</sup>

In poche parole, la Corte non ha riscontrato alcuna violazione dell'Articolo 4 del Protocollo n. 7 allegato alla Convenzione.

Certo, va detto che, leggendo bene la Sentenza in parola ed avendo a mente la configurazione della nostra ipotesi *sub* scenario *c*), si potrebbe forse obiettare che il precipitato della decisione contenuta in *Pirttimäki v. Finlandia*, riguardando il caso di una *limited liability company* [l'omologo della società a responsabilità limitata, quindi *munita* di personalità giuridica], non possa attagliarsi alla nostra fattispecie, che involge invece enti o soggetto *privi* di personalità giuridica (quali, a titolo esemplificativo, imprese individuali e società di persone).<sup>315</sup>

---

<sup>314</sup> Conclude infatti la Corte osservando che: "*Even assuming that it had in fact been the applicant who was making the tax declaration in both cases, the circumstances were still not the same: making a tax declaration in personal taxation differs from making a tax declaration for a company as these declarations are made in different forms, they may have been made at a different point of time and, in the case of the company, may also have involved other persons. ... therefore ... the two impugned sets of proceedings did not constitute a single set of concrete factual circumstances arising from identical facts or facts which were substantially the same.*" ["*Case of Pirttimäki v. Finland*", no. 35232/11, p. 52].

<sup>315</sup> In questo senso, la critica potrebbe spingersi a dire che la decisione adotta in *Pirttimäki v. Finlandia* andrebbe riferita allo scenario *sub a*), focalizzato sulle società di capitali, piuttosto che a quello *sub c*).

In realtà, nella Sentenza di cui si discute un ulteriore dettaglio emerge rilevante: la persona fisica coinvolta nella gestione della *company* era anche un suo *shareholder* per il 25% del capitale, di modo che un quarto della società gli apparteneva.

Sotto questo profilo, la situazione si complica, perché ammesso e concesso che l'autore materiale sconti la condanna penale mentre l'ente giuridico paghi la sanzione pecuniaria amministrativa, il rischio è che il rilievo circa la "*natura in sé*" di quest'ultimo [se munito o meno di personalità giuridica] si sgonfi di ogni importanza all'interno della regolamentazione casistica italiana, dato che:

- se l'ente è privo di personalità giuridica ed esercita il regresso, sulla persona fisica ricadrà anche l'onere pecuniario sanzionatorio (a titolo amministrativo-tributario); ma
- lo stesso effetto si verifica anche laddove, *sub* scenario *a*), l'ente sia munito di personalità giuridica e tuttavia il proprietario del suo capitale sociale ne sia la medesima persona che sconta la misura penale, giacché è evidente che, benché l'ente non possa esercitare il regresso *ex art. 7* del d.L. n. 269/2003, comunque l'onere pecuniario da questi assolto si "riverbera" inevitabilmente [ed *indirettamente*] sul detto socio nei termini di minori dividendi distribuiti o di riduzione del valore della sua partecipazione societaria (il che, ovviamente, si aggiungerebbe alla sua condanna criminale).

Questo, forse, potrebbe essere un problema poco avvertito nelle grandi S.p.A. per non parlare delle multinazionali, dove la partecipazione al relativo capitale è drasticamente frazionata tra innumerevoli *shareholders*.

Viceversa, però, può essere molto sentito in ipotesi rispetto alle quali la sanzione amministrativa-tributaria venga applicata a società dotate sì di personalità giuridica, ma a ristretta ovvero ristrettissima base partecipativa (si pensi alla S.r.l. unipersonale), e l'amministratore condannato in sede penale ne sia a sua volta l'unico od uno dei pochi soci, giacché allora gli *assets* della compagnia sono in tutto od in buona parte beni conferiti da quest'ultimo ed a cui è destino che tornino in caso di cessazione dell'attività [al di fuori, ovviamente, delle eccezionali ipotesi di fallimento o di liquidazione societaria].<sup>316</sup>

Questo, del resto, è proprio quanto accaduto in una precedente Sentenza, decisa nel 2003, sempre della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, relativa ad un caso in cui l'autore materiale della violazione - un cittadino norvegese - si era visto imporre una sanzione tributaria (*tax surcharge*) pari al 60% (poi ridotta al 30%) della sua imposta personale evasa negli anni dal 1993 al 1998, ed al contempo sottostare ad un condanna penale per il reato di evasione fiscale ["*tax evasion*"] giuridicamente riferito sì alla *limited liability company*-rappresentata, ma la cui sanzione era stata *materialmente* applicata al primo "*in his capacity as day-today manager and chairman of the board of the company*".

---

<sup>316</sup> Va notato, inoltre, come questo concetto sia stato ottimamente colto, in America, da certa dottrina sensibile ad osservare che: "*When the focus on the analysis is on defendant-related interests protected by the double jeopardy clause, the case for not denying corporations the protection is even stronger when a small corporation, owned by one or just a few shareholders, is considered. Here, the identity of the corporations' interests with the protected interests of the individual defendant comes very close to being indistinguishable. When a small corporation is subjected to a criminal prosecution, its shareholders will ordinarily be personally and directly affected to a far greater degree than with a large corporation. In the addition the economic interests affected, they will undergo the same suffering, anxiety and psychological and emotional stress that an individual would endure if subjected to repetitious prosecutions.*" [cfr. D. L. KANE, "*The Applicability of the Double Jeopardy Right to Corporations*", in "*Duke Law Journal*" n. 3/1977, 726]. Ma non è stata da meno neanche la corrispondente giurisprudenza federale, che infatti ha attentamente sottolineato come "... *in view of the fact that 'persons' while they are not corporations, either directly or indirectly ultimately persons own all corporations and thus 'persons' must ultimately suffer whatever penalties are imposed upon the corporations.*" [così la United States District Court S.D. California, Central Division, nel giudizio "*US v ARMCO STEEL CORPORATION*", portato in decisione in data 4.3.1966].

Non fosse che detta persona fisica cumulava le cariche di *presidente e manager* della società munita di personalità giuridica in quanto, invero, ne era l'unico e solo socio, titolare dell'intero capitale sociale [equiparabile, dunque, ad una domestica S.r.l. unipersonale].

In questo senso, giocoforza il Giudice di Strasburgo è stato indotto a riconoscere l'esistenza di una stretta correlazione tra la posizione della società e quella del singolo, in quanto dal momento che la prima apparteneva totalmente al secondo, che pagasse l'una o l'altro per il socio unico-persona fisica era come si trattasse, parafrasando, di "*un mero giroconto contabile interno*".

