

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

CONDIRETTORI

PROF. FABRIZIO AMATUCCI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

PROF. PASQUALE PISTONE

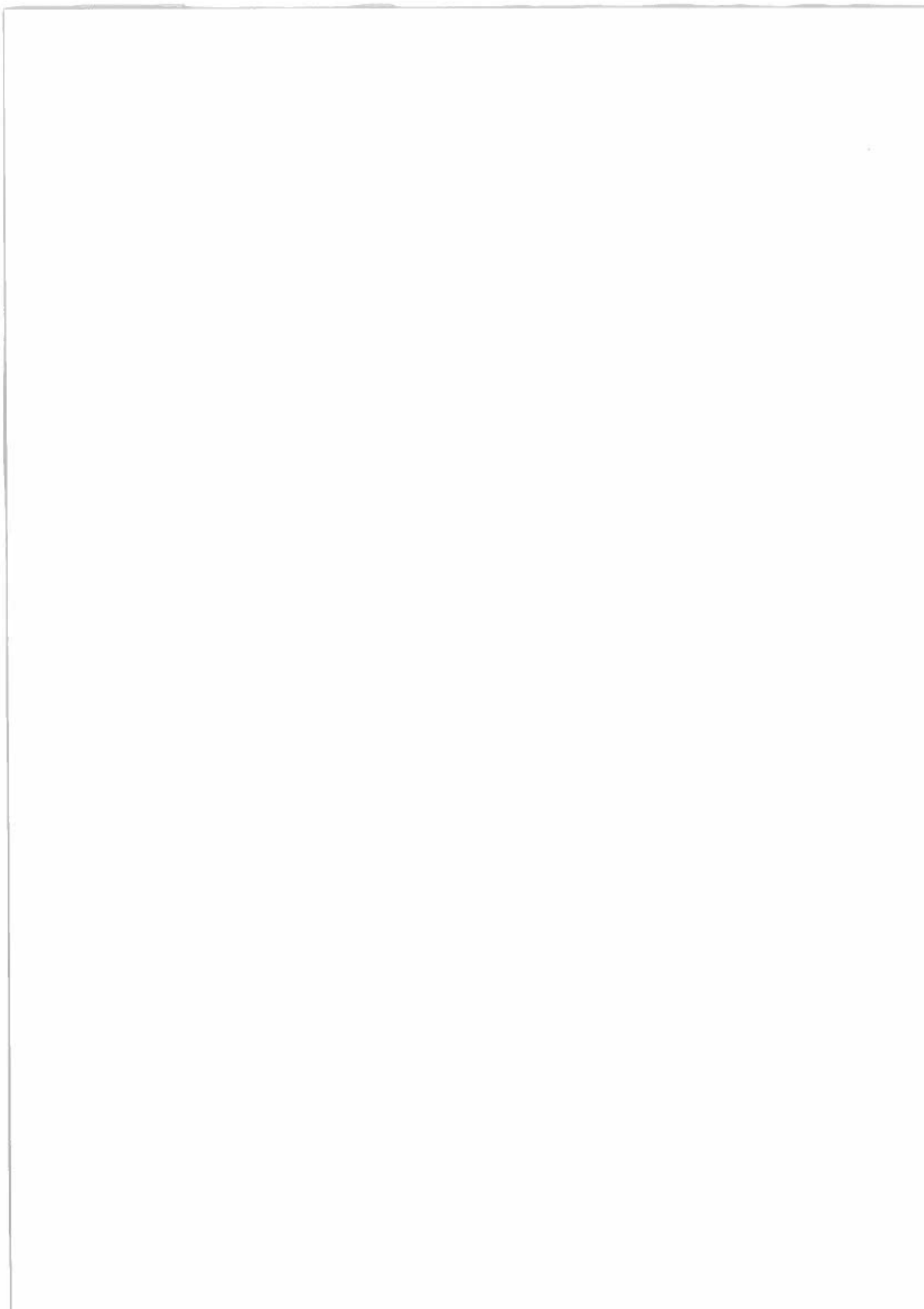
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU
DI VIENNA

www.edicolaprofessionale.com/DPTI



Wolters Kluwer

CEDAM



SOMMARIO 1/2021

EDITORIALE

- ANDREA AMATUCCI, *Il diritto tributario come settore del diritto finanziario nazionale ed europeo ispirato alla scienza delle finanze* 4

DOTTRINA

- ROBERTA ALFANO – ENRICO TRAVERSA, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria* 10
- ANNA RITA CIARCIA, *Il diritto al silenzio* 66
- MARINA RIGHI, *Elusione fiscale, abuso del diritto e la prospettiva di una teoria dell'illecito tributario in Brasile* 89

RUBRICHE

- GIUSEPPE CORASANITI (a cura di), *Convenzioni internazionali* 116
- FRANCO ROCCATAGLIATA – MARIA GIUSEPPINA VALENTE (a cura di), *Fiscalità dell'Unione europea* 127
- DANIELE MANDELLI (a cura di), *Internet* 146
- GIOACCHINO GALIZIA (a cura di), *Rassegna della Corte di Giustizia Europea* 153

Sentenze della Corte di Giustizia Europea

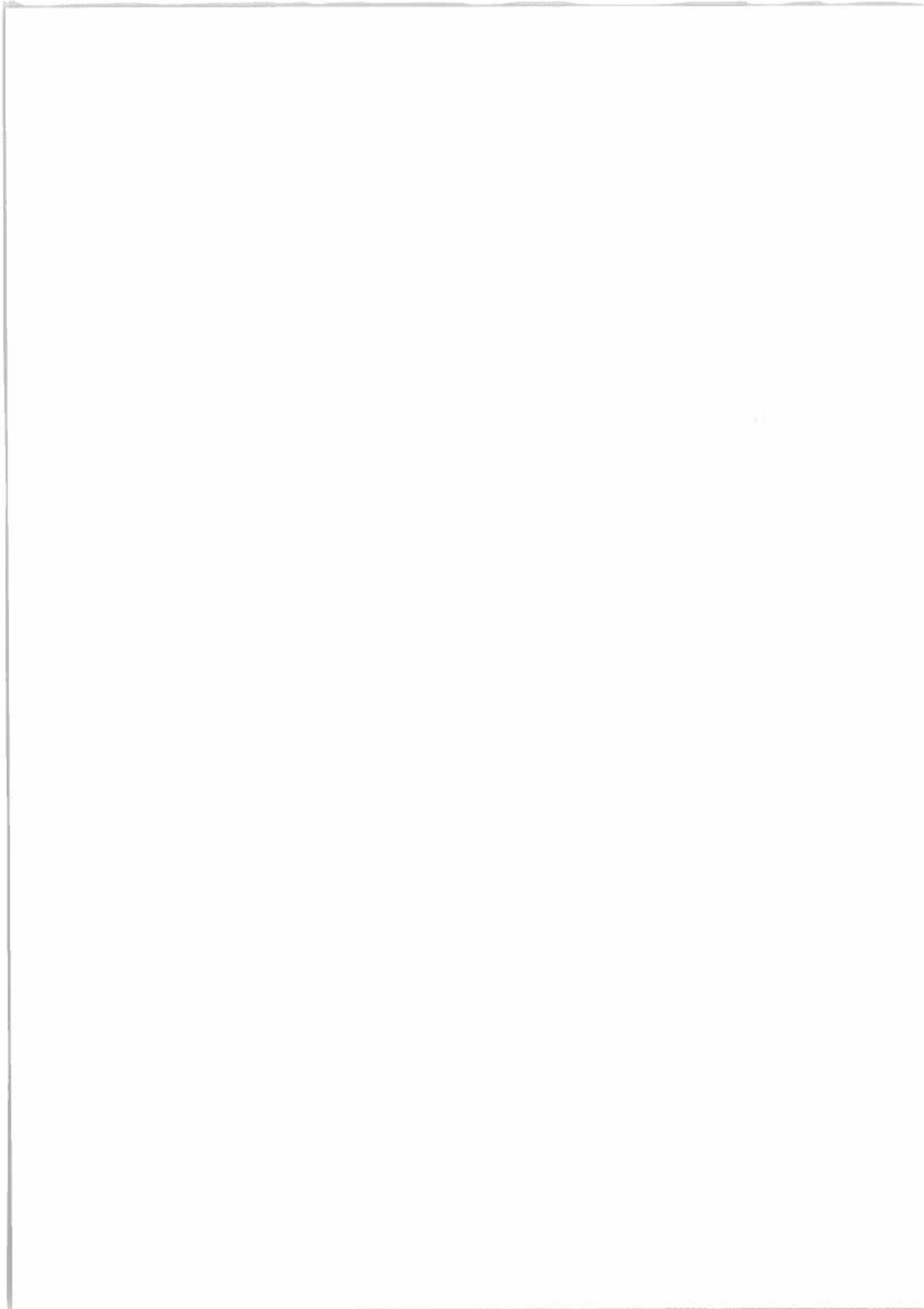
- Sentenza del 17 dicembre 2020, causa, C-346/19, Ufficio federale centrale delle imposte, Germania Vs. Y-GmbH 153
- Sentenza del 17 dicembre 2020, causa, C-449/19, WEG Tevesstraße Vs. Ufficio delle imposte di Villingen-Schwenningen, Germania 154
- Sentenza del 17 dicembre 2020, causa, C-656/19, BAKATI PLUS Kereskedelmi és Szolgáltató Kft. Vs. Direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria 155
- Sentenza del 17 dicembre 2020, causa, C-801/19, Franck d.d., Zagreb Vs. Ministero delle Finanze della Repubblica di Croazia 157
- Sentenza del 10 dicembre 2020, causa C-488/18, Amministrazione

