

NE BIS IN IDEM E REATI TRIBUTARI: A CHE PUNTO SIAMO?*

di Massimiliano Dova

Abstract. Nel riformare il sistema punitivo tributario con il d.lgs. 158 del 2015, il legislatore non ha avvertito l'esigenza e neppure il dovere di offrire un rimedio alla palese violazione del principio del *ne bis in idem*.

In attesa delle pronunce della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, non resta che fare il punto sulla più recente giurisprudenza. All'infuori di qualche isolata pronuncia di merito, che ha risolto in via diretta il contrasto con il principio del *ne bis in idem*, la giurisprudenza di legittimità, pur ammettendo timidamente la violazione, pare avallare il doppio binario penale-amministrativo, attraverso tre diversi *escamotage* interpretativi.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive. – 2. *Ne bis in idem* e reati tributari: uno sguardo d'insieme. – 3. Dall'affermazione del principio di specialità alla sua disapplicazione. – 4. La sistematica violazione del principio del *ne bis in idem*. – 5. Le soluzioni della giurisprudenza più recente. – 6. Quali alternative?

1. Considerazioni introduttive.

A seguito della sentenza Grande Stevens¹, il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria è stato il primo (e forse casuale) ambito ad essere attraversato da pensanti dubbi di compatibilità con il principio del *ne bis in idem*. In realtà, i due

* Il presente contributo riproduce, con lievi modifiche, la relazione svolta il 20 novembre 2015 al Convegno "Ricchezza illecita ed evasione fiscale. Le nuove misure penali nella prospettiva europea" organizzato dall'AIDP - Sezione giovani, presso l'Università LUISS Guido Carli di Roma. Si ringraziano gli organizzatori per avere acconsentito ad anticiparne la pubblicazione su *questa Rivista*.

¹ A. ALESSANDRI, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, 855/I; F. D'ALESSANDRO, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 614; G. DE AMICIS, *Ne bis in idem e 'doppio binario' sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza 'Grande Stevens' nell'ordinamento italiano*, in *questa Rivista*, n. 3-4, 2014, p. 201 ss.; G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. soc.*, 2014, p. 953 ss.; A. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *questa Rivista*, 9 marzo 2014; E. SCAROINA, *La giurisprudenza nazionale in cammino dopo la sentenza Grande Stevens tra disorientamento e riscoperta dei diritti fondamentali*, in *Cass. pen.* 2015, p. 2910 ss.; F. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della Corte EDU)*, in *questa Rivista*, n. 3-4, 2014, p. 219 ss.

microcosmi repressivi finora coinvolti appaiono quasi insignificanti se solo si prova ad immaginare le ripercussioni che la giurisprudenza della Corte di Strasburgo è in grado di produrre non solo nei numerosi settori nei quali si sovrappongono sanzione penale e amministrativa (ad es. diritto ambientale, urbanistico e d'autore), ma anche (e soprattutto) all'interno del nucleo più profondo del diritto penale classico.

Il settore tributario, accanto a quello degli abusi di mercato, rappresenta quindi una sorta di laboratorio sperimentale dal quale potrebbe emergere una razionalizzazione dell'intero sistema repressivo fondata su un elementare principio di giustizia ed equità: l'idea che ad un fatto corrisponda solo un'unica risposta sanzionatoria. Un'idea che è stata completamente sovvertita: dinanzi al rischio che l'autore del fatto non venisse – o comunque non adeguatamente – punito, si è preferito inseguire il sogno dell'iper-effettività attraverso la moltiplicazione degli strumenti sanzionatori. Ciò è avvenuto sia per via legislativa, come nel caso degli abusi di mercato, sia per via giurisprudenziale, come in materia tributaria.

Al contrario, il principio di civiltà e buon senso sancito dal divieto del *bis in idem*², così come declinato dalle fonti sovranazionali, che gli hanno restituito pieno riconoscimento e massima portata garantistica, è potenzialmente in grado di fungere da *limite alla potestà punitiva statale* sotto due diverse ma convergenti prospettive. Da un lato, tale principio pone un argine al ricorso cumulativo a strumenti caratterizzati da una spiccata vocazione para-penalistica³, ma mascherati dietro "etichette fraudolente". Dall'altro lato, il *ne bis in idem* sembra poter frenare la proliferazione delle contestazioni penali in relazione a un medesimo fatto storico⁴. Proliferazione che è stata di fatto avallata nella prassi, sia sul versante processuale che su quello sostanziale della garanzia, attraverso un'interpretazione della nozione di fatto come sinonimo di fattispecie astratta e non come equivalente di fatto nella sua concreta materialità⁵.

² Cfr. F. VIGANÒ, *La consulta e la tela di penelope, in questa Rivista*, 30 marzo 2015, p. 13.

³ A tal riguardo il punto di riferimento non può che essere l'istituto della confisca. Per tutti, di recente, V. MANES, *L'ultimo imperativo della politica criminale: nullum crimen sine confiscatione*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, p. 1259 ss.

⁴ sul punto, 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. 73, il quale osserva che «il *ne bis in idem* sostanziale condivide con quello processuale una comune matrice; si tratta di due facce della medesima medaglia, quella dell'abuso del diritto, processuale da una parte, sostanziale dall'altra: non può infatti che essere *abusiva* [...] la moltiplicazione di qualificazioni sostanziali e processuali di fronte ad una fattispecie concreta suscettibile di un inquadramento giuridico unitario».

⁵ Per un'analisi, sul versante processual-penalistico, dell'interpretazione data dalla giurisprudenza italiana alla nozione di fatto: N. GALANTINI, *Il 'fatto' nella prospettiva del divieto di secondo giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, p. 1206 ss.

2. *Ne bis in idem* e reati tributari: uno sguardo d'insieme.

Il sistema sanzionatorio tributario è stato a lungo governato dalla regola del cumulo tra sanzione penale ed amministrativa. Una regola che è stata modificata, sia pure (come vedremo) in modo non del tutto risolutivo, dal d.lgs. 10 marzo 2000 n.74.

Con quasi vent'anni di ritardo rispetto all'affermazione di tale principio nell'art. 9 della l. 24 novembre 1981 n. 689, il legislatore ha finalmente sancito anche in materia tributaria il principio di specialità. Sembrava così essere venuto meno uno dei tanti elementi che fanno del diritto punitivo tributario un «oggetto speciale»⁶. L'art. 19 del d.lgs. 74/2000 avrebbe, infatti, dovuto evitare che uno stesso fatto fosse contemporaneamente perseguito sia in sede penale che amministrativa.

Oggi, a distanza di quindici anni, sembra che la regola del doppio binario penale-amministrativo non sia, in realtà, mai venuta meno. E ciò non tanto a causa dei limiti applicativi intrinseci del principio di specialità, bensì in ragione di un orientamento giurisprudenziale che, nell'inseguire finalità di prevenzione generale, ha di fatto avallato la duplicazione punitiva, segnando così un ritorno al passato.

