



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Osservazioni sul tema del doppio binario sanzionatorio tributario e penale

di Irene Pini

Avvocato e Cultore di Diritto tributario
Dipartimento di Giurisprudenza
Università di Modena

ABSTRACT

The work aims to analyze the relationship between criminal and tax litigation process, with specific reference to the system of sanctions.

It has, in fact, various controversial aspects, which will be examined in detail, mainly because the interpretation provided by the national jurisprudence, which in a nutshell, admits and legitimates the cumulative application, the same case, the criminal and the tax penalty sanction.

As we shall see, this orientation is at odds both with the national law, which establishes the principle of specialty and the principle of ne bis in idem principle defended by the Court EDU and the EU Court of Justice.

KEYWORDS: *Criminal and tax trial - Double sanctioning track - Principle of specialty - Principle of ne bis in idem*

SINTESI

Il presente lavoro ha lo scopo di analizzare il rapporto tra processo penale e tributario, con particolare riferimento al sistema sanzionatorio. Lo stesso presenta, infatti, vari aspetti controversi, soprattutto in quanto l'orientamento giurisprudenziale nazionale prevalente ammette e legittima l'applicazione cumulativa delle sanzioni penali e fiscali per un medesimo fatto, in capo allo stesso soggetto.

Obiettivo del presente elaborato, è pertanto, mettere in risalto come questo orientamento sia in netto contrasto sia con la legislazione nazionale, che ha stabilito il principio di specialità, sia con il principio del ne bis in idem sempre sancito e difeso dalla Corte EDU e la Corte di giustizia dell'UE.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive – 2. La normativa nazionale. Concorso apparente di norme e principio di specialità – 3. La giurisprudenza nazionale: teoria della progressione – 4. Incompatibilità della teoria della progressione con i principi dell'ordinamento nazionale – 4.1. (Segue) Incompatibilità della teoria della progressione con i principi della CEDU e dell'UE – 5. Soluzioni ermeneutiche volte a prevenire la violazione del *ne bis in idem* e prime aperture della giurisprudenza nazionale – 6. Considerazioni conclusive

1. Considerazioni introduttive

I rapporti tra processo penale e processo tributario, come è noto, sono attualmente regolati dal principio del "doppio binario"¹, sancito dall'art. 20 del d.lgs. 74/2000² (rubricato *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*), secondo il quale il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti.

Nonostante la suddetta norma non disponga espressamente che anche il processo penale è autonomo rispetto a quello tributario, tale principio è, comunque, da considerarsi insito nel nostro ordinamento. Depone, in tal senso, l'interpretazione congiunta degli artt. 3 e 479 c.p.p., da cui deriva che il giudice penale può sospendere il processo solo per questioni pregiudiziali inerenti allo stato di famiglia o di cittadinanza ovvero, in pendenza di una controversia civile o

¹ Originariamente i rapporti tra i due processi erano regolati dal principio della cosiddetta "pregiudiziale tributaria" contenuto nell'art. 21, comma 3, l. 4/1929, che testualmente prevedeva: "per i reati previsti dalle leggi sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia". Si individuava lo scopo della pregiudiziale tributaria nell'evitare la possibilità di conflitto tra sentenza penale e accertamento, in altra sede, del rapporto tributario. Tale pregiudiziale, fondandosi sull'anticipazione dell'accertamento tributario rispetto al giudizio penale, assicurava infatti la prevalenza dell'accertamento tributario su quello penale: l'anticipazione dell'accertamento tributario rispetto al giudizio penale permetteva in specie all'atto d'imposizione, e/o al giudicato tributario, di dispiegare una propria forza cogente, che vincoli il giudice penale ad un accertamento conforme a quello tributario, e/o impedisca accertamenti difformi (cfr. A. BRANCACCIO, *L'evasione delle imposte sul reddito*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1978, pag. 105 ss.; G. LAMPIS, *Le norme per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Padova, 1936, pag. 46; G. TREMONTI, *I precedenti storici della pregiudiziale tributaria assoluta e le ragioni della sua permanenza dal 1929 ad oggi*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1980, pag. 647).

² Per completezza espositiva, si segnala che l'art. 20 riafferma quel principio del doppio binario, già introdotto nell'ordinamento penale tributario dalla legge n. 516 del 1982, secondo cui il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza di un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione. La disciplina del doppio binario, precedentemente sancita dall'art. 12 della legge n. 516 del 1982, si differenzia da quella oggi affermata dall'art. 20 d.lgs. 74 del 2000, in quanto quest'ultima, a differenza della prima, estende la regola della autonomia dei procedimenti anche al preliminare procedimento amministrativo di accertamento delle violazioni tributarie. Come è stato osservato da A. DI AMATO, *Il rapporto tra processo penale e processo tributario (art. 20). L'efficacia del giudicato*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa* (a cura di A. Di Amato - R. Pisano), Padova, 2002, p. 684, la stessa relazione di accompagnamento al d.lgs. 74/2000 chiarisce che la scelta dell'autonomia tra i due procedimenti è dettata dalla volontà di evitare che ipotesi di pregiudizialità (presenti in passato nel nostro ordinamento) tornino a dilatare i tempi di applicazione delle sanzioni penali.

amministrativa di particolare complessità, soltanto se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa. Sussistendo, peraltro, forti limitazioni della prova in sede tributaria (basti pensare al divieto di prova testimoniale di cui all'art. 7, comma 4, d.lgs. 546/1992), pare ovvio come neppure il processo penale possa essere sospeso quando sia pendente un processo tributario avente ad oggetto i medesimi fatti.

In altre parole, il legislatore ha inteso a chiare lettere escludere la sussistenza di un qualsivoglia rapporto di pregiudizialità nell'uno e nell'altro senso, venendosi, così, a delineare nel nostro ordinamento un principio di autonomia dei procedimenti, definito "principio del doppio binario".

Si tratta, quindi, di un sistema finalizzato essenzialmente a consentire all'Amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento ed alla riscossione in tempi rapidi, senza dover attendere l'esito del processo penale per reati tributari relativi ai medesimi fatti e, viceversa, consentire al giudice penale di accertare la sussistenza di reati tributari, senza attendere l'esito dell'accertamento fiscale³.

Tuttavia, se, da un lato, il principio del doppio binario ha il vantaggio di rendere autonomi i due procedimenti/processi, evitando inutili spendite di tempo nell'attesa dell'uno o dell'altro provvedimento, dall'altro, pone gravi e delicati problemi sul piano della certezza del diritto, comportando che, su un medesimo fatto, giudici diversi possano pronunciarsi in modo difforme o, addirittura, confliggente.

Non solo. Alla questione di giudicati contrastanti si affiancano altre incertezze applicative. Infatti, il sistema del doppio binario è problematico pure sul fronte del sistema sanzionatorio, essendo concreto il pericolo di un cumulo tra sanzione penale e sanzione tributaria⁴.

³ In giurisprudenza si è affermata la piena autonomia tra i due procedimenti. Si veda, a tal proposito: Cass., 10 gennaio 2010, n. 857; Cass., 31 gennaio 2013, n. 2352, in banca dati *fisconline*. Si veda anche la giurisprudenza di merito: Comm. trib. prov. Emilia Romagna-Bologna, sez. I, 11 aprile 2011, n. 54; Comm. trib. reg. Puglia-Bari, sez. VIII, 15 gennaio 2013, n. 14, in banca dati *fisconline*.

⁴ Come ampiamente sostenuto in passato, "applicare cumulativamente allo stesso fatto le due sanzioni significa, in certo qual modo, duplicare assurdamente la stessa sanzione"; in tal senso si veda G. FALSITTA, *L'aberrante cumulo materiale fra sanzioni penali ed amministrative tributarie nel decreto delegato n. 74/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, pag. 215. In argomento pure A. GIOVANNINI,

In altre parole, il sistema attuale consente che, contro il medesimo soggetto, possa essere contemporaneamente instaurato sia un processo penale che un processo tributario avente ad oggetto il medesimo fatto dotato di duplice rilevanza giuridica (penale e fiscale) e, per l'effetto, che lo stesso possa essere condannato in entrambe le sedi e punito con le rispettive sanzioni.

A ciò si aggiunga che il nostro ordinamento consente, altresì, in ambito penale, attraverso l'istituto della confisca, anche per equivalente, al quale per pacifica giurisprudenza viene riconosciuta natura afflittiva⁵, di privare l'imputato di qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa. Per di più, le misure del sequestro e dell'iscrizione di ipoteca che il giudice tributario può parallelamente disporre ai sensi dell'art. 22, d.lgs. 472/1997 a garanzia del credito per imposta e sanzione amministrativa, possono contribuire a determinare un vero e proprio "congelamento" del patrimonio del contribuente, con una doppia "catena" giudiziale (penale e amministrativa) che, pur a diverso titolo, può intrecciarsi sui medesimi beni e ostacolare o addirittura impedire l'adempimento spontaneo dell'obbligazione⁶.

Tale impianto normativo, oltre ad apparire fortemente squilibrato a danno del contribuente, si pone pure in forte contrasto con l'ordinamento sovranazionale improntato al principio cardine del *ne bis in idem*, nella lettura che si è venuta consolidando nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

Come è noto, con la sentenza della Corte EDU 4.03.2014, nella causa Grande

Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente, in *Riv. dir. trib.*, 2000, pag. 859 s.

⁵ In tal senso Cass., sez. III, 13 gennaio 2016, n. 891/2016, in *www.lavorofisco.it*, la quale ribadisce che la confisca per equivalente ha funzione sanzionatoria, in quanto con la stessa si intende privare l'autore del reato di un qualunque beneficio economico derivante dall'attività criminosa e ha l'obiettivo di dissuadere e disincentivare la commissione di reati. La confisca assume, così, i tratti distintivi di una vera e propria sanzione, tuttavia non commisurata, osserva la Corte, né alla colpevolezza dell'autore del reato, né alla gravità della condotta. I Supremi Giudici confermano l'orientamento già espresso con precedenti pronunce. Si citano, tra le varie, Cass. 26 giugno 2015, n. 27072, in banca dati *fisconline*; Id., 6 marzo 2014, n. 18311, in banca dati *fisconline*; Id., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561, in *Corr. Trib.*, 2014, pag. 1325 ss., con nota di A. VANNINI, *Esclusa la confisca per equivalente a carico degli enti per i reati tributari commessi dagli amministratori*; Id., 9 ottobre 2013, n. 4445; Id., 27 febbraio 2013, n. 23649, entrambe in banca dati *fisconline*.

⁶ Per un'esauritiva trattazione circa le problematiche dell'istituto della confisca, si rinvia a A. GIOVANNINI, *Identità di oggetto dell'obbligazione d'imposta e della confisca nei reati di evasione*, in *Rass. Trib.*, 2014, pag. 1256.

Stevens e altri c. Italia⁷, la Corte ha ravvisato la violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7, che statuisce il diritto a non essere giudicati o condannati due volte per il medesimo fatto, in relazione alla disciplina italiana in materia di manipolazioni di mercato, sanzionata penalmente dall'art. 185 d.lgs. 24.02.1998, n. 58 (TUF) e in via amministrativa dall'art. 187 *ter* del medesimo decreto legislativo.

La Corte EDU giunge a tale conclusione riquilificando come "penale", nella prospettiva CEDU, l'illecito amministrativo previsto dall'art. 187 *ter* TUF, e ciò sulla base della propria consolidata giurisprudenza, ai sensi della quale, al fine di stabilire la sussistenza di una accusa in materia penale, occorre tenere presenti tre criteri: la qualificazione giuridica della misura in causa nel diritto nazionale, la natura stessa di quest'ultima, e la natura e il grado di severità della sanzione⁸.

Una volta ravvisata la natura penale di entrambi gli illeciti che venivano in considerazione, la Corte ritiene esservi violazione del principio del *ne bis in idem*, essendo i fatti riconducibili alla stessa condotta, in quanto ciò che rileva non è il rapporto formale/strutturale tra fattispecie astratte, ma la sostanziale identità dell'episodio comportamentale da sanzionare.

