



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

3

2019

L'istituto del "doppio binario" fra processo tributario e processo penale: criticità e prospettive di riforma

di Teodoro Coniglio

Capo Team Legale - Agenzia delle Entrate
Direzione Provinciale I di Milano

ABSTRACT

The paper focuses on the "double track" institute between tax trial and criminal trial, in view of national legislation and internal and supranational jurisprudence, also focusing on the Spanish legal experience.

Key words: "Double track" - Criminal and administrative sanctions - "Ne bis in idem"

SINTESI

L'articolo s'incentra sul tema del "doppio binario" tra processo tributario e processo penale, alla luce della normativa nazionale e della giurisprudenza domestica e sovranazionale, volgendo altresì l'attenzione all'esperienza giuridica spagnola

Parole chiave: "Doppio binario" - Sanzioni penali e amministrative - "Ne bis in idem"

SOMMARIO: 1. Introduzione al tema. L'assetto normativo nazionale: il doppio binario e il principio di specialità – 2. La ricerca della "giusta pena". I preziosi contributi della Corte EDU e della CGUE, tuttavia non scevri da forti reazioni critiche – 3. L'esperienza spagnola: la "valorizzazione" del *ne bis idem*, alla stregua delle istanze di proporzionalità e di certezza del diritto

1. Introduzione al tema. L'assetto normativo nazionale: il doppio binario e il principio di specialità

Il Legislatore – in attuazione dei principi e dei criteri direttivi racchiusi nell'art. 9 della Legge delega n.205/1999 (avente ad oggetto la *Depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario*) – ha varato il D.Lgs. n.74/2000, ridefinendo gli illeciti penali *in materia di dichiarazione* nonché *in materia di documenti e pagamento di imposte*, ridisegnando il rapporto fra il sistema sanzionatorio amministrativo e quello penale, improntandolo al *principio di specialità*.

Il nuovo quadro ordinamentale risulta così ispirato alla "separatezza" fra i due

rispettivi procedimenti giurisdizionali, in contrapposizione al regime della *pregiudiziale tributaria* che, in precedenza, consentiva al Giudice penale di occuparsi di ipotesi di reato tributarie a condizione che l'accertamento posto in essere dall'Ufficio finanziario fosse divenuto "definitivo".¹

Il Legislatore delegato ha inoltre voluto superare un sistema basato sull'*anticipazione della tutela penale*, realizzata attraverso la criminalizzazione di condotte meramente "prodromiche" al possibile danno erariale (in forza della Legge n.516/1982, icasticamente nota come "Manette agli evasori": si pensi, in via esemplificativa, all'irregolare tenuta delle scritture contabili, penalmente sanzionata a prescindere dall'effettiva evasione d'imposta), sotto tale profilo restituendo alla sanzione penale l'indole di *extrema ratio* dell'ordinamento giuridico.²

Occorre, dunque, volgere debita attenzione al Titolo IV del D.Lgs. n.74/2000. L'art. 19 del Decreto in parola (dedicato al *Principio di specialità*) statuisce, giustappunto, l'applicazione della **sola disposizione speciale** nelle ipotesi di concorso su una **medesima** condotta illecita di sanzioni amministrative e sanzioni *stricto sensu* penali.

Il susseguente art. 20 (sui *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*) **inibisce**, quindi, la sospensione del procedimento amministrativo di accertamento ovvero del processo tributario *in pendenza* di un procedimento

¹ La Consulta, con sentenza n.89 del 9 marzo 1982, ha dichiarato la **parziale** illegittimità costituzionale di siffatto sistema, poiché comportava una (ingiustificata) deroga al principio dell'obbligatorietà dell'azione penale **anche in assenza** di un effettivo collegamento fra *reato ed entità del tributo* (si allude ai reati formali, cc.dd. di pericolo, in special modo costituiti dall'emissione di fatture per operazioni inesistenti). La Corte costituzionale, più precisamente, è intervenuta sull'art. 58, *ratione temporis vigente*, del Decreto IVA (approvato con D.P.R. n.633/72).

² Efficace la sintesi di S. CAPOLUPO: «È quindi assolutamente chiaro l'obiettivo di politica criminale perseguito dal legislatore: prendendo le mosse dal recupero della repressione penale quale **extrema ratio**, si è inteso eliminare dall'area del penalmente rilevante tutte le condotte illecite che abbiano carattere **meramente** formale, per sanzionare con lo strumento difensivo più forte ed incisivo – e per ciò stesso estremo – **esclusivamente** i comportamenti concretamente lesivi degli interessi dello Stato» [*Manuale dell'accertamento delle imposte*, Wolters Kluwer, IX edizione, p. 2490].

penale che verta sull'accertamento dei medesimi fatti sottoposti alla lente d'ingrandimento dell'Amministrazione finanziaria ovvero al vaglio del Giudice tributario.

L'art. 21 (*Sanzioni amministrative per le violazioni ritenute penalmente rilevanti*) "completa il quadro", sancendo (per quanto qui maggiormente rileva) l'ineseguibilità delle sanzioni amministrative nelle more del procedimento penale, sino al sopraggiungere della definizione di quest'ultimo con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione ovvero di proscioglimento (con formula che escluda la rilevanza penale del fatto).

La *ratio legis* è di agevole ed immediata lettura: scongiurare che la concreta insussistenza dei profili di illiceità penale (di norma più "severi" e "rigorosi" rispetto a quelli che contraddistinguono la responsabilità amministrativa) possa concedere al Contribuente una *impunità sanzionatoria* "assoluta".

Il principio, definito in modo icastico, del "doppio binario" offre numerosi spunti di riflessione, in quanto la possibilità di instaurare e proseguire un procedimento amministrativo (*da parte dell'Amministrazione finanziaria*) ovvero un processo tributario (*dinanzi al Giudice tributario*) e un procedimento penale (*su impulso dell'autorità inquirente ovvero dinanzi a quella giudicante nel susseguente processo*), *senza reciproche interferenze*, risulta foriera di problemi applicativi di non poco momento.

Anzitutto, sul versante "genetico", attenta dottrina ha posto l'accento sull'incoerenza della previsione legislativa in commento rispetto ai puntuali contenuti precettivi della delega, evidenziando che si sarebbe in realtà al cospetto di una disciplina "arbitraria", impressa al di là del preciso perimetro della delega legislativa.³

Ineludibili criticità "di sistema" si avvertono, poi, sul versante dell'istruzione

³ E. MUSCO sottolinea che «il legislatore delegato si è **arrogato il potere di disciplinare a suo arbitrio** uno dei nodi più complessi e complicati dell'intera disciplina tributaria che avrebbe richiesto una più attenta e meditata riflessione, al fine di evitare odiosi conflitti di giudicati» [*Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, pp. 4771 e ss.].

probatoria poiché il processo tributario costituisce, come noto, un processo essenzialmente *cartolare* (affine, sotto tale profilo, a quello amministrativo) che, oltretutto, non ammette né il giuramento né la prova testimoniale (ai sensi e per gli effetti dell'art. 7, quarto comma, del D.Lgs. n.546/1992).

Il processo penale, di contro – al di là del distinguo fra lo stadio *stricto sensu* “procedimentale” in cui il *dominus* è il Pubblico Ministero e lo stadio “processuale” che segue l’esercizio dell’azione penale da parte dello stesso PM, culminando (di norma) nel dibattimento, nella pienezza del contraddittorio fra pubblica accusa e difesa, in ossequio al principio di “parità delle armi” – si contraddistingue (quantomeno in astratto) per l’esercizio di più penetranti poteri di azione nella ricerca della “verità processuale” da parte del Giudice.

Di qui due corollari (ovvero due seri e significativi rischi) meritevoli di attenzione:

- anzitutto la possibilità che il Giudice penale, al di là di valutazioni fattuali legate *sic et simpliciter* al raggiungimento delle soglie di punibilità (che, ovviamente, rendono penalmente rilevante una determinata condotta soltanto allorquando il danno erariale assuma una determinata entità *ex ante* individuata dal Legislatore medesimo), addivenga ad un esito opposto rispetto a quello del Giudice tributario, con evidente lesione della certezza dei rapporti giuridici;
- in secondo luogo, in modo per così dire “ancillare” all’anzidetta possibilità, l’ulteriore scenario (s’intende ribadire: legato a doppio filo all’autonomia dei due processi, penale e tributario) che l’imposta evasa assurga a “concetto autonomo del diritto penale”, sottratto cioè alle dinamiche precipue del processo tributario e, *a fortiori*, dello stesso accertamento tributario.⁴

La separatezza e l’autonomia fra i due processi risulta efficacemente cristallizzata in seno ad un’interessante pronuncia del Giudice di legittimità che, come poc’anzi descritto, enfatizza l’assoluta centralità nella ricerca della “verità

⁴ Fra i contributi dedicati alle criticità dell’attuale sistema del “doppio binario” giova ricordare le riflessioni di S. DORIGO, *Il “doppio binario” nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma*, in *Rass. Trib.*, 2/2017, pp. 436 e ss..

processuale” del Giudice penale e la “emancipazione” di quest’ultimo dall’uso dello *strumento presuntivo* che connota (ovviamente *ex lege*) l’esercizio della potestà di accertamento dell’Amministrazione finanziaria.

La Suprema Corte, infatti, ha precisato che l’indagine del Giudice penale intorno all’accertamento e all’ammontare dell’imposta evasa non può essere condizionata ovvero subordinata alle conclusioni raggiunte nel processo tributario.⁵

Il *decisum* (trascritto nella sua parte più saliente *in nota 5*) impone di meditare intorno alla sussistenza, o meno, nel nostro ordinamento positivo di una “ragion fiscale” atta ad imporsi sulle garanzie predisposte dal Legislatore in seno al processo penale nei confronti dell’imputato e, dunque, sulla presenza di una sorta di “imposta evasa a geometrie variabili”, destinata cioè ad assumere dimensione e contenuti diversi (sia sul versante dell’*an* sia del *quantum*) a seconda del “luogo” in cui si svolge la rispettiva e puntuale disamina.