Oltre a sollevare pesanti dubbi di ragionevolezza, il doppio binario sanzionatorio si pone in evidente contrasto con il principio del *ne bis in idem* sancito sia dall'art. 50 CFDUE, sia dall'art. 4 prot. n. 7 CEDU.

Sia pure a fronte di un indirizzo giurisprudenziale consolidato della Corte europea dei diritti dell'uomo in relazione alla garanzia del *ne bis in idem*, che ha prodotto pesanti ricadute negli ordinamenti di diversi Stati, il legislatore italiano, nel riformare l'intero sistema punitivo tributario con il d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158, non ha avvertito l'esigenza e neppure il dovere di offrire un rimedio alla palese violazione del principio del *ne bis in idem*.

In attesa delle pronunce della Corte costituzionale⁷ e della Corte di giustizia dell'Unione Europea⁸ che sono state chiamate a risolvere i dubbi di legittimità sul binomio reato-illecito amministrativo in materia tributaria, questa delicata e al contempo spinosa questione è rimessa alle valutazioni (per il momento ancora) fatalmente incerte del giudice del caso di specie.

Prima di ripercorrere con ordine l'accidentato percorso qui sommariamente tratteggiato, vale però la pena di mettere subito in rilievo un dato: fatta eccezione per qualche isolata pronuncia di merito e per timide aperture della Corte di cassazione,

⁶ Così T. GIACOMETTI, *Tensioni attuali nel diritto penale tributario tra scelte di criminalizzazione e problemi di tecnica legislativa*, in F. V. ALBERTINI, L. COMINELLI, V. VELLUZZI (a cura di), *Fisco, efficienza ed equità*, Pisa, 2015, p. 199 ss. In tal senso anche P. ALDOVRANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, p. 138 ss.

⁷ Si veda la questione di legittimità costituzionale sollevata da: [Trib. Bologna, ord. 21 aprile 2015, giud. Cenni, in questa Rivista, 18 maggio 2015, con nota di M. CAIANIELLO](#). Il Tribunale di Bologna richiede, tuttavia, un intervento di "microchirurgia costituzionale" sull'art. 649 c.p.p. in relazione al solo art. 10-ter d.lgs. 74/2000.

⁸ Per il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'UE: [Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015, giud. Bertoja, in questa Rivista, 28 settembre 2015, con nota di F. VIGANÒ](#).

l'incompatibilità del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria con il principio del *ne bis in idem* non sembra aver fatto breccia nella giurisprudenza italiana, che pare al contrario avallare il doppio binario penale-amministrativo.

3. Dall'affermazione del principio di specialità alla sua disapplicazione.

Prima di analizzare le questioni problematiche più recenti, pare opportuno inquadrare il tema prendendo le mosse dall'unico meccanismo di temperamento tra illeciti penali e amministrativi previsto dal legislatore in materia tributaria: il principio di specialità.

L'affermazione del principio di specialità in materia tributaria si inserisce all'interno di una ben più ampia «inversione di rotta»⁹ compiuta con la riforma del 2000.

Se l'indirizzo politico criminale della l. 516/1982 era caratterizzato da una spiccata quanto inefficace anticipazione (a tutto campo) della tutela penale, il d.lgs. 74/2000 ha 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: da un lato, 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; dall'altro lato, prevenire le violazioni, tutt'altro che formali, in caso di mancato superamento delle soglie di punibilità¹⁰.

A ciò si aggiunga che il d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, nel riconoscere la connotazione spiccatamente para-penalistica dell'illecito amministrativo tributario, ha esteso a quest'ultimo le garanzie forti del diritto penale, analogamente a quanto aveva già previsto la l. 689/1981.

Da questa rimodulazione del sistema punitivo in materia tributaria non poteva che discendere un rinnovato rapporto tra illecito penale e amministrativo. Concepito come strumento sanzionatorio sostitutivo rispetto al diritto penale, l'illecito amministrativo non può che essere ritenuto una scelta punitiva alternativa¹¹ (e non certamente cumulativa) rispetto alle scelte d'incriminazione. Se così non fosse verrebbe vanificato lo stesso fondamento politico criminale di tale modello repressivo: essere espressione dei fondamentali principi di sussidiarietà ed *extrema ratio*.

Logico corollario di tale modello è l'individuazione di meccanismi di

⁹ Relazione di accompagnamento al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in *Guida dir.*, 2000, n. 14, p. 33 ss.

¹⁰ Cfr. L. DEL FEDERICO, *Evoluzione del sistema sanzionatorio amministrativo fiscale*, in G. INSOLERA, R. ACQUAROLI (a cura di), *Sussidiarietà ed efficacia del sistema sanzionatorio fiscale. Atti del convegno, Jesi 22-23 ottobre 2004*, Milano, 2005, p. 13 ss., in particolare p. 31 s.

¹¹ Cfr. P. ALDOVRANDI, op. cit., p. 85; A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO, T. PADOVANI, A. PAGLIARO (diretto da), *Trattato di diritto penale*, Milano, 2010, p. 225. In una prospettiva diversa ma complementare, sia consentito il rinvio a M. DOVA, *Gli illeciti amministrativi nel codice civile, nel testo unico bancario e nel testo unico della finanza*, in A. ALESSANDRI (a cura di), *Reati in materia economica*, in F. PALAZZO, C. E. PALIERO (diretto da), *Trattato teorico pratico di diritto penale*, Torino, 2012, p. 239 ss.

coordinamento e contemperamento tra fattispecie, che consentano di evitare un'inutile duplicazione punitiva. Ed è proprio per soddisfare tale esigenza che la riforma del 2000 ha sancito, attraverso l'art. 19, il principio di specialità, in modo da garantire l'applicazione di una sola norma (quella speciale), qualora lo stesso fatto fosse punibile sia a titolo di reato, sia di illecito amministrativo.

Senza poter approfondire un tema tanto complesso e delicato come il concorso (apparente o formale) di norme, ci si limita a rilevare che, secondo l'interpretazione ormai consolidata della dottrina¹², l'applicazione del principio di specialità dipende esclusivamente dal confronto logico-formale tra fattispecie astratte, senza che vi sia spazio per qualsiasi valutazione del fatto nella sua concreta materialità¹³. Sussisterà, dunque, un rapporto di specialità, qualora una delle due fattispecie, oltre a contenere tutti gli elementi costitutivi dell'altra, presenti uno o più elementi specializzanti (per specificazione o per aggiunta).

Improntato su tale principio, il sistema repressivo tributario avrebbe dovuto accordare la tendenziale prevalenza alle fattispecie penali¹⁴. E ciò in virtù di due elementi specializzanti che, nel dare gradualità alle risposte sanzionatorie, caratterizzano i reati tributari: questi ultimi presuppongono, infatti, la sussistenza del dolo specifico di evasione e/o il superamento di soglie di punibilità¹⁵.