È evidente che i principi espressi nella sentenza Grande Stevens pongono rilevanti problematiche anche in ambito penal-tributario: infatti, se per un verso l'applicazione dell'art. 19 d.lgs. 74/2000, che statuisce il principio di specialità, dovrebbe escludere la possibilità di un concorso, tra sanzioni penali ed amministrative, con esclusione quindi di qualsiasi conflitto con il principio del *ne bis in idem* di cui all'art. 4, protocollo 7, per altro verso, però, è evidente come la

⁷ Disponibile sul portale www.echr.coe.int; per commenti si vedano I. CARACCIOLI, *La progressiva assimilazione tra sanzioni penali e amministrative e l'inevitabile approdo al principio del ne bis in idem*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 2374 ss.; F. D'ALESSANDRO, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. e proc.*, 2014, pag. 614 ss.; C. SANTORIELLO, *Carta dei diritti dell'Uomo e mancato pagamento delle imposte in sede penale e amministrativa*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 1656; M. VENTORUZZO, *Abusi di mercato, sanzioni Consob e diritti umani: il caso Grande Stevens e altri c. Italia*, in *Riv. delle società*, 2014, pag. 693 ss.; V. ZAGREBELSKY, *Le sanzioni Consob, l'equo processo e il ne bis in idem nella CEDU*, in *Giur. It.*, 2014, pag. 1196 ss. La pronuncia forma, altresì, oggetto della Relazione 8 maggio 2014, n. 35 redatta dall'Ufficio del Ruolo e del Massimario della Corte di Cassazione, recante *Considerazioni sul principio del ne bis in idem nella giurisprudenza europea: la sentenza 4 marzo 2014, Grande Stevens e altri contro Italia*, pubblicata nel sito ufficiale della Corte di Cassazione.

⁸ Cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, 8 giugno 1976.

lettura che si è venuta consolidando nella giurisprudenza di legittimità circa i rapporti tra illeciti penali ed amministrativi sembra rendere concreto il prodursi di tale conflitto⁹.

La tensione tra l'assetto dell'apparato sanzionatorio tributario e il principio del *ne bis in idem* trova conferma nel proliferare di decisioni giurisprudenziali sul punto. Se fino ad ora, infatti, l'orientamento giurisprudenziale maggioritario ha decisamente escluso che tale regime punitivo si ponesse in conflitto con il divieto di *ne bis in idem*¹⁰, si sta, tuttavia, delineando parallelamente un nuovo filone giurisprudenziale, il quale ha, invece, ammesso che, dietro l'etichetta formale del duplice livello di tutela, si nasconde il rischio di una sostanziale duplicazione della risposta sanzionatoria, in violazione del principio del *ne bis in idem*¹¹.

Ciò è una chiara dimostrazione del fatto che, come già anticipato, l'irrompere nell'ordinamento nazionale del principio del *ne bis in idem* convenzionale, scolpito nel suo contenuto dalla sentenza *Grande Stevens*, non poteva che ripercuotersi anche nella materia degli illeciti tributari, tradizionalmente caratterizzata appunto dal doppio binario sanzionatorio, penale e amministrativo.

Nel panorama ora descritto, gli aspetti più controversi da analizzare sono sostanzialmente due: in primo luogo, la natura del sistema sanzionatorio tributario, reputato non penale secondo i parametri interni e da considerarsi invece penale secondo i criteri europei; in secondo luogo, l'accezione del principio di specialità tra fattispecie concorrenti, da definirsi *in astratto* nel confronto tra

⁹ Cfr. Cass., sez. un., 12 settembre 2013 n. 37424 e 37425 (denominate sentenze gemelle), in banca dati *fisconline*, secondo le quali la ritenuta sussistenza di un concorso tra gli illeciti penali tributari in materia di omesso versamento di tributi e l'illecito amministrativo di cui all'art. 13 d.lgs. 471/1997 non si pone in contrasto né con l'art. 4 del protocollo n. 7 della CEDU, né con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che sanciscono il principio del *ne bis in idem* in materia penale: ciò sia in quanto, nel caso di specie, secondo la Suprema Corte, non si potrebbe parlare di identità del fatto, sia per la ragione che il principio suddetto si riferirebbe solo ai procedimenti penali e non potrebbe quindi riguardare l'ipotesi dell'applicazione congiunta di sanzione penale e sanzione amministrativa tributaria.

¹⁰ Cfr. Cass., sez. un., 12 settembre 2013 n. 37424 e 37425, *cit.*

¹¹ Cfr. G. CONSO, *I fatti giuridici processuali penali. Perfezione ed efficacia*, Milano, 1955, pag. 101, il quale rileva come il *ne bis in idem* processuale si ispiri a motivi, quali la certezza del diritto e l'economia dei giudizi, diversi da quelli su cui si fonda il *ne bis in idem* sostanziale. Si veda anche F. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*, 8° ed., Padova, 2013, pag. 483, secondo il quale il *ne bis in idem* processuale, pur nella sua autonoma *ratio* di certezza ed economia processuale, entro certi limiti salvaguarda anch'esso la finalità di giustizia sostanziale del *ne bis in idem* sostanziale.

fattispecie tipiche, come costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, anche a Sezioni Unite, e da qualificarsi, invece, *in concreto*, dai contorni più sfumati e maggiormente legati a valutazioni fattuali, secondo le Corti europee.

Obiettivo del presente elaborato è, pertanto, quello di analizzare l'attuale sistema, soprattutto soffermandosi sugli arresti giurisprudenziali più recenti che potrebbero causare lo "sgretolamento" del sistema attuale.

Infatti, i principi affermati dalla Corte EDU devono indurre a ripensare all'architettura generale dei rapporti tra procedimento/processo e sanzioni penali-tributarie, mettendo al centro del ragionamento non più soltanto l'"interesse fiscale" dello Stato, ma spostando l'attenzione, come vuole appunto la Corte EDU, sulle garanzie fondamentali dell'individuo.

2. La normativa nazionale. Concorso apparente di norme e principio di specialità

Per comprendere le problematiche del sistema attuale è opportuno partire da una breve analisi del principio di specialità, così come disciplinato dal legislatore nella materia in esame.

In particolare, l'art. 19, d.lgs. 74/2000 stabilisce che quando uno stesso fatto di rilevanza tributaria è punito a titolo di uno dei delitti fiscali, ma anche come illecito amministrativo, deve applicarsi la disposizione speciale.

La norma suddetta sancisce, anche in materia penal-tributaria, il principio di specialità, quale criterio per risolvere i casi di conflitto apparente di norme, ma nulla dice circa la sua struttura e applicazione¹².

Occorre allora porsi l'interrogativo se tra la norma penale e la norma fiscale vi sia concorso apparente di norme. E, se la risposta è positiva, occorre individuare quale delle due norme è quella speciale, quindi da applicarsi?

In tema di concorso apparente di norme occorre volgere lo sguardo alla disciplina penale, anche perché l'art. 19 evoca un principio, quello di specialità, enunciato espressamente dall'art. 15 c.p., che, in tema di conflitto apparente di

¹² Cfr. G. GALLO, *Il principio di specialità*, in *Diritto penale tributario*, a cura di E. MUSCO, Milano, 2002, pag. 467 ss.; B. LAVARINI, *Corte Europea dei diritti dell'Uomo e ne bis in idem: la crisi del doppio binario sanzionatorio*, in *Diritto penale e processo*, 2014, pag. 82.

norme, in assenza di clausole di riserva, costituisce un vincolante criterio logico-formale di composizione.

Nell'ordinamento penale, vi è concorso di norme incriminatrici allorquando un unico episodio storico sia qualificato da più norme e più disposizioni sanzionatorie sono astrattamente applicabili¹³.

Per comprendere il fenomeno del concorso apparente di norme occorre muovere dalla constatazione che un accadimento apprezzabile come unitario (per la contiguità spazio-temporale in cui si realizza e perché suscettibile di una valutazione sociale complessiva) si può comporre in realtà di numerosi elementi materiali, di cui solo alcuni interessano l'ordinamento giuridico. Ciò è tanto più vero in materia penale, dove opera il principio di frammentarietà¹⁴, che si traduce in una peculiare tecnica per assegnare rilevanza giuridica a determinati fatti e quindi in una tecnica di incriminazione.

In altre parole, i presupposti del concorso o conflitto apparente di norme sono due: 1) l'esistenza di una medesima situazione di fatto; 2) la convergenza di una pluralità di norme che sembrano prestarsi a regolarla¹⁵. Trattandosi, però, di una

¹³ In argomento, G. A. DE FRANCESCO, *Concorso apparente di norme*, voce del *Digesto disc. pen.*, II, Torino, 1988, pag. 432 ss.; F. MANTOVANI, *Diritto penale*, Padova, 2007, pag. 465 ss.; A. PAGLIARO, voce *Concorso di norme penali*, in *Enc. dir.*, VIII, Milano, 1961, pag. 545; ID., *Relazioni logiche ed apprezzamenti di valore nel concorso di norme penali*, in *Indice pen.*, 1976, pag. 217; ID., *Concorso apparente di norme incriminatrici*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 3/2013, pag. 1386 ss.; D. PULITANO, *Diritto penale*, Torino, 2013, pag. 462 ss.; M. SANTISE-F. ZUNICA, *Coordinate ermeneutiche di diritto penale*, Torino, 2014, pag. 298.

¹⁴ In ragione del principio di frammentarietà, il legislatore preferisce andare a considerare singoli aspetti, piuttosto che l'intero aggregato fattuale, selezionando i fatti penalmente rilevanti su elementi che possono apparire secondari, nel rispetto del principio di sussidiarietà, onde punire solo i fatti che necessitano di una pena e graduare la sanzione in relazione a variazioni anche minime della fattispecie penale. Questo fa sì che possano esserci più fattispecie per il medesimo episodio, anche imparentate tra loro, perché, accanto ad un nucleo centrale di elementi comuni, presentano differenze su aspetti accessori. Dato un accadimento che si compone di dieci elementi, per l'ordinamento penale sono rilevanti solo alcuni, e questi possono essere distribuiti tra due o più norme. Ad esempio, nell'ambito dei delitti contro il patrimonio, il legislatore non reprime penalmente le violazioni contrattuali, pur se capaci di provocare gravi danni patrimoniali; egli reagisce soltanto contro certe modalità di aggressione, considerate più gravi ed insidiose, come ad esempio la sottrazione materiale della cosa nel furto o l'induzione in errore nella truffa. Per maggiori approfondimenti, si rinvia a R. GIOVAGNOLI, *Studi di diritto penale, parte generale*, Milano, 2008, pag. 18 ss.; T. PADOVANI, *Diritto penale*, Milano, pag. 2 ss.; M. PAPA, *Le qualificazioni giuridiche multiple nel diritto penale*, Torino, 1997, pag. 195 ss.

¹⁵ Secondo la Suprema Corte, il presupposto della convergenza di norme può ritenersi integrato solo in presenza di un rapporto di continenza tra le norme stesse, alla cui verifica deve procedersi mediante il confronto strutturale tra le fattispecie astratte configurate e la comparazione degli

convergenza che si rivela fallace, occorre individuare i criteri che consentono, rispettivamente, di accertare la "realtà" e l'"apparenza" del concorso.

Per individuare i casi di concorso apparente di norme sono stati da tempo individuati tre criteri: il criterio di specialità, il criterio di sussidiarietà, il criterio della consunzione (o assorbimento).

Di questi tre soltanto quello di specialità trova esplicito riconoscimento nel nostro ordinamento¹⁶.

Esso impone la prevalenza della legge speciale rispetto alla legge generale.

Il principio in esame è, pertanto, una relazione tra entità concettuali ed implica che tutti gli elementi costitutivi di una fattispecie (generale) siano contenuti in un'altra fattispecie (speciale), la quale ne contiene a sua volta di ulteriori cd. "specializzanti". Di conseguenza, la norma generale ha un'estensione più ampia rispetto alla norma speciale; ma il rapporto tra le due norme è tale per cui, ove la seconda mancasse, i casi che vi rientrano sarebbero riconducibili alla prima¹⁷.

Adottando un linguaggio formalizzato, può anche dirsi che la disposizione speciale contempla un sottoinsieme dell'insieme dei casi contemplati dalla disposizione generale.

elementi costitutivi che concorrono a definirle (cfr. Cass., Sez. Un., 1235/2011, in banca dati *fisconline*).