Ma, si noti, tale constatazione non ha comunque influito sulla presa di posizione della Corte Edu, giacché essa ha respinto la domanda del ricorrente sottolineando che "*mentre la condanna di quest'ultimo era dipesa dai riscontrati vantaggi fiscali indebiti di cui aveva beneficiato la società coinvolta, diversamente le sanzioni tributarie erano state imposte in ragione dei benefici incidenti sulla sua posizione fiscale personale. E benché ci fosse un evidente nesso tra l'evasione della società e quella della persona fisica-agente materiale, comunque le sanzioni avevano riguardo giuridicamente a due soggetti differenti*".<sup>317</sup>

Ora, a quanto sembrerebbe, nonostante sia oggettivamente difficile negare profili di incongruenza all'interno della disciplina domestica italiana, dipesi dal fatto che la biforcazione tra la regolamentazione sanzionatoria valida per gli illeciti tributari degli enti giuridici e quella propria degli enti privi di giuridica soggettività paia affondare le

---

<sup>317</sup> Difatti, è dato leggere nella Sentenza della Corte Edu relativa al "*Case of Isaksen v. Norway*", n. 13596/02 e pronunciata in data 2.10.2003, che: "*... applicant's ... conviction ... related to tax advantages benefiting ... [the company], whereas the tax surcharges were imposed on account of tax advantages benefiting the applicant personally. Although there was a close nexus between the company's and his own tax evasion, the sanctions concerned two distinct legal entities*".

sue radici più nello stratificarsi di opzioni legislative in cui la successiva non dialoga con la precedente, piuttosto che all'interno di un disegno organico di sistema, tuttavia l'orientamento pretorio Cedu lascerebbe intendere l'impossibilità di configurare una violazione del *Ne Bis in Idem* ogniqualvolta di due distinte sanzioni, imposte all'esito di distinti procedimenti, siano "*diretti destinatari*" due soggetti differenti: persona fisica il primo, ed ente o società il secondo.

E questo, lo si rimarchi, a prescindere del fatto che quest'ultimi siano o meno dotati di personalità giuridica, poiché *de facto* - rimanendo entro i confini linguistici della normativa italiana - l'autore materiale-rappresentante [prevenuto in sede criminale] avverso cui la società di persone-rappresentata, già escussa in via amministrativa, esercita il diritto di regresso, non viene comunque a versare in una condizione peggiore rispetto alla persona fisica, condannata penalmente, che in qualità di socio unico di una società a responsabilità limitata vede quest'ultima costretta a pagare una sanzione tributaria.

Senonché, per corroborare gli approdi convenzionali si è deciso altresì di guardare lontano e più oltre, nuovamente al versante americano, per provare a verificare quale sia stato lì, nel caso, l'approccio in materia assunto dai competenti giudici federali.

Ora, considerato - secondo quanto premesso sopra - che il suolo statunitense è stato uno dei primi, a cavallo tra il XIX° ed il XX° Secolo, nei quali le *corporations* sono state reputate passibili di imputazione penale [c.d. "*corporate criminal liability*"]<sup>318</sup>, va subito

---

<sup>318</sup> A questo aspetto va sicuramente aggiunto il fatto che, nonostante alcuni voci dissenzienti in dottrina, gli organi investiti della giurisdizione federale abbiano da tempo riconosciuto come la *Double Jeopardy Clause* sia un usbergo, a tutela di separate e successive punizioni per la *same offence*, operante anche nei confronti delle *corporations*, ancorché queste non siano ovviamente equiparabili agli individui-persone fisiche su di un piano prettamente materiale. Ciò, ad esempio, è stato chiarito molto bene nella decisione, risalente al 6.12.1976, assunta dalla United States Court of Appeal for the Second Circuit nel caso "*US v Security National Bank*", in cui la Corte a sostegno della sua conclusione sottolineò che: "*The prohibition against double jeopardy, "one of the oldest ideas found in western civilization", has become "part of our*

detto come ivi neanche siano mancati casi giudiziari riguardanti l'applicazione di sanzioni sia a carico di società che di individui-persone fisiche nelle prime impiegati.

In particolare, in un caso la vicenda ruotava attorno ad un complesso di circostanze in cui, da un lato, le sanzioni amministrative erano state applicate unicamente a carico della società coinvolta, mentre, dall'altro lato, le imputazioni criminali erano state addebitate tanto alla società medesima quanto a taluni soggetti coinvolti nella sua gestione, vale a dire a carico - rispettivamente - del "*Chief Executive Officer and controlling stockholder*", del "*director and President*" nonché del "*director and Secretary Treasurer*" [in sostanza, l'imputazione penale coinvolgeva tutti coloro che ne avevano detenuto la maggioranza del capitale sociale ovvero che ne avevano ricoperto le cariche apicali].<sup>319</sup>

Tra l'altro, la società nel caso interessata era altresì una "*small closely-held corporation under Subchapter S*" vale a dire una *company* - sovente a gestione familiare - con un numero limitato di soci, che aveva esercitato l'opzione per essere tassata *under Subchapter S*, ossia non sulla base dei propri ricavi societari ma "*per trasparenza*", di

---

*American concept of fundamental fairness. ... It is well-settled, also, that a corporate entity may be guilty of a great variety of criminal acts ... The small entrepreneur is not spared the embarrassment, expense, anxiety and insecurity resulting from repeated trials on criminal charges, simply because he has incorporated his modest business. That a large corporation may have more substantial financial resources is no more valid ground for depriving it of its constitutional rights than is the possession of greater wealth by an individual ... No corporation, large or small, can escape the "incalculable effect" which a conviction may have on the public attitude toward the company ..."*

L'anno successivo, peraltro, con considerazioni analoghe a quella appena esposte, è pervenuta al medesimo approdo - così sancendo definitivamente la possibilità per gli enti societari di invocare la tutela della *Double Jeopardy Clause* - anche la US Supreme Court nel noto caso - deciso in data 4.4.1977 - "*US v Martin Linen Supply Co*".