La questione, tuttavia, si complica quando il rapporto di specialità non è unilaterale, bensì bilaterale, ossia quando ciascuna delle due norme è, al contempo, generale e speciale, rispetto all'altra. È qui che il principio di specialità sembra "mostrare la corda": per risolvere i casi di specialità reciproca è allora necessario fare riferimento a criteri ulteriori, tra i quali rientra per l'appunto il principio del *ne bis in*

¹² Cfr. D. PULITANO, *Diritto penale*, Torino, 2013, p. 462 s.; M. ROMANO, *Commentario sistematico del Codice penale*, Milano, 2004, 173 ss. Sul punto si veda, inoltre, G. DE FRANCESCO, *Lex specialis. Specialità ed interferenza nel concorso delle norme penali*, Milano, 1980, 40 ss.; G. FIANDACA, E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2009, 685; G. MARINUCCI, E. DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2012, 451; T. PADOVANI, *Diritto penale*, Milano, 2008, 387; F. PALAZZO, *Corso di diritto penale*, Torino, 2011, 557.

¹³ A. PAGLIARO, *Relazioni logiche ed apprezzamenti di valore nel concorso di norme penali*, in *Atti nell'Accademia di Scienze, lettere e arti di Palermo*, 1977, XXXV, 335 ss.; ora anche in ID., *Il diritto penale fra norma e società. Scritti 1956-2008*, III, Milano, 2009, 375 ss.

¹⁴ Sul punto si veda A. MARTINI, op. cit., p. 231, il quale osserva che «la norma penale, sulla base di tale doppia specialità unilaterale, sia destinata a prevalere sempre rispetto a quella sanzionatoria tributaria». In tal senso anche: E. MUSCO, F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, p. 337 s., i quali individuano una numerosa serie di ipotesi in cui sussisterebbe un rapporto di specialità tra reato e illecito amministrativo. In senso conforme si veda A. LANZI, P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, p. 97, i quali osservano che l'affermazione del principio di specialità in materia tributaria «dovrebbe condurre per lo più alla prevalenza degli illeciti penali, per la maggiore ricchezza di contenuto delle relative fattispecie». Gli Autori ritengono, tuttavia, che il principio di specialità «non si presta a risolvere i numerosi casi in cui i rapporti tra le norme siano di specialità reciproca» (nt. 30).

¹⁵ Si tenga presente che, mentre il dolo specifico di evasione non è previsto nei reati di omesso versamento e di indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater), le soglie di punibilità non sono previste dagli artt. 2, 8 e 10 d.lgs. 74/2000. In relazione alle soglie di punibilità si veda M. CAPUTO, In limine. *Natura e funzioni polico-criminali delle soglie di punibilità nei reati tributari*, in R. BORSARI (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova, 2013, p. 27 ss..

idem sostanziale¹⁶.

La giurisprudenza, al contrario, non sembra propensa a riconoscere tale principio, lasciando al solo principio di specialità il compito di regolare il concorso apparente di norme. In tal modo, però, la giurisprudenza ha avallato la duplicazione punitiva. E lo ha fatto con particolare riguardo ai reati di omesso versamento: fatti che, nell'originario disegno riformatore del 2000, non rientravano neppure nel catalogo dei comportamenti meritevoli di pena. Infatti, è solo qualche anno più tardi, precisamente nel 2004 e nel 2006¹⁷, che il legislatore, tornando sui propri passi, ha attribuito rilevanza penale, rispettivamente, all'omesso versamento di ritenute certificate¹⁸ e all'omesso versamento di IVA (artt. 10-bis e ter, d.lgs. 74/2000). Ciò ha prodotto una sovrapposizione tra reati e illeciti amministrativi di omesso versamento, che avrebbe dovuto essere risolta attraverso il principio di specialità.

Le cose sono però andate diversamente.

Chiamate a risolvere un contrasto sull'applicazione temporale dei reati di omesso versamento, le Sezioni unite¹⁹, con le sentenze gemelle del 2013, hanno analizzato approfonditamente i rapporti tra reati e illeciti amministrativi di omesso versamento, escludendo che tra le due fattispecie vi fosse un rapporto di specialità e ritenendo, al contrario, che potesse parlarsi di progressione illecita²⁰.

Pur ritenendo sussistente un rapporto di *progressione* tra illecito amministrativo e reato, le Sezioni unite hanno altresì negato l'esistenza di un concorso apparente tra le due fattispecie, così estromettendo qualsiasi spazio di rilevanza al principio del *ne bis in idem* (e agli ulteriori criteri di sussidiarietà e consunzione), a discapito di elementari esigenze di equità e razionalità punitiva.

Esigenze che, a ben vedere, la stessa Corte di cassazione aveva apertamente

¹⁶ F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2015, p. 471 ss.

¹⁷ Precisamente, dalla l. 30 dicembre 2004, n. 311 e dal d.l. 4 luglio 2006, n. 223.

¹⁸ Oggi, in virtù della modifica operata dall'art. 7, comma 1, lett. b), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 si tratta di omesso versamento di ritenute dovute o certificate.

¹⁹ [Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, 37425, Pres. Lupo, Rel. Cortese, ric. Favellato; Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, 37424, Pres. Lupo, Rel. Cortese, ric. Romano, in questa Rivista, 18 settembre 2013, con nota di A. VALSECCHI.](#)

²⁰ Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, cit., in particolare p. 21 della sentenza. Non essendo possibile ripercorrere in questa sede l'intero *iter* argomentativo seguito dalle Sezioni unite, ci si limita a riportare il passaggio essenziale in cui i giudici di legittimità giungono a negare che vi sia specialità tra le due disposizioni: «*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 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 tra i due illeciti in termini non di specialità, ma piuttosto di "progressione": la fattispecie penale [...] costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa».*

condiviso in una pronuncia di poco precedente²¹, scongiurando in tal modo la palese violazione del principio del *ne bis in idem* che deriva, invece, dalla soluzione proposta dalle Sezioni unite.

Anche escludendo il rapporto di specialità, non può tuttavia negarsi che, proprio nei casi di progressione illecita, l'identità del fatto nella sua concreta materialità, alla quale fa riferimento il principio del *ne bis in idem*, funga da limite invalicabile a qualsiasi duplicazione punitiva. E ciò è tanto più vero in un caso, come quello di specie, in cui l'intero contenuto di disvalore è esaurito dall'applicazione di una sola di tali fattispecie. Fattispecie che, oltre a condividere presupposti e condotta, tutelano il medesimo interesse: la corretta e puntuale percezione dei tributi.

4. La sistematica violazione del principio del *ne bis in idem*.

In realtà, anche in un sistema governato dal solo principio di specialità, la giurisprudenza disponeva di tutti gli strumenti idonei per prevenire la violazione del principio del *ne bis in idem*²². Ciò non di meno, quest'ultima ha preferito inseguire finalità retributive e di prevenzione generale, prediligendo la duplicazione punitiva.