Tali *incertezze* sono destinate altresì ad amplificarsi tutte le volte in cui il Fisco e il Contribuente (superfluo sottolineare: nell’esercizio, sempre, di potestà e prerogative a monte statuite dall’ordinamento) addivengano ad un “accordo” che superi la primigenia ripresa tributaria racchiusa nel provvedimento di accertamento, per l’effetto prevenendo o arrestando lo svolgimento del processo tributario (si pensi, in via esemplificativa, all’accertamento con adesione⁶ ovvero

⁵ *In medias res*: «Orbene, l’accertamento presuntivo, ammesso in sede tributaria, **non** può trovare ingresso in sede penale, in quanto **il giudice è tenuto a verificare la sussistenza della violazione a mezzo di specifiche indagini che possano far luce sulla fondatezza o meno della tesi accusatoria**: ai fini della individuazione del superamento o meno di essa, D.Lgs. n.74 del 2000, ex art. 5, **spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all’accertamento e alla determinazione dell’ammontare della imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi o anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata innanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria** (Cass., sent. 26/02/2008, n.21213; Cass., sent. n.36396/2011). In sede penale, peraltro, il giudice **non** può applicare le presunzioni legali, sia pure di carattere relativo, o i criteri di valutazione validi in sede tributaria, limitandosi a porre l’onere probatorio a carico dell’imputato, dovendo, invece, procedere di ufficio agli accertamenti del caso, eventualmente mediante il ricorso a presunzioni di fatto (ex *multis* sent. n.5490/2011)» [Cass. Sez. III pen., sent. 17 febbraio 2015, n.6823].

⁶ Interessante ricordare che «L’accertamento con adesione ha quale esito il ridimensionamento dell’iniziale pretesa tributaria ponendo, quindi, interrogativi in ordine agli spazi di valutazione che spettano al giudice penale sulla quantificazione dell’imposta evasa. La natura dell’istituto

agli accordi di mediazione e di conciliazione).

Il tema è senz'altro affascinante, anzitutto involgendo (a monte) un principio cardine del comparto giuridico in esame, vale a dire l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria (che impone altresì all'interprete, nella descrizione del fenomeno, di non indulgere ad espressioni che ricalchino pedissequamente le dinamiche negoziali privatistiche); sotto diverso ma complementare profilo d'analisi, poi, è altrettanto evidente che l'accertamento amministrativo e il susseguente (ed eventuale) vaglio giurisdizionale non possano prescindere dall'irrinunciabile e concreto rispetto del principio di capacità contributiva, consacrato in seno all'art. 53 della nostra primaria *fons iuris*.

Accettare con disinvoltura il possibile iato fra l'esito del processo penale e del processo tributario (ovvero, *a fortiori*, della definizione pre-contenziosa e "consensuale" del debito fiscale) comprometterebbe, con esiti nefasti, la certezza dei rapporti giuridici (dunque: tributari fra Fisco e Contribuente), con ineluttabile frustrazione del richiamato principio di capacità contributiva.

Nondimeno, giova segnalare una recente pronuncia della Terza Sezione Penale (Cass., sent. n.39228 del 29 agosto 2018) che, in coerenza con un precedente arresto giurisprudenziale (*id*, sent. n.40992 del 4 ottobre 2013), ha ritenuto plausibile e processualmente ineccepibile l'assegnazione di una piena valenza probatoria al Processo Verbale di Constatazione (in assenza di valide alternative eventualmente prospettate dalla difesa del Contribuente) nonché al consequenziale accertamento induttivo, dal PVC giustappunto originato.⁷

deflattivo in oggetto, da considerare quale modulo consensuale non contrattuale in cui sono assenti profili di discrezionalità amministrativa, unitamente alla stessa definizione di "imposta evasa" coniata dal legislatore penale-tributario, fanno ritenere che **il giudice penale non possa in alcun modo sostituirsi all'Amministrazione finanziaria nella determinazione dell'imposta non assolta** [E. MANONI, *L'imposta definita in adesione vincola il Giudice penale*, in *Il Fisco*, 41/2018, p. 3953].

⁷ *In medias res*, per quanto qui maggiormente interessa: «Quanto, poi, alla doglianza secondo cui la soglia di punibilità sarebbe stata contabilizzata in seguito ad un accertamento induttivo effettuato **esclusivamente** dagli uffici finanziari, oltre a rilevarsi l'assoluta genericità della censura a fronte della chiara indicazione contenuta in sentenza secondo cui, a fronte delle articolate valutazioni della PG e, soprattutto, **in assenza di una ricostruzione alternativa da parte della difesa, si è ritenuta raggiunta la prova, al di là di ogni ragionevole dubbio, della sussistenza**

D'altro canto – in via simmetrica ma diametralmente opposta a quella testé tratteggiata – si è posto l'accento sulla circostanza che le stesse sentenze penali di patteggiamento possono racchiudere preziosi elementi probatori utili nel processo tributario, a superamento della rigida dicotomia cristallizzata in seno all'art. 20 del D.Lgs. n.74/2000.⁸

Ad ogni modo – al di là delle interessanti statuizioni del Giudice penale assertive dell'ineludibile centralità del previo accertamento tributario rispetto al *giudizio di colpevolezza penale* – al superamento *tout court* della pregiudiziale tributaria non ha fatto però obiettivamente seguito l'auspicabile instaurazione *ex lege* (mediante la puntuale previsione di strumenti *ad hoc*) di un dialogo ed un "racordo" fattivo e compiuto fra magistratura penale e tributaria (ovvero la stessa Amministrazione finanziaria).

In tal senso degna di nota (e forse non soltanto suggestiva) l'idea di riportare in pristino la *pregiudiziale tributaria*, in uno con l'introduzione di una *pregiudiziale penale*, a correzione delle insufficienze e delle aporie dell'attuale sistema.

Si sarebbe al cospetto, *de iure condendo*, di una prospettiva di riforma volta a realizzare un ideale "compromesso" fra il precedente assetto normativo ed il reciso suo superamento impresso dal Legislatore delegato nel 2000.

Meta ultima: il mirabile connubio fra la *pregiudiziale tributaria nel processo penale* e la *pregiudiziale penale nel procedimento e nel processo tributario*,

del reato, è sufficiente in questa sede ribadire che **in tema di reati tributari, per verificare il superamento della soglia di punibilità di cui al D.Lgs. n.74 del 2000, art. 5, il giudice penale può legittimamente avvalersi dell'accertamento induttivo compiuto dagli Uffici finanziari per la determinazione dell'imponibile** (Sez. 3, n.40992 del 14/05/2013 - dep. 04/10/2013, Ottaiano, Rv. 257619, relativo ad accertamento induttivo mediante studi di settore)». La fattispecie sottoposta al vaglio del Giudice di legittimità concerne l'applicazione delle pene accessorie da parte dell'Amministrazione finanziaria, a seguito del reato di "Omessa dichiarazione" di cui all'art. 5 del D.Lgs. n.74/2000.

⁸ «L'art. 20 del D.Lgs. n.74/2000 ha codificato il principio del c.d. doppio binario tra procedimento penale e procedimento tributario. **Questa rigida separazione tra i due sistemi, posta a livello normativo, nella pratica è destinata a sfumare**: esempi in tal senso sono costituiti sia dall'operare del canone di specialità il quale, nel comporre il concorso di norme sanzionatorie, accorda preferenza applicativa alla sanzione penale, sia dall'influenza che, comunque, seppur non assumendo dignità di prova legale, le sentenze penali (e quella di patteggiamento) hanno nel giudizio tributario» [E. MANONI, *Le sentenze penali di patteggiamento costituiscono elementi probatori da valutare nel giudizio tributario*, in *Il Fisco*, 37/2018, p. 3545].

scandita dalle precipue caratteristiche di ciascuna.⁹

Il tutto volto a restituire alla sanzione penale l'indole (irrinunciabile) di *extrema ratio* dell'ordinamento positivo.¹⁰

Fermo ciò, il Titolo IV del D.Lgs. n.74/2000 affronta altresì, come anticipato in premessa, l'istituto che si è soliti rappresentare con la tratizia formula giusromanistica del *ne bis in idem*, ricco di interessanti spunti d'indagine di tipo *dogmatico-concettuale e pratico-applicativo*.

Muovendo dalla disciplina legislativa domestica, l'istituto in parola si lega a doppio filo al principio di specialità cristallizzato in seno al succitato art. 19 del Decreto, a mente del quale il concorso fra sanzioni amministrative e penali in riferimento al *medesimo fatto* impone l'applicazione della (**sola**) disposizione speciale, essendo tuttavia inibita all'Amministrazione finanziaria la possibilità di infliggere sanzioni amministrative all'esito di un procedimento penale che **non** si concluda con "*un provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto*", giusta il disposto di cui al successivo art. 21.

Il meccanismo testé descritto non è certamente frutto del caso, essendo viceversa (anzitutto) preordinato a consentire all'Amministrazione finanziaria di potere comunque agire, attraverso l'uso dei propri strumenti, tutte le volte in cui

⁹ È stato, infatti, efficacemente osservato che «La **pregiudiziale tributaria nel processo penale** riguarderebbe quelle figure delittuose in cui la determinazione dell'imposta evasa costituisce il nucleo centrale della cognizione [Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione etc.], mentre la **pregiudiziale penale nel procedimento e nel processo tributario** sarebbe da relazionare a quelle condotte in cui l'attenta valutazione dei fatti assume importanza cruciale [Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti etc.]: E. MANONI, *Riflessioni sul rapporto tra sistema penale e sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 5/2014, pp. 1034 e ss..

¹⁰ Logiche ed ineludibili le conclusioni in tal senso: «Ad ogni modo, la soluzione, a mio sommosso avviso, più opportuna potrebbe essere quella di **punire esclusivamente con le sanzioni penali** – anche più severe rispetto alle attuali, cumulando pena detentiva e pena pecuniaria su base proporzionale – **gli illeciti in materia tributaria rilevatori di un grave disvalore sociale (quali sono, in specie, quelli che prefigurano un atteggiamento fraudolento dell'autore della condotta)** e riservare le sole sanzioni amministrative a tutti i restanti illeciti» [F. PISTOLESI, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte Costituzionale, i Giudici italiani e le Corti europee*, in *Rass. Trib.*, 3/2018, p. 513].

la condotta illecita del Contribuente non assuma (in concreto) “connotati penali”.¹¹

Circa il concreto atteggiarsi del principio di specialità, di norma la disposizione penale presenta, nella descrizione dell’astratta fattispecie criminosa, almeno un elemento *aggiuntivo* rispetto all’illecito amministrativo: si allude alla *soglia di punibilità* ovvero al *dolo specifico di evasione*.

Gli esiti dell’analisi risultano però meno *immediati* e *lineari* nelle ipotesi di “specialità reciproca” e di “progressione criminosa”, nelle quali è possibile il sacrificio del principio (e della garanzia) del *ne bis in idem*.

Senz’altro interessante, sotto tale punto di vista, il duplice intervento della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con il quale si è affermata la liceità della simultanea coesistenza delle disposizioni penali incriminatrici dell’*Omesso versamento di ritenute dovute e certificate* e dell’*Omesso versamento di IVA* (contemplate, rispettivamente, dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del D.Lgs. n.74/2000) e dell’illecito amministrativo dei *Ritardati od omessi versamenti diretti* (di cui all’art. 13 del D.Lgs. n.471/1997).