<sup>319</sup> La Sentenza in parola è stata deliberata, in data 1.3.1991, dalla United States Court of Appeals, Sixth Circuit, nel caso "*US v. LOUISVILLE EDIBLE OIL PRODUCTS, INC. also known as Louisville E.O.P., Inc.; Presidential, Inc.; Frank Reed Metts; A. Dean Huff; Raymond Carl Marrillia, Jr., also known as Sammy Marrillia*".

modo che il proprio utile o perdita passasse in capo ai singoli *shareholders* così da essere tassato in capo agli stessi.<sup>320</sup>

Ora, dal momento che il primo dei tre soggetti penalmente coinvolti era anche il socio di riferimento della *company*, e tanto il secondo quanto il terzo ["*director and President*" da un lato, "*director and Secretary Treasurer*" dall'altro] erano retribuiti in proporzione ai profitti dalla medesima *company* realizzati, è evidente come le sanzioni pecuniarie ("*fines*") escusse in capo alla società riducessero ora il valore finanziario delle partecipazioni del socio, ora il salario percepito dai suoi *directors*, per cui tutti loro lamentavano di aver subito un cumulo sanzionatorio nei termini di un danno patrimoniale *indiretto* per effetto dell'illecito amministrativo imputato in via *diretta* alla *corporation*.<sup>321</sup>

Ebbene, la lamenta doglianza di aver subito una violazione della tutela frapposta dalla *Double Jeopardy Clause* venne dismessa dal Giudice federale investito della questione rilevando come fosse pacifico che in presenza di *penalties*, a carattere pecuniario, addossate all'ente societario, la garanzia costituzionale contenuta nel V° Emendamento non precludesse comunque "*successive prosecutions*" di matrice penale a carico degli impiegati della *company* in forza della medesima condotta di base ["*fines against corporations and federal indictment based on same conduct were not barred as*

---

<sup>320</sup> Ragionando in termini nazionalistici e per analogia, è un po' come se si trattasse di una S.r.l. a base familiare (dunque, pur sempre una società di capitali) tassata però secondo il meccanismo - *per trasparenza*, per l'appunto - valido per le società di persone.

<sup>321</sup> La difesa dei ricorrenti, nella decisione in oggetto, si era infatti focalizzata sul porre in rilievo che "... *company's corporate structure as a Subchapter S corporation, ... extends any protection from prosecution granted to [company] to them as well. As employees of a Subchapter S corporation, Huff and Marrillia are employed by Louisville Edible on a direct percentage of profits basis. Therefore, defendants argue, any penalty assessed against Louisville Edible was passed directly onto them, precluding further punishment for the same conduct*".

*successive prosecutions under double jeopardy clause, even if corporation employees were individually punished for same conduct as corporation"'].<sup>322</sup>*

Non può essere una coincidenza, allora, che in un altro caso giudiziario finanche la *parent company* e la sua *subsidiary* siano state considerate "entità separate" ai fini della duplice comminatoria di sanzioni, ammettendo così la stessa [*"separate entities for purposes of Double Jeopardy standards, meaning that punishments can be imposed on both entities without raising Double Jeopardy issues"']*.<sup>323</sup>

Né va omissso, da ultimo, l'ulteriore, significativo, precedente in cui una *US Partnership* ed uno dei suoi *partner* erano stati imputati in sede penale e soggetti a relativa sentenza di condanna, per ambedue di natura pecuniaria.

Trattandosi di una *Partnership*, ossia di un soggetto privo di personalità giuridica che, per l'effetto, agisce verso l'esterno nella veste dei *soci* che la compongono, il relativo *partner* soggetto a condanna aveva contestato la pretesa violazione della *Double Jeopardy Clause*, in quanto destinatario - a suo dire - di una doppia punizione consistente: la prima nella sanzione ad esso *direttamente* imputata come *persona fisica*, e

---

<sup>322</sup> Vennero così interamente rigettate anche le allegazioni dei ricorrenti-persone fisiche in tema di *Subchapter S*, facendo notare il giudice federale che: "*Subchapter S is merely a taxing statute under which small closely-held corporations may avoid tax liability by treating shareholders as partners in determining that shareholder's individual tax liability based on his or her pro rata share of the corporation's items of income, loss, deduction or credit. Subchapter S corporations do not give their employees or shareholders any unique double jeopardy protection. Indeed, taking defendants' argument on its face would allow any individual who gains income on a pro rata basis, whether employed by a subchapter S or not, to claim double jeopardy protection when the income producer has been punished.*"

<sup>323</sup> Così venne deciso, in data 26.2.1982, nel caso "*US v. Ashland Oil Inc.*" risolto dalla United States District Court, M. D. Tennessee, Nashville Division, in cui la medesima fissò il principio di diritto tale per cui: "*Corporation could not claim identity with its subsidiary, which had been convicted ..., for purposes of applying double jeopardy clause to indictment alleging that corporation conspired ..., notwithstanding that actions alleged in indictment were undertaken through division of corporation's corporate person whose assets had been transferred to subsidiary after alleged events recited in indictment.*"



la seconda nella sanzione *comunque* destinata a produrre effetti *direttamente* a carico dello stesso benchè transitata per il suo addebito formale a carico della *Partnership*, perché non avendo questa capacità giuridica propria la *criminal fine* gli sarebbe "*passata attraverso*" rifluendo in ogni caso sulla sua persona.

Senonché, anche qui, la doglianza a nulla è valsa, in quanto il Giudice federale, denegandone il fondamento, e partendo dal presupposto che l'eventuale "*corporate criminal liability*" possa essere riconosciuta non solo in capo alle *corporations* e *companies*, ma includa altresì nel proprio raggio d'azione le "*associations, firms, partnerships, societies and joint stock companies*", ne ha poi dedotto che, a prescindere da ogni considerazione civilistica ovvero di diritto societario, la *Partnership* costituisca comunque una vera e propria "*entity*" ai fini della relativa imputabilità penale, talché - essendo la sua *responsabilità separata* da quella degli individui suoi *partners*, nulla vieterebbe che duplici sanzioni siano imposte sopra entrambi e lungi da implicazioni in termini di violazione della *Double Jeopardy Clause* ["*Constitutional proscription against Double Jeopardy was not violated by indicting partner and partnership for same offense ... and imposition of fine ... against partner individually and ... against the partnership was not invalid as double punishment*"].<sup>324</sup>

Per concludere, dalla disamina svolta nel presente lavoro finisce per emergere come simultanee o successive prosecuzioni, da un lato, di soci, direttori o manager e, dall'altro, della loro *company* o *corporate entity* di riferimento, non sarebbero tali da sollevare problemi di incompatibilità con il divieto del *Ne Bis in Idem* [o *Double Jeopardy* che lo

---

<sup>324</sup> Al punto tale che, nella Sentenza in parola "*WESTERN LAUNDRY AND LINEN RENTAL CO., and Morris A. Hazan v. US*", adottata dalla United States Court of Appeals, Ninth Circuit, in data 30.3.1970, si legge - senza troppi giri di parole - come: "*The Supreme Court treated the partnership ... as an entity, analogous to a corporation. ... We will not discuss the much debated issue of whether the 'entity' theory of partnership or the 'aggregate' theory is the correct one. The Supreme Court has, for the purpose at hand, adopted the entity theory. When the ultimate authority has spoken, there is no room for further debate*".

si voglia chiamare], in quanto la *corporate entity*, sotto il profilo dell'imputabilità della reazione ordinamentale, viene per lo più considerata essere una entità separata ("*a separate party*") rispetto agli individui che la compongono e la animano, sicché ognuno di loro costituirebbe un soggetto autonomamente passibile di essere sottoposto a procedimento sanzionatorio.