tributaria di Kaufbeuren, agenzia di Füssen, Germania Vs Golf-club Schloss Igling e.V.	158
Sentenza del 26 novembre 2020, causa C-787/18, Amministrazione tributaria, Svezia Vs. Sögård Fastigheter AB	159
Sentenza del 18 novembre 2020, causa C-77/19, Kaplan International Colleges UK Ltd Vs. Amministrazione tributaria e doganale, Regno Unito	160
Sentenza del 18 novembre 2020, causa C-371/19, Commissione europea Vs. Repubblica Federale di Germania	361
Sentenza del 12 novembre 2020, causa, C-42/19, Sonaecom SGPS SA Vs. Autorità fiscale e doganale, Portogallo	162
Sentenza del 12 novembre 2020, causa C-734/19, ITH Comercial Timișoara SRL Vs. Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale - Direzione generale regionale delle Finanze pubbliche di Bucarest, Romania	163
Sentenza del 28 ottobre 2020, cause C-608/19, INAIL Vs. Zennaro Giuseppe Legnami Sas di Zennaro Mauro & C.	164
Sentenza del 15 ottobre 2020, causa C-335/19, E. sp. z o.o. sp. k. Vs. Ministro delle Finanze, Polonia	165
Sentenza del 14 ottobre 2020, causa C-677/19, SC Valoris SRL Vs. Direzione generale regionale delle finanze pubbliche di Craiova - Amministrazione distrettuale delle finanze pubbliche di Vâlcea, Romania	166
Sentenza del 8 ottobre 2020, causa C-558/19, Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj Vs. Agenzia nazionale dell'amministrazione fiscale - Direzione generale per i grandi contribuenti, Romania	167
Sentenza del 8 ottobre 2020, causa C-235/19, United Biscuits (Pensions Trustees) Limited, United Biscuits Pension Investments Limited Vs. Amministrazione fiscale e doganale, Regno Unito	168
Sentenza del 8 ottobre 2020, causa C-657/19, Amministrazione tributaria, Germania Vs. E	169
Sentenza del 1° ottobre 2020, causa C-331/19, Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi Vs. X	170
Sentenza del 1° ottobre 2020, causa C-405/19, Vos Aannemingen BVBA Vs. Stato Belga	171

**COMMENTO ALLE SENTENZE
DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA**

LORENZO BIANCHI, <i>La compatibilità unionale dell'astrattamente restrittiva, ma non discriminatoria Tobin tax italiana sui derivati</i>	172
FRANCESCO CANNAS, <i>La sentenza Vodafone Portugal e l'assoggettabilità ad iva della somma pagata a seguito della risoluzione anticipata di un contratto per la prestazione di servizi</i>	192
MARCO FANTI ROVETTA, <i>Note di variazione iva e procedure concorsuali: prospettive di riforma della normativa nazionale alla luce degli orientamenti euro-unionali</i>	209
CLARA FARELLA, <i>Il corretto trattamento ai fini iva dei servizi di gestione di fondi comuni d'investimento secondo l'interpretazione della CGUE</i>	225
ADRIANO FAZIO, <i>Sulle condizioni di applicabilità della disciplina CFC nel caso di controllate residenti in paesi terzi: il peculiare caso X GmbH</i>	242
RICCARDO LANCIA, <i>Nuovo orientamento, o revirement, della Cassazione: si allontana lo "spettro" della doppia imposizione economica internazionale sulle distribuzioni di dividendi transfrontalieri</i>	269
CLAUDIO LA VALVA, <i>Il diritto di detrazione dell'iva e il nesso diretto nelle opere di urbanizzazione effettuate dal soggetto passivo</i> ...	292
STEFANIA LOTITO FEDELE, <i>Il caso Brussels Securities della CGUE e l'interpretazione della Direttiva sulle società Madre-Figlia: tre ordinamenti giuridici a confronto</i>	340
SILVIA MARINONI, <i>Gli aspetti fiscali dei trasferimenti a catena. Il trasporto di beni in regime di sospensione da accisa: nuovo rinvio pregiudiziale sulla Direttiva iva</i>	360
GIUSEPPE ROCCO, <i>Nell'iva, il luogo di esecuzione si avvicina a quello convenzionale, nel caso di prestazioni complesse</i>	378
Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	394
Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	396
Manifesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	398

I contributi pubblicati nella sezione "Dottrina" e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.



DOTTRINA

L'IMPATTO DEL DIRITTO EUROPEO SULL'APPLICAZIONE
DEL DIVIETO DI *BIS IN IDEM* IN MATERIA TRIBUTARIA

Abstract: *The bis in idem prohibition has developed over the years through the very creative European Courts' contribution. Based on a detailed analysis of both supranational and national case law the authors highlight changes in the interpretation of the ne bis in idem principle and notice that the case law revirement subsequent to ECHR judgement in the A and B case should not be interpreted as a complete revolution as it was deemed at first. The rule of a possible double sanction (administrative and criminal) has undoubtedly replaced the rule of a single alternative sanction, but only if certain specific and cumulative conditions are met as the authors infer from ECHR and EU ECJ judgements subsequent to A and B. In particular ECJ has made conditional the compatibility of imposing a double sanction with the ne bis in idem principle upon so many and strict requirements that in practice the number of cases in which such double sanction may be deemed to be in compliance with Article 50 of the EU Charter of Fundamental Rights appears considerably reduced. In its most recent decisions the Italian Constitutional Court seem to share such interpretation of the ne bis in idem rule and one may hope that such a position of the Constitutional Court will influence the Italian Supreme Court and Italian lower judges despite their likely reluctance at the beginning to accept such new interpretation. The Italian Constitutional Court confirms therefore its crucial role in such a "Courts' dialogue" concerning the interpretation of the ne bis in idem principle and reminds firmly Italian lawmakers of their pressing duty of regulating expressly by law the power of imposing a double (administrative and criminal) tax law sanction for a same infringement.*