¹⁶ I criteri di sussidiarietà e di consunzione non trovano un esplicito riconoscimento legislativo, ma secondo parte della dottrina è possibile interpretare l'art. 15 c.p., che fa espresso riferimento al principio di specialità, come una norma che intende disciplinare non il generale fenomeno del concorso di norme, bensì una specifica ipotesi di concorso: quella nella quale le norme concorrenti si trovano, appunto, in rapporto di genere a specie; non dicendo alcunché sulle ipotesi diverse dalla specialità, l'art. 15 non può di conseguenza escludere che nel nostro ordinamento possano operare altri criteri legislativamente non previsti. In tal senso cfr. G. FIANDACA-E. MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, 2011, pag. 667. Di opinione contraria T. PADOVANI, *op. cit.*, pag. 387, secondo il quale l'inciso finale dell'art. 15 c.p. ("salvo che sia altrimenti stabilito") non alluderebbe a criteri di soluzione del concorso diversi dalla specialità, ma tale inciso sembra riferirsi, all'interno stesso del principio di specialità, alle ipotesi in cui non sia la norma speciale a prevalere su quella generale, ma, all'inverso, sia quest'ultima a prevalere sulla prima. In definitiva i giudizi di valore che i criteri di assorbimento e di consunzione richiederebbero sono tendenzialmente in contrasto con il principio di legalità, in particolare con il principio di determinatezza e tassatività, perché fanno dipendere da incontrollabili valutazioni intuitive del giudice l'applicazione di una norma penale.

¹⁷ In tal senso Cass., sez. II, 31 maggio 1990, n. 7613, in banca dati *fisconline*, secondo la quale il principio di specialità postula una pluralità di norme regolatrici della stessa materia, di previsioni disciplinanti la stessa cosa, e la presenza in una di esse di elementi peculiari che valgono a differenziare l'impianto normativo e che, per la loro specialità, siano da ritenere prevalenti rispetto a quelli della norma concorrente, che resta, per così dire, esclusa o assorbita.

In altre parole, si tratta di un approccio risolutivo alla luce della sussistenza, in una dinamica di rapporto contenente-contenuto di matrice insiemistica, di un elemento specializzante che qualifica come *quid pluris* l'illecito prevalente, *id est* quello speciale, avente i medesimi elementi costitutivi dell'altra fattispecie con, in aggiunta, l'altro differenziale qualificante e utile (cd. figura dei cerchi concentrici)¹⁸.

Anche in materia penal-tributaria il legislatore riconosce che possa sussistere un concorso apparente tra una norma che commina una sanzione penale ed una norma che commina una sanzione amministrativa. E, a tal fine, è stato positivizzato, anche in questa materia, quale criterio risolutivo del conflitto, quello di specialità, come previsto, in generale, nell'art. 9, comma 1, l. 689/1981 ("Quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, ovvero da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale"). Il principio trova specifica espressione, nella materia in esame, nel già citato art. 19, d.lgs. 74/2000, secondo il quale deve trovare applicazione esclusivamente la disposizione che risulti speciale rispetto all'altra all'esito del confronto tra le rispettive fattispecie¹⁹.

3. La giurisprudenza nazionale: teoria della progressione

Dopo avere brevemente richiamato i tratti fondamentali del concorso apparente di norme e del principio risolutivo di specialità, occorre analizzare come la giurisprudenza maggioritaria risponda ai quesiti che sono stati formulati all'inizio del precedente paragrafo, ovvero se possa esservi concorso apparente tra la norma incriminatrice penale e la norma fiscale e quale sia la norma considerata

¹⁸ A tale definizione rispondono due tipologie di specialità: per specificazione e per aggiunta. Mentre nella prima, la fattispecie generale include sempre tutti gli elementi descrittivi della fattispecie speciale; nella specialità per aggiunta, è la fattispecie speciale ad includere tutti gli elementi descrittivi di quella generale, oltre all'elemento aggiuntivo che la caratterizza. Poiché un requisito ulteriore di fattispecie ne riduce la portata, l'elemento aggiuntivo svolge, rispetto alla responsabilità penale, una funzione restrittiva, e rende la norma che lo contempla più ristretta rispetto a quella che prevede solo tutti gli altri elementi.

¹⁹ Cfr. B. CARTONI, *Il principio di specialità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Il Fisco*, 2003, pag. 6160 ss.

speciale.

Si può fin d'ora affermare che la giurisprudenza è pressoché univoca nell'escludere *a priori* il concorso apparente tra la norma penale e la norma amministrativa-tributaria, e, per l'effetto, consente che al medesimo fatto vengano applicate entrambe le sanzioni, sia penale che amministrativa.

Il suddetto risultato finale è ottenuto dagli organi giurisdizionali mediante l'elaborazione della cd. teoria della progressione.

In specie, la Corte di Cassazione si è interrogata circa la sussistenza di un concorso tra le suddette norme e per stabilirlo ha dovuto verificare se le disposizioni sanzionatorie in questione riguardino o meno lo "stesso fatto".

L'orientamento maggioritario²⁰ in giurisprudenza è, infatti, diretto ad escludere che la fattispecie penale e la fattispecie amministrativa ruotino attorno al "medesimo fatto" (con la conseguenza che non sussiste alcun concorso apparente di norme) e ricostruisce il rapporto tra reato e violazione amministrativa in termini non di specialità, bensì di progressione, tenuto conto che gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali²¹.

Ad esempio, nel caso specifico dell'omesso versamento di ritenute, la Suprema Corte, in varie pronunce aventi ad oggetto il rapporto tra la norma amministrativa contenuta nell'art. 13 d.lgs. 471/97, e la norma penale contenuta dall'art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000 (in tema di omesso versamento di ritenute certificate e, ora, per effetto della riforma dei reati tributari attuata con il d.lgs. 158/2015, anche di

²⁰ Cfr. Cass. pen., sez. III, 26 maggio 2010, n. 25875; Cass. pen., sez. III, 12 gennaio 2012, n. 7588; Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2012, n. 27719; Cass. pen., sez. III, 5 luglio 2012, n. 178; Cass., Sez. Un., 28 marzo 2013 n. 37425; Cass. pen., sez. III, 8 aprile 2014 n. 20266; Cass. pen., sez. III, 8 maggio 2014, n. 30267, in *Il Fisco*, 2014, pag. 3269, con commento di C. BECCALLI, *Sanzione penale e amministrativa per il mancato versamento da indebita compensazione*.

²¹ In senso contrario Cass. pen., sez. III, 8 febbraio 2012, n. 18757 e Cass. pen., sez. III, 9 ottobre 2012, n. 15025, in banca dati *fisconline*, secondo le quali tra le norme di cui agli artt. 10 *bis*, d.lgs. 74/2000 e 13, d.lgs. 471/1997 sussisterebbe un rapporto di successione di norme sanzionatorie, avente ad oggetto la stessa condotta omissiva e regolate in sostanza con spostamento del termine di adempimento e inasprimento repressivo. Di conseguenza, il momento di consumazione dell'illecito (non importa se amministrativo o penale) non può essere che unico e identificarsi nella scadenza del termine utile per realizzare la condotta doverosa, quale stabilito dalla legge vigente al momento in cui i singoli versamenti dovevano essere effettuati secondo tale orientamento, l'eventuale lettura della nuova norma penale come statuizione prorogante con effetto retroattivo termini già scaduti, con correlativa restituzione di effetti a illeciti già consumati e perfezionati, si porrebbe in palese contrasto con il divieto del *ne bis in idem*.

ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione²²), ha affermato che con l'introduzione dell'art. 10 *bis* non si è formalmente determinata la sostituzione di un regime sanzionatorio ad un altro, ma si è aggiunta, alla generale previsione della fattispecie di illecito amministrativo, la previsione di una fattispecie penale, ruotante nell'ambito dello stesso fenomeno omissivo ma ancorata a presupposti fattuali e temporali nuovi e diversi.

I Supremi Giudici hanno osservato che, pur nella comunanza di una parte dei presupposti²³ e della condotta²⁴, gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate:

- 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 sedici del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, e coincidenti, per l'illecito penale, con quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo fiscale.

Con la teoria della progressione, la Cassazione ritiene, quindi, che la fattispecie penale costituisca in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima, la arricchisce di elementi essenziali (come già detto, certificazione, soglia di punibilità, termine allungato) che non sono complessivamente riconducibili al paradigma della specialità, in quanto recano decisivi segmenti comportamentali che si collocano temporalmente in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo²⁵.

²² Si segnala che il legislatore, con la riforma dei reati tributari (d.lgs. 158/2015), ha provveduto a modificare anche l'art. 10 *bis* sia nella rubrica, che ora ricomprende sia le ritenute certificate che le ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione, ma ha provveduto pure ad innalzare la soglia di punibilità, che viene triplicata, passando da € 50.000,00 ad € 150.000,00.

²³ In particolare, erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite.

²⁴ Per la condotta, nel caso di specie, si intende l'omissione di uno o più dei versamenti mensili dovuti.

²⁵ Le Sezioni Unite del 2013 sopra citate, in particolare, concludono nel senso che la presenza della

Sulla base di queste premesse, la Suprema Corte, esclusa la specialità ed affermata la progressione, ammette l'applicazione congiunta e cumulativa di entrambe le sanzioni.

In definitiva, la Corte di Cassazione legittima e continua ad avallare la sussistenza di un doppio binario procedimentale e sanzionatorio.

4. Incompatibilità della teoria della progressione con i principi dell'ordinamento nazionale

I Supremi giudici, come già detto, partendo dalla considerazione che non sussista alcun concorso di norme tra quella penale e quella fiscale, ammettono l'applicazione congiunta di entrambe le sanzioni, sulla base della teoria della progressione.

L'orientamento elaborato dalla giurisprudenza maggioritaria pare tuttavia in contrasto sia con i principi dell'ordinamento nazionale, sia con quelli della CEDU e dell'UE.

In primo luogo, pare non potersi condividere la considerazione, posta "a monte", della insussistenza del concorso di norme, che, come accennato, sussiste quando una pluralità di norme, tra loro non in antinomia, disciplinano e puniscono il medesimo fatto.

Contrariamente a quanto sostenuto dalla Suprema Corte, le norme fiscali e le norme penali di cui al d.lgs. 74/2000 disciplinano sempre il medesimo fatto; basti fare l'esempio (caso ricorrente in giurisprudenza) dell'omesso versamento di ritenute certificate ed Iva.

Come già sostenuto in dottrina, non è dubitabile che, a fronte dell'omesso versamento, oggetto di accertamento e di sanzione tanto in sede penale quanto in

previsione dell'illecito amministrativo di cui al comma 1 dell'art. 13, d.lgs. 471/1997 e la consumazione in concreto di esso, non sono di ostacolo all'applicazione, in riferimento allo stesso periodo d'imposta e nella ricorrenza di tutti gli specifici presupposti, della statuizione relativa all'illecito penale di cui all'art. 10 *bis*, d.lgs. 74/2000. La circostanza che in tal modo un fatto integrante uno o più illeciti minori (omissione di uno o più versamenti di ritenute nel termine mensile per un ammontare complessivamente superiore a € 50.000,00) assurga, in punto di fatto, a presupposto dell'illecito maggiore, richiedente a sua volta ulteriori requisiti e caratterizzato da un diverso tempo di realizzazione, argomentano i Supremi Giudici, non appare motivo sufficiente per escludere la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti.

sede amministrativa siano i medesimi fatti²⁶.

Il diverso termine per il versamento dell'Iva o delle ritenute certificate o ancora la soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale, non sono certo sufficienti per segnare una diversità strutturale della condotta sanzionata. Quest'ultima è rappresentata sia in sede penale che amministrativa pur sempre dal mancato pagamento del medesimo debito tributario, ovvero dal mancato versamento dell'Iva o delle ritenute certificate.

Si potrebbe fare l'ulteriore esempio della dichiarazione infedele.

La norma penale (art. 4 d.lgs. 74/2000) punisce chiunque, al fine di evasione, indica in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi fittizi (il legislatore prevede anche in questo caso soglie di punibilità). La norma amministrativa punisce, ai sensi dell'art. 1, d.lgs. 471/1997, chiunque nella dichiarazione indica, ai fini delle singole imposte, un reddito imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante.