Per una volta, sotto numerosi cieli [nazionale, convenzionale-Cedu, americano], illuminati da altrettante costellazioni (i rispettivi sistemi legali-ordinamentali), si addivene ad una risposta giuridica comune, nel nome della sanzionabilità congiunta e cumulata di persona fisica-rappresentante e di ente-rappresentato.

## BREVI RIFLESSIONI FINALI *DE JURE CONDENDO*

A conclusione dell'iter argomentativo di questo lavoro, ne si tracciano i risvolti dogmatici per comprendere, in seno all'ordinamento italiano, se tutto vada per il meglio in tema di strutturazione dei rapporti tra applicazione delle sanzioni tributarie e comminatoria delle misure penali poste a presidio degli interessi erariali della collettività. Il compito si mostra nondimeno arduo, tenuto conto dell'onere di interagire con le istanze pretorie europee, nonché soprattutto - per quanto qui interessa - della dialettica che intercorre col giudice convenzionale della Cedu, rispetto a cui la comparazione orizzontale con gli ordinamenti britannico e statunitense fornisce un ausilio esegetico utile per cogliere "dove tira il vento" o "verso dove" potrebbe spirare.

Vero è che sulla individuazione cronologica di quale sia il *momento temporale rilevante* ai fini dell'applicazione del divieto parola, è indubbio come, a dispetto di quanto sostenuto dalla giurisprudenza americana nonché di quanto ritraibile *a contrariis* da alcune decisioni domestiche (nel senso di un'anticipazione della tutela rispetto al momento in cui la causa da "*judicanda*" muta in "*judicata*"), giurisprudenza Cedu, inglese, parte di quella italiana oltreché la dottrina nazionale insistano sul fatto che solo la *final decision* sia idonea ad azionare la garanzia del *Ne Bis in Idem* a preclusione dell'avvio ovvero della continuazione di un secondo procedimento per la medesima violazione.<sup>325</sup>

---

<sup>325</sup> Per la dottrina in materia si veda A. Di Pietro, per il quale "... *l'indeclinabile rispetto del divieto, non incidendo sulla litispendenza, rende compatibili procedure d'irrogazione delle sanzioni penali e amministrative che si svolgono parallelamente ...*" [A. DI PIETRO, "Diritto Penale Tributario: Profili Comparati", *Rass. Trib.*, n. 2/2015, 333].

Per non parlare del profilo del "*Bis Soggettivo*", dove appare abbastanza condivisa l'idea che, ai fini della comminatoria di sanzioni nel settore punitivo tributario, non importi particolarmente l'eventuale stretta correlazione tra la persona fisica-autore materiale della violazione (in qualità di socio, direttore od amministratore) e l'ente-contribuente sotto il profilo della più o meno ampia limitazione della responsabilità patrimoniale del primo verso la seconda (dipendendo ciò dall'essere quest'ultima munita o meno di personalità giuridica).

In effetti, dalle esperienze analizzate, emerge piuttosto la tendenza ad applicare distinte plurime sanzioni, sull'assunto della loro *diretta riferibilità* a due soggetti parimenti distinti: persona fisica ed ente o società.

Piuttosto, ciò su cui ci si divide sono la determinazione dell'ampiezza della nozione di "*Idem*" così come la riconduzione o meno di una data sanzione pecuniaria, formalmente qualificata come amministrativa, all'alveo della materia penale.

Questo, inevitabilmente, si riflette sulla determinazione dei moduli procedurali singolarmente adottati, nel senso che ogni ordinamento definisce la struttura dei modelli di *proceedings* penale ed amministrativo-tributario [rilevante ai fini del "*Bis Oggettivo*"] alla luce di quanto reputa costituire una "*same offence*" [*Idem*], e da qui ne fa discendere l'adozione di sole sanzioni a titolo di fattispecie criminale o di illecito amministrativo ovvero di ambedue congiuntamente (ove reputi insussistente la ricorrenza di alcun *Idem*).

Senonché, nella misura in cui il Giudice convenzionale della Cedu non decida apertamente di "raddrizzare la barra" verso un approdo più consono ai risultati raggiunti sul versante americano in materia di esclusione dalla natura penale delle "*monetary penalties*" oltreché delle "*additions to tax*", nonché in tema di qualificazione dell'*Idem*

alla luce di "*identical statutory elements*" [sull'auspicio - come visto - peraltro consistente di parte della giurisprudenza domestica di legittimità], non può negarsi come la situazione di fondo rimanga nebulosa. Nebulosa, in specie, nell'ottica dei pericoli che l'Italia potrebbe correre, mantenendo l'odierna versione dell'analizzato "*doppio-binario*" sanzionatorio penale-tributario, di "incappare" in una violazione della Convenzione Cedu, ancorché - come già detto nel Capitolo IV° - si reputi tale violazione allo stato insussistente e si plauda al *parziale revirement* intrapreso dalla Corte di Strasburgo, nel caso "*A and B v. Norvegia*", facendo aggio sul crisma della «*sufficiently close connection in substance and in time between the criminal proceedings on the one hand and the administrative procedure on the other*».

Ma se così non fosse, ossia ammesso che tale giudizio sulla compatibilità delle normative procedurali domestiche che circondano la regola del "*doppio binario*" non fosse pienamente corretto, che alternative rimangono?

Come già notato, pretendere di ricorrere all'art. 12 delle preleggi per estendere (*rectius*, interpretare) analogicamente l'art. 649 c.p.p. anche alle delicate fattispecie rientranti nell'ambito amministrativo-tributario, quando invece il dato testuale dell'articolo si riferisce chiaramente all'"*l'imputato*" ed al "*procedimento penale per il medesimo fatto*", pare costituire un'operazione chirurgica di tecnica esegetica troppo pretestuosa, giacché manifestamente "ritagliata" sulle esigenze dell'interprete.

Un'alternativa potrebbe essere fornita dall'applicazione diretta, da parte del giudice italiano, dell'art. 50 CDFUE, impiegando cioè quest'ultima previsione come fonte *sovraordinata* suscettibile di giustificare, anche nel settore punitivo tributario, l'ottenimento di una sentenza di non doversi procedere *ex art. 649 c.p.p.* Tuttavia, come

evidenziato in dottrina, "i principi della Carta e, quindi, anche il principio del *Ne Bis in Idem* trovano applicazione solo "nell'attuazione del diritto dell'Unione". Il che significa che, per quanto riguarda la materia tributaria, l'art. 50 della Carta potrebbe trovare diretta applicazione nel solo ambito delle imposte armonizzate e, perciò, dell'IVA".<sup>326</sup>

Certo, ci si potrebbe ancora augurare un intervento risolutore del Giudice delle Leggi nazionale, per ora assente, ma sopra tutto sarebbe auspicabile una "discesa in campo" chiarificatrice da parte del Legislatore tributario.