Abstract: Il divieto di *bis in idem* si è sviluppato attraverso l'intensa attività interpretativa delle Corti europee. Una particolareggiata ricostruzione della giurisprudenza in primo luogo sovranazionale e successivamente interna permette di evidenziare le diverse modifiche interpretative, rilevando che il *revirement* posto in essere successivamente alla sentenza della Corte EDU *A e B* non debba essere inteso – come era apparso *prima facie* – una rivoluzione copernicana. Il principio di complementarietà delle sanzioni ha certamente sostituito quello di alternatività qualora siano presenti determinati, specifici e non alternativi requisiti, come si evidenzia dalle successive pronunce della Corte EDU e della Corte di giustizia. Quest'ultima, in particolare, ha subordinato la compatibilità della doppia sanzione, penale ed amministrativa, con il *ne bis in idem* a condizioni che riducono nella sostanza notevolmente il novero delle ipotesi nelle quali il cumulo di sanzioni possa essere ritenuto compatibile con l'art. 50 della CDFUE. La Corte costituzionale, nelle più recenti pronunce, sembra condividere tale interpretazione, che è auspicabile influenzi, pur con qualche fisiologica ritrosia, i giudici di legittimità e di merito. La Consulta, conferma, anche con riferimento al *ne bis in idem*, il proprio ruolo nevralgico nel dialogo fra le Corti, pur richiamando in modo fermo il legislatore a rompere il prolungato silenzio e ad intervenire per regolamentare il cumulo sanzionatorio tributario.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. L'analisi della giurisprudenza della Corte EDU – 2.1. L'evoluzione interpretativa della sentenza *A e B* e delle successive pronunce della Corte EDU – 3. Introduzione all'analisi della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'U-

nione europea – 3.1. La sentenza *Akerberg Fransson* – 3.2. La sentenza *Orsi e Baldetti* – 3.3. Il “trittico” italiano in tema di *ne bis in idem* – 3.3.1. La sentenza *Menci* – 3.3.2. Le altre sentenze italiane contemporanee alla sentenza *Menci* – 3.3.2.1. La sentenza *Garlsson* – 3.3.2.2. La sentenza *Di Puma* – 3.4. Alcune considerazioni critiche a margine della giurisprudenza della Corte di giustizia – 4. Il *ne bis in idem* nella giurisprudenza interna – 4.1. Il giudice delle Leggi – 4.2. Il giudice di legittimità – 5. Conclusioni.

1. - Introduzione

Il *ne bis in idem*, «principio di civiltà giuridica, oltre che di generalissima applicazione⁽¹⁾» che affonda le proprie radici nella tradizione giuridica romanistica⁽²⁾, costituisce nel diritto tributario, insieme con il settore degli abusi di mercato, un significativo banco di prova interno, quale cartina di tornasole della complessa evoluzione pluralista operata dalle Corti europee⁽³⁾.

Il divieto sostanzia un tassello imprescindibile nel mosaico della tutela dei diritti fondamentali dell'uomo, riconosciuti a livello sovranazionale e dai diversi ordinamenti interni: in campo tributario, il principio trova, nella sua accezione di *ne bis puniri*⁽⁴⁾, *ratio* nelle decisamente frequenti ipotesi di sanzioni amministrative e sanzioni penali, previste – *recte*: ammesse – per le medesime fattispecie.

Sulla definizione del principio e del suo contenuto, il legislatore interno – non solo italiano – si distingue per un assordante silenzio, pur nella costante sollecitazione operata dai giudici, *in primis* costituzionali, ad un riordino sistematico del doppio binario⁽⁵⁾. Chiara è la consapevolezza che «il doppio binario è a tal punto radicato in molti Stati da poter essere

(1) Corte cost., 4 maggio 1995, n. 150.

(2) N. Menardo, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria. Analisi de jure condito e riflessioni de jure condendo*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, 5, 1986, ricorda come la *ratio* del divieto ad essere sottoposti a giudizio e sanzione per un medesimo fatto trovi uno dei primi riconoscimenti in epoca romana, nell'ambito delle *leges actiones*, che avevano stabilito il principio secondo cui *bis de eadem re ne sit actio*. Il “giudicato” era inteso nella duplice accezione di procedimento e valutazione dei relativi contenuti e di intangibilità fondata sull'assunto che *res iudicata pro veritate habetur*. La formula *ne bis in idem* risale, poi, al processo giustiniano.

(3) G. Agrifoglio, *Autonomia ordinamentale e pluralismo giuridico: il divieto ne bis in idem, tra Engel criteria e principio di proporzionalità*, in *Europa e Diritto Privato*, 2019, 2, 455.

(4) P. Pistone, *Diritto Tributario europeo*, 2^a ed., Torino, 2020, 116. Analogamente P. Rivello, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 1, 101.

(5) Dal punto di vista interno occorre rilevare il simile operato degli ordinamenti accumulati dalla ratifica del protocollo n. 7 Convenzione EDU, Italia, Francia e Spagna che però «è lungi dal fornire risposte monocordi». Così P. Passaglia, a cura di, *Il principio del ne*

qualificato come parte delle tradizioni costituzionali comuni»⁽⁶⁾; ciò nonostante, appare quanto mai opportuna una riflessione sul concorso dei due modelli – non soltanto dal punto di vista sanzionatorio – e sul principio di specialità.

L'evoluzione del *ne bis in idem* è dovuta all'imponente lavoro interpretativo della dottrina⁽⁷⁾ e – ancor più – della giurisprudenza, in primo luogo europea: la Corte EDU e la Corte di giustizia sono giunte a conclusioni sostanzialmente – pur con qualche importante distinguo che sarà di seguito esaminato e che conforta una più articolata lettura del *revirement* realizzatosi negli ultimi anni⁽⁸⁾, anche in ragione, della diversa applicazione ad altri rami del diritto⁽⁹⁾ – analoghe al fine di *regolamentare* il

bis in idem, Corte costituzionale (Servizio studi, Area di diritto comparato), Roma, 2016, in www.cortecostituzionale.it.

⁽⁶⁾ Così Conclusioni, Avv. Generale P. Cruz Villalón, 12 giugno 2012, causa C-617/10.

⁽⁷⁾ Sterminata la bibliografia. Senza alcuna pretesa di esaustività e fornendo, di seguito, ulteriori indicazioni, *in primis*, P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, in *European Taxation*, 2000, 298, fra i primissimi, fondamentali contributi in materia. *Ex multis*, M.C. Fregni, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione*, in *Riv. dir. fin.*, 2014, 2, 211; G. Marino, *La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2014, 3, 22; A. Giovannini, *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, cit., 1265; G. Marino, *Il principio del "ne bis in idem" nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo II, cit., 638; A. Calzolari, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il principio del ne bis in idem*, in *Corr. trib.*, 2017, 309; F. Amatucci, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 2, 275; G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 597.

⁽⁸⁾ In tal senso J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2020, 2, 454. Gli autori, alla p. 483, sottolineano le difficoltà applicative del *ne bis in idem* in materia tributaria, che richiedono un'attenta comprensione della funzione della soprattassa, ancora presente in vari ordinamenti giuridici e del suo rapporto con le caratteristiche del concetto di sanzione penale, inteso alla luce della giurisprudenza Engel. In tale ottica sembrano indicare, con il riferimento in nota 129, che l'interpretazione fornita dalla CGUE nella sentenza *Akerberg Fransson* mantenga una sua coerenza.

⁽⁹⁾ P. Rossi, V. Sansonetti, *Untangling the Inextricable: The Notion of "Same Offence" in EU Competition Law in Concurrences* No 3-2020, <https://papers.ssrn.com/>. P. Rossi, *The Return of The Legal Interest Protected: Enforcement Measures Under The Digital Services and The Digital Markets Acts And EU Competition Rules* in corso di pubblicazione, letto per gentile concessione dell'Autore, che rileva come nella costante giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di concorrenza l'unità dell'interesse giuridico protetto (*idem crimen*) sia condizione necessaria per l'applicazione del principio, al pari dell'identità della condotta materiale punibile (*idem factum*). Da tale constatazione, dopo aver ricostruito l'origine della giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di giustizia sull'irrelevanza della qualificazione legale e dell'interesse giuridico ai fini dell'applicazione del *ne bis in idem*, conclude che tale giurisprudenza sia da circoscrivere a limitate situazioni che definisce quali "*bis in idem*

cumulo sanzionatorio⁽¹⁰⁾.