Come è facilmente intuibile, anche in questo caso il fatto punibile è il medesimo per entrambe le norme, ossia la presentazione di dichiarazioni (ai fini Iva o ai fini delle imposte dirette) non conformi alla realtà.

Si potrebbe continuare così praticamente per tutte le fattispecie punibili astrattamente previste, per giungere al risultato che, come detto inizialmente, tutte le norme penali e fiscali hanno in realtà ad oggetto il medesimo fatto, con la conseguenza che entrambe le norme vanno a sanzionare la medesima condotta giuridica.

Quindi, alla luce delle considerazioni sopra esposte e contrariamente a quanto sostenuto dalla Cassazione, sussistono tutti i presupposti del concorso apparente di norme.

Pertanto occorre ora porsi il problema della risoluzione di detto conflitto,

²⁶ Cfr. O. MAZZA, *Ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio*, in *Rass. trib.*, 4/2015, pag. 1039.

applicando il principio di specialità ex art. 19 d.lgs. 74/2000.

Sulla base di tale principio, a fronte di due norme che disciplinano e sanzionano un medesimo fatto, trova applicazione la disposizione considerata speciale rispetto all'altra.

Nella materia in questione, pare potersi qualificare come norma speciale quella penale, in quanto tendenzialmente connotata da elementi specializzanti, quali le soglie di punibilità, le peculiari modalità nella condotta e la previsione di un elemento soggettivo univoco come il dolo specifico²⁷.

Se quindi norma speciale è quella penale, in virtù dell'art. 19 d.lgs. 74/2000 dovrebbe trovare applicazione esclusivamente la norma penale, con conseguente applicazione solo della sanzione penale²⁸.

In conclusione, tra le norme sanzionatorie penali e amministrative, aventi ad oggetto le stesse il medesimo fatto, sussiste un concorso apparente di norme, concorso che deve essere regolato dal principio legale di specialità, con conseguente applicazione della sola sanzione penale.

Alla medesima conclusione si potrebbe giungere anche seguendo un diverso percorso logico.

Se si ritenesse che tra le disposizioni normative penali e amministrative, come ritiene la Cassazione, non sussista un concorso apparente di norme, bensì una progressione criminosa, la conclusione dell'applicazione della sola sanzione penale non muterebbe.

Infatti, se si accogliessero le argomentazioni della Corte, secondo le quali la fattispecie penale costituisce una violazione molto più grave di quella

²⁷ In senso conforme anche A. CARINCI, *Specialità: tra crisi del principio e crisi del sistema*, in *Rass. Trib.*, 2015, pag. 503.

²⁸ Cfr. C. FORTE, *Il principio di specialità ed il rapporto tra procedimento penale e procedimento amministrativo nel d.lgs. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2002, pag. 9761, il quale rileva come la preoccupazione del legislatore, contenuta nella relazione di accompagnamento, ove si sostiene che "... in determinati frangenti, il potenziale autore di una violazione tributaria possa considerare maggiormente temibile una sanzione amministrativa pecuniaria di elevato ammontare ... piuttosto che una sanzione penale, fortemente afflittiva, bensì in astratto, ma la cui esecuzione è suscettibile di essere evitata in concreto, con l'ottenimento condizionale della pena", non fa altro che confermare che il principio generale della specialità vada a favore della sanzione penale rispetto a quella tributaria.

amministrativa e, pur contenendo necessariamente quest'ultima, la arricchisce di elementi essenziali, non può comunque avallarsi la conclusione alla quale essa giunge, secondo cui, per le suddette ragioni, la sanzione penale dovrebbe aggiungersi e non sostituirsi alla norma fiscale.

Procediamo con ordine. Per progressione criminosa deve intendersi il fenomeno del contestuale susseguirsi di violazioni di crescente gravità nei confronti del medesimo bene e si deve ritenere applicabile il principio della consunzione (o assorbimento). Sulla base del presupposto che il fenomeno suddetto è appunto caratterizzato da più azioni che appaiono, sulla base di un giudizio normativo-sociale, riconducibili ad un'azione giuridicamente unitaria, la dottrina ritiene la progressione criminosa come specifica esemplificazione del superiore principio dell'assorbimento²⁹.

Il suddetto principio, non positivizzato ma applicato dalla giurisprudenza penale, è invocato per scongiurare l'applicazione congiunta di norme che prevedono sanzioni diverse in tutte le ipotesi in cui la realizzazione di un reato comporta la commissione di un altro reato, il quale finisce, ad una valutazione normativo-sociale, con l'apparire assorbito dal primo³⁰.

In altri termini, il fatto appare identico pur in presenza di azioni diverse dal punto di vista naturalistico, purché espressive tuttavia di un disvalore omogeneo, come tale avvertito dalla coscienza sociale.

Per queste ragioni, la tesi dell'applicazione congiunta di sanzioni penali e amministrative è priva di fondamento, in quanto è la stessa progressione criminosa, alla luce del principio dell'assorbimento, che impone all'operatore di applicare la norma con trattamento più severo, in grado cioè di assorbire la norma che disciplina il comportamento più tenue. Per questo motivo deve concludersi

²⁹ Cfr. I. M. GALLO, *Diritto penale italiano. Appunti di parte generale*, Torino, 2014, pag. 164 ss.

³⁰ Caratteristiche essenziali del principio dell'assorbimento sono: 1) esso non poggia su di un valore logico tra norme, ma su di un rapporto di valore, in base al quale l'apprezzamento negativo del fatto concreto appare tutto già compreso nella norma che prevede il reato più grave, con la conseguenza che la contemporanea applicazione della norma che prevede il reato meno grave condurrebbe ad un ingiustificato moltiplicarsi di sanzioni; 2) esso richiede non la identità naturalistica, bensì la unitarietà normativo-sociale del fatto. Cfr. E. MUSCO, *Il mendacio all'autorità tra favoreggiamento personale e falsa testimonianza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, pag. 811.

che è applicabile la sola sanzione penale, caratterizzata da maggiore severità e volta all'assorbimento della sanzione amministrativa³¹.

Si deve, infatti, pensare che la sanzione penale sia già stata proporzionata dal legislatore per la punizione di quel reato, con la conseguenza che aggiungere la sanzione amministrativa comporterebbe una parziale duplicazione di pene, con violazione del principio del *ne bis in idem*³².

A parere di chi scrive, pare difficile trovare un percorso argomentativo logico per giustificare ed avallare l'applicazione congiunta delle due sanzioni (penali ed amministrative). Infatti, sia applicando il principio di specialità al concorso apparente di norme penale e amministrativa, sia (non ritenendo sussistente il concorso) applicando il principio della consunzione alla progressione criminosa, deve ritenersi applicabile la sola sanzione penale.

4.1. (Segue) Incompatibilità della teoria della progressione con i principi della CEDU e dell'UE

L'applicazione congiunta di entrambe le sanzioni penali e amministrative alla medesima condotta è incompatibili non solo con l'ordinamento interno, ma anche e soprattutto con i principi della CEDU e dell'UE.

Occorre fin d'ora rilevare che un sistema, come il nostro attuale, in cui è ammessa l'applicazione congiunta di più sanzioni nei confronti del medesimo

³¹ Cfr. G. RAGUCCI, *Illecito amministrativo e reato: dal principio di specialità al ne bis in idem*, in *Néotera*, 2015, pag. 52, il quale ritiene si possa giungere a risultati prossimi a una coerente applicazione del divieto di *ne bis in idem* sostanziale riconoscendo maggiore spazio al cd. principio di consunzione o di assorbimento, di modo che anche dell'art. 19 d.lgs. 74/2000 (come già per l'art. 15 c.p. da cui deriva) si ammetta che lascia spazio a deroghe del criterio di specialità in favore della norma che prevede l'illecito più grave. Applicando al rapporto tra illecito amministrativo e reato, sostiene l'Autore, l'illecito più grave sarebbe da individuare nel secondo, in considerazione del rango primario attribuito dalla Costituzione al bene della libertà, su cui la sanzione che lo caratterizza incide limitandola.

³² Cfr. G. M. FLICK-V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. delle società*, 2014, pag. 988, i quali, commentando la conclusione alla quale giunge la Corte di Cassazione nelle sentenze gemelle sulla base della teoria della progressione, affermano che: "la fattispecie illecita *maior* (reato di omesso versamento annuale) implica necessariamente il passaggio attraverso l'illecito o gli illeciti minori (omesso versamento periodico mensile o trimestrale), corrispondendo ad uno stadio crescente di offesa al medesimo interesse; questi ultimi dovrebbero rimanere, pertanto, assorbiti dalla prima, proprio sulla base dei postulati della progressione illecita".

soggetto per la medesima condotta (e l'instaurazione di due procedimenti volti ad accertare il medesimo fatto), fa sorgere forti dubbi circa il rispetto del principio *ne bis in idem*³³.

Diversamente da quanto affermato dalla prevalente giurisprudenza nazionale, infatti, sia la Corte EDU che la Corte di Giustizia, affermando il principio del *ne bis in idem*, dichiarano incompatibili i sistemi punitivi nazionali che non sono conformi ad esso³⁴.

In specie, le suddette Corti hanno affermato che il principio del *ne bis in idem*, previsto dall'art. 4 del protocollo 7 della Convenzione e dell'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, impedisce l'applicazione congiunta di una sanzione penale (e ancor prima l'avvio di un procedimento di accertamento) e di una sanzione afflittiva, sebbene configurata come amministrativa dall'ordinamento nazionale, a carico dello stesso soggetto e per la medesima condotta materiale; per fatti, cioè, che possono essere considerati "sostanzialmente gli stessi".

Nell'ordinamento convenzionale, il principio del *ne bis in idem* ha natura di diritto fondamentale dell'individuo, al quale non è consentita alcuna deroga nemmeno in tempo di guerra o in situazione di emergenza.

Senza entrare nel merito di ciascuna pronuncia³⁵, è utile, in questa sede,

³³ Cfr. G. M. FLICK-V. NAPOLEONI, *op. cit.*, pag. 988, secondo i quali: "sul piano del rispetto dell'art. 4 protocollo 7, non sembra azzardato ritenere che l'orientamento giurisprudenziale considerato (si fa riferimento alle sentenze gemelle della Corte di Cassazione: N.d.A.) prefiguri una duplicazione di sanzioni per fatti la cui "medesimezza" deve riconoscersi almeno su un piano sostanziale, che è quello che rileva nella prospettiva dei Giudici di Strasburgo. L'omesso versamento delle ritenute o dell'imposta, già sanzionato in via amministrativa, viene nuovamente sanzionato in via penale, solo perché protratto nel tempo".

³⁴ In tal senso Corte EDU, 27 novembre 2014, Lucky Dev c. Svezia, in *Dir. pen. cont.*, 11 dicembre 2014, con commento di G. D'ANGELO, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni della Corte*, in *Rass. Trib.*, 2015, pag. 270 ss.; M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*. La Corte EDU, a pochi mesi dalla sentenza del 20 agosto 2014, Nykänen c. Finlandia, in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014 (con commento di G. CESARI, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 5, pag. 74 ss.) ha condannato la Svezia per violazione del divieto del *ne bis in idem* in relazione al doppio binario penale-amministrativo previsto dal legislatore svedese in materia tributaria. Nella stessa direzione Corte EDU, 10 febbraio 2015, Kiiveri c. Finlandia, in *Dir. pen. cont.*, 27 marzo 2015, con commento di M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: nuova condanna della Finlandia e prima apertura della Cassazione*.

³⁵ Si rinvia a E. BOFFELLI, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea*:

analizzare i criteri elaborati dalla Corte EDU al fine di stabilire se un ordinamento nazionale si ponga in contrasto con il divieto di *ne bis in idem*.