Il Giudice penale di legittimità a Sezioni Unite, con due “sentenze gemelle” (nn. 37424 e 37425 del 28 marzo 2013), ha infatti statuito la “diversità” dei fatti oggetto delle (distinte) sanzioni succitate, poiché la consumazione dell’illecito penale postula l’avvenuta certificazione delle ritenute, ovvero la presentazione della dichiarazione annuale IVA; requisiti, di contro, non necessari per l’integrazione degli illeciti amministrativi. Gli illeciti penali individuano, poi, una puntuale *soglia di rilevanza*, viceversa assente per il perfezionamento dell’illecito amministrativo. Altresì diverso è, infine, il termine per effettuare il versamento –

¹¹ «La **ratio dell’anomalo congegno** è (...) **efficientista**: l’amministrazione finanziaria si ‘precostituisce’ un ‘titolo’ che potrà mettere prontamente in esecuzione **ove**, all’esito del processo penale, emerga che il fatto **non** integra alcuna ipotesi di reato e che, dunque, non sussistono i presupposti per l’applicazione del principio di specialità. **Si evita, in tal modo, l’apertura, ‘in coda’ al processo penale, di una nuova fase, intesa all’applicazione delle sanzioni amministrative, suscettibile di sviluppi in sede contenziosa**»: G.M. FLICK e V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? «Materia penale», giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse*, in *Rivista AIC - Associazione Italiana dei Costituzionalisti* n.3/2014, p. 11.

la cui inosservanza determina l'integrazione dell'illecito – che cade per il reato di omesso versamento delle ritenute e per il reato di omesso versamento dell'IVA molti mesi dopo il termine previsto per i versamenti periodici presidiati dalla sanzione amministrativa.

Di qui il concetto di *progressione illecita*, "grimaldello" utile al superamento del principio "garantistico" (s'intende: nei confronti del Contribuente) del *ne bis in idem*.

Fermo ciò, la composita dinamica delle fattispecie giuridiche e delle risposte sanzionatorie predisposte dal Legislatore spesso rende, in concreto, ardua e tutt'altro che lineare l'applicazione della regola in parola, in ragione della sovrapposizione (sovente si assiste, invero, ad una evidente "confusione") fra sanzioni *penali* e ("formalmente") *amministrative* incidenti sulla medesima condotta tipica.

Al di là delle *insidie* connesse alla "regola" della progressione criminosa, il dilemma col quale occorre misurarsi consiste perciò nello stabilire **se e a quali condizioni** può coesistere in relazione alla medesima fattispecie il simultaneo concorso (e la concomitante applicazione) di sanzioni tributarie (*formalmente* amministrative) e sanzioni *stricto sensu* penali.

La risposta al quesito, *de iure condito*, alla luce della giurisprudenza domestica e sovranazionale, non è di immediata soluzione, postulando un necessario *comune sentire* intorno alla *ratio essendi* dello strumento sanzionatorio.

Il tema è complesso e ricco di *sfumature* filosofico-giuridiche,¹² potendosi in estrema sintesi affermare che scopo precipuo, essenziale ed indefettibile dell'apparato (**statuale**) sanzionatorio è la preservazione della medesima organizzazione (**statuale**) da cui esso promana e riceve solenne legittimazione

¹² «Fermo restando che la funzione delle sanzioni in ogni sistema normativo è di provvedere alla **conservazione** del sistema stesso, questa funzione può essere più o meno istituzionalizzata. L'unica classificazione delle sanzioni che assume rilevanza allo scopo di individuare la caratteristica delle sanzioni giuridiche è la distinzione tra sanzioni diffuse, informali, spontanee e sanzioni formali, organizzate, istituzionalizzate. **Ebbene la caratteristica delle sanzioni giuridiche è quella di aver raggiunto la massima istituzionalizzazione**»: N. BOBBIO, *Contributi ad un dizionario giuridico*, G. Giappichelli Editore, p. 330.

formale.

D'altronde nella stessa concezione rousseauiana le sanzioni sopperiscono alla mancanza di "obbedienza", all'inosservanza dei doveri necessari al mantenimento della civile convivenza.¹³

L'istituto del *ne bis in idem* s'inserisce in siffatto contesto (ormai consolidato e *familiare*) permeando gli ordinamenti giuridici moderni, nei quali l'irrogazione della sanzione penale da parte dello Stato, che detiene il monopolio giuridico della potestà punitiva, deve assecondare un insieme di regole cristallizzate e irrinunciabili in seno ad un moderno "Stato di diritto costituzionale".

In linea generale, la finalità stessa della *pena* (oltre a tradursi, ineluttabilmente, in un *patis* nei confronti del *reo* in ragione della condotta illecita da questi perpetrata) deve comunque *tendere* alla rieducazione del condannato (a mente dell'art. 27 della nostra Carta costituzionale).

La letteratura giuridica offre numerosi contributi intorno all'essenza della *pena*, talvolta ponendo l'accento (in via assoluta e "assorbente") sulla ineliminabile finalità *retributiva* (compendiata nel brocardo "*reddere malum passionis propter malum actionis*"); altre volte sulla funzione di "monito" nei confronti del consorzio sociale (secondo i fautori delle *teorie generalpreventive*); altre volte ancora incentrando l'obiettivo ultimo della reazione statale nella neutralizzazione del *reo* (alla stregua dei sostenitori delle *teorie specialpreventive*). Non mancano poi posizioni "mediane", che animano giustappunto le *teorie miste* (o *eclittiche* che dir si voglia), sorte per colmare le insufficienze teorico-pratiche dei precedenti schemi (ritenuti troppo "rigidi"), contraddistinte dalla *ponderata valorizzazione* di tutte e tre le finalità anzidette.¹⁴

¹³ «Il più forte non è mai abbastanza forte per essere sempre il padrone, a meno che non trasformi la sua forza in **diritto** e l'obbedienza in **dovere**»: J.J. ROUSSEAU, *Il contratto sociale* (Libro Primo - Capitolo Terzo "Del Diritto del più forte").

¹⁴ Sul punto autorevole dottrina ha efficacemente precisato: «A nostro modo di vedere, la pena, come ogni altra sanzione sfavorevole, persegue la funzione della prevenzione generale. Tale funzione, però, è insufficiente a caratterizzarla, finché non si precisi che, nel caso della pena, essa è perseguita attraverso la duplice tecnica dell'**afflizione** e dell'**emenda** del reo»: A. PAGLIARO, *Principi di Diritto Penale - Parte generale*, Giuffrè Editore, 1998, pp. 662 e ss..

§

2. La ricerca della “giusta pena”. I preziosi contributi della Corte EDU e della CGUE, tuttavia non scevri da forti reazioni critiche

Fermo il fascino delle teorie scientifiche velocemente tratteggiate, il presente tema d'indagine verte su un aspetto particolare (che sorvola, per così dire, l'individuazione dell'intima *ratio* della sanzione penale), costituito dalla necessità di infliggere una **sola** pena in relazione alla medesima condotta illecita.

Si potrebbe aggiungere: auspicabilmente, la “giusta pena”.

Una doverosa precisazione: il cumulo non può ritenersi *sic et simpliciter* scongiurato nell'ipotesi in cui alla sanzione (formalmente) penale si giustapponga una sanzione (formalmente) amministrativa che, tuttavia, in forza di una puntuale “indagine fattuale”, possieda i medesimi tratti fisionomici di quella penale.

Ad una nozione “formale” deve dunque affiancarsi (o, meglio, sostituirsi) una nozione “sostanziale”, in ossequio al paradigma impresso dalla Corte di giustizia europea.¹⁵

In tal senso preziosa e illuminante è la sentenza *Engel e altri c. Paesi Bassi* dell'8 giugno 1976, pronunciata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (serie A, n.22, §§ 80-82), nell'enucleare tre precisi criteri per “discriminare” illeciti tributari (amministrativi) e penali: *la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; la natura dell'illecito e la natura e il grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere.*

In forza dell'analisi della Corte EDU (puntualmente riversata in plurime e interessanti pronunce), il principio del *ne bis in idem* inibisce l'avvio di due o più procedimenti (sostanzialmente) penali nei confronti della **medesima** persona e in relazione ai **medesimi** fatti.

¹⁵ C. SANTORIELLO opportunamente precisa che «lo scopo della nozione sostanziale di materia penale accolta dalla Corte europea è, infatti, assicurare la massima estensione delle garanzie convenzionali **annullando gli effetti di un'eventuale “frode delle etichette”**» [Niente *ne bis in idem* se il processo penale e tributario si svolgono nello stesso lasso temporale, in *Il Fisco* n.11/2018, p. 1079].

Siffatta regola postula l'attenta disamina di precise condizioni:

- **Identità dei fatti (concetto di "idem")**: giova sin d'ora precisare che l'Avvocato Generale Campos Sanchez-Bordona, giustappunto in forza di preziosi precedenti giurisprudenziali della Corte EDU, giustappone l'*identità dei fatti* al medesimo accadimento, sotto il profilo (per così dire) "naturalistico", "fattuale", optando perciò per un approccio di favore nei confronti del *reo*.

- **Ripetizione dei procedimenti sanzionatori (concetto di "bis")**: il *discrimen* fra illeciti tributari e penali poggia, alla stregua di un'indagine immediata, su una distinzione "nominalistica" che, in quanto tale, non può lasciare adito a dubbi di sorta. Tale criterio, nondimeno, può risultare in concreto insoddisfacente e ineluttabilmente iniquo. Ragion per cui il perseguimento di finalità *repressive* e *preventive* si correla al monito (d'indole effettivamente) penale, **mentre** l'indole prettamente *risarcitoria* connota la misura in senso stretto amministrativa, al di là del *nomen iuris* prescelto dal Legislatore.¹⁶

In altri termini, la *dimensione giuridico-formale* dell'illecito non dovrebbe deformare, in modo iniquo, l'obiettiva (nonché univoca) realtà dei fatti. L'interprete dovrebbe perciò spingersi oltre (la mera "*forma*"), preservando l'intima *ratio essendi* dell'ordinamento sanzionatorio, scartando un puro riscontro di tipo "nominalistico-formale", di contro privilegiando un'indagine di carattere eminentemente "fattuale".