Tale orientamento non poteva che porsi in aperto contrasto con le fonti sovranazionali, il cui sempre più incisivo influsso sugli ordinamenti nazionali non può più essere trascurato. Ed infatti, secondo la giurisprudenza consolidata della Corte europea dei diritti dell'uomo, il doppio binario sanzionatorio penale-amministrativo previsto in materia tributaria viola il principio del *ne bis in idem*.

La Corte EDU è intervenuta a più riprese per dichiarare, sia pure in relazione al sistema sanzionatorio tributario di altri Stati, l'illegittimità convenzionale della duplicazione punitiva penale-amministrativa, per contrasto con il principio del *ne bis*

²¹ [Cass. pen., Sez. III, 8.2.2012 \(dep. 16.5.2012\) n. 18757, Pres. De Maio, Rel. Franco, Imp. Germani, in questa Rivista, 23 maggio 2012, con nota di A. VALSECCHI](#). La Corte aveva infatti ritenuto che «appare invece esservi, in realtà, una sostanziale identità tra la condotta prevista e punita in via amministrativa dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13 e la condotta prevista quale penalmente rilevante dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 bis. Entrambe le condotte concernono il puro omesso versamento delle medesime somme mentre appare irrilevante, per valutare l'identità della condotta posta in essere dall'agente, sia il fatto che da un lato si puniscono gli omessi versamenti delle ritenute mensilmente operate e dall'altro quelli delle ritenute operate nel corso dell'intero anno; sia il fatto che differente sarebbe il termine di versamento. Non sembra invero esservi una sostanziale ed effettiva differenza di condotta fra l'omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti delle porzioni del tutto. Il comportamento illecito tenuto dal soggetto è, in effetti, il medesimo; e tanto le sanzioni amministrative quanto la sanzione penale hanno ad oggetto la stessa condotta omissiva (il mancato versamento all'erario) rivolta sul medesimo oggetto materiale (le ritenute certificate). Parimenti irrilevante è la diversità dei termini di adempimento prevista dalle due norme, perché l'enucleazione di due differenti termini di versamento non può influire, a livello penalistico, sulla fisionomia di una fattispecie penale e sul disvalore della stessa. Si tratta di un dato estrinseco che non incide sulla condotta omissiva dell'agente, se non nel senso di sanzionarne il termine di rilevanza giuridica».

²² Cfr. O. MAZZA, *L'insostenibile convivenza fra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. Tributaria*, 2015, 1033 ss., il quale osserva che «è proprio questa lettura giurisprudenziale che, avallando il sistema del doppio binario procedimentale e sanzionatorio, pone le basi per l'applicazione del *ne bis in idem* europeo».

in idem di cui all'art. 4 prot. n. 7²³.

Sul piano delle affermazioni di principio, la giurisprudenza della Corte EDU non assume particolare rilevanza, poiché si limita a ribadire orientamenti giurisprudenziali ormai da lungo tempo consolidati sia in relazione ai criteri per determinare i confini della *matière pénale*, sia in tema di *ne bis in idem*.

Per stabilire, al di là delle etichette formali utilizzate dal legislatore nazionale, se una sanzione abbia (o meno) natura penale la Corte EDU fa riferimento, da quasi quarant'anni, ai tre criteri fondamentali elaborati a partire dalla celebre sentenza della Grande Camera nel caso *Engel e altri c. Paesi Bassi*²⁴: la qualificazione giuridica della violazione nell'ordinamento nazionale; la natura effettiva della violazione; il grado di severità della sanzione²⁵.

Se il finalismo punitivo è il vero ago della bilancia per tracciare i confini della materia penale²⁶, qual è la natura della riparazione pecuniaria (diversa dal risarcimento del danno) di cui al nuovo art. 322-*quater* c.p. in caso di condanna per i reati contro la Pubblica amministrazione, il cui carico afflittivo si somma alla pena inflitta e alla confisca? E delle nuove sanzioni civili previste dal recente schema di decreto legislativo n. 246? E del danno all'integrità mercato previsto dall'art. 187-*undecies* T.U.F.²⁷? E ancora: quale natura ha la responsabilità amministrativo-contabile, che viene ritenuta dalle Sezioni unite e dalla Corte costituzionale come uno strumento volto alla «repressione dei danni erariali conseguenti ad illeciti amministrativi»²⁸?

Tornando alla materia tributaria, sembra difficile escludere che le sanzioni amministrative previste dal d.lgs. 471/1997 abbiano natura penale. E ciò perché il sistema punitivo amministrativo in ambito tributario, nel proporsi come «variante di

²³ Tra le più rilevanti si veda: [C. eur. dir. uomo, Quarta Sezione, sent. 20 maggio 2014, *Nykänen c. Finlandia*, in questa Rivista, 5 giugno 2014](#); [C. eur. dir. uomo, Quinta Sezione, sent. 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, in questa Rivista, 11 dicembre 2014](#); [C. eur. dir. uomo, Quarta Sezione, sent. 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*, in questa Rivista, 27 marzo 2015](#).

²⁴ C. eur. dir. uomo, Grande Camera, 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Paesi Bassi*; C. eur. dir. uomo, 1 febbraio 1984, Grande Camera, *Öztürk c. Germania*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, p. 894 ss. con nota di C. E. PALIERO.

²⁵ Senza offrire indicazioni precise al giudice nazionale, ma lasciando a quest'ultimo il compito di decidere nel caso di specie sulla natura penale della sanzione amministrativa, anche la Corte di giustizia dell'Unione europea nel 2013 sembra fare riferimento ai criteri elaborati dalla Corte EDU: CGUE, causa C-617/10, *Åklagaren c. Hans Åkelberg Fransson*, in particolare § 34-36 della sentenza. Si veda, a tal riguardo, [D. VOZZA, I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell'Unione europea, in questa Rivista, n. 3, 2013, p. 294 ss.](#)

²⁶ Cfr. FR. MAZZACUVA, *La materia penale e il "doppio binario" della Corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2013, 1899 ss.

²⁷ Cass., Sez. V, 20 gennaio 2010, n. 8588, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2010, p. 992

²⁸ Così Cass., Sez. Unite, 4 novembre 2014 (dep. 18 dicembre 2014), n. 26659; negli stessi termini, Corte Cost., 13 dicembre 1988, n. 104

"serie B"» del diritto penale²⁹, persegue vere e proprie finalità preventive e repressive del tutto analoghe a quelle che si prefigge la sanzione penale³⁰.

Per stabilire se sussista una violazione del divieto del *bis in idem*, la Corte, dopo aver verificato la natura penale della sanzione amministrativa fa riferimento a tre differenti aspetti: se i fatti di rilevanza penale siano gli stessi per i quali si contesta l'illecito amministrativo (*idem*); se sia stata pronunciata una sentenza definitiva³¹; e, infine, se ci sia stata una duplicazione di procedimenti (*bis*).