In particolare, la Corte EDU si pone quattro interrogativi, che possono essere così schematicamente riassunti:

- la sanzione amministrativa ha natura penale? Secondo la Corte, l'illecito deve qualificarsi come sostanzialmente penale valutando tre criteri: 1) la qualificazione giuridica dell'infrazione nel diritto interno, 2) la natura repressiva e dissuasiva della sanzione, 3) il grado di severità della sanzione di cui è, a priori, passibile l'interessato³⁶;

- i fatti di rilevanza penale per i quali l'imputato è stato perseguito in sede penale sono gli stessi per i quali è stata imposta la sanzione amministrativa? L'orientamento maggioritario e più recente ritiene che si debba fare riferimento al fatto concreto e non alla fattispecie astratta, che rischierebbe di indebolire la garanzia del *ne bis in idem*. La Corte EDU è giunta a ritenere che il principio vieta di perseguire o giudicare una persona per un secondo illecito nella misura in cui alla base di quest'ultimo vi sono fatti che sono sostanzialmente gli stessi³⁷;

- è stata pronunciata una sentenza definitiva? La Corte ha ribadito che lo scopo dell'art. 4 prot. 7 CEDU è di vietare l'inizio di un nuovo procedimento quando è stata pronunciata una sentenza definitiva, ossia una decisione per la quale le

considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, in *Diritto e prat. trib.*, 2014, 2, pag. 1097 ss.; C. SACCHETTO, *Sanzioni tributarie e CEDU*, in *Rass. trib.*, 2/2015, pag. 483 ss.; D. VOZZA, *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: recente contributo della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. pen. cont.*, 2013, pag. 297 ss.

³⁶ Cfr. Corte EDU, 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, secondo la quale il sistema punitivo amministrativo in ambito tributario, nel proporsi come "variante di serie B" del diritto penale, persegue vere e proprie finalità preventive e repressive del tutto analoghe a quelle che si prefigge la sanzione penale.

³⁷ Tali affermazioni costituiscono la riproposizione dei principi affermati nella sentenza Corte EDU, 10 febbraio 2009, Zolotukhin c. Russia, in <http://hudoc.echr.coe.int>, con la quale la Corte ha dichiaratamente risolto il contrasto giurisprudenziale che si era verificato al proprio interno nel definire il concetto di *idem factum* ai fini dell'applicazione dell'art. 4 prot. n. 7 CEDU. La Corte in tale occasione smentisce l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale, oltre all'identità della condotta, era necessaria anche l'identità del bene giuridico offeso dagli illeciti in apparente concorso. Tale orientamento teneva nella debita considerazione che la stessa condotta ben poteva integrare illeciti diversi, dando origine ad ipotesi di concorso formale, allorché l'offensività degli illeciti avesse avuto un oggetto differente (cfr. Corte EDU, 30 luglio 1998, Oliveira c. Svizzera, in <http://hudoc.echr.coe.int>; Id., 2 luglio 2002, Goktan c. Francia, *ibidem*; Id., 24 giugno 2003, Gauthier c. Francia, in *ibidem*; Id., 10 ottobre 2006, Ongun c. Turchia, *ibidem*).

parti hanno esaurito tutti i mezzi di impugnazione ordinari;

- vi è stata una duplicazione di procedimenti? La Corte ha ribadito che l'art. 4 prot. 7 CEDU non preclude la contemporanea apertura e celebrazione di procedimenti paralleli per lo stesso fatto, bensì la circostanza che uno dei due procedimenti non venga interrotto nel momento in cui l'altro è divenuto definitivo³⁸.

Se si risponde alle domande suddette facendo riferimento al nostro sistema nazionale si ricaverebbero solo risposte positive, le quali testimonierebbero come il nostro sistema si ponga in contrasto con il principio del *ne bis in idem*.

I primi due punti meritano alcune considerazioni aggiuntive.

In particolare, occorre osservare che la sanzione amministrativa, nonostante la sua qualificazione giuridica, presenta chiari tratti di afflittività volti a combattere la recidiva, con la conseguenza che la stessa non può essere considerata esclusivamente come ristoro dell'Amministrazione finanziaria per l'imposta evasa.

A livello generale, la sanzione può essere definita come conseguenza giuridica tipica che l'ordinamento giuridico collega all'illecito, ossia alla violazione di un

³⁸ Si veda Corte EDU, 30 aprile 2015, n. 3453/12, 42941/2012, 9028/2013, Kapetanios e altri c. Grecia, in <http://hudoc.echr.coe.int>. I ricorrenti erano stati sottoposti a procedimento penale ciascuno con l'accusa di contrabbando. Questi procedimenti penali, tuttavia, si erano conclusi con sentenza di assoluzione per tutti e tre. Nel contempo, però, i ricorrenti venivano condannati al pagamento di sanzioni amministrative per i fatti di contrabbando. Tutti presentavano ricorso davanti al Tribunale amministrativo contestando le sentenze con le quali venivano inflitte loro ammende, in particolare per non aver tenuto conto delle sentenze di proscioglimento dei giudici penali. Al termine dei procedimenti amministrativi, tuttavia, le ammende erano state comunque confermate dalla Corte Suprema Amministrativa. In particolare, la stessa rilevava la natura autonoma dei due procedimenti e di conseguenza le autorità amministrative non erano vincolate dalle sentenze di proscioglimento dei tribunali penali. La Corte di Strasburgo, invece, ha rilevato che nel momento in cui una sentenza di assoluzione o di condanna diviene definitiva, non è possibile procedere contro un soggetto, né tanto meno giudicarlo una seconda volta, in virtù di violazioni afferenti ai medesimi fatti. È ben possibile, rileva la Corte, che pendente il processo penale atto a stabilire i profili di colpevolezza dell'imputato, sugli stessi fatti venga instaurato un giudizio amministrativo: in ipotesi del genere, il rispetto del principio in questione impone al giudice primo di sospendere la procedura ovvero di dichiarare l'estinzione del processo a seguito del passaggio in giudicato della pronuncia dell'autorità amministrativa di ultima istanza. È comunque esclusa la possibilità per uno Stato di imporre al cittadino una sanzione amministrativa in un separato giudizio allorché a costui sia già stata comminata per i medesimi fatti una condanna penale.

dovere o di un obbligo posta da una norma³⁹. Essa consiste, cioè, nella limitazione di diritti o nell'imposizione di obblighi al soggetto responsabile. La sanzione può essere risarcitoria, cioè finalizzata a reintegrare il danno subito da un altro soggetto in conseguenza dell'illecito; oppure afflittiva, cioè finalizzata all'afflizione del trasgressore.

In altre parole, la sanzione punitiva colpisce il comportamento illecito in sé, quella risarcitoria colpisce, invece, le sue conseguenze, cercando di compensarle.

Nel caso che ci occupa, le sanzioni amministrative, proprio per l'elevato grado di severità che presentano, non hanno una funzione risarcitoria o ripristinatoria, bensì natura repressiva⁴⁰, con la conseguenza che devono qualificarsi come sostanzialmente penali.

Tali sanzioni, infatti, si ispirano alla cd. teoria della retribuzione⁴¹, che consiste nel rendere male per male, basandosi sull'assunto che un male sofferto è la giusta reazione ad un male inferto⁴².

Per quanto concerne il secondo punto, si è già ampiamente argomentato, anche nel precedente paragrafo, che i fatti oggetto di persecuzione a livello penale ed amministrativo sono gli stessi.

In questa sede, si può aggiungere che, nelle sentenze gemelle della Corte di Cassazione esaminate in precedenza, è stato affrontato, seppur sommariamente, anche il tema della conformità della decisione assunta con l'art. 4 prot. n. 7 CEDU

³⁹ Accanto alle norme di condotta (dette primarie) che impongono doveri ed obblighi, l'ordinamento contiene norme (dette secondarie) che rappresentano la sua "risposta" o "reazione" nel caso di inosservanza del comportamento prescritto, prevedendo una sanzione volta a scoraggiarla.

⁴⁰ D'altronde, l'intero sistema sanzionatorio amministrativo è stato impostato con la riforma del 1997 a principi di matrice penale. Cfr. F. BATISTONI FERRARA, *Principio di personalità, elemento soggettivo e responsabilità del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, pag. 1509 ss.; L. DEL FEDERICO, *Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: principi sostanziali del d.lgs. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 107 ss.; ID., *Sanzioni amministrative*, in *Dizionario di dir. pubblico*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2006, vol. VI, pag. 5431 ss.; L. FAVA, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano, 2006, pag. 39 ss.; G. MARONGIU, *Le sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pag. 374 ss.

⁴¹ Le sanzioni risarcitorie-ripristinatorie si fondano sul principio della riparazione, che consiste nell'eliminare il male prodotto dalla violazione della norma, per cui consistono in misure di vario contenuto che colpiscono le conseguenze che la violazione ha prodotto, non più la violazione in sé.

⁴² Sulla funzione retributiva della sanzione, si rinvia a H. KELSEN, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Torino, 1952, pag. 55 ss.

e con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Precisamente, essa ha affermato che tali disposizioni non sarebbero violate per un duplice ordine di ragioni: perché il principio del *ne bis in idem* processuale riguarderebbe solo i rapporti tra fattispecie penali, e non anche quelli intercorrenti fra queste e le fattispecie amministrative; perché, in ogni caso, fra i reati di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'Iva e i corrispondenti illeciti amministrativi difetterebbe il requisito dell'identità del fatto.

È già stato osservato che la Corte di Cassazione ha operato un raffronto in astratto fra la fattispecie penale e quella amministrativa al fine di verificare la sussistenza del rapporto di specialità; la Corte EDU ha stabilito, invece, che occorre semplicemente verificare se il fatto⁴³, nella sua concreta dimensione storica⁴⁴, sia già stato oggetto di un giudizio nel quale sia stata pronunciata sentenza definitiva, anche se in relazione ad un illecito diverso⁴⁵.

Anche alla luce di queste considerazioni, si deve confermare quanto già argomentato nel precedente paragrafo, ovvero che è difficile ipotizzare che i fatti

⁴³ Si veda anche Corte EDU, 4 marzo 2014, n. 18640/2010, Grande Stevens c. Italia, *cit.*, in cui il ricorrente aveva adito la Corte di Strasburgo per aver subito sanzioni dalla Consob e dall'autorità giudiziaria penale per i medesimi fatti. Relativamente alla questione della sostanziale identità dei fatti alla base del nuovo procedimento e di quelli che sono stati oggetto di condanna definitiva, la Corte ha osservato che la questione non è quella di stabilire se i contorni normativi delle fattispecie illecite degli artt. 187 *ter* e art. 185, comma 1, d.lgs. 58 del 1998 siano o meno identici, ma se le condotte ascritte ai ricorrenti dinanzi alla Consob e dinanzi ai giudici penali fossero sostanzialmente e naturalisticamente le stesse. Dinanzi alla Consob, i ricorrenti erano accusati di non aver menzionato nei comunicati stampa del 24 agosto 2005 il piano di rinegoziazione del contratto *equity swap* con la Merrill Lynch mentre tale progetto già esisteva e si trovava in fase di realizzazione avanzata. Successivamente, essi sono stati condannati per tale fatto dalla Consob e dalla Corte d'Appello di Torino. Dinanzi ai giudici penali, agli interessati è stato mosso lo stesso rilievo basato sul contenuto dei comunicati stampa. Ad avviso dei giudici di Strasburgo, si trattava chiaramente della stessa condotta da parte delle stesse persone alla stessa data. Peraltro, la stessa Corte di Appello, nella sentenza 23 gennaio 2008, aveva riconosciuto che gli artt. 187 *ter* e 185, comma 1, d.lgs. 58/1998 avessero ad oggetto la stessa condotta, ossia la diffusione di false informazioni. Di conseguenza, la nuova azione penale riguardava un secondo illecito, basato su fatti identici a quelli che avevano motivato la prima condanna definitiva.

⁴⁴ Secondo A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 5/2014, pag. 982 ss., la Corte EDU e la Corte di Giustizia adottano un metodo d'interpretazione sostanzialistico. L'Autore ritiene che solo avendo piena coscienza della preferenza che le Corti accordano a questo criterio per leggere il "diritto" – e non la "legge" o il materiale normativo o la stringa del linguaggio compositiva della disposizione positiva, secondo un approccio formalistico che invece pervade la nostra cultura giuridica – si possono cogliere i principi affermati.

⁴⁵ In tal senso G. VINCIGUERRA, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2015, parte seconda, pag. 348 ss.

sanzionati in via amministrativa possano essere considerati diversi da quelli sanzionati penalmente.