Nel 2018 la Corte di giustizia UE ha depositato tre distinte sentenze su altrettante domande di pronunce pregiudiziali proposte dal Tribunale di Bergamo (C-524/15 / caso Menci) e dalla Suprema Corte di Cassazione italiana (C-596 e 597/16 *riunite* / Di Puma e Zecca e C-537/16 / Garlsson Real Estate / Ricucci), prendendo posizione sulle Conclusioni del succitato Avvocato Generale Campos Sanchez-Bordona.

¹⁶ *In medias res*, «Per contro, la Corte Edu ha dichiarato che non rivestono carattere penale i procedimenti e le misure fiscali diretti al recupero delle imposte non pagate e a riscuotere gli interessi di mora, a prescindere dal loro importo» (Paragrafo 50 delle Conclusioni rassegnate dal medesimo Avvocato Generale nella causa "Menci", con richiamo alla Corte EDU, sentenza del 18 ottobre 2011, *Tomasovic c. Croazia*).

Tali pronunce seguono la meticolosa e (verrebbe da dire) “chirurgica” disamina dell’istituto del *ne bis in idem* condotta dall’Avvocato Generale, giungendo a conclusioni in parte (quantomeno in apparenza) sorprendenti, sicuramente inidonee a sopire (una volta a per tutte) il dibattito intorno alle criticità dell’attuale sistema del doppio binario e del *ne bis in idem*.

L’oggetto specifico dell’odierna trattazione suggerisce di soffermarsi, in particolare, sulla **Causa C-524/15 - Menci**, contraddistinta dalla perpetrazione di una frode fiscale in materia di IVA.

Qui di seguito, in sintesi estrema, gli antefatti di causa prodromici alla domanda di pronuncia pregiudiziale che ci occupa.

La questione trae origine dall’omesso versamento dell’IVA per l’annualità d’imposta 2011, fonte di sanzione amministrativa inflitta dall’Amministrazione finanziaria (corrispondente al 30% del debito tributario, ai sensi e per gli effetti dell’art. 13, primo comma, del D.Lgs. n.471/1997) e dell’avvio di uno “speculare” procedimento penale per la medesima condotta.¹⁷ Venendo al cuore della controversa questione, il Giudice unionale non “elude” un profilo (ormai) di palmare evidenza: **l’anzidetta sanzione amministrativa ha natura penale; pertanto il paventato rischio di *ne bis in idem* è, giustappunto, senz’altro attuale e immanente.**

La Corte, tuttavia, si astiene dal dichiarare la violazione di siffatto principio offrendo una soluzione coerente con la cornice normativa di riferimento (non scevra, però, da ineluttabili critiche), riaffermando la regola generale racchiusa nell’art. 50 della Carta,¹⁸ “armonicamente” letta però in combinato disposto con

¹⁷ La questione sollevata dal Tribunale di Bergamo interessa il rapporto fra le disposizioni di cui all’art. 13, primo comma, del D.Lgs. n.471/97 (*Ritardati od omessi versamenti diretti*) e all’art. **10-bis** del D.Lgs. n.74/2000 (*Omesso versamento di ritenute certificate*) che, a ben guardare, **sanziiona** sul piano penale la medesima condotta “aggravata” (o “qualificata” che dir si voglia) dal superamento della soglia di 50mila euro (successivamente elevata ad Euro 150mila, ai sensi e per gli effetti del D.Lgs. n.158/2015).

¹⁸ L’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (*Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato*) testualmente recita: “Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell’Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”.

il susseguente art. 52,¹⁹ che espressamente ne limita l'applicazione tutte le volte in cui concorrano, in concreto, **finalità di interesse generale meritevoli di effettiva tutela**.

Il *decisum* della Corte di giustizia peraltro mostra, sotto tale profilo, piena coerenza con l'*incipit* delle conclusioni dell'Avvocato Generale che definisce con cura l'oggetto d'indagine, richiamando (**tuttavia non senza una forte e immediata nota critica**) un illustre precedente, vale a dire la Sentenza *Åkerberg Fransson* (C-617/10, pronuncia del 26 febbraio 2013), nella quale si è statuito (per quanto maggiormente qui rileva) che "Il principio del *ne bis in idem* sancito all'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea **non** osta a che uno Stato membro imponga, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di imposta sul valore aggiunto, una sanzione tributaria e successivamente una sanzione penale, **qualora la prima sanzione non sia di natura penale, circostanza che dev'essere verificata dal giudice nazionale**".

Sempre nelle medesime Conclusioni è richiamato il caso *A e B c. Norvegia* deciso dalla Corte EDU (pronuncia del 15 novembre 2016 / ricorsi riuniti n.24130/11 e n.29758/11), in seno alla cui statuizione finale si prende atto della **unitarietà** del sistema punitivo norvegese, in cui le sanzioni tributarie e quelle penali assurgono ad elementi **complementari** (collocate pertanto non già su un piano di reciproca dissonanza), senza violazione alcuna del monito racchiuso in seno all'art. 4, Protocollo n.7, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, in forza del quale "*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale*

¹⁹ Il susseguente art. 52 (*Portata dei diritti garantiti*) così statuisce: "*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*".

Stato".²⁰

Anche in forza di tali significativi precedenti, la Corte di giustizia UE ha risolto il caso Menci, optando per la soluzione più radicale (e meno garantista) della doppia punizione, lasciando ineluttabilmente irrisolto il dilemma dell'equo bilanciamento delle sanzioni (formalmente) amministrative e penali, con palese frustrazione del principio del *ne bis in idem*.²¹

La conclusione, per certi versi, è rigorosamente logica e ineccepibile (**seppur con tutte le possibili insidie**): *ubi maior minor cessat*. L'interesse generale, in quanto tale, trascende e s'impone sugli interessi "particolari" del singolo, a condizione che tale assetto emerga da **regole chiare e precise**, atte a delineare procedimenti e sanzioni con scopi **complementari** nonché **prudentemente coordinati** e che la pena infine (complessivamente) inflitta risponda a inderogabili criteri di **proporzionalità**.²²

La severità, perciò, non può né deve sconfinare in puro arbitrio né travalicare le finalità della sanzione, opportunamente intesa come deterrente anticipato e

²⁰ Intorno alla pronuncia testé menzionata è stato autorevolmente osservato che «La Corte europea dei diritti dell'uomo, nella sentenza *A e B c. Norvegia*, stabilisce che il principio del **ne bis in idem non** viene **violato** nel caso di una sanzione penale irrogata a carico di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'Amministrazione tributaria con una sovrattassa, purché sussista tra i due procedimenti (penale ed amministrativo) una **connessione sostanziale e temporale** sufficientemente **stretta**»: P. CENTORE, *Aspettando la Grande Chambre sulla doppia sanzione per le infrazioni tributarie*, in *Corr. Trib.* n.17 del 2017, pp. 1336 e ss..

²¹ D'altronde è stato puntualmente chiosato che «Entrambe le soluzioni possono tuttavia essere insoddisfacenti, vuoi per eccesso che per difetto, in riferimento al principio di proporzionalità della punizione rispetto all'offesa, secondo il principio plasticamente riassunto nell'espressione in lingua francese *action-réaction*»: P. CENTORE, *Il bilanciamento delle sanzioni nelle frodi IVA*, in *Ipsos Quotidiano* del 30 marzo 2018.

²² *In medias res*, il *decisum* della CGUE: «L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che esso **non** osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato articolo 50, **purché** siffatta normativa – sia volta ad un **obiettivo di interesse generale** tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari, – contenga norme che garantiscano una **coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti**, e – preveda norme che consentano di garantire che la **severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti**».

punizione posticipata del comportamento socialmente riprovevole.

Il rischio che si profila è di tutta evidenza: legittimare il sacrificio, in nome di istanze (astrattamente) giuste e plausibili (ma nel medesimo tempo, invero, vaghe ed incerte), un'ormai consolidata garanzia del moderno Stato di diritto²³.

Non a caso, parte della dottrina ha scorto il concreto pericolo di pervenire ad esiti applicativi ad oggi imprevedibili.²⁴

La pronuncia contiene, infine, un'espressa "riserva di verifica" di siffatte condizioni da parte del Giudice nazionale.²⁵

Restando alla regola ermeneutica della *stretta connessione sostanziale e temporale*, s'impone il doveroso richiamo ad un intervento della Consulta che, con logica coerenza, ha preso atto della "sopravvenuta fragilità" del principio del *ne bis in idem*, rinnovando espressamente *l'invito al Legislatore* a «stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni» che il sistema del cosiddetto doppio binario «genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU»

²³ «**Nelle decisioni del giudice europeo il diritto di *ne bis in idem* assume sembianze alquanto sfumate.** Lo dimostra la scelta di consentirne la limitazione attraverso **criteri vaghi**, che se, da un lato, producono incertezza nella misura in cui lasciano agli interpreti il non facile compito di valutarli caso per caso al fine di riconoscere o meno la garanzia, dall'altro lato, concorrono a comporre la fisionomia che, d'ora in avanti, avrà il divieto di *bis in idem*. Considerata infatti l'importanza che nelle pronunce riveste il criterio della proporzionalità del complesso delle sanzioni in relazione alla gravità dei fatti commessi, si finisce per assistere alla trasformazione del diritto a non essere processato e condannato due volte per lo stesso fatto nel diritto, già garantito dalla Carta dei diritti fondamentali dell'UE, di non subire pene sproporzionate rispetto alla gravità degli illeciti commessi. **La domanda a questo punto è se nei sistemi basati sul doppio binario sanzionatorio avrà ancora senso invocare la violazione del divieto di *bis in idem***» [S. STACCA, *Il ne bis in idem e la difficoltà di dialogo tra ordinamento europeo e ordinamento interno*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 6/2018, p. 748.

²⁴ «Le tre sentenze della Corte denotano un tendenziale allineamento della nozione di *ne bis in idem* eurounitario con quella convenzionale e confermano una progressiva mutazione del principio: da garanzia processuale a tutela sostanziale, in chiave di complessiva proporzionalità del trattamento sanzionatorio. **Gli esiti applicativi di tale fenomeno evolutivo sono, allo stato, imprevedibili**» [F. CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, in *Diritto Penale e Processo*, 7/2018, p. 949].

²⁵ D'altronde, come precisato *ad abundantiam* nel Comunicato Stampa n.34/18 della medesima Corte di giustizia, «Il rinvio pregiudiziale consente ai giudici degli Stati membri, nell'ambito di una controversia della quale sono investiti, di interpellare la Corte in merito all'interpretazione del diritto dell'Unione o alla validità di un atto dell'Unione. **La Corte non risolve la controversia nazionale. Spetta al giudice nazionale risolvere la causa conformemente alla decisione della Corte. Tale decisione vincola egualmente gli altri giudici nazionali ai quali venga sottoposto un problema simile**».