Delle varie tappe attraverso le quali si articola il giudizio della Corte di Strasburgo, una in particolare merita di essere messa in evidenza.

Allineandosi sul punto all'orientamento della Corte di Lussemburgo³², la Corte EDU, a partire dal caso *Sergey Zolotukhin c. Russia*³³, ha elaborato un'interpretazione uniforme del concetto di "same offence": se il confronto tra norme fosse di tipo logico-formale come avviene per il principio di specialità, in relazione al quale si pone l'accento sulla struttura legale astratta della fattispecie (*legal characterisation*), ciò rischierebbe di indebolire la garanzia di cui all'art. 4, prot. n. 7 della Convenzione. Per questo motivo, secondo la Corte, il metro di valutazione del principio del *ne bis in idem* non può essere l'astratta previsione legislativa, bensì il fatto nella sua concreta materialità.

Un fatto che sembra, tuttavia, rimanere in qualche misura "illuminato" dal diritto, quanto meno in relazione ai rapporti di valore.

Nel caso *Kiiveri c. Finlandia*, la Corte di Strasburgo, nel valutare la possibile violazione del *ne bis in idem*, analizza i rapporti tra due fatti: l'irregolare tenuta delle scritture contabili (la *accounting offence* qualificata come reato) e la violazione dell'obbligo di presentare una corretta dichiarazione dei redditi (la *tax surcharge* qualificata come illecito amministrativo). La Corte esclude che, in questo caso, possa considerarsi violato il divieto del *bis in idem*: l'autore della violazione in materia di scritture contabili potrebbe aver successivamente rispettato il proprio dovere di

²⁹ C. PEDRAZZI, *L'illecito penale amministrativo. Relazione di sintesi*, in AA. VV., *L'illecito penale amministrativo. Verifica di un sistema (Profili penalistici e processuali)*, Atti del Convegno di Modena, 6-7 dicembre 1985, Padova, 1987, p. 201 ss.; ora anche in ID., *Diritto penale*, I, Milano, 2003, 515 ss., p. 516.

³⁰ C. eur. dir. uomo, Grande Camera, sent. 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlandia*, ric. n. 73053/01, in particolare §§ 37 e 38.

³¹ Non potendo approfondire questo aspetto specifico, si tenga presente che, secondo la Corte non vi può essere violazione dell'art. 4 prot. n. 7 della Convenzione, qualora il ricorrente non abbia cercato, in ambito domestico, di prevenire la doppia incriminazione per il medesimo fatto, facendo appello avverso la condanna nei termini stabiliti. Ciò comporta il mancato esaurimento dei rimedi interni; in tal senso, C. eur. dir. uomo, Quarta Sezione, sent. 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*, cit., § 47.

³² Cfr. S. MONTALDO, *La dimensione multilivello del "ne bis in idem" europeo. Spunti per una lettura unitaria alla luce della recente giurisprudenza di Lussemburgo e Strasburgo*, in *Questione giustizia*, 2014, p. 9 ss., in particolare p. 19.

³³ C. eur. dir. uomo, Grande Camera, sent. 10 febbraio 2009, *Sergey Zolotukhin c. Russia*, §§ 70-84, che costituisce il *leading case* in tema di *ne bis in idem*. Il medesimo concetto di "same offence" viene utilizzato dalla più recente giurisprudenza della Corte EDU in materia tributaria (v. riferimenti nota 20). Del resto, che la garanzia del *ne bis in idem* debba fondarsi su un confronto tra fatti materiali è confermato anche dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea: di recente v. CGUE, Grande Sezione, 16 novembre 2010, Gaetano Mantello, C-261/09, § 50.

fornire all'autorità fiscale informazioni sufficienti e precise, correggendo le informazioni contenute nelle scritture contabili o presentando altri documenti in grado di offrire alle autorità un quadro adeguato per la valutazione fiscale³⁴.

Così argomentando, però, la Corte finisce 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, la diversità fattuale non pare possa essere dedotta da un'eventuale condotta (effettivamente non tenuta) che sia *successiva* alla commissione del reato in materia di scritture contabili per evitare di fornire una dichiarazione fiscale scorretta.

Ed allora la Corte non sembra più fare riferimento al solo fatto storico per valutare *l'idem factum*, bensì pare dedurre implicitamente la diversità dei fatti materiali alla luce del significato giuridico di tali fatti, generando qualche incertezza sul reale punto di riferimento per condurre la valutazione di identità. E del resto non potrebbe essere diversamente: il fatto storico-materiale è un parametro di confronto che, nell'offrire il più alto livello di garanzia, rischia però di essere piuttosto sfuggente in fase applicativa se non è sorretto, quanto meno sul piano assiologico, dal suo significato normativo³⁵.

Nel chiarire, forse meglio di quanto abbia fatto la Corte di Strasburgo, la differenza sul piano fattuale tra illecito penale e amministrativo si è osservato che «l'*accounting offence* – pur inserendosi nella stessa serie naturalistica, così da potersi considerare normalmente prodromica all'evasione fiscale – ha comunque una propria autonomia rispetto alla violazione tributaria che esige elementi aggiuntivi». Se si astrae dal significato normativo dei fatti, però, la medesima serie naturalistica non sembra di per sé valere ad escludere la differenza dei fatti materiali. Basti a tal riguardo pensare ai dubbi che solleva, in relazione al principio del *ne bis in idem*, l'incriminazione dell'autoriciclaggio³⁶.

Vi è, infine, un'ovvia quanto necessaria precisazione che vale la pena di svolgere: il divieto del *bis in idem* potrà ritenersi violato esclusivamente quando vi sia coincidenza soggettiva tra persona coinvolta nel procedimento amministrativo e in quello penale. Ciò significa che non sussisterà alcuna violazione di tale principio qualora l'illecito amministrativo tributario sia stato commesso nell'ambito di società o enti con personalità giuridica. In questi casi, infatti, l'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003,

³⁴ Così C. eur. dir. uomo, Quarta Sezione, sent. 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia*, cit., § 35: «an applicant, while not having fulfilled the legal book-keeping requirements, can later have complied with the duty to supply the tax authority with sufficient and accurate information by, for instance, correcting the information contained in the books or by submitting other material which can adequately form the basis of a tax assessment. An accounting offence is therefore sufficiently separate from the tax surcharge proceedings to conclude that these proceedings did not arise from identical facts or facts which were substantially the same».

³⁵ Così G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. delle Società*, 2015, p. 867 ss., in particolare p. 898.