Le Corti sovranazionali, in tempi e modalità diverse, hanno sviluppato le proprie interpretazioni sul divieto, che hanno fortemente contribuito al *new deal* nei rapporti fra ordinamenti. La sovranità degli Stati trova la sua massima espressione giuridica nel diritto penale e nel diritto tributario, settori, per motivazioni diverse seppur complementari, strenuamente difesi dalla possibile ingerenza sovranazionale⁽¹¹⁾; evidente, dunque, la cassa di risonanza operata dal principio del *ne bis in idem* riferibile ad entrambi i rami del diritto.

L'abbondante giurisprudenza sul principio ha certamente nutrito il vischioso mutamento degli equilibri fra ordinamento interno, principi contenuti nella Convenzione EDU e diritto europeo. Per entrambe le vicende, i giudici, a fronte del silenzio del legislatore, si sono sentiti investiti dello sbilanciato compito di calmierare e trovare un punto di incontro tra diritti fondamentali, all'interno del delicato ambito del diritto punitivo, che, nel rispetto del principio di legalità, più di ogni altro soffre le pulsioni creative degli organi giurisdizionali. Il dialogo tra le Corti – espressione probabilmente sovrautilizzata, non sempre nella sua migliore accezione, negli ultimi anni dalla dottrina e dalla giurisprudenza per sottolineare l'esigenza di una cooperazione tra i diversi attori coinvolti nella tutela multilivello dei diritti⁽¹²⁾ – ha permesso la realizzazione di importanti

nozionale”: al di fuori di tali situazioni la qualificazione giuridica delle condotte punibili resta un necessario requisito di applicazione del principio.

⁽¹⁰⁾ A.F. Tripodi, *Cumuli punitivi, Ne bis in idem e proporzionalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 3, 1047.

⁽¹¹⁾ F. Pitrone, *Forma e sostanza della sovranità tributaria. Gli effetti del progetto BEPS e del coordinamento fiscale nell'UE*, in F. Amatucci, R. Cordeiro Guerra (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale internazionale*, Roma, 2017, 329. In campo penale, in ragione delle diverse esigenze di tutela che spingono a criminalizzare/decriminalizzare le singole condotte secondo un proprio autonomo apprezzamento. In entrambi i rami del diritto gli Stati necessitano di mantenere la propria autonomia, nei diversi contesti e periodi storici. In campo tributario, in ragione delle specifiche sollecitazioni politico-economiche che si evidenziano nei diversi sistemi. F. Montanari, *La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 6, 471.

⁽¹²⁾ F. Patroni Griffi, *Corti nazionali e Corti europee: un problema di confini?*, in *Federalismi.it*, 2021, 3: «le Corti sono inevitabilmente protagoniste di questa complessità, in un quadro sempre più generale, se non generico, di riferimento normativo, dovuto, da una parte, alla difficoltà dei legislatori di seguire con tempestività il mutarsi dei bisogni, delle esigenze e dei valori di una società in rapido cambiamento, e, dall'altra, alla domanda di tutela non sempre ancorata a specifiche previsioni legislative»; F. Biondi, *Quale dialogo fra le Corti?*, in *Federalismi.it*, 2019, 18, 1, che rileva come la stessa Corte costituzionale abbia reso definitivo l'utilizzo di tale termine per definire sia i propri rapporti con la Corte di giustizia – in Corte cost., 7 novembre 2017, n. 269 prima e in Corte cost., 10 maggio 2019, n. 117 –

passi in avanti nel cammino di difesa di alcune fattispecie tributarie, *prima inter pares*, quelle riferite alla tutela delle garanzie per il contribuente.

Non da meno appare evidente che, rispetto all'applicazione del principio, il necessario dialogo non sia sufficiente e che «*il dibattito sul ne bis in idem sconta ancora una certa magmaticità perché domanda all'apprezzamento di fatto del giudice la sussistenza dei presupposti della violazione*»⁽¹³⁾.

Dal punto di vista sovranazionale, il *ne bis in idem* trova fondamento, in stretto ordine cronologico, *in primis*, nell'art. 4, par. 1, del protocollo n. 7 alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo⁽¹⁴⁾ e, a seguire, nell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea⁽¹⁵⁾, posta – pur se con una recentissima ripresa dei negoziati – la mancata adesione dell'Unione alla Convenzione EDU, prevista dall'art. 6 del Trattato di Lisbona⁽¹⁶⁾. *Ex art.* 52, par. 3, della stessa Carta in tema di

sia quelli con la Corte EDU – in Corte cost., 14 gennaio 2015, n. 49. Ancora, senza nessuna pretesa di esaustività, G. Fransoni, *Il "dialogo fra le corti" e la graduazione degli effetti delle sentenze sulla costituzionalità dei tributi: problemi e tecniche*, in *Rass. trib.*, 2015, 5, 1143; A. Ruggeri, *Dialogo tra le Corti e tecniche decisorie, a tutela dei diritti fondamentali*, in *I quaderni europei*, 2013, 59, 62; M. Miccinesi, *I principi comunitari nell'esperienza del giudice tributario la cooperazione della giurisprudenza nazionale nella applicazione del diritto comunitario*, in *Dir. e prat. trib.*, 2013, 4, 10853, che, già ante vicenda Taricco rilevava la tendenza ad «una maggior dialettica tra le magistrature superiori nazionali ed il Giudice di massimo rango comunitario, anche da parte di organi tradizionalmente recalcitranti ad una piena "concentrazione" tra i due ordinamenti, e pure con riguardo a tematiche ritenute pilastri insormontabili dei sistemi giuridici interni».

⁽¹³⁾ A. Marcheselli, in V. Mastroiacovo, A. Marcheselli, G. Melis, *Cedu e cultura giuridica italiana*. 8. *Cedu e diritto tributario*, in *www.giustiziainsieme.it*, 2020, punto 3.

⁽¹⁴⁾ «Diritto a non essere giudicato o punito due volte: 1. Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge o alla procedura penale di tale Stato». Il Protocollo n. 7 alla CEDU è stato firmato nel 1984 ed è entrato in vigore nel 1988.

⁽¹⁵⁾ «Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato: Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge».

⁽¹⁶⁾ L'art. 6, par. 2, prevede, infatti, che l'UE aderisca – senza modifica delle proprie competenze – alla Convenzione EDU, ma senza stabilire la tempistica, l'eventuale cogenza e le possibili conseguenze sanzionatorie. L'Unione, in mancanza di uno specifico obbligo ad aderire alla Convenzione EDU, ha preferito rinviare la questione ad un momento successivo, in attesa di mutamento delle contingenze politiche. Favorevoli a tale adesione, sin dall'entrata in vigore del TFUE, P. Marchessou, *Le conseguenze fiscali del trattato di Lisbona*, in *Rass. trib.*, 2010, 595; S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 241. Vi sono stati due tentativi in tal senso, su cui si è pronunciata la CGUE, con esito negativo. Nel primo parere (2/94) la CGUE diede un iniziale parere negativo all'inizio del processo di adesione, per mancanza delle basi legali per completare l'adesione alla Convenzione EDU. Tali questioni sono all'attualità risolte,

coordinamento fra i due ordinamenti per la salvaguardia dei diritti fondamentali⁽¹⁷⁾, il legislatore dell'Unione ha stabilito che "il significato e la portata" del diritto a non essere giudicati o puniti due volte per la medesima infrazione, sancito dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali sono sovrapponibili a quanto previsto dall'art. 4, prot. 7, della Convenzione EDU, così come interpretato dalla suprema giurisdizione competente in via esclusiva ad applicare le disposizioni della Convenzione stessa, la Corte EDU⁽¹⁸⁾. Da tale collegamento, normativamente previsto fra l'art. 50 della Carta UE e l'art. 4, prot. 7 alla Convenzione EDU, sono derivate due giurisprudenze sostanzialmente parallele, in merito all'applicazione del medesimo principio, tenendo conto della significativa differenza – ribadita anche dalla Consulta⁽¹⁹⁾ – fra i poteri di intervento delle due Corti in termini di efficacia e tempestività della tutela del contribuente⁽²⁰⁾.