Di fronte ad un'eventuale intransigenza della Corte EDU, questi avrebbe comunque la scelta tra consentire che, per la singola violazione tributaria, sia ammesso un *unico* modulo procedimentale [*alternativamente*, o penale o amministrativo], sul modello inglese ma tentando di eliminarne le imperfezioni analizzate al Capitolo IV° (cosa peraltro non semplice); ovvero ammettere la conduzione di due procedimenti paralleli [sempre concesso che l'art. 4 del Protocollo n. 7 non fornisca protezione alcuna avverso la *litispendenza*] col corollario dell'obbligata *alternatività* tra i due tipi di sanzioni cui tali procedimenti sono prodromici: sanzione solo criminale per le fattispecie a maggiore disvalore sociale e solo amministrativa per le violazioni meno gravi, sull'esempio della vecchia Legge n. 4 del 1929.

In pratica, piaccia riconoscerlo o meno, questo configurerebbe un ritorno al passato di novanta anni, che chi scrive difficilmente reputa costituire la soluzione più auspicabile.

---

<sup>326</sup> Cfr. F. GALLO, "Il *ne bis in idem* in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie", *Rass. Trib.*, 4/2017, 915. Ma analoghi sono i dubbi anche del Giovannini, il quale sottolinea come una simile soluzione condurrebbe ad "immaginare un sistema bicefalo, nel quale, nelle more dell'intervento della Corte Costituzionale e a dispetto dell'unitarietà dell'ordinamento, operano norme sanzionatorie diverse a seconda che le violazioni riguardino l'I.V.A. e gli altri tributi armonizzati o le imposte dirette, salvo, per quest'ultimo ambito, il rischio di condanna per il nostro Paese da parte della Corte EDU." [A. GIOVANNINI, "Il *ne bis in idem* per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico", *Rassegna Tributaria*, 5/2014, 1155].

D'altro canto, se le interpretazioni anzi viste adottate in America potrebbero sembrare audacemente afflittive, laddove quelle più addietro della Corte EDU si mostrano morbidamente *pro-contribuente*, forse allora la chiave di volta andrebbe collocata a metà strada, aderendo così all'antico adagio latino per cui "*in medio stat virtus*".<sup>327</sup>

---

<sup>327</sup> La predilezione per la strada improntata al mantenimento di un doppio binario suscettibile di sfociare in doppie, differenti, sanzioni, ancorché temperato da interventi che, da un lato, evitino l'*excessive burden* della risposta punitiva cumulata e, dall'altro, cementino l'integrazione tra i due procedimenti, pare oggi essere corroborata da un ulteriore fattore rappresentato dalla recentissima Sentenza "*Menci*" della Corte di Giustizia UE, pronunciata nella causa C-524/15, del 20 marzo 2018.

La vicenda, generata da un rinvio pregiudiziale del Tribunale di Bergamo, riguardava il caso di un contribuente italiano il quale, dopo la conclusione definitiva del procedimento amministrativo terminato con l'irrogazione a suo carico di una sanzione pecuniaria amministrativa ex art. 13 del d.Lgs. 471/1997 pari al 30% dell'Iva non versata, era stato sottoposto a procedimento penale in forza di citazione diretta della Procura della Repubblica con la motivazione che l'omesso versamento dell'IVA in discussione configurava il reato previsto e punito dall'art. 10-ter, co. 1, del d.Lgs. n. 74/2000.

Tale rinvio pregiudiziale sollevava il dubbio di compatibilità del meccanismo italiano del doppio binario sanzionatorio con il divieto di *Ne Bis in Idem* euro-unitario contenuto nell'art. 50 CDFUE, fondando - ovviamente - sui medesimi presupposti teorici frutto del 'travaso' delle garanzie approntate, in materia, dall'art. 4 Prot. 7 CEDU nell'interpretazione fornite dalla Corte EDU.

Tuttavia, benché in questa decisione la CGUE lasci intendere sia che la sanzione pecuniaria amministrativa ex art. 13 del d.Lgs. 471/1997 presenti una finalità repressiva ("*caratteristica che è propria di una sanzione di natura penale ai sensi dell'articolo 50 della Carta*"), sia che ricorra l'identità del reato alla base dei due differenti procedimenti ("*la circostanza per cui l'inflizione della sanzione penale in parola dipende da un elemento costitutivo aggiuntivo - l'elemento psicologico - rispetto alla sanzione amministrativa di natura penale non è idonea, di per sé, a rimettere in discussione l'identità dei fatti materiali di cui trattasi*"), comunque essa salva il sistema sanzionatorio domestico a "doppia-imputazione", riconoscendolo così compatibile con la garanzia apprestata dall'art. 50 CDFUE.

Nel fare ciò, il Giudice europeo richiama anzitutto l'art. 52, Par. 1, CDFUE, il quale - nel limitare la previsione garantista di cui all'art. 50 - statuisce che: "*Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui*".

Proprio il richiamo all'art. 52, difatti, permette alla CGUE di asserire che l'art. 50 della Carta deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale sia possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i

Si intende cioè auspicare l'adesione ad un meccanismo finale improntato ad un sistema di sanzioni *multilivello*, penali da un lato ed amministrativo-tributarie dall'altro, ma contemperato da una sorta di "*gradualismo*" nella loro fase pre-applicativa (*ergo*, attraverso meccanismi di accertamento fiscale e verifica dell'imputazione criminale che "si parlino" ed "interagiscano" tra loro, sul modello inglese), così come nella loro "imposizione quantitativa" (di modo che il peso della prima sanzione sia "scomputato

---

medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato art. 50, "*purché siffatta normativa:*

- a) *sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni [nel caso di specie, la lotta ai reati in materia di IVA], fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari,*
- b) *contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta da un cumulo di procedimenti, e*
- c) *preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitato a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti."*

In tal senso, ancorché la Corte del Lussemburgo chiuda la sua pronuncia demandando in concreto al giudice nazionale accertare che l'onere effettivo, risultante per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale così come dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza, non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso, appare evidente come la CGUE fornisca un sua opinione positiva sull'intervenuto ottemperamento da parte della regolamentazione nazionale delle condizioni di cui sopra, trasparendo questo chiaramente almeno da quei passaggi in cui afferma che:

- *"dagli elementi contenuti nel fascicolo ... emerge che detta normativa sembra limitare i procedimenti penali ai reati di una certa gravità ... per i quali il legislatore nazionale ha previsto una pena detentiva, la cui severità appare giustificare la necessità di avviare, al fine di imporre una pena del genere, un procedimento indipendente dal procedimento amministrativo di natura penale.*
- *sulla base delle indicazioni contenute nell'ordinanza di rinvio, il pagamento volontario del debito tributario, purché riguardi parimenti la sanzione amministrativa inflitta all'interessato, costituisce una circostanza attenuante speciale di cui tenere conto nell'ambito del procedimento penale. Risulta quindi che la normativa italiana in discussione nel procedimento principale prevede condizioni idonee a garantire che le autorità competenti limitino la severità del complesso delle sanzioni imposte a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato commesso".*



dalla" ovvero "riduca la" entità della seconda sanzione eventualmente applicata, come mestamente tenta di fare il novellato art. 13-*bis* del d.Lgs. n. 74/2000 di fonte italiana).<sup>328</sup>

---

<sup>328</sup> Induce da ultimo in tal senso, oltre alla Sentenza "*Menci*" della Corte di Giustizia UE anzi ricordata, pure l'adozione, in data 5 luglio 2017, della Direttiva UE in materia di tutela *penale* degli interessi finanziari dell'Unione europea (c.d. "*Direttiva PIF*"), prodromica ad introdurre regole *minime* riguardo alla definizione di illeciti penali e di sanzioni nell'ambito delle frodi che ledono gli interessi finanziari dell'Unione e che dovrà essere implementata da ciascuno Stato membro entro il 6 luglio 2019.

Ebbene, tale Direttiva contiene due elementi di rilievo per quanto qui interessa:

- i. da un lato, impone di comminare sanzioni agli enti collettivi - persone giuridiche - qualora "responsabili di uno dei reati" individuati dalla Direttiva medesima commessi a loro vantaggio tanto da soggetti in posizione apicale o con funzioni di controllo, quanto da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza dei primi; sicché come notato in dottrina "*risalta ... l'esplicita menzione delle frodi IVA tra i reati-presupposto della responsabilità delle persone giuridiche, il che dovrebbe condurre a sfatare il tabù dell'inclusione della materia penal-tributaria nel multiforme e non sempre coerente catalogo degli illeciti penali ai quali consegue la responsabilità 'amministrativa da reato' degli enti in Italia*" (cfr. E. BASILE, "*Brevi Note Sulla Nuova Direttiva Pif - Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale*", in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2017);
- ii. dall'altro lato, il *Considerando* (28) enumera una serie di garanzie sancite dalla CDFUE, ivi compreso il canone del *Ne Bis in Idem*, ed il successivo *Considerando* (31) precisa che: "*Nell'applicare il diritto nazionale di recepimento della presente direttiva, gli Stati membri dovrebbero ... garantire che l'irrogazione di sanzioni penali per reati a norma della presente direttiva e di misure e sanzioni amministrative non comporti una violazione della Carta*". Tuttavia, il *Considerando* (30) dispone altresì che: "*Le misure e le sanzioni amministrative svolgono un importante ruolo nella tutela degli interessi finanziari dell'Unione. La presente direttiva non esenta gli Stati membri dall'obbligo di applicare e attuare le misure e le sanzioni amministrative dell'Unione ai sensi degli articoli 4 e 5 del regolamento (CE, Euratom) n. 2988/95*" e, in materia sincronica, sempre il *Considerando* (31) aggiunge che: "*Gli Stati membri possono, in linea di principio, continuare ad applicare parallelamente misure e sanzioni amministrative nel settore oggetto della presente direttiva*".

Sotto quest'ultimo profilo *sub ii*), la distonia che risulta tra i *Considerando* (28) e (30) alla luce della variabile multiforme del *Considerando* (31) [nel senso che il n. (28) ripropone la garanzia del *Ne Bis in Idem*, ma il n. (30) non esclude l'applicazione di sanzioni amministrative, mentre ed il n. (31) ora domanda il rispetto della CDFUE - in cui è inclusa anche la tutela del *Ne Bis in Idem* - ora non vieta duplici sanzioni parallele] può essere risolta leggendo l'usbergo euro-unitario del *Ne Bis in Idem* come una garanzia rilevante sì, ma che non ne necessariamente preclude *tout court* l'adozione parallela di sanzioni criminali e sanzioni amministrative da parte dei singoli Stati, purché tale doppia misura punitiva non ecceda il parametro della *proporzionalità* della pena complessiva che ne deriva.

In questo senso, il principio di *proporzionalità* costituisce espressione della *ragionevolezza* delle scelte statuali alla luce della loro *libertà* di intervento in materia punitiva che residua dopo l'intervenuta

Questa via, anche alla luce del più recente intenerimento dell'indirizzo convenzionale grazie ai postulati veicolati nel "*Case of A and B v. Norway*", specie nella misura in cui resa oggetto di sostanziale condivisione [ovvero *non contraddetta*] anche in sede europea<sup>329</sup>, potrebbe forse consentire di avvicinare le singole posizioni dei vari ordinamenti Occidentali qui vagliati, riconducendo così a composizione [*"reductio ad unum"*] la visione di un principio che a Roma è nato unito.

---

devoluzione di parte delle loro prerogative alla Comunità Europea prima, ed all'Unione poi. Ciò lo si evince finanche dalla Sentenza "*Menci*", in cui - non a caso - la CGUE non ha mancato di ricordare come: "*In assenza di armonizzazione del diritto dell'Unione in materia, gli Stati membri possono quindi legittimamente prevedere tanto un regime nel quale i reati ... [si intende, in materie che ledono gli interessi dell'Unione Europea] possono costituire oggetto di procedimenti e di sanzioni unicamente una volta, quanto un regime che autorizza un cumulo di procedimenti e di sanzioni. In siffatto contesto, la proporzionalità di una normativa nazionale ... non può essere rimessa in discussione sulla base della sola circostanza che lo Stato membro interessato abbia operato la scelta di prevedere la possibilità di un cumulo del genere, salvo altrimenti privare detto Stato membro di una simile libertà di scelta.*"

<sup>329</sup> Il riferimento è - naturalmente - alla già menzionata Sentenza "*Menci*" della Corte di Giustizia UE pronunciata nella causa C-524/15, del 20 marzo 2018.



**RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI**

E. ALLORIO, *"Diritto processuale tributario"*, Torino, 1969, V° ediz.;

J. F. ARCHBOLD, *"Criminal Pleading, Evidence & Practice In Criminal Cases"*, 1962;

B. ASSUMMA, *"Prime brevi osservazioni sulla riforma dei reati tributari"*, in *"Il Fisco"* n. 7/1991;

S. ASTARITA, *"Ne bis in idem"*, in *Dig. Pen.*, 2008, IV° agg.,

P. BAKER, *"Should article 6 ECHR (civil) apply to tax proceedings?"*, in *Intertax*, 2001;

E. BASILE, *"Brevi Note Sulla Nuova Direttiva PIF - Luci e ombre del processo di integrazione UE in materia penale"*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2017;

F. BATISTONI FERRARA, *"Principio di personalità: elemento soggettivo e responsabilità del contribuente"*, in *Dir. prat. trib.*, 1989;

C. BECCALLI, *"Senza prova dell'avvenuto pagamento della sanzione tributaria non è invocabile il Ne Bis in Idem"*, in *"Il fisco"* n. 24 del 2015;

A. BERNARDI, *"L'armonizzazione delle sanzioni in Europa: linee ricostruttive"*, in *Riv. Ital. Dir. Proc. penale*, 2008;

C. BIANCA, *"Diritto civile"*, 2002;

M.J. BOSSOUYT e J.P. HUMPHREY, *"Guide to the Travaux preparatoires of the International Covenant on Civil and Political Rights"*, 1987;

A. BULTRINI, *"La questione dell'adesione della Comunità europea alla convenzione europea dei diritti dell'uomo di fronte alla Corte di giustizia"*, in *Riv. dir. int. Priv. e proc.*, 1997;

S. CAPOLUPO, *"Accertamento con adesione e responsabilità penale"*, in *Corr. Trib.*, n. 48/2011;

S. CAPOLUPO, *"Poteri istruttori della guardia di finanza e garanzie difensive del contribuente"*, in *Il fisco*, n. 9/2018;

I. CARACCIOLI e G. FALSITTA, *"Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione col decreto delegato n. 74/2000"*, in *"Il fisco"* n. 31/2000;

A. CARINCI, *"Prime considerazioni sulla riforma delle sanzioni amministrative tributarie"*, in *"Il fisco"* n. 41/2015;

R. J. CASSIDY, *"United States v. Dixon: The 'Jeopardizing' of Judicial Contempt Power"*, in *Widener Journal of Public Law*, 1995;

B. CAVALLONE, *"Critica della teoria delle prove atipiche"*, in *"Il giudice e la prova nel processo civile"*, Padova 1991;

G. CERQUETTI, Voce "*Reati Tributari*", in *Enc. dir.* XXXVIII, Milano, 1987;

M. CHIAVARIO, "*Processo e garanzie della persona*", 1976;

S. F. COCIANI, "*Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*", in *Riv. di Dir. Trib.*, fasc. 5, 2015;

P. COGLIOLO, "*Storia del Diritto Romano*", Firenze, 1886;

P. COGLIOLO, "*Trattato teorico e pratico della eccezione di cosa giudicata*", Torino, 1883;

F. 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. ec.*, 2015;

F. CORDERO, "*Procedura penale*", Milano, 1991;

N. COVIELLO, "*Dei giudicati di Stato*", *Archivio Giuridico*, XLVII;

H. DANESI, "*Rapporti tra il processo penale e il contenzioso fiscale: problemi aperti*", in "*Il Fisco*" n. 9/1989;

G. D'ANGELO, "*Ne Bis in Idem e sanzioni tributarie: precisazioni dalla Corte EDU*", *Rass. Trib.*, n. 1/2015;

A. D'AVIRRO e U. NATUCCI, "*I reati nella legislazione tributaria*", Padova 1984;

- A. DI PIETRO, *"Diritto Penale Tributario: Profili Comparati"*, *Rass. Trib.*, n. 2/2015;
- S. DORIGO, *"Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano"*, *Riv. dir. trib., fasc.*, I, 2011;
- M. DOVA, *"Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?"*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2016;
- M. DOVA, *"Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali"*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2014;
- A. DRZEMCZEWSKI, *"European Human Rights Convention in Domestic Law"*, Oxford 1983;
- J. ELLIOT, *"The Debates on the Adoption of the Federal Constitution"*, 1881;
- G. FALSITTA, *"L'aberrante cumulo materiale fra sanzioni penali e sanzioni amministrative tributarie nel decreto delegato n. 74/2000"*, in *"Riv. dir. trib."* n. 2/2001;
- A. FANTOZZI, *"Diritto tributario"*, Utet, 1991;
- M. FARRAND, *"The Laws and Liberties of Massachusetts"*, 1929;
- F. B. FERRARA, *"Il principio di specialità. la rilevanza penale dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale"*, in *Rass. Trib.*, n. 5/2001;

V. FICARI e G. SCANU, *"Soglie Di Punibilità, Accordi Deflativi e Transazione Fiscale"*, Riv. di Dir. Trib., 2014;

G. M. FLICK e V. NAPOLEONI, *"A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?"*, in *Rivista delle Società*, fasc. 5, 2015;

G. FRANSONI, *"Rilevanza processuale penale del fatto fiscale e rilevanza processuale fiscale del fatto penale"*, Riv. Dir. Trib., Fasc. n. 1/2016;

L. GADDI, *"Cronologia delle leggi comiziali romane"*, Torino, 1887;

N. GALANTINI, *"Il divieto di doppio processo per lo stesso fatto come diritto della persona"*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981;

F. GALLO, *"Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie"*, Rass. Trib., 4/2017;

M. GALLO, *"La teoria dell'azione finalistica"*, Milano, 1950;

F. GALLO, *"L'impresa e la responsabilità per le sanzioni amministrative tributarie"*, in *"Rassegna Trib."* n. 1/2005;

A.D. GIANNINI, *"Istituzioni di diritto tributario"*, Milano, 1975;

A. GIOVANNINI, *"Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico"*, *Rassegna Tributaria*, 5/2014;



A. GIOVANNINI, *"Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente"*, in *"Riv. dir. trib."*, n. 9/2000;

A. GIOVANNINI, *"Persona giuridica e sanzione tributaria: idee per una riforma"*, in *"Rassegna Trib."* n. 3/2013;

F. GIULIANI e G. CHIARIZIA, *"Diritto tributario, Cedu e diritti fondamentali dell'U.E."*, Milano, 2017;

F. GOISIS, *"Verso una nuova nozione di sanzione amministrativa in senso stretto: il contributo della Convenzione europea dei diritti dell'uomo"*, *Riv. It. di Dir. Pub. Comun.*, 2014;

GOLDSTEIN, *"The State and the Accused: Balance of Advantage in Criminal Procedure"*, 69 *Yale L.J.* 1149;