³⁶ Sul punto, F. CONSULICH, op. cit., p. 55 ss., il quale peraltro ritiene che «il *ne bis in idem* sostanziale osta non solo alla doppia punizione per lo stesso fatto storico, ma, a determinate condizioni, anche di fatti storici diversi, se legati da particolari nessi» (p. 83 s.); A. M. DELL'OSSO, *Il reato di autoriciclaggio: la politica criminale cede il passo a esigenze mediatiche e investigative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2015, p. 796 ss.

n. 269³⁷, al fine di evitare che l'ente, ossia il titolare sostanziale dell'interesse derivante dall'illecito penale o amministrativo, andasse esente da qualsiasi risposta sanzionatoria, stabilisce che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica».

Al di là dell'evidente mancanza di criteri di attribuzione della responsabilità amministrativa alla persona giuridica, tale disposizione non viola la garanzia del *ne bis in idem*, come peraltro confermato dalla Corte EDU³⁸: i soggetti coinvolti sono infatti diversi³⁹.

5. Le soluzioni della giurisprudenza più recente.

All'esito di questa ricostruzione, non è difficile immaginare le travolgenti ricadute sul piano nazionale che derivano dalla strutturale violazione del principio del *ne bis in idem* (non solo) in materia tributaria.

Ricadute che, al momento, non si sono ancora prodotte: da un lato, infatti, sono pendenti una questione di legittimità costituzionale e un rinvio pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia⁴⁰; dall'altro lato, la giurisprudenza di legittimità ha sollevato un fragile quanto ostinato argine all'impatto del principio del *ne bis in idem* sul doppio binario sanzionatorio.

Tale pervicace esclusione, da parte della Corte di cassazione, di qualsiasi dubbio di legittimità sulla duplicazione sanzionatoria penale-amministrativa si fonda su tre diversi argomenti.

Secondo un primo orientamento, il doppio binario in caso di omesso versamento di ritenute certificate non viola la garanzia del *ne bis in idem*, poiché l'illecito amministrativo tributario, pur essendo in rapporto di progressione illecita con lo speculare reato, non può essere considerato materia penale, se non viene soddisfatto il requisito della gravità della risposta sanzionatoria. La Corte ritiene, infatti, che, a differenza delle sanzioni irrogate da CONSOB nel caso *Grande Stevens*, quelle tributarie non abbiano un grado di severità tale da farle rientrare nella *matière*

³⁷ A. LANZI, P. ALDROVANDI, op. cit., p. 100; E. MUSCO, F. ARDITO, op. cit., p. 341; A. MARTINI, op. cit. 232 ss.

³⁸ C. eur. dir. uomo, Quarta Sezione, 20 maggio 2014, *Pirttimäki c. Finlandia*, § 51.

³⁹ Ciò è confermato anche da una recente pronuncia della Corte di cassazione, nella quale si mette in rilievo che «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. Il che ovviamente non accade quando, come nel caso di specie, dello stesso fatto rispondono a diverso titolo due diverse persone. Il fatto che "GADO S.a.r.l." 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»; così Cass., 30 ottobre 2015, n. 43809, in *Leggi d'Italia*.

⁴⁰ Rispettivamente: Trib. Bologna, ord. 21 aprile 2015, cit.; . Bergamo, ord. 16 settembre 2015, cit.

*pénale*⁴¹.

A ben vedere si tratta di un argomento tutt'altro che insuperabile: se la tenue risposta sanzionatoria prevista, in via amministrativa, dall'ordinamento finlandese non è valsa ad escludere la violazione del *ne bis in idem* nel caso *Nykänen c. Finlandia*, non si vede davvero per quale ragione questa possa ritenersi insussistente in relazione ad una ben più grave sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato.

Il secondo orientamento si fonda, invece, su un argomento al quale la giurisprudenza fa solitamente ricorso per escludere il principio di specialità: l'eterogeneità degli interessi tutelati dalle due fattispecie.

Sulla base di tale (improprio) argomento⁴², la Corte di cassazione esclude, infatti, sia l'esistenza del rapporto di specialità, sia la violazione del *ne bis in idem*, perché l'elemento della certificazione è previsto esclusivamente dalla fattispecie di reato di cui all'art. 10-bis del d.lgs. 74/2000. Secondo la Corte, è proprio la certificazione delle ritenute ad attribuire alla fattispecie di reato un oggetto di tutela diverso rispetto a quello dell'illecito amministrativo. In tal modo non vi sarebbe solo la lesione dell'interesse patrimoniale dello Stato alla corretta e puntuale percezione dei tributi, ma vi sarebbe un'offesa ulteriore derivante dalla falsità della certificazione circa l'avvenuto versamento⁴³.

Anche questo secondo orientamento sembra, tuttavia, cadere nello stesso vizio logico nel quale era incorsa la sentenza delle Sezioni unite. L'argomento utilizzato dalla Corte per escludere la violazione del *ne bis in idem* fa riferimento, ancora una volta, al paradigma della specialità.

A ben vedere, invece, è proprio il rapporto di progressione illecita ad imporre l'applicazione del principio del *ne bis in idem*. E ciò perché non esiste un fatto di rilevanza penale che non rientri, al contempo, nella fattispecie amministrativa. Detto altrimenti: nella concreta materialità dei fatti non vi è una differenza tra l'omesso versamento del tutto e la somma delle parti del tutto.

Vi è, infine, un terzo orientamento della Corte di cassazione, secondo il quale l'accertamento della violazione del principio del *ne bis in idem* incontra innanzitutto un limite di tipo processuale. Sia pure in presenza di un contrasto giurisprudenziale sul punto, il Collegio ritiene che «non [sia] deducibile dinanzi alla Corte di cassazione la violazione del "ne bis in idem", in quanto è precluso, in sede di legittimità, l'accertamento del fatto, necessario per verificare la preclusione derivante dalla

⁴¹ Così [Cass., Sez. III, sent. 8 aprile 2014 \(dep. 15 maggio 2014\), n. 20266, Pres. Squassoni, Rel. Pezzella, P.G. in proc. Zanchi, in questa Rivista, 5 giugno 2014](#); analogamente, in relazione, all'omesso versamento di ritenute previdenziali e assistenziali v. [Cass. pen., Sez. III, 14 gennaio 2015 \(dep. 20 luglio 2015\), n. 31378, Pres. Fiale, Rel. Grillo, in questa Rivista, 21 settembre 2015, con nota di A. VALSECCHI](#).

⁴² Cfr. A. ALESSANDRI, op. cit., p. 865 s. il quale osserva che «il bene giuridico non può dire nulla sui rapporti tra le fattispecie, poiché, risolvendosi assai spesso in un travestimento nelle cadenze retoriche dello "scopo della norma", non interviene in alcun modo sulla trama normativa».

⁴³ Cass., 8 aprile 2014 (dep. 1 ottobre 2014), n. 40526; Cass., 9 ottobre 2014 (dep. 12 marzo 2015), n. 10475. Si tenga peraltro presente che l'art. 10-bis del d.lgs. 74/2000, come riformulato dal d.lgs. 158/2015 ha equiparato le ritenute certificate a quelle dovute, eliminando in tal modo ogni presunta differenza di disvalore del reato rispetto allo speculare illecito amministrativo.

coesistenza di procedimenti iniziati per lo stesso fatto e nei confronti della stessa persona»⁴⁴.