Infatti, anche in ossequio all'orientamento della Corte EDU, non assumono rilievo le differenze valutate in astratto dai giudici nazionali, fra la norma amministrativa e quella penale, su cui la Suprema Corte ha essenzialmente fondato il proprio ragionamento volto a confermare la cumulabilità delle due sanzioni⁴⁶.

5. Soluzioni ermeneutiche volte a prevenire la violazione del *ne bis in idem* e prime aperture della giurisprudenza nazionale

Dopo aver brevemente delineato l'orientamento maggioritario della Cassazione in materia e i relativi punti di criticità, occorre ora dare atto dei rimedi elaborati da altra parte della giurisprudenza volti ad individuare soluzioni ermeneutiche per prevenire la violazione del principio del *ne bis in idem*.

Una parte della giurisprudenza, infatti, ha riconosciuto l'esistenza della problematica del cumulo tra sanzioni penali ed amministrative e cerca di individuare soluzioni volte al rispetto dei principi precedentemente analizzati.

Nonostante anche di recente la Corte di Cassazione⁴⁷ sia tornata a riaffermare

⁴⁶ Cfr. G. M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Rass. trib.*, 2014, pag. 939 ss., il quale ha esplicitamente affermato che sul piano del rispetto dell'art. 4 prot. n. 7 non sembra azzardato ritenere che l'orientamento giurisprudenziale considerato prefiguri una duplicazione di sanzioni per fatti la cui "medesimezza" deve riconoscersi almeno su un piano sostanziale, che è quello rilevante nella prospettiva dei Giudici di Strasburgo. L'omesso versamento delle ritenute o dell'imposta, già sanzionato in via amministrativa, viene nuovamente sanzionato in via penale solo perché protratto nel tempo.

⁴⁷ Cfr. Cass., 15 maggio 2014, n. 20266, in *Il Fisco*, 2014, pag. 4544, con commento di A. PALASCIANO, *Il doppio binario penale-tributario: dalle pronunce CEDU alla Corte di Cassazione*. Cass. pen., 11 maggio 2015, n. 19334, in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 2204 ss., con commento di P. ANTONINI, *"Ne bis in idem" e omesso versamento di ritenute: un'occasione persa per la Cassazione*. In tale pronuncia, la Suprema Corte riconferma che il processo penale per reati tributari deve viaggiare in parallelo con il procedimento amministrativo e, quindi, con l'esistenza di un debito tributario, senza che questo comporti violazione del "*ne bis in idem*". La sentenza, in particolare, richiama le Sezioni Unite (37425/2013), le quali hanno stabilito che il reato di omesso versamento di ritenute certificate non si pone in rapporto di specialità, ma di progressione illecita con l'art. 13, comma 1, d.lgs. 471/1997, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni. Attraverso tale richiamo, la sentenza si pone in linea di continuità con i suoi precedenti e, in sostanza, riconferma che i due sistemi repressivi sono tra loro interconnessi, ma viaggiano su due binari paralleli, sicché non si pongono affatto in rapporto di esclusione reciproca, essendo diverse le esigenze sottese alla repressione penale da quelle poste alla base delle sanzioni

i principi già espressi con le sentenze gemelle del 2013, si iniziano a sollevare, in giurisprudenza, voci di segno contrario, che mettono invece in discussione l'attuale sistema nazionale.

Un primo rimedio individuato è basato sull'interpretazione conforme e convenzionalmente orientata dell'art. 649 c.p.p., tale da estenderne l'applicazione anche al giudicato (solo formalmente) amministrativo (e da considerarsi penale agli effetti di quanto affermato dalla Corte EDU).

Decisione di particolare interesse, in tal senso, pare essere quella del Tribunale di Asti con la quale, visto l'art. 649 c.p.p., il giudice di merito ha ritenuto di non poter proseguire il giudizio penale, in quanto l'imputato era già stato precedentemente sottoposto, per i medesimi fatti, a sanzioni amministrative ai sensi del d.lgs. 471/1997.⁴⁸

Il Tribunale piemontese, riconosciuta la natura convenzionalmente penale della sanzione amministrativa già applicata, ha, pertanto, escluso, sulla base di una interpretazione adeguatrice dell'art. 649 c.p.p., che egli potesse essere sottoposto ad un secondo giudizio per la medesima vicenda, dichiarando improcedibile l'azione penale.

In particolare, il giudice di Asti ha ritenuto che € 552.994,20 di sanzioni amministrative correlate ad una contestata evasione di € 730.347,00 rappresentino a tutti gli effetti e al di là della formale qualificazione giuridica interna, una pena, peraltro "pesantissima, capace di condizionare la vita del trasgressore in misura assai maggiore rispetto a molte delle sanzioni attualmente contemplate dal codice penale".

amministrative. Si veda anche Cass. pen., Sez. III, 20 luglio 2015, n. 31378, in banca dati *fisconline*. La Cassazione si pronuncia sul ricorso di un datore di lavoro condannato, dai giudici di merito, per il reato di cui all'art. 2, comma 1 *bis*, d.l. 12 settembre 1983, n. 463, conv. con modif. in l. 11 novembre 1983, n. 638, che punisce il datore di lavoro che ometta di versare le ritenute previdenziali e assistenziali operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti. Le conclusioni della Corte sono perentorie: la "sanzione civile" già applicata all'imputato non ha natura di sanzione penale in quanto, innanzitutto, l'art. 116 della l. 388/2000 persegue l'obiettivo (esplicitato dalla rubrica) di favorire l'emersione del lavoro irregolare; inoltre, tale sanzione, obbligando il datore di lavoro inadempiente al pagamento di una somma pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti, ha solo effetti ristoratori verso l'INPS e, dunque, natura (oltre che *nomen juris*) di sanzione civile.

⁴⁸ Cfr. Trib. Asti, 7 maggio 2015, n. 717, in banca dati *fisconline*.

In altre parole, il giudice di merito, nel caso di specie, ha risolto il problema del cumulo sanzionatorio agendo da un punto di vista procedurale mediante un'interpretazione estensiva dell'art. 649 c.p.p.⁴⁹, considerato applicabile oltre i suoi confini naturali.

Altra soluzione percorsa dalla giurisprudenza per prevenire la violazione del principio del *ne bis in idem* è stata la proposizione di questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 117, comma 1, Cost., nella parte in cui non prevede che il giudice debba pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere anche nell'ipotesi in cui l'imputato sia già stato giudicato per il medesimo fatto, con provvedimento ormai irrevocabile, in un procedimento che (seppur formalmente qualificato come amministrativo dal diritto italiano) debba ritenersi di natura penale ai sensi della CEDU.

In tal senso, si è pronunciato il Tribunale di Bologna⁵⁰, il quale ha, appunto, sollevato, questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 117 Cost., in un caso di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto da parte di un imprenditore. Da tale fatto erano originati due procedimenti distinti: l'uno in ambito tributario, per violazione dell'art. 13 d. lsg. 18 dicembre 1997, n. 471; l'altro di carattere penale, ex art. 10 *ter* d. lgs. 10 marzo 2000, n. 74⁵¹.

Il giudice di merito, considerando l'indirizzo della Corte EDU in materia di *ne bis in idem*, a partire dalla nota sentenza Grande Stevens, ha riconosciuto, da un lato,

⁴⁹ Nello stesso senso si è pronunciato anche, in materia di sanzioni disciplinari, il Trib. Brindisi, 17 ottobre 2014, in *Dir. e pen e processo*, 2015, 438, con nota di M. L. BITONTO, *Una singolare applicazione dell'art. 649 cpp*; in *Giur. It.*, 2015, pag. 215, con nota di N. GALANTINI, *Il principio del ne bis in idem tra doppio processo e doppia sanzione*; in *www.penalecontemporaneo.it*, 12 dicembre 2014, con commento di S. FINOCCHIARO, *Improcedibilità per bis in idem a fronte di sanzioni formalmente "disciplinari": l'art. 649 cpp interpretato alla luce della sentenza Grande Stevens*.

⁵⁰ Cfr. Trib. Bologna, 21 aprile 2015, in *www.penalecontemporaneo.it*, 18 Maggio 2015, con nota di M. CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'Iva: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*.

⁵¹ La vicenda in sé pare relativamente semplice. Il soggetto interessato, socio e legale rappresentante di una società a responsabilità limitata, veniva rinviato a giudizio per violazione della fattispecie penale di omesso versamento di Iva. In quella sede, eccepiva il divieto di proseguire l'azione, producendo prova – orale e documentale – dell'avvenuto versamento da parte sua della imposta evasa, degli interessi e delle soprattasse nella misura del 30% del dovuto (a fronte di un debito con l'erario di € 378.180,71, aveva pagato, a chiusura di ogni pendenza con il fisco, € 450.797,20).

la natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie previste dall'art. 13 d.lgs. 471/1997, e, dall'altro, l'identità del fatto colpito dalla previsione tributaria e da quella incriminatrice ex art. 10 *ter*⁵² d.lgs. n. 74/2000.

Tali premesse sono servite all'organo giudicante per ravvisare in concreto nel nostro ordinamento il problema del cumulo tra sanzione tributaria e penale.

Il Tribunale di Bologna, sulla base delle medesime premesse svolte anche dal Tribunale di Asti, ha deciso tuttavia di rimettere al giudice delle leggi, per violazione dell'art. 117 comma 1 Cost., la questione sull'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non preclude un secondo giudizio ex art. 10 *ter* d.lgs. n. 74/2000 ove l'imputato sia già stato condannato in sede tributaria in ragione dell'art. 13 d.lgs. 471/1997.

Tale decisione si basa sulla considerazione che non è possibile individuare, nelle previsioni del codice di procedura penale e nelle norme del d.lgs. n. 74/2000, soluzioni ermeneutiche tali da impedire la doppia punizione.

In particolare, la suddetta problematica non può essere risolta, secondo questo giudice, mediante un'interpretazione dell'art. 649 c.p.p. conforme a quanto richiesto dalla Corte EDU, poiché la disposizione si riferirebbe esclusivamente alle sentenze del giudice penale.

Sul medesimo caso, si è pronunciato di recente anche il Tribunale di Bergamo⁵³, che ha rimesso la questione alla Corte di Giustizia dell'EU, attraverso lo strumento del rinvio pregiudiziale di interpretazione di cui all'art. 267 TFUE, chiedendo alla Corte di giustizia "se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4 prot. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento Iva) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile".

Sull'art. 10 *ter*, d.lgs. 74/2000 pende, pertanto, sia una questione di legittimità

⁵² Per completezza espositiva, si segnala che anche l'art. 10 *ter*, d.lgs. 74/2000 è stato interessato dalla riforma dei reati tributari, attuata con il d.lgs. 158/2015. In particolare, per il reato di omesso versamento di Iva, è stata innalzata la soglia di punibilità alla quota di € 250.000,00 per ciascun periodo di imposta.

⁵³ Cfr. Tribunale di Bergamo, ord., 16 settembre 2015, in www.penalecontemporaneo.it, 28 Settembre 2015, con nota di F. VIGANO', *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia*.

costituzionale sollevata dal Tribunale di Bologna, sia una questione di interpretazione pregiudiziale avanti alla Corte di Giustizia dell'UE, sollevata dal Tribunale di Bergamo.

Occorre spendere alcune parole circa la diversità delle due scelte utilizzate dai suddetti giudici di merito.

In particolare, la questione sollevata dal Tribunale di Bologna si fonda sul sospetto di illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. (divieto di doppio giudizio) per contrasto con l'art. 117 comma 1 Cost. in riferimento all'art. 4 prot. 7 CEDU, nella parte in cui lo stesso art. 649 c.p.p. non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio al caso in cui all'imputato sia già stata inflitta, per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione alla quale debba riconoscersi natura penale ai sensi della giurisprudenza rilevante della Corte EDU.

Il Tribunale di Bologna ha, dunque, ritenuto di sottoporre alla Corte costituzionale, in relazione all'art. 117 comma 1 Cost., lo scioglimento dell'antinomia tra il diritto nazionale e l'art. 4 prot. 7 CEDU, che sancisce il principio del *ne bis in idem* in una estensione assai più vasta di quella riconosciuta dalla giurisprudenza nazionale in sede di interpretazione dell'art. 649 c.p.p.