(sentenza n.102 del 2016). Tale esortazione è giustappunto rinnovata in seno alla sentenza della Corte costituzionale n.43 del 24 gennaio 2018.²⁶

Tali istanze sono state, anche in questo caso con coerenza logica, fatte proprie dal nostro Giudice di legittimità.²⁷

Tale intervento presta il fianco a non poche perplessità poiché, di fatto, comprime (quella che dovrebbe essere ...) la "fisiologica" operatività dell'istituto del *ne bis in idem*, identificando la "giusta pena" con la risposta sanzionatoria ("complessivamente") inflitta *sic et simpliciter* in un lasso di tempo ragionevolmente circoscritto. Siffatta unitarietà temporale (in punto di fatto: in via esclusiva e assorbente) qualifica dunque la "giusta pena".

Di qui la doverosa reazione critica, intesa a stigmatizzare le insidie teoriche ed applicative connesse alla medesimo concetto in esame.²⁸

²⁶ La Consulta precisa quanto segue: «Questa Corte tiene a sottolineare che la nuova regola della sentenza A e B contro Norvegia rende **meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di bis in idem alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto**, ma non è affatto da escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato legame temporale e materiale, a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali».

²⁷ La Corte di Cassazione ha giustappunto (nonché "fedelmente") ribadito che "Secondo la Corte EDU, la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, **purché** essi appaiano **connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta**, e purché esistano **meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili** (p. 130), verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei profili della condotta considerati, la prevedibilità della duplicità delle sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare "per quanto possibile" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità complessiva della pena (p. 133)" [Corte di Cassazione, sentenza 21 marzo 2018 n.6993].

La Suprema Corte ha esaminato (sotto il profilo, ovviamente, del precipuo vaglio di legittimità) il possibile concorso delle ipotesi di reato contemplate dagli artt. 2 (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) e 8 (*Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*) del D.Lgs. n.74/2000 **con** la concomitante **definizione** di un avviso di accertamento e di un atto di contestazione per la medesima fattispecie. Il *decisum* finale: «Nel caso in esame deve escludersi, alla luce degli orientamenti interpretativi espressi dalla giurisprudenza della Corte Edu, la violazione dell'art. 4 prot. 7 della Convenzione EDU sussistendo, quella stretta connessione temporale tra i due procedimenti che costituisce l'elemento per ritenere che le due sanzioni irrogate possano essere considerate quali parti di un unico sistema sanzionatorio adottato da uno Stato per sanzionare la commissione di un fatto illecito».

²⁸ «La Suprema Corte, con **sentenza n.6993/2018**, nel ritenere che tra il **processo penale** e quello **tributario** sussisterebbe, nel caso di specie, quella "**connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta**" che per la Corte EDU rende ammissibile l'irrogazione di **due sanzioni**

È poi interessante osservare – in chiave simmetrica ma con esiti diametralmente opposti ai precedenti testé riassunti – che la Corte EDU ha riscontrato l'assenza della (per quanto sin qui detto) “canonica” *connessione sostanziale o temporale sufficientemente stretta* nel caso *Jóhannesson e a. contro Islanda* (Corte EDU, I Sez., sent. 18 maggio 2017).

Nel caso di specie, infatti, l'elemento che ha spezzato la “complementarietà” delle due sanzioni è costituito dal notevole lasso temporale intercorso fra la chiusura del procedimento amministrativo (nel 2007 con la definizione delle sanzioni amministrative) e, a distanza di diversi anni, la condanna in sede penale (nel 2013).

Su tali basi, la Corte EDU ha perciò giustapposto l'eccessiva durata del processo penale (non debitamente coordinato con quello amministrativo) all'*iniquità* della pena complessivamente inflitta.

Interessanti, anche in questo caso, le riflessioni in dottrina volte a censurare la “casualità” ed “indeterminatezza” della *stretta connessione temporale*.²⁹

In altri termini, si assumerebbe in considerazione l'eccessivo protrarsi nel tempo dell'accertamento penale (che sovente, di fatto, equivale ad una “denegata giustizia”) ai fini della valutazione della meritevolezza finale della pena

per il medesimo fatto, ha esaminato **solo** la condizione della “connessione temporale” tra i due procedimenti, **lasciando così intendere che l'ulteriore condizione della “connessione sostanziale” sussisterebbe naturalmente tra i due processi**. Ciò contraddice i consolidati principi che regolano i rapporti tra i procedimenti suddetti, pure ribaditi dalla Corte medesima con altra sentenza emessa nello stesso giorno. Pertanto, come indicato anche dalla Corte costituzionale, è necessario procedere a un **esame globale** delle **vicende processuali**, per verificare in concreto l'effettiva connessione, anche sostanziale, tra i due procedimenti»: G. CHIARIZIA, *Ne bis in idem europeo e autonomia del processo tributario: le contraddizioni della Cassazione*, in *Corr. Trib.* n.14/2018, p. 1098.

²⁹ «Dunque: **nessuna novità, in diritto, rispetto ai principi enunciati in A e B**; i criteri per la valutazione restano quelli enunciati dalla Grande Camera, miranti in particolare a stabilire se i due procedimenti sanzionatori possano definirsi sufficientemente connessi. Ciò che disorienta l'osservatore è tuttavia che la valutazione sulla connessione sia compiuta qui dalla Corte **sulla base esclusiva dello svolgersi concreto dei due procedimenti**, e in particolare delle loro **scansioni temporali**, senza alcun riferimento da parte della Corte – quanto meno nella parte motiva sulla sussistenza della violazione – al **quadro normativo** che regola i procedimenti medesimi e le loro eventuali connessioni»: F. VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in “Diritto Penale Contemporaneo” n.5 /2017.

medesima.³⁰

Al di là delle *insidie* esegetiche ed applicative sottese a siffatta impostazione, la Suprema Corte di Cassazione penale ha coerentemente fatto propri i principi fissati dalla Suprema Corte,³¹ riservando a sé medesima il compito di valutare (in concreto) la violazione del *ne bis in idem*. La valutazione è affidata al giudice di merito, al quale è dunque demandato il delicato compito (a seconda del concreto atteggiarsi dei casi in esame) di disapplicare (ovviamente, soltanto *in mitius*) le disposizioni sanzionatorie, in ossequio all'anzidetto equilibrio complessivo della sanzione finale.³²

L'istituto del *ne bis in idem* è stato ulteriormente approfondito dalla Suprema Corte in tema di "*Market abuse*" (l'espressione anglosassone interessa le condotte illecite di manipolazione dei mercati finanziari che cagionano danni –

³⁰ F. VIGANÒ, *Una nuova sentenza cit.*: «(...) Ciò che trasformerebbe però la garanzia del *ne bis in idem* in un **improprio rimedio contro l'eccessiva durata del procedimento che 'sopravvive' alla definizione del primo**».

³¹ Il cuore della statuizione: «In caso di procedimenti penali aventi ad oggetto violazioni fiscali che trovano sanzione anche nel procedimento amministrativo previsto dal sistema tributario, se è vero che può ritenersi legittima la duplicazione di tutele – penale e tributaria – previste nell'ordinamento italiano, **è altresì necessario che il giudice di merito verifichi, in omaggio alle indicazioni fornite dalla Corte costituzionale con la sentenza n.43/2018, che il giudizio penale sia legato temporalmente e materialmente al procedimento tributario al punto da non costituire un *bis in idem* convenzionale**» [Cassazione Penale, Sez. III, 20 novembre 2018, n.52142].

³² Sul punto, autorevole dottrina: «Qualora detta valutazione dovesse condurre il giudice a ritenere il complessivo trattamento sanzionatorio lesivo della garanzia del *ne bis in idem*, allora egli dovrà disapplicare, se necessario e, naturalmente, **solo in mitius**, le norme che definiscono il trattamento sanzionatorio. In presenza di una sanzione irrevocabile idonea, da sola, ad "assorbire" il complessivo disvalore del fatto, dunque, il giudice dovrà disapplicare in toto la norma che commina la sanzione non ancora irrevocabile, così escludendone l'applicazione. **Si noti che secondo la Cassazione la disapplicazione della normativa sanzionatoria dovrà riguardare essenzialmente la disciplina amministrativa, quando sia già divenuta irrevocabile quella penale. Nel caso opposto in cui la sanzione divenuta irrevocabile sia quella irrogata dall'Amministrazione finanziaria, la disapplicazione in toto della norma sanzionatoria penale può venire in rilievo in ipotesi del tutto eccezionali, in cui la sanzione amministrativa – evidentemente attestata sui massimi edittali in rapporto ad un fatto di gravità, sotto il profilo penale, affatto contenuta – risponda, da sola, al canone della proporzionalità nelle diverse componenti riconducibili ai due illeciti:** fuori da tale ipotesi, l'accertamento dell'incompatibilità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato rispetto alla garanzia del *ne bis in idem* comporta, nel caso di sanzione amministrativa già divenuta irrevocabile, esclusivamente la rideterminazione delle sanzioni penali attraverso la disapplicazione *in mitius* della norma che commina dette sanzioni» [C. SANTORIELLO, *Spetta al Giudice di merito evitare la violazione del ne bis in idem*, in *Il Fisco* n.1/2019, p. 67].

direttamente o indirettamente – agli investitori, in forza dell’uso “disinvolto” e deleterio di informazioni confidenziali in grado di alterare il meccanismo di determinazione dei prezzi).

Si allude alla sentenza n.27564 del 30 ottobre 2018 (intervenuta sul caso *Garlsson real estate / Stefano Ricucci e altri*), che – in forza dei principi di diritto unionali, in particolar modo cristallizzati grazie all’attività della Corte di giustizia europea – ha coerentemente fissato (in modo, per così dire, “ricognitivo”) regole ad oggi inderogabili sul *cumulo di sanzioni penali ed amministrative nei confronti di soggetti diversi* nonché sul *cumulo di sanzioni penali ed amministrative nei confronti del medesimo soggetto e in relazione ai medesimi fatti*.

Giova anzitutto precisare che l’intervento del Giudice di legittimità ravvisa un conflitto fra la normativa positiva nazionale (s’intende: il Testo Unico della Finanza/TUF, approvato con D.Lgs. 24 febbraio 2018, n.58, così come in parte novellato dal D.Lgs. 10 agosto 2018, n.107) ed i superiori principi affermati dalla Corte di giustizia (in quanto tale superabile grazie all’istituto della “disapplicazione interna”), nella parte in cui legittima l’applicazione del *ne bis in idem* anche nel caso di sanzioni inflitte a soggetti diversi.

Ma procediamo con ordine.