con il riconoscimento di personalità giuridica alla UE avvenuto con il Trattato di Lisbona. Anche il secondo parere (C/2-13) ha dato esito negativo. Per la ricostruzione si veda A.F. Masiero, *L'adesione dell'Unione Europea alla cedu. Profili penali*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 6/7, (per la parte I) e *Dir. pen. cont.*, 2018, 2, (per la parte II). I negoziati tra Consiglio d'Europa e Unione Europea in vista dell'adesione dell'UE alla Convenzione EDU hanno recentemente ottenuto un nuovo impulso. Il 29 settembre 2020 – dopo un tentativo fallito ancora l'anno precedente – i negoziati sono ripresi: è stata, in particolare, ribadita l'importanza della ripresa ex art. 6 del Trattato di Lisbona, per una duplice finalità. Da un lato ai cittadini Ue di poter eventualmente contestare le azioni UE davanti alla Corte EDU per la tutela dei diritti umani; dall'altro l'adesione permette all'UE di intervenire a sostegno dei suoi Stati membri nei procedimenti dinanzi alla Corte EDU nell'ipotesi di presunte violazioni operate dal diritto dell'Unione.

⁽¹⁷⁾ «Laddove la presente Carta contenga dei diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa».

⁽¹⁸⁾ M. Cartabia, *La CEDU e l'ordinamento italiano: rapporti tra fonti, rapporti tra giurisdizioni*, in R. Bin, G. Brunelli, A. Pugiotto, P. Veronesi (a cura di), *All'incrocio tra Costituzione e CEDU. Il rango delle norme della Convenzione e l'efficacia interna delle sentenze di Strasburgo*, Torino, 2007; R de Caria, *Il bivio dopo Strasburgo: tutela effettiva o vittoria morale? L'obbligo per gli stati di «conformarsi alle sentenze definitive della corte» EDU nella prospettiva italiana*, in *Giur. cost.*, 2009, 3, 2191.

⁽¹⁹⁾ Corte cost., 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349, poi ribadita da Corte cost., 7 marzo 2011, n. 80: i trattati internazionali recepiti con legge diventano parametro interposto nel giudizio di costituzionalità, e sono pertanto incostituzionali le norme interne in contrasto.

⁽²⁰⁾ La Corte EDU può essere adita da un soggetto soltanto una volta esauriti tutti i rimedi giurisdizionali di diritto interno; ex art. 42 Convenzione EDU, qualora la Corte EDU dichiari che uno Stato contraente abbia violato una disposizione della Convenzione o dei suoi Protocolli, «accorda, se del caso, un'equa soddisfazione alla parte lesa». Ne consegue che la Corte EDU, nel caso in cui si pronunci in senso favorevole al soggetto che ha presentato ricorso contro uno Stato contraente, potrà accordare a quest'ultimo un'equa soddisfazione, quale «giudice di quarta istanza», secondo la definizione di F.M. Iacoviello, *Il quarto grado di giurisdizione: la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Cass. pen.*, 2011, 2, 794. In campo

Ciò premesso si intende procedere in primo luogo ad analizzare il principio nella sua derivazione giurisprudenziale, attraverso una ricostruzione prima della giurisprudenza delle Corti sovranazionali e successivamente dei giudici domestici. Alla luce di quanto meramente ricordato in merito alla diversa cogenza della giurisprudenza EDU rispetto alla giurisprudenza della CGUE, si intende dedicare una più certosina ricostruzione a quest'ultima, ricomprendendo, nell'analisi dei – rari – *leading cases* anche due fattispecie coeve in tema di abusi di mercato. Tale disciplina si presta ad una sostanzialmente agevole trasposizione in campo tributario e consente di rinforzare la riflessione sulla reale portata del *revirement* interpretativo realizzatosi negli ultimi anni, per evitare – come frequentemente pare essere accaduto in sede interna – un'interpretazione nella forma apparentemente coerente ma, nella sostanza, spesso distante dalla reale prospettiva europea.

L'impressione che traspare, infatti, è che la Cassazione, confortata dal *revirement* delle Corti europee, abbia in qualche modo confuso nella sostanza le concrete indicazioni sovranazionali volte a *regolamentare* non a *escludere* l'applicazione del principio in presenza di una duplicità di sanzioni.

tributario, G. Marino, *La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU*, cit., 22. È possibile, dunque, un risarcimento del danno a carico dello Stato dichiarato inadempiente, che rappresenta un rimedio *ex post* rispetto al diritto fondamentale del contribuente a non essere perseguito o sanzionato due volte per una medesima infrazione. Affatto diverso lo scenario che si realizza per il diritto dell'Unione. La questione pregiudiziale di interpretazione di una norma di diritto dell'Unione può e deve essere posta da un giudice interno alla Corte di giustizia. Il processo è ancora pendente, come sancito dall'art. 267, 2° comma, TFUE; la norma stabilisce che un giudice nazionale può – nel caso di giudice di ultima istanza *deve* – chiedere una sentenza interpretativa della Corte di giustizia, necessaria per emanare la sentenza riferita alla controversia per la quale è stato adito dalle parti. Come rileva P. Biavati, *Diritto processuale dell'Unione Europea*, Milano, 2015, la conferma è data dalla circostanza che, qualora il processo *a quo* si estingua per un qualsiasi motivo, il giudice nazionale è tenuto a ritirare l'ordinanza di rinvio contenente la questione pregiudiziale posta alla Corte di giustizia per il venir meno di un presupposto essenziale di applicazione dell'art. 267 TFUE. L'attività della Corte di giustizia rappresenta, dunque, un rimedio *ex ante* rispetto all'emanazione della sentenza di merito del giudice nazionale. Tale intervento condiziona spesso in modo diretto e determinante l'esito della controversia fra Amministrazione finanziaria e contribuente in virtù dell'applicazione dei principi generali relativi ai rapporti fra diritto dell'Unione e diritti degli Stati membri, *primus inter pares* quello dell'interpretazione conforme, sui cui si veda il lavoro collettaneo A. Bernardi (a cura di), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015; R. Bin, *L'interpretazione conforme. Due o tre cose che so di lei*, in AA.VV., *Studi in onore di Maurizio Pedrazza Gorlero*, Napoli, 2015, II, 19. Ancora, si pensi al principio della disapplicazione della norma nazionale incompatibile, per cui si rinvia a R. Alfano, *Il potere di disapplicazione del giudice nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2007, 3, 848; G. Grasso, *La disapplicazione della norma interna contrastante con le sentenze della Corte di giustizia dell'UE*, in *Documentazione del corso di perfezionamento*, in *Il contenzioso dinanzi alle Corti europee*, Università degli Studi di Milano, 2016, in www.unimi.it.

La giurisprudenza sovranazionale, pur con le modifiche poste in essere negli ultimi anni, ha evidenziato i limiti ed i rischi di incompatibilità anche europea del doppio binario sanzionatorio tributario, nell'ipotesi frequente di condotte sostanzialmente sovrapponibili a quelle sanzionate in sede amministrativa. Il doppio binario, che era stato definito come un *walking dead* all'indomani della sentenza *Fransson*, posta la criticità dei rapporti tra sanzioni amministrative e sanzioni penali e l'evanescenza del principio di specialità⁽²¹⁾, ha certamente beneficiato di un'iniezione di linfa vitale dal cambio interpretativo della giurisprudenza sovranazionale, ma senza che si possano considerarne alterati i limiti endemici, anche alla luce delle peculiari recenti modifiche poste in essere nel sistema interno. Si pensi, in particolare, alle novità normative riferite alla sanzionabilità delle persone giuridiche ed i correlati timori di violazione dei principi in tema di colpevolezza, per la riferibilità della sanzione alla sfera *patrimoniale* e non *personale*⁽²²⁾ ed ai rischi sottesi rispetto alla duplicazione sanzionatoria.