Non potendo affrontare in questa sede il tema dei limiti del giudizio di legittimità, ci si limita a rilevare che la stessa Corte riconosce, tuttavia, che «il tema sia indubbiamente rilevante, emergendo invero non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa Eurounitaria [...] che l'illecito amministrativo di cui al citato art. 13 [d.lgs. 471/1997] e quello penale [art. 10-bis d.lgs. 74/2000] possano avere ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto, rendendo ingiustificata la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia»⁴⁵.

Ma vi è un aspetto ulteriore che merita di essere sottolineato perché segna un'evoluzione interpretativa rispetto agli arresti precedenti. La Corte, distaccandosi dai criteri propri del giudizio di specialità utilizzati dalla giurisprudenza precedente a partire dalla pronuncia delle Sezioni unite, afferma che «ciò che conta, per ritenere violato il divieto, è che l'effetto si risolva nella doppia punizione del medesimo fatto concreto»⁴⁶.

A fronte dei limiti preclusivi al riconoscimento della garanzia del *ne bis in idem*, che sono stati sollevati dalla Cassazione, si registrano solo due sentenze di merito⁴⁷ che, al fine di adeguare il sistema punitivo tributario alla garanzia del *ne bis in idem*, si inseriscono nel solco delle soluzioni prospettate da una parte della dottrina per risolvere, in via diretta, il problema del doppio binario in tema di abusi di mercato⁴⁸.

Un primo aspetto deve essere immediatamente sottolineato: a differenza della giurisprudenza di legittimità qui analizzata, il Tribunale di Asti non valuta la conformità del doppio binario sanzionatorio in materia di omesso versamento, bensì in relazione all'omessa dichiarazione di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000 e artt. 1 e 5 d.lgs. 471/1997.

Dopo aver precisamente ricostruito il dibattito giurisprudenziale nazionale e sovranazionale in tema di *ne bis in idem*, il Giudice di Asti rileva la «dubbia conformità convenzionale» della soluzione alla quale sono pervenute le Sezioni unite nel 2013 in tema di omesso versamento. In tal modo si corre, infatti, il rischio di vanificare «un principio, quale il *ne bis in idem*, che esige invero, pur nel pieno rispetto delle esigenze di difesa sociale, un'applicazione sufficientemente ampia al fine di evitare duplicazioni sanzionatorie di dubbia correttezza teorica e utilità pratica»⁴⁹.

Dopo aver riconosciuto che illecito penale e amministrativo hanno ad oggetto

⁴⁴ Cass., 11 febbraio 2015 (dep. 11 maggio 2015), n. 19334, in *Leggi d'Italia*, § 4.1. Così anche Cass., 15 aprile 2015 (dep. 20 maggio 2015), n. 20887, in *www.guidaaldiritto.sole24ore.com*, p. 6 ss.

⁴⁵ Cass. 11 febbraio 2015, cit., § 4.4.

⁴⁶ Cass. 11 febbraio 2015, cit., § 4.4.; negli stessi termini Cass., 15 aprile 2015, cit., p. 8 s. Sia consentito rilevare che, in entrambe le sentenze, la Corte cita letteralmente quanto si era osservato a margine del caso *Kiiveri c. Finlandia*: [M. DOVA, Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione, in questa Rivista, 27 marzo 2015.](#)

⁴⁷ Trib. Asti, 10 aprile 2015 (dep. 7 maggio 2015), n. 717, in *www.quotidianodiritto.ilsole24ore.com*, 14 maggio 2015; [Trib. Terni, 12 giugno 2015, in questa Rivista, 2 dicembre 2015, con nota di S. CONFALONIERI.](#)

⁴⁸ F. VIGANÒ, *Doppio binario*, cit., p. 232 ss.

⁴⁹ Trib. Asti, 10 aprile 2015, cit., p. 5.

lo stesso fatto materiale, «*id est* l'omessa dichiarazione fiscale», il Tribunale di Asti ritiene che «nulla osti ad una applicazione diretta dell'art. 649 c.p.p. al di là dei limiti apparentemente segnati dal suo tenore letterale». E ciò sulla base di un'interpretazione analogica del principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 649 c.p.p., il quale viene ritenuto dal Giudice, conformemente a quanto osservato delle Sezioni unite⁵⁰, «principio generale che attraversa ogni ramo del diritto, sostanziale e processuale, e che è parte integrante della generalità degli ordinamenti giuridici»⁵¹.

Evitando, in tal modo, sia di sollevare una questione di legittimità costituzionale⁵², sia di effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte di Lussemburgo⁵³, il Giudice di Asti osserva che la garanzia di cui all'art. 649 c.p.p., se interpretata analogicamente, possa operare anche in relazione a un procedimento formalmente amministrativo ma avente sostanzialmente natura penale. Non solo: la garanzia del *ne bis in idem* avrebbe, nell'ordinamento italiano, un ambito di operatività più ampio di quello convenzionale, prescindendo dal «requisito dell'irrevocabilità della precedente pronuncia giurisdizionale»⁵⁴.

6. Quali alternative?

Secondo una parte della dottrina la soluzione in via diretta del contrasto con il principio del *ne bis in idem* deve essere respinta: se non si vuole creare un diritto di mera creazione giurisprudenziale, non si può «estendere la portata dell'art. 649 c.p.p. ai rapporti fra processo penale e processo amministrativo», poiché questa interpretazione si risolverebbe in «una inammissibile forzatura della disposizione espressamente scritta per regolare i rapporti fra processi penali»⁵⁵.

⁵⁰ Cass., Sez. unite, 28 giugno 2005 (dep. 28 settembre 2005), n. 34655, secondo le quali il «principio del *ne bis in idem* [...] permea l'intero ordinamento dando linfa ad un preciso divieto di reiterazione dei procedimenti e delle decisioni sull'identica regiudicanda, in sintonia con le esigenze di razionalità e di funzionalità connaturate al sistema. A tale divieto va attribuito, pertanto, il ruolo di principio generale dell'ordinamento dal quale, a norma del secondo comma dell'art. 12 delle Preleggi, il giudice non può prescindere quale necessario referente dell'interpretazione logico-sistematica».

⁵¹ Trib. Asti, 10 aprile 2015, cit., p. 9.

⁵² Come, invece, ha fatto Trib. Bologna, ord. 21 aprile 2015, cit.