Quanto al primo profilo (*cumulo di sanzioni penali ed amministrative nei confronti di soggetti diversi*), il Giudice di legittimità ha ritenuto che il TUF si ponga, per così dire, in contrasto con lo “spirito unionale” nella parte in cui il distinguo (formalistico-giuridico) fra *persona fisica* e *persona giuridica* (in taluni casi, mera *persona ficta* e mero strumento illecito artificiosamente eretto dalla prima) permetta – incentivandone addirittura – l’uso spregiudicato di condotte elusive intese a tutelare il patrimonio dell’ente societario ovvero della stessa persona fisica.³³

³³ Il disposto del TUF “incriminato” dalla Suprema Corte è costituito dall’art. 187-terdecies (*Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative*), che prevede quanto segue: “Quando per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del reo, dell’autore della violazione o

Parte della dottrina, con l'ingresso nel nostro ordinamento del "nuovo" art. 187-terdecies del TUF, è stata severa nei confronti del Legislatore (la cui scelta sarebbe stata, dunque, "emendata" o "arginata" dalla Suprema Corte), ponendo l'accento sulla iniziale predisposizione di una inaccettabile copertura normativa a tutela di condotte fraudolente.³⁴

D'altro canto, si è altresì osservato che il (ristretto) perimetro d'intervento del Legislatore sia comunque idoneo a fissare una regola certa e di portata generale.³⁵

Quanto al secondo profilo d'interesse (*cumulo di sanzioni penali ed amministrative nei confronti del medesimo soggetto e in relazione ai medesimi fatti*), si osserva viepiù il carattere "ricognitivo" della pronuncia in esame, che pone altresì l'accento sulla necessaria osservanza e predisposizione da parte del Legislatore di regole **chiare, certe, precise e coerenti** con la volontà di irrogare sanzioni, nel loro complesso (vale a dire: sia di tipo amministrativo, sia di tipo

dell'ente una sanzione amministrativa pecuniaria ai sensi dell'articolo 187-septies ovvero una sanzione penale o una sanzione amministrativa dipendente da reato: a) l'autorità giudiziaria o la CONSOB tengono conto, al momento dell'irrogazione delle sanzioni di propria competenza, delle misure punitive già irrogate; b) l'esazione della pena pecuniaria, della sanzione pecuniaria dipendente da reato ovvero della sanzione pecuniaria amministrativa è limitata alla parte eccedente quella riscossa, rispettivamente, dall'autorità amministrativa ovvero da quella giudiziaria".

³⁴ L'art. 18-terdecies del TUF, come già precisato, non ha riscosso ampi consensi, venendo a costituire «Una disposizione, inoltre, ed è qui il suo aspetto criminogeno, che **agevolerebbe inoltre condotte elusive con la comminatoria di pene nei confronti di persone fisiche che potrebbero essere adoperate come schermo (cosiddette teste di legno) per salvaguardare il patrimonio di società e viceversa**» (sono le testuali parole adottate dal Giudice di legittimità – n.d.r.). Nella comparazione tra sanzioni, sulla quale dovrà esercitarsi di nuovo il giudice di merito, la Cassazione invita, quando, come nel caso di Ricucci, ci si trova a dovere confrontare una condanna penale per diversi reati, a circoscrivere l'accertamento ai soli profili puntivi del reato di manipolazione del mercato. A non dovere pesare saranno poi, raccomanda la Corte elementi come la scelta di patteggiare o la condotta processuale (confessione)» [G. NEGRI, *La Cassazione bocchia la riforma del market abuse: agevola elusioni*, in "Il Sole 24 Ore", 1° novembre 2018].

³⁵ «In conclusione il decreto legislativo in questione non sembra affatto risolvere il problema del c.d. sanzionatorio, anche perché la norma è comunque ristretta ai soli casi di market abuse. Vi sono però una infinità di altri casi nei quali ad un comportamento penalmente sanzionabile si aggiunge una ulteriore sanzione – sostanzialmente penale secondo i criteri Engel – della CONSOB o della Banca d'Italia o di tutte e due le autorità. **L'applicazione analogica appare in questi casi difficile, perché l'espresso riferimento agli abusi di mercato rende "speciale" la disposizione e, dunque, non analogicamente applicabile**» [E. BINDI e A. PISANESCHI, *La soluzione legislativa italiana al problema del doppio binario*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 1/2019, p. 75].

penale), **adeguate e proporzionate** alla gravità della condotta illecita.

La concomitante (nonché legittima) presenza della risposta sanzionatoria penale e amministrativa si lega, altresì e a doppio filo, alla necessaria **prevedibilità**.³⁶

Sotto diverso ma complementare profilo di analisi, una delle principali critiche che è possibile rivolgere all'attuale assetto normativo consiste nella possibilità (intesa come "discrezionalità", suscettibile però di sfociare in deleterio "arbitrio") di correlare alle singole norme incriminatrici beni giuridici differenti (ciascuno degno di **autonoma** tutela), con consequenziale e altrettanto deleterio esito: rendere, di fatto, puramente evanescente il principio del *ne bis in idem*.

Sul punto, in modo efficace, si è infatti evidenziato il pericolo di implementare oltre misura i beni giuridici meritevoli di tutela penale, generando la rispettiva proliferazione (e, talora, incontrollata moltiplicazione) l'iniquo incremento della risposta sanzionatoria correlata (**però**) alla medesima (**ed unitaria**) condotta illecita.³⁷

Orbene è di tutta evidenza – al di là dei tecnicismi giuridico-formali (sovente complessi e non immediatamente intelligibili) – che un moderno Stato di diritto debba tendere a tradurre in pratica il principio di necessaria proporzione fra la condotta illecita e la conseguenza sanzionatoria (*ex ante* predisposta) infine inflitta.

³⁶ Di ineludibile importanza il profilo della **prevedibilità** della risposta sanzionatoria complessiva: «L'avvio di separati procedimenti, con possibilità quindi di vedere applicate sanzioni differenti, costituisce una circostanza **prevedibile** per l'interessato il quale è a conoscenza o comunque è in grado di sapere che nel nostro sistema "a doppio binario" può essere esercitata non solo l'azione penale, ma può essere anche inflitta una sanzione amministrativa» [L. SERRA, *Market abuse: ne bis in idem europeo a rischio con la nuova disciplina*, in *Altalex*, 19 novembre 2018].

³⁷ A. VALLINI, *Tracce di ne bis in idem sostanziale lungo i percorsi disegnati dalle corti*, in *Diritto Penale e Processo* n.4/2018, p. 525: «**Il paradigma della "plurioffensività", cui la giurisprudenza ricorre generosamente, incrementa ulteriormente gli spazi di libera discrezionalità dell'interprete. Moltiplicando i "beni giuridici" alla cui salvaguardia sarebbe finalizzata la singola fattispecie, s'incrementano le possibilità tanto di affermare interferenze con gli orizzonti di tutela di altre norme incriminatrici**, quanto di sostenere – in senso invece favorevole al concorso di reati – che l'orientamento teleologico di certe figure di reato non sia propriamente coincidente con quello delle altre, in quanto volte, le prime, a salvaguardare beni "ulteriori" rispetto a quelli di cui si preoccupano le seconde».

Siffatta istanza non è certamente “nuova”, appartenendo al nobile pensiero *illuministico* nonché alla tradizione *contrattualistica*.³⁸

La ricerca della “giusta pena”, vale a dire del compromesso (lecito e ideale) fra (irrinunciabili) istanze di protezione dell’ordinamento statale e l’inflizione di sanzioni adeguate e istanze (altrettanto irrinunciabili) di “equa punizione” del reo – scevre però da atteggiamenti inutilmente vessatori e iniqui – dovrebbe, probabilmente, restituire alla risposta sanzionatoria di matrice penale il ruolo di autentica *extrema ratio*.

Il tutto mediante la persecuzione (giustappunto con la minaccia e l’uso della *pena*) delle ipotesi illecite realmente più gravi sul piano della condotta (in via esemplificativa: con la repressione di vere e proprie *frodi*) ovvero della obiettiva gravità del danno erariale.³⁹

Quanto sin qui osservato costituisce un prezioso presidio delle inviolabili prerogative soggettive del Contribuente che, anzitutto secondo il *buonsenso giuridico*, giammai dovrebbe essere esposto a una duplice (e in quanto tale iniqua) risposta sanzionatoria da parte dello Stato, soprattutto allorquando la duplicità del trattamento sanzionatorio poggia *sic et simpliciter* su distinzioni *nominalistiche* (o *formalistiche* che dir si voglia).

³⁸ C. BECCARIA, *Dei delitti e delle pene* (§ VI “*Proporzione fra i delitti e le pene*”): «Non solamente è interesse comune che non si commettano delitti, ma che siano più rari a proporzione del male che arrecano alla società. Dunque più forti debbono essere gli ostacoli che rispingono gli uomini dai delitti a misura che sono contrari al ben pubblico, ed a misura delle spinte che gli portano ai delitti. **Dunque vi deve essere una proporzione fra i delitti e le pene**».

³⁹ «Insomma, se l’area dell’illecito penale fosse riservata ai **sol**i comportamenti caratterizzati dall’**uso di mezzi fraudolenti**, della emissione / utilizzazione di documenti fiscalmente rilevanti falsi, mediante i quali conseguire un’evasione o un indebito rimborso, **dolosamente** perseguiti, **di importi rilevanti**, ne emergerebbero connotazioni di differenziazione anche fattuale, rispetto al mero mancato pagamento del debito tributario, oggetto di sanzioni amministrative, che ben difficilmente potrebbero far ritenere una “medesimezza” del fatto oggetto delle due differenti sanzioni. Se poi si provvedesse ad “addolcire” le sanzioni amministrative, e (nel presupposto di una rifondazione del sistema tributario nel senso sopra auspicato) ferma restando la adeguata severità di quelle penali, forse si riuscirebbe a sfruttare il vento, in fondo gonfio di buone intenzioni, che soffia dalle sentenze della Corte dei Diritti dell’Uomo, ma che rende ancor più confuso ed irrazionale il quadro complessivo del sistema sanzionatorio tributario per riorganizzare un sistema sanzionatorio tributario più equilibrato e più giusto»: G. FLORA, *Ne bis in idem “europeo” e sistema sanzionatorio: devastante tsunami o vento che spazza le nuvole?*, in *Rass. Trib.* n.4/2016.

È pertanto auspicabile che l'approccio *sostanzialistico* che, in plurime occasioni, ha caratterizzato l'azione delle Istituzioni dell'Unione e dello stesso Giudice europeo consenta di contrastare eventuali *distonie* dei sistemi normativi nazionali.