L'armonizzazione tra ordinamenti nazionali e superiori, la tutela multilivello dei diritti fondamentali quale il divieto di essere giudicati due volte, si riferiscono trasversalmente a molteplici rami del diritto e rivestono profili di indubbio fascino sul piano teorico circa la possibile definizione interna. Pare dunque opportuno partire dalla ricostruzione della giurisprudenza della Corte EDU e, con modalità ancor più capillare, della Corte di giustizia sul *ne bis in idem*; quest'ultima, in particolare può certamente fungere da volano per la riflessione su equilibri interni e possibili suggestioni di riforma, anche alla luce di fattispecie ed esperienze applicative non tributarie.

La ricostruzione del principio deve permettere di avere assolutamente chiara la prospettiva europea per stimolare possibili riforme in tal senso orientate. Il dialogo fra le Corti sul *ne bis in idem* suggerisce, dunque, una tale ricostruzione con l'ausilio di una corretta lente interpretativa, che solleciti una riforma di chiara demarcazione fra le diverse fattispecie sanzionatorie interne e che stimoli un'attenta riflessione sui limiti del doppio binario e del principio di specialità, nell'ambito di un più ampio auspicio

(21) Secondo le definizioni di A. Marcheselli, *Sanzioni tributarie e un "morto che cammina": il doppio binario sanzionatorio tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 2848 ed E. Marellò, *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 269. E ancora, senza pretesa di esaustività, F. Pistolesi, *Crisi e prospettive del principio del 'doppio binario'*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1, 33; M. Pierro, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 3, 675.

(22) R. Cordeiro Guerra, *Il principio di personalità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo II, Milano, 2016, 1442.

di europeizzazione del diritto tributario⁽²³⁾ in grado di confortare possibili riforme interne in tal senso orientate.

2. - *L'analisi della giurisprudenza della Corte EDU*

L'attività della Corte EDU – e non solo con riferimento al principio del *ne bis in idem* – trova fondamento nel principio di effettività delle garanzie fondamentali: suo precipuo obiettivo è stato la protezione concreta e reale delle prerogative dei singoli individui, prendendo le distanze dalle interpretazioni fondate su classificazioni sistematiche poste in essere negli ordinamenti interni, nel fine prevalente dell'effettiva tutela dei diritti dell'uomo. La Convenzione EDU, firmata a Roma il 4 novembre 1950 e ratificata dall'Italia con la l. 4 agosto 1955, n. 848 ha trovato soltanto in un secondo momento applicazione al diritto tributario attraverso la giurisprudenza della Corte EDU, che ha dilatato significativamente il campo di applicazione dell'art. 4, prot. 7 della Convenzione. Agli inizi del millennio, il campo di indagine tributario della Corte EDU si è riferito proprio alle sanzioni amministrative⁽²⁴⁾, arrivando a ricomprendere le ipotesi di cumulo di sanzioni penali e sanzioni qualificate come amministrative in diritto nazionale, irrogate allo stesso soggetto per i medesimi comportamenti⁽²⁵⁾. La Corte EDU ha analizzato tali sanzioni nel rispetto dei principi penalistici *ex art. 6, par. 1* della Convenzione⁽²⁶⁾ e il *ne bis in idem* è

(23) J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, cit., 454 ss. Con riferimento al progetto di europeizzazione, si rinvia, agli atti del webinar “L'europeizzazione del diritto tributario” tenutosi, sotto l'egida dell'Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario in data 11 dicembre 2020, in <https://www.professoristudiosidiritto.it/>.

(24) Corte EDU, 23 luglio 2002, *Janosevic c. Svezia* e Corte EDU, 23 luglio 2002, *Västberga Taxi Aktiefbolag e Vulic c. Svezia*, in cui i giudici di Strasburgo evidenziano che il carattere, al contempo, deterrente e punitivo delle sanzioni amministrative tributarie «è sufficiente a dimostrare che i ricorrenti sono stati interessati da un'accusa penale ai sensi dell'art. 6 della Convenzione». Si vedano i commenti di S. Dorigo, *Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2003, 1, 42; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 1, 14.

(25) G. Marino, *La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU*, cit., 19; Id., *Il principio del “ne bis in idem” nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in *Per un nuovo ordinamento tributario*, cit., 638, rileva, nota 32, che l'Italia al momento di ratificare la Convenzione EDU *ex lege* n. 98 del 1990 si era riservata di applicare il protocollo in questione esclusivamente ad infrazioni, procedure e decisioni definite dalla norma interna come penali, riserva considerata invalida dalla Corte EDU nella sentenza *Grande Stevens*. Analogamente, G. Lasagni, S. Mirandola, *The European ne bis in idem at the Crossroads of Administrative and Criminal Law in Eucrim*, 2019, 2, 126, <https://doi.org/10.30709/eucrim-2019-009>.

(26) G. Melis, A. Persiani, *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in*

stato analizzato anche con riferimento al doppio binario sanzionatorio. Il punto di partenza di tale processo evolutivo è stato il riconoscimento, da parte dei giudici di Strasburgo, della natura sostanzialmente “penale”, ai sensi degli artt. 6 e 7 Convenzione EDU, di molte sanzioni che tradizionalmente venivano qualificate come amministrative⁽²⁷⁾.

La Corte EDU aveva elaborato, fin dal 1976, con la celeberrima sentenza *Engel*⁽²⁸⁾, tre criteri per stabilire la sussistenza di un’infrazione penale da un punto di vista sostanziale: la qualificazione giuridica dell’infrazione e del relativo procedimento nel diritto nazionale applicabile, la natura dell’infrazione e la finalità ed il grado di severità della sanzione stessa. La Corte di Strasburgo ha avuto molteplici occasioni per precisare

*materia tributaria: riflessioni a margine dei casi Editions Périscope, Hentrich, Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoye, in Innovazione e Diritto, 2013, in www.innovazionediritto.it. Appare opportuno meramente ricordare che, pur essendoci stata una diversa attenzione alla materia in genere e alle sanzioni in particolare, dal punto di vista delle fonti, la Convenzione EDU, pur rientrando nel sistema delle fonti internazionali, presenta norme non pienamente equiparabili a quelle UE, dall’effetto diretto e che prevalgono su norme nazionali eventualmente contrastanti. Le norme della Convenzione EDU rappresentano norme interposte tra la Costituzione e la Legge ordinaria, con una posizione rafforzata rispetto alla legge ordinaria di ratifica con cui sono state introdotte nell’ordinamento. La Corte costituzionale con le già citate sentenze gemelle – nn. 348 e 349 del 2007 – ha chiarito il rilievo assegnato al vincolo di «rispetto degli obblighi internazionali» introdotto all’art. 117, 1° comma, Cost. dalla novella del 2001. Qualora il giudice nazionale dovesse ravvisare un contrasto tra una normativa interna e la CEDU, dovrebbe anzitutto provare a risolvere l’antinomia in via interpretativa, attribuendo alla norma interna un significato quanto più possibile conforme al testo e allo spirito della Convenzione EDU. Rileva N. Colacino, *Obblighi internazionali ed ordinamento costituzionale, a dieci anni dalle sentenze gemelle breve cronaca di un assedio*, in *Riv. dir. comp.*, 2017, 3, 248, la Corte costituzionale, dopo tale adesione a un orientamento pluralista, ispirato al canone della «massima espansione delle garanzie», con sentenza n. 49/2015, ha rivisitato in chiave assiologica il proprio precedente modello, affermando il primato dei valori su quello delle tutele che pur rimanendo il modello delle sentenze gemelle un riferimento per la giurisprudenza costituzionale più recente, dopo la sentenza n. 49/2015, i giudici ordinari sono tenuti ad effettuare in via preliminare un bilanciamento tra diritti individuali e interessi di sistema, in precedenza riservato al solo Giudice delle Leggi: potrebbero dunque sollevare una questione di costituzionalità della stessa fonte interposta. La predetta sentenza ha l’indiscutibile merito di avere per la prima volta, sancito il principio dell’obbligatorietà dell’interpretazione conforme alla norma convenzionale esclusivamente in presenza di una giurisprudenza di Strasburgo che si atteggi a «diritto consolidato». Ancora G. Marino, *La sanzione tributaria nella giurisprudenza della CEDU*, cit., 24.*

⁽²⁷⁾ M. Allena, *La sanzione amministrativa tra garanzie costituzionali e principi CEDU: il problema della tassatività-determinatezza e la prevedibilità*, in *Federalismi.it*, 2017, 4, 2 evidenzia che sono state ricondotte alla materia penale non solo misure indiscutibilmente dal carattere punitivo/affittivo ma anche tutta una serie di provvedimenti nei quali è percepibile un elemento di cura concreto dell’interesse pubblico. Seguendo un approccio sostanzialistico, la Corte EDU ha superato anche la distinzione propria nel nostro ordinamento, tra sanzioni in senso stretto e provvedimenti ablatori-ripristinatori.