L'ordinanza, invece, del Tribunale di Bergamo interviene ora chiamando in causa la Corte di giustizia UE attraverso lo strumento della questione pregiudiziale di interpretazione. La questione concerne l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione, che sancisce il medesimo diritto al *ne bis in idem* riconosciuto dal citato art. 4 prot. 7 CEDU⁵⁴. Il Tribunale di Bergamo fonda, a

⁵⁴ La decisione del Tribunale di Bergamo pare giuridicamente coerente, in quanto la materia del contendere (Iva) ricade nell'ambito di operatività del diritto dell'Unione Europea. Tale rilievo è, ovviamente, cruciale, perché la condizione di operatività della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione è che la materia del contendere nel caso di specie ricada nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione ai sensi dell'art. 51 CDFUE. Proprio in ragione del difetto di tale requisito, la Corte di giustizia ha, in effetti, recentemente restituito al mittente una parallela questione pregiudiziale formulata dal Tribunale di Torino in materia di *ne bis in idem* e delitto di omesso versamento di ritenute ex art. 10 bis d.lgs. 74/2000, non essendo emerso in quel caso alcun profilo di connessione con il diritto UE che potesse giustificare l'applicazione dell'art. 50 CDFUE. Cfr. Tribunale di Torino, ord., 27 ottobre 2014, in www.penalecontemporaneo.it, 17 novembre 2014, con nota di M. SCOLETTA, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento delle ritenute: un problematico rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia*. Tale ordinanza è stata annotata anche da G.

differenza del Tribunale di Bologna, la propria questione sul sospetto che la perdurante pendenza del processo penale per il delitto di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. 74/2000 possa costituire una violazione del diritto al *ne bis in idem* sancito dall'art. 50 CDFUE.

6. Considerazioni conclusive

Sono ora opportune alcune considerazioni finali. Attraverso strade diverse (applicazione con interpretazione estensiva dell'art. 649 c.p.p.; questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p.; questione di interpretazione pregiudiziale avanti alla Corte di Giustizia dell'UE), tutti e tre i giudici di merito affrontano il problema dal un punto di vista procedurale.

In altre parole, nelle pronunce sopraccitate, ci si interroga su quale meccanismo processuale utilizzare per impedire l'applicazione congiunta della sanzione penale ed amministrativa, nell'ipotesi in cui il giudizio amministrativo si sia già concluso con applicazione della relativa sanzione.

Tuttavia, a parere di chi scrive, la questione deve necessariamente essere affrontata anche da un punto di vista sostanziale.

Focalizzarsi solo sul dato procedurale, e in particolar modo sull'art. 649 c.p.p., non agevola o risolve la complessa problematica.

L'art. 649 c.p.p., infatti, stabilisce che l'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto⁵⁵.

Visto il tenore letterale della norma, è difficile estendere il suo ambito di

VINCIGUERRA, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, 2, pag. 20282. Cfr. Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ord., 15 aprile 2015 C-497-2014, in www.penalecontemporaneo.it, 8 Maggio 2015, con nota di M. SCOLETTA, *Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del ne bis in idem: la Corte di Giustizia dichiara la propria incompetenza*. La suddetta pronuncia è stata commentata anche da O. MAZZA, *L'insostenibile convivenza fra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2015, pag. 1033 ss.

⁵⁵ Per un'esegesi dell'art. 649 c.p.p. si rinvia a: F. CAPRIOLI-D. VICOLI, *Procedura penale dell'esecuzione*, Torino, 2011, pag. 67 ss.; F. CORDERO, *Procedura penale*, Milano, 2012, pag. 1215 ss.; C. MARINELLI, *sub art. 649 c.p.p.*, in *Commentario breve al codice di procedura penale*, a cura di G. CONSO-G. ILLUMINATI, Padova, 2015, pag. 2840 ss.

applicazione oltre la materia penale. Infatti, il divieto opera per colui che, prosciolto da un primo giudizio in cui è stato "imputato", si trova a rivestire nuovamente questo ruolo in un nuovo processo avente ad oggetto il medesimo fatto.

Un'interpretazione estensiva dell'art. 649 c.p.p. non è consentita neppure dai principi costituzionali di stretta legalità in materia penale e di obbligatorietà dell'azione penale: nel nostro sistema, da un lato, sono illeciti, sanzioni e procedimenti penali solo quelli che la legge, non il giudice, qualifica tali; dall'altro, a fronte di un illecito così qualificato *ex lege*, l'azione penale è obbligatoria, e non può essere ritrattata. Ciò non esclude che la legge possa attribuire a taluni atti o fatti l'effetto di rendere improcedibile l'azione penale, ma deve trattarsi, appunto, della legge, non di un'operazione interpretativa⁵⁶.

In secondo luogo, anche se si ammettesse un'interpretazione estensiva della norma, volta a ricomprendere anche la sentenza emessa da altri organi giurisdizionali, quali le Commissioni tributarie, il problema del cumulo di sanzioni non sarebbe comunque completamente risolto, in quanto ciò potrebbe risolvere il problema solo nell'ipotesi in cui il processo penale iniziasse dopo la conclusione di quello amministrativo. Ma nell'ipotesi inversa (ossia di previa conclusione del processo penale), l'art. 649 c.p.p. non potrebbe risolvere la questione, perché da tale disposizione è impossibile trarre una regola rivolta al giudice tributario, cui sarebbe impedito di continuare un processo concernente il contribuente già condannato in sede penale.

Si pone un altro interrogativo. Le sanzioni di cui al d.lgs. 471/1997 sono irrogate dall'autorità amministrativa, non da un giudice. Che si svolga un processo sulle sanzioni amministrative è solo un'eventualità, che si realizza se il contribuente impugna l'atto di irrogazione di sanzioni. E l'interpretazione "estensiva" dell'art. 649 non potrebbe certo avere come destinataria anche per l'Amministrazione finanziaria.

Questa strada ermeneutica presenta, sempre a parere di chi scrive, notevoli

⁵⁶ In tal senso anche A. F. TRIPODI, *Abusi di mercato (ma non solo) e ne bis in idem: scelte sanzionatorie da ripensare?*, in *Proc. pen. Giust.*, 2014, pag. 106 ss.

difficoltà applicative, senza considerare che si tradurrebbe in un semplice criterio cronologico.

In altre parole, avrebbe efficacia la sanzione irrogata nella sentenza pronunciata per prima⁵⁷.

La questione non può quindi prescindere da soluzioni aventi contenuto sostanziale. L'unica prospettiva immediatamente e concretamente praticabile appare quella di riportare la tematica nell'alveo dei principi di diritto sostanziale⁵⁸, cercando di risolvere il concorso apparente di norme mediante una corretta interpretazione del principio di specialità in concreto⁵⁹.

Solo attraverso questa soluzione vi è una concreta possibilità di evitare violazioni del principio *ne bis in idem*. E principio di specialità è il criterio prescelto dal legislatore per rispettare il principio di *ne bis in idem*⁶⁰.

Questa soluzione appare, inoltre, la più conforme al dato normativo, in quanto l'unica vera norma che occorre applicare ed interpretare è l'art. 19 d.lgs. 74/2000⁶¹.

⁵⁷ Cfr. A. CARINCI, *op. cit.*, pag. 503 ss., ritiene che il principio del *ne bis in idem* (con valenza procedurale) si offre quale criterio di composizione del conflitto tra norme di ordine essenzialmente cronologico e non valoriale. Esso implica, difatti, la preferenza per la sanzione applicata per prima.

⁵⁸ Cfr. M. L. DI BITONTO, *Una singolare applicazione dell'art. 649 c.p.p.*, in *Diritto penale e processo*, 2015, pag. 441 ss., secondo la quale modificare i contenuti del *ne bis in idem* quale disciplinato nell'art. 649 c.p.p. è un'operazione destinata a provocare un "effetto domino" di cui non è agevole preconizzare tutti gli esiti. Infatti, un codice va considerato nel suo insieme come un meccanismo di precisione, i cui equilibri sono determinati da un sistema di contrappesi tale che ogni spostamento ha ripercussione su tutte le altre parti, tanto più se si va a toccare una norma cruciale qual è quella che sancisce la regola del *ne bis in idem*. Di conseguenza, mettere in discussione i contenuti di una regola secolare che funge da pilastro del sistema processuale penale andrebbe evitato solo per questo. A maggior ragione, poi, deve essere evitato se la proliferazione delle punizioni a livello penale e amministrativo in relazione allo stesso fatto può essere scongiurata sin da oggi, a diritto vigente immutato, attraverso strade ermeneutiche incentrate sulla valorizzazione del *ne bis in idem* sostanziale e sull'applicazione il più estensiva possibile del principio di specialità.

⁵⁹ In tal senso anche O. MAZZA, *op. ult. cit.*, pag. 1042.

⁶⁰ Cfr. M. PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, pag. 702, la quale definisce la soluzione suggerita dall'art. 19, d.lgs. 74/2000 come espressione di una regola di civiltà giuridica, che risponde ad esigenze di equità e certezza giuridica e che dovrebbe risolvere un problema di proporzione della sanzione afflittiva.

⁶¹ Questa soluzione è stata di recente accolta dal Tribunale di Terni, 1 settembre 2015, n. 674, in *www.dirittocontemporaneo.it*, 1 dicembre 2015, con nota di S. CONFALONIERI, *Ancora in tema di omesso versamento di Iva e ne bis in idem: il Tribunale di Terni dichiara di non doversi procedere per la sanzione penale*. Il giudice di merito, dopo aver ripercorso le norme di legge nazionali e sovranazionali e dopo aver dato atto degli orientamenti giurisprudenziali sul punto, ha ritenuto, di dover applicare, al caso di specie, l'art. 19, d.lgs. 74/2000 volto a prevenire la violazione del principio del *ne bis in idem*. Per tale ragione, ha così concluso "*considerata la diretta vigenza dei*

Si è già detto come tra norma penale e norma amministrativa sussista un concorso apparente e che il conflitto che deve essere risolto applicando il criterio legale di specialità.

La norma speciale e la relativa sanzione da applicarsi è quella penale⁶²; e conviene rimanere fedeli a questo schema, per le seguenti considerazioni.

Se si conclude per primo il processo tributario e il fatto contestato ha rilevanza penale, opera l'art. 21, d.lgs n.74/2000, secondo il quale l'Amministrazione finanziaria deve irrogare "*comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizie di reato*", anche se l'esecuzione delle sanzioni medesime avviene solo nel caso in cui il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto⁶³.

Quindi, se il processo penale si conclude con sentenza di proscioglimento o provvedimento di archiviazione, si applica la sanzione amministrativa; se, invece, il processo penale si conclude con sentenza di condanna per l'imputato, ciò deve determinare l'improcedibilità del procedimento amministrativo di esecuzione della sentenza e della relativa sanzione.

Se si concludesse per primo il processo penale con sentenza di condanna, nel processo tributario, ancora in corso, si dovrebbe verificare l'annullamento della sanzione irrogata, o in via di autotutela, o con pronuncia del giudice.

In questo contesto l'art. 21 ora citato potrebbe realmente rappresentare, come

principi espressi dalla Corte EDU nel nostro ordinamento, si ritiene di non doversi procedere nei confronti dell'imputato. Se non si ritiene vincolante la qualificazione giuridica di tale sanzione, il grado di severità della stessa, soprattutto se rapportata alle condizioni economiche dell'imputato, fa propendere per una sua identificazione "materiale" quale reato, che non rende, con ciò, possibile procedere a giudizio penale".

⁶² Anche il legislatore nel d.lgs. 158/2015, in attuazione della legge delega n. 23/2014, ha rimarcato la specialità della sanzione penale rispetto a quella amministrativa ripristinando la funzione della sanzione penale quale reazione estrema, volta a contrastare le condotte più insidiose.

⁶³ La *ratio* dell'anomalo congegno mira all'efficienza; 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 sussistano 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 rivolta all'applicazione delle sanzioni amministrative, che sia suscettibile di sviluppi in sede contenziosa. In tal senso G.M. FLICK, *op. cit.*, pag. 939 ss.

già osservato in dottrina⁶⁴, il naturale corollario del principio di specialità, ossia una soluzione di salvaguardia della pratica attuazione del criterio sancito dall'art. 19, d.lgs. 74/2000.