Nondimeno (tornando ad una delle possibili "aporie" del sistema) nel caso in cui il comportamento illecito involga una società (dunque una *persona ficta*, giuridicamente distinta dalla compagine societaria e amministrativa), la medesima Corte di giustizia europea espressamente ammette l'immanente e concreto concorso dei due tipi di sanzione (amministrativa e penale).

Si allude alla Sentenza Orsi e Baldetti (Cause riunite: C-217/15 e C-350/15), con la quale si statuisce quanto segue: «L'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che **non** osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, **qualora** tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, **mentre** detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica».

La pronuncia in parola è meritevole di attenzione per due distinti ordini di ragioni: il primo di carattere "tecnico-procedimentale", circa la rilevanza delle disposizioni normative che assurgono a parametro di valutazione del giudizio; il secondo, per così dire, "tecnico-applicativo", afferente l'individuazione (nel concreto caso di specie) della *identità dei soggetti* destinatari delle sanzioni predisposte dall'Ordinamento statale.

Procediamo con ordine.

- Quanto al primo, la Corte di giustizia afferma a chiare lettere di pronunciarsi sul quesito pregiudiziale **soltanto** alla stregua del disposto normativo di cui all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e non già sul "concorrente" (ovvero "complementare") art. 4 del protocollo n.7

della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.⁴⁰

- Circa il secondo profilo, il *decisum* della Corte di giustizia risulta ineccepibile e consequenziale rispetto alle premesse concettuali di fondo: l'autonomia giuridica degli enti societari (giustappunto: "personificati") è un dato di fatto acquisito, scevro di dubbi di sorta: *ergo* l'inoperatività del divieto del *ne bis in idem* allorché i destinatari delle (complementari) sanzioni tributarie e penali siano distinti (nel nostro caso: società e amministratori).

Tale approdo giuridico suscita però un ragionevole dissenso in parte della dottrina, che condanna severamente la celebrazione di un esasperato "formalismo giuridico",⁴¹ figlio di un evidente (ed assai poco "esaltante") atteggiamento di "voracità" del Legislatore.⁴²

D'altro canto – nondimeno è doveroso osservare – a volte la duplicazione della sanzione può essere "apparente", allorquando l'ente societario sia in realtà mera nonché artificiosa *longa manus* del reo (persona fisica) che, illecitamente (con *abuso delle forme giuridiche*) intenda profittare di condotte elusive per salvaguardare il proprio personale patrimonio.

⁴⁰ Ineludibile ne è la conseguenza: «L'effetto è di **biforcazione giurisdizionale**: sebbene tutti gli Stati membri dell'Unione siano aderenti alla Convenzione, l'Unione, di per sé stessa, non vi aderisce, almeno per il momento e, con tutta probabilità, per il prossimo futuro, considerando la decisa opposizione espressa nel Parere della Corte di giustizia» [P. CENTORE, *La doppia sanzione per gli illeciti fiscali commessi dalla società (e dai suoi amministratori)*, in *Corr. Trib.* n.20 del 2017, pp. 1554 e ss.].

⁴¹ S. DORIGO, *Limitato il ne bis in idem se le sanzioni riguardano soggetti distinti giuridicamente*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n.6/2017, p. 481: «Mantenere una duplicità di sanzione, penale ed amministrativa, in relazione al medesimo fatto – **solo** in ragione della differenza tra l'autore della violazione, da una parte, e l'ente a cui vantaggio tale violazione ridonda, dall'altra – realizza un eccesso sanzionatorio giustificato unicamente da **ragioni di tipo formalistico ma assai poco rispettoso delle esigenze di equità complessiva del sistema**».

⁴² «(...) non si vede come la dissuasività delle sanzioni abbia a che vedere con la diversità delle conseguenze sanzionatorie dipendente da un dato formale (la veste giuridica del contribuente). Se Tizio commette un illecito come persona fisica è colpito con una sola sanzione; se opera tramite una società e commette quello stesso illecito, è colpito con due sanzioni. La verità è un'altra, ed è che **il legislatore delegato – travalicando i limiti della delega – ha voluto per ingordigia vanificare il principio di alternatività e (creduto di poter) assicurare il pagamento integrale (anche) delle sanzioni amministrative allorché il contribuente sia una persona giuridica, ossia nella quasi generalità dei casi importanti**»: I. CARACCIOLI e G. FALSITTA, *Il principio di non cumulabilità fra sanzioni penali e sanzioni tributarie e la sua aberrante mutilazione con Decreto Delegato n.74/2000*, in *Il Fisco* n.31/2000, p. 9746.

Ad ogni modo, tutto ciò mette in luce la fragilità del sistema, di fatto incompiuto, incerto e talvolta iniquo, attraversato e spezzato da interpretazioni “formalistiche” e “rigide”, in contrapposizione ad altre che, viceversa, guardano più alla “sostanza” nonché al carattere “univoco” (agli effetti dell’esposizione alle sanzioni penali e amministrative) della condotta illecita.

Anche in questo caso occorrerebbe ricercare un sano compromesso, secondo i fautori della concezione pratica del diritto, volto a “sterilizzare” o quantomeno limitare con prudenza, e giuridico buonsenso, le possibili falle dell’ordinamento positivo.⁴³

Il rischio di una evidente *locupletazione statale* figlia, della *ragion di Stato fiscale*, è in agguato.⁴⁴

Probabilmente sarebbe necessario restituire al principio di specialità, cui si lega a doppio filo l’istituto del *ne bis in idem*, la primigenia forza cogente impressa dal Legislatore nazionale, magari rafforzandola attraverso l’adozione di una *fons iuris* di rango superiore alla *legge formale*.⁴⁵

Il Diritto, in altre parole, e la sua retta interpretazione ed applicazione

⁴³ Infatti, «Secondo la concezione pratica del diritto (...) l’interpretazione del diritto è la ricerca della norma adeguata tanto al **caso** quanto all’**ordinamento**. **In questa definizione si pone in luce il carattere “bipolare” dell’interpretazione e se ne indica la direzione nell’obiettivo di congiungere l’un lato all’altro, fino a farli combaciare in un risultato appagante per entrambi**. L’interprete non è al servizio esclusivo né dell’uno né dell’altro ma, semmai, e dell’uno e dell’altro, manifestando così su ciascuno dei due lati una certa autonomia che gli deriva dal legame che lo fa dipendere anche dall’altro»: G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Einaudi Contemporanea, 1995, p. 182.

⁴⁴ Sul punto: «(...) gli esiti della più recente ed apparentemente regressivo intervento dei Giudici sovranazionali, in generale da iscriversi nel solco del suffragio all’ammissibilità dell’istituzionalizzazione del doppio binario sanzionatorio, sembrerebbe piuttosto evidenziare **l’esigenza di concepire un impianto sanzionatorio che, benché duale in ragione di diverse finalità sottese alle differenti retribuzioni (e benché atto a contemplare differenti livelli di lesività della condotta), sia epurato – quand’anche contemplativo di “progressione nell’illiceità” – da possibilità di determinazione del cumulo, inteso più che altro quale locupletazione sanzionatoria**» [S. FRANCAZI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto Penale e Processo*, 9/2018, p. 1222].

⁴⁵ Interessanti le riflessioni della dottrina: «Al fine di risolvere a livello di sistema il conflitto della compresenza di misure punitive di tipo penale e amministrativo rispetto ad un medesimo fatto, a parere di chi scrive sarebbe utile definire *semel pro semper* i rapporti tra fattispecie penali e amministrative, **attribuendo al principio di specialità posto dall’art. 9 L. n.689 del 1981 rango costituzionale**» [N. MENARDO, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria. Analisi de jure condito e riflessioni de jure condendo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 5/2018, p. 1982].

dovrebbero tendere (in via prioritaria e assoluta) all'affermazione dei principi (e dei valori) che fuor di retorica informano un moderno "Stato di diritto", attraverso l'istituzione e il presidio di strumenti *ad hoc* atti a preservare il sistema, nel rispetto e nella pertinace difesa della "certezza della *pena giusta*".

§

3. L'esperienza spagnola: la "valorizzazione" del *ne bis in idem*, alla stregua delle istanze di proporzionalità e di certezza del diritto

Quanto sin qui osservato testimonia il fascino e la complessità giuridica di un tema meritevole di attenzione anche sul piano comparativo, attraverso la disamina di esperienze statuali diverse da quella italiana, utili a fornire ulteriori spunti di riflessione nonché a delineare possibili percorsi di "evoluzione" del nostro attuale impianto normativo.

Giova, in particolare, soffermarsi sull'esperienza spagnola, in quanto la volontà del Costituente spagnolo di suddividere l'esercizio della potestà punitiva fra la Magistratura penale e la Pubblica Amministrazione sembra aver coniugato al meglio il principio del *ne bis in idem* con le istanze di *proporzionalità* e di *certezza del diritto*⁴⁶ (al di là delle osservazioni critiche che seguiranno, in parte comuni all'esperienza nostrana). All'iniziale trasposizione di siffatta ripartizione in seno alla Costituzione spagnola, promulgata il 27 dicembre 1978, ha fatto seguito l'interessante "approfondimento" dei giudici nazionali e (soprattutto) del Tribunale Costituzionale (organo che assume il medesimo ruolo della nostra Consulta).

In realtà, sarebbe forse più opportuno parlare di *progressi* o, comunque (s'intende ribadire), di profili comparativi forieri di spunti di interesse suscettibili di essere riversati, eventualmente, nel nostro ordinamento positivo.

Iniziamo col dire che il principio del *ne bis in idem* non è costituzionalizzato,

⁴⁶ Il presente paragrafo trae spunto dal documento di analisi redatto dal Servizio Studi - Area di diritto comparato della Corte costituzionale, intitolato "Il principio del *ne bis in idem*", a cura di P. PASSAGLIA (giugno 2016), dedicato alle esperienze francese, inglese, tedesca e giustappunto spagnola.

sebbene i lavori preparatori avessero preconizzato l'espressa statuizione della regola in esame in seno alla primaria Fonte del diritto.⁴⁷

Invero l'art. 25 della Costituzione spagnola stabilisce che *"Nessuno può essere condannato o punito per azioni o omissioni che nel momento in cui si verificano non costituiscano reato, omissione o infrazione amministrativa, secondo la legislazione vigente in quel momento"*.⁴⁸

Muovendo da un approccio di tipo *letterale*, di immediata percezione, l'uso della congiunzione disgiuntiva "o" dovrebbe necessariamente imprimere valore alternativo all'uso della sanzione penale e della sanzione amministrativa.