M. GREGGI, *"Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali"*, *Riv. dir. fin.*, 2001;

M. GREGGI, *"Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della Cedu (il caso Jussila)"*, in *Rass. Trib.*, 1/2007;

F. GRISPIGNI, *"Diritto penale italiano"*, Milano, 1952;

C.F. GROSSO, *"L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni"*, Torino, 1980;

C.F. GROSSO, *"Sanzioni penali e sanzioni non penali nell'illecito fiscale"*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1978;

R. S. GRUNER, *"Corporate Criminal Liability and Prevention"*, *Law Journal Press*, 2005;

R.C. GUERRA, *"La tutela – processuale e procedurale – del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani"*, in: F. BILANCIA - C. CALIFANO - P. PUOTI, *"Convezione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana"*;

G. L. HASKINS, *"Codification of the Law in Colonial Massachusetts: A Study in Comparative Law"*, 30, *Indiana L.J.* 1, 1954;

G. L. HASKINS, *"Law and Authority in Early Massachusetts"*, 1960;

HOLDSWORTH, *"A History of English Law"*, 1903;

D. L. KANE, *"The Applicability of the Double Jeopardy Right to Corporations"*, in *"Duke Law Journal"* n. 3/1977;

G. INSOLERA e R. ACQUAROLI, *"Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale"*, Atti del convegno, Jesi 22-23 ottobre 2004, Milano, 2005;

A. IORIO, *"Reati Tributari: Attenuanti, Patteggiamento e Condizionale"*, *Corr. Trib.*, n. 41/2011;

L. LANDUCCI, *"Storia del Diritto Romano"*, Padova, 1898;

L. A. LOCKE, *"Double Jeopardy and the Blockburger Test"*, in *Law and Philosophy*, 1990;

N. MADÌA, *"Il Ne Bis in Idem convenzionale e comunitario alle prese con la litispendenza. - Spunti per una soluzione dell' "arcano" nel paradigmatico ambito degli abusi di mercato"*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2015;

A. MAMBRIANI, *"I reati tributari. Profili sostanziali e disciplina processuale"*, Utet, 1993;

P. MANZINI, *"La portata dei diritti garantiti dalla Carta dell'Unione europea: problemi interpretativi posti dall'art. 52"*, in L.S. ROSSI (ed.), *Carta dei diritti fondamentali*, Milano, 2002;

M.R. MARCHETTI, *"Protocollo Convenzione Europea Diritti dell'Uomo" - Commento all'art. 4, Prot. n. 7 della Cedu*, in *Leg. pen.* 1991;

M. MASSA, *"Il giudicato penale"*, in CARULLI - MASSA - ESPOSITO - PALUMBO, *"Lineamenti del nuovo processo penale"*, 1993;

V. MASTROIACOVO, *"Riflessi penali delle definizioni consensuali tributarie e riflessi fiscali delle definizioni bonarie delle vertenze penali"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2015;

E. MEZGER, *"Diritto penale"*, Padova, 1935;

M. MILANESE, *"La disciplina delle sanzioni penali tributarie prima della riforma"*, in *"Il Fisco"* n. 14/2000;

L. MURCIANO, *"La nuova responsabilità amministrativa tributaria delle società e degli enti dotati di personalità giuridica: l'art. 7 del dl n. 269/2003"*, in *"Riv. dir. trib."* n. 5/2004;

G. MUSOTTO, *"Diritto penale"*, Palermo, 1953;

V. NAPOLEONI, *"I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74"*, Ipsoa, 2000;

M. PENDRAZZI, *"Convenzione europea dei diritti dell'uomo e Protocollo addizionale n. 7: una nuova tappa nella tutela delle garanzie fondamentali"*, in *Riv. int. dir. uomo*, 1992;

R. L. PERRY e J. C. COOPER, *"Sources of Our Liberties"*, 1959;

A. PERTILE, *"Storia del Diritto Italiano"*, Torino, 1892;

P. PIANTAVIGNA, *"Il divieto di cumulo dei procedimenti tributario e penale"*, in *Riv. dir. fin.*, 2015;

F. PISTOLESI, *"Crisi e prospettive del principio del "doppio binario" nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014;

B. P. POORE, *"The Federal and State Constitutions, Colonial Charters, and Other Organic Laws of the United States"*, 1878;

E. POTITO, *"Appunti sulla natura della soprattassa e della pena pecuniaria"*, in *"Rass. fin. pubbl."*, 1961;

D. PULITANÒ, *"Ne Bis in Idem. novità dalla corte costituzionale e problemi aperti"*, *Diritto Penale e Processo*, 12/2016;

P. RIVELLO, *"I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del Ne Bis in Idem"*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, n. 1/2018;

A. ROCCO, *"Trattato della cosa giudicata come causa di estinzione dell'azione penale"*, Roma, 1900;

M. A. ROSSI, *"Una Corte costituzionale per l'Europa: ipotesi o realtà?"*, in *Riv. Int. Dir. Uomo*, 1998, n. 1;

G. SALVIOLI, *"Storia del Diritto Italiano"*, Torino, 1899;

C. SANTORIELLO, *"Applicazione retroattiva della riforma del diritto penale tributario - Commento"*, *Il Fisco*, 2016, 13;

R. SCHIAVOLIN, *"Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali"*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 3/2017;

V. SCIALOJA, *"L'exceptio rei judicatae nelle azioni popolari"*, *Archivio Giuridico*, XXXI;

E. SCREPANTI, *"Lineamenti essenziali in materia di sanzioni non penali"*, in *"Il Fisco"* n. 13/1998;

L. SECHI, *"Diritto penale e processuale finanziario"*, Milano, 1966;

A. SERAFINI, *"La responsabilità personale degli amministratori di enti nelle nuove sanzioni tributarie"*, in *"Il fisco"* n. 33/1997;

JAY A. SIGLER, *"A History of Double Jeopardy"*, *The American Journal of Legal History*, Vol. 7, No. 4, 1963;

W. STUBBS, *"The Constitutional History of England"*, 1880;

F. TESAURO, *"Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale"*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2015;

A. TRAVERSI, *"Art. 19 - Principio di specialità"*, in *Diritto e Procedura Penale Tributaria*, CEDAM, 2011;

A. F. TRIPODI, *"Ne Bis in Idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time"*, *Diritto Penale Contemporaneo*, 2018;

G. VASSALLI, Voce *"Progressione criminosa e reato progressivo"*, in *Enc. dir.*, Giuffrè, 1987, Vol. XXXVI;

ZAGREBELSKY, "*Corte, convenzione europea dei diritti dell'uomo e sistema europeo di protezione dei diritti fondamentali*", in *Foro it.*, 2006.