⁵³ Di recente, in relazione all'omesso versamento IVA, si veda Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015, cit. In riferimento, invece, alla precedente questione pregiudiziale sollevata sull'omesso versamento di ritenute certificate, sulla quale la Corte di giustizia dell'Unione Europea si è poi, come previsto, dichiarata incompetente, trattandosi di un ambito estraneo all'attuazione del diritto dell'Unione, si veda: [Trib. Torino, IV sez. pen., 27 ottobre 2014, Giud. Pio, in questa Rivista, 17 novembre 2014, con nota di M. SCOLETTA](#); [Corte di giustizia UE, ord. 15 aprile 2015, Burzio \(C-497/14\), in questa Rivista, con nota di M. SCOLETTA](#). Vale in fine la pena di rilevare che un'analogia questione di legittimità costituzionale sollevata in tema di omesso versamento di ritenute previdenziali è stato ritenuto manifestamente infondato da Cass., 14 gennaio 2015 (dep. 20 luglio 2015), n. 31378, in www.guidaaldiritto.sole24ore.com.

⁵⁴ Trib. Asti, 10 aprile 2015, cit., p. 11.

⁵⁵ O. MAZZA, op. cit., § 4; in tal senso anche G. DE AMICIS, op. cit., p. 201 ss., in particolare p. 215. Sul versante processual-penalistico la letteratura è sconfinata; per tutti, F. CAPRIOLI, *Sui rapporti tra ne bis in*

Per altro verso, la soluzione del problema del *ne bis in idem* per via giurisprudenziale, sia del giudice comune che costituzionale, rischia di produrre risultati irragionevoli, perché è governato dalla stravagante logica del «“vince chi arriva prima”»⁵⁶. Il trattamento sanzionatorio dipenderà in definitiva da fattori casuali: dalla (maggiore) celerità con la quale il procedimento (di regola quello amministrativo) verrà definito e dalle scelte processuali dell'autore della violazione⁵⁷.

Ed allora conviene prospettare la soluzione attualmente più semplice: «riportare la tematica nell'alveo dei principi del diritto penale»⁵⁸, applicando, in questi casi, il principio del *ne bis in idem* sostanziale che la dottrina penalistica ha da lungo tempo elaborato proprio per soddisfare elementari esigenze di equità e razionalità punitiva⁵⁹. In materia tributaria non sembrano mancare punti di riferimento che consentono di individuare, sul piano del disvalore del fatto, la norma prevalente nel caso concreto, facendo riferimento alle soglie di rilevanza penale. Ciò consentirebbe di evitare, *fin dal momento della mera qualificazione giuridica del medesimo fatto*, la duplicazione punitiva (amministrativa e penale).

Per prevenire la violazione di un diritto fondamentale affermato dalla Convenzione, si potrebbe ipotizzare una rinuncia da parte dell'Ufficio finanziario alla propria potestà punitiva⁶⁰. In altri termini, dopo aver accertato un omesso versamento superiore alla soglia di punibilità, l'Ufficio finanziario potrebbe limitarsi a recuperare l'imposta, trasmettendo la notizia di reato alla Procura della Repubblica, senza irrogare le sanzioni amministrative⁶¹.

Al di là di questa (forse troppo utopica) ipotesi, è chiaro che l'unica soluzione

idem processuale e concorso formale di reati, in *Giur. it.*, 2010, p. 5 ss.; G. LOZZI, *Profili di una indagine sui rapporti tra "ne bis in idem" e concorso formale di reati*, Milano, 1974; E. M. MANCUSO, *Il giudicato nel processo penale*, Milano, 2012, p. 403 ss.; T. RAFARACI, *Ne bis in idem*, in *Enc. dir., Annali*, III, 2010, p. 857 ss.

⁵⁶ Cfr. G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, cit., p. 885.

⁵⁷ Invero, il trattamento sanzionatorio non sembra poter essere completamente "pilotato" dall'interessato. La corte di Strasburgo, nel caso *Häkkä c. Finlandia*, ha infatti escluso che vi fosse una violazione del *ne bis in idem* qualora il ricorrente non abbia impugnato la decisione in sede amministrativa, per poi giovare della garanzia nel procedimento penale, C. eur. dir. uomo, Quarta Sezione, sent. 20 maggio 2014, *Häkkä c. Finlandia*, §52: «The Court therefore considers that the applicant had a real possibility to prevent double jeopardy by first seeking rectification and then appealing within the time-limit which was still open to him».

⁵⁸ O. MAZZA, *ibidem*.

⁵⁹ Cfr. G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, cit., p. 893 ss.

⁶⁰ Cfr. F. VIGANÒ, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *questa Rivista*, 8 febbraio 2016, p. 9, il quale rileva che «nessuna norma impone, d'altra parte, all'una o all'altra autorità competente all'irrogazione delle sanzioni (la CONSOB e il giudice penale) di rinunciare al 'proprio' procedimento e alla relativa sanzione in favore del binario sanzionatorio alternativo, in materia di processo penale vigendo addirittura un principio costituzionale di obbligatorietà dell'esercizio dell'azione penale, che parrebbe ostare a qualsiasi volontaria rinuncia al suo esercizio da parte del pubblico ministero».

⁶¹ Questo meccanismo potrebbe porsi nella direzione indicata da G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *ult. op. cit.*, p. 896, laddove esprimono: «l'esigenza di privilegiare quei criteri di identificazione delle situazioni di specialità - e, *amplius*, di concorso apparente di norme - che, rimanendo perfettamente coerenti con le coordinate generali dell'ordinamento, evitino la creazione di aree di potenziale contrasto tra la normativa interna e il *ne bis in idem* penale-amministrativo di matrice convenzionale, invece di agevolarla».

soddisfacente può (o meglio, avrebbe dovuto) essere individuata solo dal legislatore⁶². Quest'ultimo, tuttavia, ha preferito tacere.

Il silenzio del d.lgs. 158/2015 sul punto, il cui impianto di riforma è stato a lungo "meditato", scarica sull'intero sistema costi ed effetti di un irragionevole duplicazione sanzionatoria, alla quale porrà (forse) provvisoriamente rimedio il lento e difficile dialogo tra Corti nazionali e sovranazionali.

Vi è solo un aspetto della riforma che potrebbe aver (in modo del tutto preterintenzionale) attenuato, sia pure in modo a dir poco lacunoso, le conseguenze del doppio binario penale-amministrativo. Si tratta delle cause di non punibilità sopravvenuta previste dal nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000 in relazione ai reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, le quali operano ad una condizione: il pagamento delle sanzioni amministrative⁶³.

⁶² Così anche F. VIGANÒ, *Ne bis in idem*, cit., p. 18.

⁶³ La causa di non punibilità subordinata alla condotta riparatoria descritta dal nuovo art. 13 dovrebbe operare anche in relazione agli artt. 4 (dichiarazione infedele) e 5 (omessa dichiarazione). In questo caso, tuttavia, la non punibilità è subordinata al fatto che «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». Come è stato correttamente rilevato, tale «requisito [...] 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»; così Corte di Cassazione. Ufficio del Massimario. Settore penale, *Novità legislative: Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1 della legge 11 marzo 2014, n. 23, Rel. n. III/05/2015, 28 ottobre 2015.*