Ovviamente l'analisi non può esaurirsi *sic et simpliciter* nella descrizione, per così dire, "sintattica" della proposizione normativa (seppur in parte condivisa dalla dottrina: in particolare, da E. García De Enterría⁴⁹).

La disamina dell'istituto in parola (estremamente *dinamico*, giammai *statico*), come d'altronde osservato in precedenza, implica la considerazione sinottica delle norme statuali, dell'interpretazione delle Corti domestiche e sovranazionali nonché dei contributi della dottrina.

Focalizzando dunque la nostra attenzione sull'esperienza spagnola, per quanto qui d'interesse, un ruolo di cruciale importanza è senza dubbio rivestito dalla giurisprudenza del Supremo Consesso di giustizia costituzionale (*Tribunal Constitucional de España*). Si vuole alludere, in particolare, alla pronuncia rassegnata nel 2003 (STC n.2/2003).

Una opportuna premessa, anch'essa coerente con le riflessioni espresse nelle pagine precedenti, alla luce altresì delle preziose riflessioni offerte dalla Corte EDU: l'analisi dell'istituto giuridico in argomento postula la prudente

⁴⁷ Si allude agli artt. 9, terzo comma (in seno al *Titolo Preliminare*), e 24, terzo comma (dedicato ai diritti fondamentali e alle libertà pubbliche). Difficoltà di carattere "redazionale", ovvero di sintetico (ma efficace) confezionamento della regola *de qua* hanno infine suggerito di espungere siffatta regola dalla Carta costituzionale.

⁴⁸ Nel testo in lingua originale: (*Artículo 25*) *"Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento"*.

⁴⁹ Tale approfondimento è racchiuso nel volume curato dal giurista spagnolo, intitolato *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*, Civitas, Madrid, 1981, pp. 246-247.

considerazione della c.d. “triplice condizione di identità”, che si estrinseca nella **identità del soggetto** [giova precisare che, anche in Spagna, essa è stata disconosciuta in presenza di plurimi procedimenti, rispettivamente rivolti all’ente societario e alla persona fisica suo legale rappresentante], nell’**identità di fatti** [l’identità fattuale tuttavia risulta, in talune occasioni, *deformata* dalle differenti qualificazioni giuridiche della *medesima* fattispecie] e nell’**identità di fondamento** [anche in questo caso l’individuazione, a monte, di *beni giuridici diversi* oggetto di puntuale e distinta tutela frena e preclude la possibile violazione del principio di proporzionalità della “pena complessiva”].

Ciò premesso, il Tribunale Costituzionale Spagnolo ha così statuito: «La triplice condizione di identità costituisce il presupposto di applicazione del divieto costituzionale di incorrere nel *bis in idem*, sia sostanziale che processuale, e delimita il contenuto dei diritti fondamentali sanciti nell’art. 25, comma 1, Cost., poiché questi non impediscono qualunque concorso di sanzioni e procedimenti sanzionatori, neppure se questi hanno per oggetto gli stessi fatti, **ma questi diritti fondamentali consistono precisamente nel non subire una doppia sanzione e nel non essere sottoposto ad un doppio procedimento punitivo, per gli stessi fatti e con lo stesso fondamento.** Orbene, il controllo della dichiarazione di identità effettuata dagli organi giudiziari e l’analisi diretta della sua sussistenza, nel caso non sia stato realizzato dagli organi sanzionatori o giudiziari, devono essere realizzati da questo Tribunale [costituzionale] nel rispetto dei limiti di questa giurisdizione costituzionale in amparo.⁵⁰ Pertanto, si devono comparare gli illeciti sanzionati, partendo dalla delimitazione dei fatti operata dall’amministrazione nella previsione sanzionatrice e dall’organo giudiziario penale nella sentenza, e prendendo come base la qualificazione giuridica di questi fatti operata da questi poteri dello Stato» (FJ 5) - [STC

⁵⁰ Il c.d. ricorso di “amparo” (difesa) costituzionale è uno strumento «(...) *in unica istanza, a favore dei diritti fondamentali garantiti dalla costituzione ad opera di qualunque persona fisica o giuridica che invochi un legittimo interesse*» (G. DE VERGOTTINI, *Diritto Costituzionale Comparato*, quarta edizione, CEDAM, 1993, p. 220).

n.2/2003].

Il *decisum*, riassunto nel suo contenuto più saliente, fissa mirabilmente il modo di atteggiarsi del sistema spagnolo rispetto al fenomeno del *ne bis in idem* in ambito sanzionatorio, all'evidenza *compreso* dalle coordinate anzidette che (obiettivamente), in punto di fatto, non lo preservano del tutto (è opportuno sottolineare) da un possibile rigore punitivo eccessivo.

In altri termini, anche l'esperienza spagnola non risulta indenne da "(pre)concetti giuridici" che conducono ad una sensibile e ineludibile soluzione di continuità fra il "fenomeno fattuale" (la condotta in sé considerata sotto il profilo naturalistico) e il "fenomeno giuridico" (che gode, viceversa, di tratti fisionomici e sfumature che talvolta – quasi in modo *artificioso* e *innaturale* – duplicano la realtà fattuale e, per l'effetto, duplicano la stessa risposta sanzionatoria predisposta nei confronti di comportamenti *sostanzialmente* identici).

Ciò premesso, fermo restando il perimetro fissato dalla superiore regola della "triplice identità", il sistema spagnolo – attraverso interventi giurisdizionali e normativi – ha inteso comunque contrastare l'*irrazionalità sanzionatoria*, in ossequio al principio di necessaria proporzionalità della sanzione medesima.

In linea di principio è corretto affermare, pertanto, che l'ordinamento spagnolo (si ribadisce: soprattutto grazie agli sforzi della giurisprudenza costituzionale) assegna oggi decisiva preferenza all'esercizio del controllo giurisdizionale della magistratura penale rispetto a quello dell'autorità amministrativa.

Logico corollario è, dunque, il necessario vincolo di soggezione della stessa autorità amministrativa rispetto ai **fatti** provati in sede penale. Peraltro anche in Spagna v'è la consapevolezza che, nonostante la *qualifica nominalistica* a monte impressa dal Legislatore, alcuni procedimenti sanzionatori amministrativi si pongono sul medesimo piano di quelli (*stricto sensu*) penali. Ebbene, il *ne bis in idem* processuale opera **soltanto** in riferimento al concorso di questi ultimi con i (veri e propri) processi penali.

La prevalenza della giurisdizione penale è stata efficacemente cristallizzata nella giurisprudenza costituzionale, a partire dagli anni Ottanta. Con STC

77/1983, infatti, l'ipotetico concorso (ovvero: l'ipotetica collisione) fra l'attuazione giurisdizionale della sanzione e quella amministrativa viene risolta in favore della prima. Di qui un importante effetto finale: «La *res iudicata* spiega un effetto positivo, di modo che quanto dichiarato con sentenza definitiva costituisce la verità giuridica, ed un effetto negativo, che determina l'impossibilità che si riproduca una nuova pronuncia sul tema» (FJ 3).

In seguito, sempre la giurisprudenza costituzionale ha precisato (in parziale "correzione" del principio anzidetto) che, ad ogni modo, è inibito rivolgere una **seconda** sanzione (sia essa penale ovvero *formalmente* amministrativa) ad una medesima condotta, senza che perciò debba *indiscriminatamente* celebrarsi un processo penale su una condotta (giustappunto) già punita con una sanzione *formalmente* amministrativa.⁵¹

Sul piano prettamente normativo, poi, la Legge di Riforma del procedimento amministrativo (L. n.30/1992, modificata ed integrata nel 1999) e il rispettivo regolamento attuativo ribadiscono il carattere *poziore* e *prioritario* del procedimento penale, precisando che *"In qualsiasi momento del procedimento sanzionatorio gli organi competenti ritengano che i fatti potrebbero essere costitutivi anche di illecito penale, lo comunicheranno al pubblico ministero, richiedendo informazioni riguardo agli atti posti in essere in relazione alla comunicazione. In questi casi, così come quando gli organi competenti vengano a conoscenza che si sta svolgendo un processo penale sugli stessi fatti, richiederanno all'organo giudiziario di comunicare gli atti posti in essere"* (art. 7 del Regolamento).

Restando sempre al coordinamento fra processo penale e procedimento

⁵¹ *In medias res*: «erogata una sanzione, sia questa di natura penale o amministrativa, non si può, senza vulnerare l'anzidetto diritto fondamentale, sovrapporne o addizionarne un'altra differente, pur sussistendo le [...] identità di soggetto, oggetto e fondamento. È questo nucleo essenziale quello che deve essere rispettato nell'ambito della potestà punitiva giuridicamente considerata, **per evitare che un'unica trasgressione riceva un doppio rimprovero affittivo**» (STC 177/1999 - FJ4; in termini: STC 152/2001). In tempi più recenti, a dimostrazione dell'incessante vivacità del dibattito giurisprudenziale, è tornata in auge la preminenza della giurisdizione penale (cfr. SSTC 334/2005 e 70/2012).

amministrativo, la dichiarazione di “non sussistenza” in sede penale dei fatti oggetto di contestazione si riverbera, poi, sull'impossibilità dell'autorità amministrativa di infliggere qualsiasi altra sanzione; se il proscioglimento viceversa poggia su altri motivi, l'autorità amministrativa può, eventualmente, adottare una sanzione *ad hoc* (ricorrendone, ovviamente, in concreto i presupposti in forza della rispettiva cornice ordinamentale); analogo epilogo si ha qualora la condanna in sede penale sia preclusa in punto di insufficienza probatoria.

Per “chiudere il cerchio” è opportuno precisare che la lesione di diritti e libertà di rango costituzionale (perciò suscettibili di *amparo* costituzionale) comporta la nullità dei provvedimenti amministrativi: fra questi si annovera, giustappunto, la garanzia del *ne bis in idem*.

Tirando le fila del discorso, ritengo che l'istituto del *ne bis in idem* “nazionale” – oggi ineluttabilmente “plasmato” da una dimensione sovranazionale, contraddistinta dai contributi della Corte di giustizia dell'Unione europea e della Corte EDU (talvolta non scevri, tuttavia, di intrinseche *contraddizioni* e *compromessi*), che ovviamente influenzano altresì lo stesso assetto normativo spagnolo – debba ancora trovare un assetto compiuto e definito.

È auspicabile che la sua fisionomia venga sempre più ancorata, in concreto, a irrinunciabili istanze di *proporzionalità* ed *adeguatezza*, in modo da costituire un ideale completamento del principio di capacità contributiva, in ossequio all'art. 53 della Carta costituzionale, anche sul versante *patologico-sanzionatorio* del rapporto Contribuente - Fisco.