Anche questa prospettazione non è tuttavia immune da dubbi.

In primo luogo, è lecito chiedersi se sia comunque legittima l'irrogazione di sanzioni amministrative, nell'ipotesi in cui il processo penale si sia concluso con una sentenza di assoluzione o provvedimento di archiviazione. Invero, se le sanzioni amministrative, al di là dell'etichetta formale, sono in realtà da considerarsi afflittive, è legittima una loro applicazione dopo e nonostante che il giudice penale abbia ritenuto di prosciogliere l'imputato o archiviare il procedimento?

A ciò si aggiunga che nel sistema normativo nazionale sono presenti anomalie in contrasto con i principi sopra delineati.

Infatti, quanto detto sopra circa il rispetto del principio *ne bis in idem* sostanziale, è messo fortemente in crisi dai meccanismi premiali connessi alla definizione bonaria del contenzioso fiscale.

La circostanza attenuante speciale prevista dall'art. 13, d.lgs. 74/2000, così come modificato dall'art. 11, d.lgs. 158/2015, nel caso di pagamento del debito tributario, richiede che il versamento riguardi anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, benché non applicabili all'imputato in base al principio di specialità. Nello specifico, l'estinzione del debito tributario (comprensivo di sanzioni ed interessi) è qualificata quale causa di non punibilità per un significativo elenco di reati, secondo diverse scansioni temporali⁶⁵.

⁶⁴ In tal senso M. DI SIENA, *La nuova disciplina dei reati tributari*, Milano, 2000, pag. 228 s. Di opinione contraria G. GRAZIANO, *Il "punctum dolens" del principio di specialità tra sanzione penale e sanzione amministrativa in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 31 ss., secondo il quale l'art. 21, d.lgs. 74/2000 rappresenta, invece, nella pratica, una deroga procedimentale ulteriore al principio di specialità.

⁶⁵ Cfr. G.M. FLICK, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., pag. 939 ss., il quale rileva che, nonostante si possa ravvisare una violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale, si tratta di un pagamento volontario, e non coatto, finalizzato ad ottenere un beneficio in sede penale secondo la logica che evoca quella del "traffico delle indulgenze". Si veda anche la Relazione governativa illustrativa al decreto legislativo

In altre parole, il legislatore, con la riforma, ha sostanzialmente previsto un meccanismo tale per cui il contribuente è indotto al pagamento, oltre che del debito tributario, delle sanzioni qualificate come amministrative (e degli interessi), altrimenti vi sarà (in presenza dei presupposti di legge, in particolare il superamento delle soglie di punibilità) anche il processo penale, con conseguente cumulo di sanzioni.

Queste considerazioni impongono necessariamente una riflessione più ampia sull'intera struttura del nostro sistema sanzionatorio. Probabilmente dovrebbe riflettersi sulla legittimità del potere sanzionatorio in mano all'Amministrazione finanziaria. Potrebbe, cioè, essere più ragionevole lasciare quest'ultimo potere in mano al pubblico ministero nell'ambito del procedimento/processo penale e lasciare in capo al Fisco solo ed esclusivamente ciò che è realmente considerata sanzione amministrativa, ovvero dotata di carattere risarcitorio e non afflittivo/repressivo⁶⁶.

Tutto ciò impone necessariamente un'ulteriore considerazione circa i rapporti tra processo penale e processo tributario. Come si è visto, è veramente difficile continuare a riconoscere validità ad un sistema basato sulla totale autonomia tra i due processi. Quest'ultimi, infatti, non possono non dialogare tra loro, in quanto hanno ad oggetto i medesimi fatti, concernenti i medesimi soggetti. È assolutamente necessario un coordinamento: è impensabile la percorrenza di

158/2015, nella quale si evidenzia che la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico-criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della condotta attraverso una piena soddisfazione della pretesa erariale, purché ciò avvenga prima del processo penale.

⁶⁶ Cfr. A. DI PIETRO, *Diritto penale tributario: profili comparativi*, in *Rass. trib.*, 2/2015, pag. 344, il quale afferma che al legislatore nazionale spetta, nel definire le fattispecie di illecito amministrativo e penale, individuare, nelle relative strutture, anche gli elementi costitutivi caratterizzanti, in ragione, in particolare, della gravità del disvalore che, nel caso degli illeciti tributari, è pur sempre rappresentato dalla violazione del dovere di contribuire. Un condivisibile assetto ordinamentale, questo, che recupera alla responsabilità alta, quella del legislatore, la piena affermazione della legalità sostanziale, nell'individuare il rapporto qualitativo dei disvalori che giustificano le sanzioni amministrative e quelle penali, che, altrimenti, rischierebbe di risultare solo formale. Infatti, affiderebbe poi all'interprete la responsabilità di affermare il primato di quella disposizione punitiva che, per elementi specializzanti che la caratterizzano, dovrebbe riuscire ad affermare più o meglio il disvalore riconosciuto ad una specifica violazione del dovere di contribuire. Al legislatore, quindi, spetta la scelta di coniugare diversità e specialità nel concorso di norme che individuino fattispecie punitive cui far corrispondere sanzioni penali e amministrative.

“strade parallele che non si incontrano mai”.

Si auspica, pertanto, un intervento legislativo in grado di mettere ordine in una materia così delicata, ma per realizzare una riforma all'altezza della complessità della tematica è necessario che il legislatore guardi nel complesso la panoramica attuale.

Infatti, al d.lgs 158/2015, più volte citato, non può certo essere riconosciuto alcun valore di riforma. A fronte di tematiche così impegnative, la scelta che, invece, traspare dallo schema di cui al d.lgs. 158/2015 per la revisione del sistema sanzionatorio penale ed amministrativo, in attuazione della legge delega n. 23/2014, è quella di un intervento a bassa intensità. Nulla di inatteso invero e, peraltro, in linea con l'insieme delle scelte legislative proprie della legge delega, la quale, più che tracciare impegnativi scenari di riforma, si è limitata ad un'attività di mero *fine tuning*.

Si osservi, che, 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 (non) riformare il sistema punitivo tributario con il d.lgs. 158/2015, non ha probabilmente avvertito l'esigenza e neppure il dovere di offrire un rimedio alla palese violazione del principio del *ne bis in idem*⁶⁷ stesso.

⁶⁷ Non solo il d.lgs. 158/2015 non ha fornito adeguata risposta alle problematiche sostanziali attuali, ma è risultato non adeguato neppure in riferimento alla decorrenza temporale degli effetti delle modifiche stesse. È, ovvio, infatti, che la suddetta riforma dovrà ritenersi applicabile non solo alle operazioni poste in essere successivamente alla data di entrata in vigore (22 ottobre 2015), ma anche per quelle poste in essere prima di tale data, in virtù del principio di retroattività della legge penale più favorevole sancito dall'art. 2 c.p. Tale principio è stato confermato di recente dalla Corte di Cassazione, 07 ottobre 2015 n. 40272 (in *Il Foro It.*, 2015, pag. 533 ss. e in *Corr. Trib.*, 2015, pag. 4362 ss., con nota G. FRANSONI, *La "multiforme" efficacia nel tempo dell'art. 10 bis dello Statuto su abuso ed elusione fiscale*), la quale si è dovuta pronunciare, sul caso analogo, della decorrenza degli effetti nel tempo della riforma in materia di abuso del diritto attuata con d.lgs. 128/2015. La Corte, richiamando l'art. 15, comma 1, del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici del 1966, ratificato dall'Italia con l. 881/1977 (secondo il quale "se, posteriormente alla commissione del reato, la legge prevede l'applicazione di una pena più lieve, il colpevole deve beneficiarne") e l'art. 7 CEDU, riconducibile, ai sensi dell'art. 117 Cost, tra i principi costituzionali, (così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte EDU, 17 settembre 2009, ric. N. 10249/2003 e Id., 27 aprile 2010, ric. N. 21743/2007, secondo la quale tale disposizione sancisce non solo il principio della retroattività delle leggi penali più severe, ma, anche, implicitamente, il principio della retroattività della legge penale meno severa), ha ritenuto di dover annullare la sentenza d'appello impugnata per non essere il fatto oggetto di causa, anche se commesso anteriormente alla data di entrata in

Pertanto, in attesa delle pronunce della Corte Costituzionale e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, prima citate, che sono state chiamate a risolvere i dubbi di legittimità sul binomio reato-illecito amministrativo in materia tributaria, l'effetto dell'inerzia del legislatore è quello che questa delicata e al contempo spinosa questione è rimessa alle valutazioni fatalmente incerte del giudice del caso di specie⁶⁸.

Corre l'obbligo, infine, di citare, oltre alle lacune già evidenziate, l'introduzione, per effetto della "riforma", nel d.lgs. 74/2000, dell'art. 12 *bis* in materia di confisca. Anche in questo caso, il legislatore, nonostante l'acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale sull'istituto, si è limitato, senza affrontare alcun profilo problematico⁶⁹, a riproporre, al comma 1, l'art. 322 *ter* c.p. in tema di confisca (già peraltro applicabile ai reati tributari in forza dell'ora abrogato art. 1, comma 143, l. 244/2007) e al comma 2, prevedere, tra l'altro, l'obbligatorietà della confisca in caso di mancato versamento. Anche su questo caso specifico, si ripercuote negativamente la "riforma" (non) attuata dal legislatore, il quale, continuando a non prendere posizione sulla regola generale del "doppio binario", ha perso l'occasione di risolvere aspetti controversi fondamentali, primo fra tutti, la duplice determinazione dell'imposta evasa sia in sede penale che in sede tributaria. Come

vigore del d.lgs. 128/2015, più previsto dalla legge come reato. Tale principio deve, pertanto, essere valido anche per le modifiche attuate con il d.lgs. 158/2015, con la conseguenza che se, per esempio, un soggetto, anche prima dell'entrata in vigore della suddetta riforma, abbia commesso un fatto rilevante giuridicamente per il quale sono state innalzate le soglie di punibilità, tale soggetto non potrà essere sanzionato penalmente (se non sono state superate le nuove soglie previste), in quanto il fatto non costituisce reato. Tale soluzione è stata, peraltro, di recente proposta, nel caso specifico dell'applicazione nel tempo del d.lgs. 158/2015, dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 891/2016, *cit.*

⁶⁸ Considerazioni analoghe sono state elaborate da M. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, in www.dirittopenale Contemporaneo.it, 9 febbraio 2016.

⁶⁹ Restano sullo sfondo, irrisolte, una serie di questioni (che, schematicamente, qui si sintetizzano) di indubbio rilievo, le quali vertono: sulla nozione di profitto del reato, con particolare riferimento al nesso di derivazione che deve sussistere fra vantaggio ed illecito; sulla struttura del profitto con specifico riferimento ai reati tributari, in cui il vantaggio derivante dal reato consiste non in incremento del patrimonio del reo quanto, piuttosto, in un mancato decremento (risparmio di spesa); su come debba essere qualificata la confisca avente ad oggetto le somme di danaro, depositate su conto corrente, che costituiscono i risparmi di spesa derivanti dal reato tributario; su quale sia il rapporto tra la disciplina della responsabilità amministrativa degli enti prevista dal d.lgs. 231/2001 ed il sistema sanzionatorio tributario; sul se ed in che limiti possa essere disposta la confisca in presenza di una sentenza di non doversi procedere per intervenuta estinzione del reato per prescrizione.

già osservato in dottrina, in un sistema ordinato ad unità e all'unità giurisdizionale (art. 102 Cost.), la diversa commisurazione dell'imposta dovrebbe costituire l'eccezione, non la regola⁷⁰. Pertanto, continuare a legittimare, con un'eccezione, un meccanismo di permanente coabitazione della confisca con l'obbligazione tributaria costituisce una singolare modalità di ricostruzione e giustificazione del sistema.

Occorre prendere atto che, anche in questo caso, ha prevalso la logica dell'emergenza, la quale ha impedito meditazioni più approfondite che sarebbero state senz'altro opportune.

⁷⁰ In tal senso, A. GIOVANNINI, *Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*, in *op. cit.*, pag. 1265 ss.