⁽²⁸⁾ Corte EDU, 8 giugno 1976, *Engel c. Paesi Bassi*.

ulteriormente il contenuto dei tre parametri di valutazione dell'esistenza di un'infrazione ai sensi dell'art. 4, prot. 7. In particolare, i due ultimi criteri *Engel*, di maggiore difficoltà interpretativa, sono stati analizzati nella sentenza *Jussila* ⁽²⁹⁾. La fattispecie concreta si riferiva ad un contribuente finlandese, che era stato sanzionato con una sovrattassa pari al dieci per cento della maggiore imposta accertata, formalmente qualificata come sanzione amministrativa dall'ordinamento finlandese. La Corte EDU ne ha ritenuto la natura penale per via delle evidenti finalità deterrente e punitiva. In seguito, con la sentenza *Zolotukhin* ⁽³⁰⁾, la Corte EDU ha altresì chiarito il concetto dell'*idem factum*: il metro di giudizio per verificare se i fatti oggetto dei due procedimenti – penale e amministrativo – siano gli stessi: imprescindibile la valutazione delle concrete circostanze di fatto e non l'astratta previsione legislativa. Successivamente è stato il turno della sentenza *Grande Stevens*, riferita a due fattispecie italiane di sanzioni amministrative irrogate dalla Consob in materia di diritto dei mercati finanziari, dalle molteplici similitudini con la materia tributaria ⁽³¹⁾. Ancora,

⁽²⁹⁾ Corte EDU, 23 novembre 2006, *Jussila v. Finland*, parr. 10, 38, 17. M. Greggi, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. trib.*, 2007, 1, 216; A.E. La Scala, *Principi del giusto processo tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 3, 34; A. Marcheselli, *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di un recente pronunciamento della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2007, 333. Si esprimono sul punto, in un'analisi di più vasto respiro sul ruolo della CEDU in materia tributaria G. Melis, A. Persiano, *La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria: riflessioni a margine dei casi Editions Périscope, Hentrich, Buffalo e Cabinet Diot/Gras Savoye*, cit. Parimenti si riferisce all'applicazione dell'art. 6 Convenzione EDU al sistema sanzionatorio Corte EDU, 20 maggio 2014, *Glantz v. Finland*.

⁽³⁰⁾ Corte EDU, 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia*. La sentenza specifica, altresì, par. 98, che il principio del *ne bis in idem* deve intendersi come sostanziale e processuale, dunque sia diritto di non essere punito, sia di non essere processato due volte per lo stesso fatto, anche qualora uno dei due procedimenti non si sia concluso con una condanna. Non può esservi prosecuzione o ripetizione di un processo concluso con una sentenza passata in giudicato o comunque non più suscettibile di contestazione. Sul punto N. Cianferrotti, *Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il «doppio binario» tributario italiano*, in *Dir. e prat. trib.*, 2019, 1, 92, nota 15.

⁽³¹⁾ Corte EDU, 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia. Ex multis*, A. Giovannini, L.P. Murciano, *Il principio del 'ne bis in idem' sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, 20, 1548; Id., *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico. Nota a sentenza: Corte eur. Dir. Uomo, sez. II, 4 marzo 2014*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, 1164; Id., *Il divieto di doppia sanzione: la Corte EDU ribadisce e la Cassazione rinvia alla Consulta*, in *Corr. trib.*, 2015, 21, 905; A. Poddighe, *Il divieto di bis in idem tra processo penale e procedimento tributario secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 4, 104; M. Allena, *Il caso Grande Stevens c. Italia: le sanzioni Consob alla prova dei principi Cedu*, in *Rass. trib.*, 2014, 1440; G.M. Flick, V. Napoleoni, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? "Materia penale", giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo*

la sentenza *Pirttimäki*⁽³²⁾, che, nell'ambito di vari procedimenti, tutti di analogo tenore decisi nel medesimo giorno, faceva riferimento a sanzioni tributarie irrogate dall'Amministrazione finlandese ad alcune società a responsabilità limitata britanniche controllate dal ricorrente e da altri cittadini finlandesi. In un secondo tempo, erano stati avviati procedimenti penali a carico dei ricorrenti per frode fiscale non avendo dichiarato i dividendi distribuiti dalle società. Nella sentenza *Pirttimäki* – confermando quanto già rilevato nella sentenza *Nilsson* poi ulteriormente ribadito dalla sentenza *Boman*⁽³³⁾ – la Corte EDU, per la prima volta ha definito il concetto di «*sufficiently closely connected in substance and in time*» fra i due procedimenti, al fine di intendere se le due sanzioni siano parte di un unico sistema. La Corte EDU era pervenuta, nel caso di specie, ad una conclusione negativa in quanto i destinatari dei due procedimenti sanzionatori erano diversi: nel primo, si sostanzava nella persona fisica del rappresentante legale della società, mentre, nel secondo, nella società stessa. Infatti, anche se era stata la persona fisica a firmare le due dichiarazioni fiscali, la dichiarazione avente ad oggetto i redditi della persona fisica era da considerare un atto diverso dalla dichiarazione dei redditi della società di cui era il legale rappresentante. Inoltre, le due dichiarazioni erano state presentate in momenti differenti e, nel caso della società, la dichiarazione d'imposta aveva coinvolto la responsabilità di altre persone oltre a quella del rappresentante legale della stessa.

2014, *sul market abuse*, in *Rivista AIC*, 2014, 3; G. De Amicis, *Ne bis in idem e "doppio binario sanzionatorio": prime riflessioni sugli effetti della sentenza "Grande Stevens" nell'ordinamento tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 2014, 3/4, 201; A.F. Tripodi, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 9 marzo 2014; G.M. Flick, V. Napoleoni, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal ne bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. delle Società*, 2015, 898; C. Vinciguerra, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte EDU*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, 2, 282.

⁽³²⁾ Corte EDU, 20 maggio 2014, *Pirttimäki. Finlandia*. In contemporanea furono presentati altri ricorsi di cittadini finlandesi: in particolare frequentemente viene indicato un altro ricorrente *Nykänen*, su cui 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 di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 4, 55. Tutti i ricorsi sulla medesima fattispecie sono stati decisi nel medesimo giorno e con sentenze di analogo tenore. M. Dova, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014. Il *ne bis in idem* presuppone che, in aggiunta all'*idem factum*, le due sanzioni siano irrogate nei confronti dell'*eadem* persona. Il precedente in materia era CEDU, 14 settembre 1999 *Ponsetti e Chesnel v. France*.

⁽³³⁾ Corte EDU, 13 dicembre 2005, *Nilsson c. Sweden*, par. 12; Corte EDU, 17 febbraio 2015, *Boman c. Finland*.

Il *fil rouge* della giurisprudenza della Corte EDU si è sostanziato nella verifica della persistenza degli *Engels criteria*. La Corte aveva chiarito preliminarmente che i tre criteri enunciati per qualificare un'imputazione come penale devono considerarsi come alternativi e non cumulativi, il che «non impedisce di adottare un approccio cumulativo, se l'analisi separata di ogni criterio non permette di arrivare ad una conclusione chiara in merito alla sussistenza di un'accusa in materia penale». Con riferimento al primo criterio *Engel*, la Corte ha affermato che la qualificazione giuridica di un procedimento in base al diritto nazionale non può essere il solo criterio rilevante ai fini dell'applicazione del principio del *ne bis in idem* per impedire che l'applicazione di tale disposizione possa essere rimessa alla discrezionalità degli Stati contraenti «fino ad un grado che potrebbe portare a risultati incompatibili con l'oggetto e lo scopo della Convenzione»⁽³⁴⁾. In ordine al secondo criterio *Engel* relativo alla natura dell'illecito, la Corte di Strasburgo ha fatto costantemente riferimento agli obiettivi di interesse pubblico che le norme sanzionatorie degli Stati contraenti mirano a perseguire: possono sostanziarsi nella tutela di "interessi generali della società" quali il mantenimento dell'ordine pubblico o l'integrità dei mercati finanziari e la fiducia del pubblico nella sicurezza delle transazioni. La Corte ha evidenziato la natura penale delle sanzioni in questione, nonostante la loro qualifica di sanzioni amministrative in diritto nazionale, qualora l'obiettivo delle norme nazionali sanzionatorie sia «preventivo, ovvero dissuadere gli interessati dal ricominciare e repressivo, in quanto (tali norme) sanzionano un'irregolarità», ad esclusione della semplice riparazione di un danno finanziario causato all'Erario. In ordine al terzo criterio *Engel* rappresentato dalla severità della sanzione, risulta particolarmente significativo richiamare la precisazione formulata dalla Corte EDU nella sentenza *Grande Stevens*: il carattere penale di un procedimento dipende dalla gravità della sanzione stessa o delle varie sanzioni previste in via generale e *a priori* dalla legge e non dall'entità delle sanzioni effettivamente inflitte dall'Amministrazione ai responsabili dell'infrazione alla fine del relativo procedimento⁽³⁵⁾. La Corte ha analizzato, ai sensi del secondo

⁽³⁴⁾ Per entrambi i riferimenti sentenze *Zolotukhin*, par. 52; *Grande Stevens*, par. 94; *Pirttimäki*, par. 45. La Corte EDU qualifica come "penale" la sanzione, distaccandosi nettamente dal principio formalistico del *nullum crimen, nulla poena sine lege*.

⁽³⁵⁾ Sentenza *Grande Stevens*, par. 96, 97, 98 e 99, nei quali la Corte pone in rilievo il potere della Consob di comminare ai responsabili dell'infrazione una sanzione pecuniaria di cinque milioni di euro, l'incapacità temporanea di assumere incarichi di Amministrazione in società quotate in Borsa e la confisca del prodotto dell'illecito; S. Francizi, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 1222; N. Menardo, *Ne bis in idem e doppio binario*

criterio *Engel*, le diverse fattispecie di sanzioni tributarie al di là del *nomen juris*, qualificando come penali anche delle maggiorazioni d'imposta in ragione della loro finalità "deterrente e punitiva" e non unicamente compensatoria⁽³⁶⁾ e ha stabilito – terzo criterio *Engel* – che il carattere di "sanzione minore" che la maggiorazione d'imposta presenta in diritto nazionale, non osta alla qualifica di "penale" del relativo procedimento ai fini dell'applicazione del *ne bis in idem*.

Le diverse sentenze della Corte EDU parevano evidenziare una netta presa di posizione nell'interpretazione sostanzialistica dei criteri *Engel* con una indicazione che appariva netta di alternatività fra le due tipologie sanzionatorie.

La ricostruzione fin qui effettuata permette immediatamente di comprendere la dirompenza dell'impatto provocato dal *revirement* posto in essere con la sentenza *A e B c. Norvegia*. Una bufera interpretativa, come meglio si chiarirà *infra*, di portata superiore a quello che era il reale intento della Corte EDU e che ha imposto la ricerca – non ancora pienamente conclusa – di un diverso baricentro per l'applicazione del principio nell'ipotesi di duplicità di sanzioni.

2.1. - *L'evoluzione interpretativa della sentenza A e B e delle successive pronunce della Corte EDU*

La Corte EDU, in formazione *Grande chambre* per la trattazione della causa *A e B*, nel confermare la rilevanza dei tre parametri *Engel* ai fini della valutazione di una legislazione nazionale sulla base dell'art. 4, prot. 7, ha ritenuto necessario adottare un "approccio modulato" per l'applicazione della regola del *ne bis in idem* più flessibile che nella sua precedente giurisprudenza, nei casi in cui in una legislazione nazionale il procedimen-

sanzionatorio in materia tributaria, analisi de jure condito e riflessioni de jure condendo, in *Dir. e prat. trib.*, 5, 2018, 5, 1982.

⁽³⁶⁾ Sentenza *Pirttimäki*, par. 47: la Corte di Strasburgo ha qualificato come «*di natura penale*» le sovrattasse previste dalla legislazione tributaria finlandese in ragione della loro natura. Merita evidenziare – così come fatto da P. Centore, *Alla Corte UE la rilevanza del "ne bis in idem" nel comparto fiscale – "ne bis in idem" e sanzioni fiscali: una rivoluzione culturale prima che giuridica*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, 1, 78, nota 22 – che il problema è stato affrontato e risolto immediatamente e brillantemente dal legislatore finlandese: dopo i casi di condanna per violazione del *ne bis in idem* ha introdotto una previsione semplice ed efficace, secondo cui è l'Amministrazione tributaria procedente a decidere, *a priori*, se segnalare la questione all'Autorità giudiziaria penale, in tale caso con rinuncia all'irrogazione delle sanzioni; ovvero, esattamente al contrario, procede all'irrogazione delle sanzioni amministrative, rinunciando alla segnalazione del caso al giudice penale. Cfr. Comunicazione Governo finlandese al Comitato dei Ministri del Consiglio Europeo, 9-11 giugno 2015, in doc. (2015) 281 del 17 marzo 2015, punto 5.

to sanzionatorio amministrativo e quello penale «non si ripetono ma sono piuttosto combinati ed integrati in modo da formare un insieme coerente»⁽³⁷⁾.

Sulla base di una dettagliata motivazione, nella quale ripercorre tutta la sua precedente giurisprudenza in materia, la Corte di Strasburgo sembra far propria l'analisi della Corte suprema norvegese, secondo la quale la sanzione amministrativa tributaria, sostanziandosi in una maggiorazione d'imposta, ha il duplice fine di sollecitare il contribuente a fornire all'Amministrazione delle informazioni complete ed esatte e di far sopportare al medesimo contribuente una parte dei costi dei controlli e delle verifiche poste in essere dall'Amministrazione in sede di accertamento e verifica delle dichiarazioni tributarie. Di converso, la sanzione penale persegue una finalità non solo dissuasiva, ma anche repressiva e punitiva: l'omessa dichiarazione di componenti positivi di reddito – nella fattispecie, redditi percepiti all'estero – fa acquisire, *ad adiuvandum*, all'evasione posta in essere anche la qualificazione di frode intenzionale⁽³⁸⁾. La ricostruzione delle differenti finalità della sanzione amministrativa e della sanzione penale irrogata, induce la Corte EDU a riconoscere la legittimità di un siffatto “meccanismo integrato” fra le sanzioni. I due procedimenti sanzionatori sono “sufficientemente” collegati fra loro, come prova la presenza di una duplice circostanza. In primo luogo, i fatti accertati nel procedimento amministrativo sono stati integralmente ripresi in quello penale; in secondo luogo, il giudice penale, nel decidere la pena inflitta a ciascuno dei due ricorrenti, ha tenuto conto della maggiorazione d'imposta già riscossa a loro carico in esito al procedimento amministrativo, assicurando in tal modo la proporzionalità del complesso di sanzioni imposte all'uno e

⁽³⁷⁾ Sentenza *A e B c. Norvegia*, par. 107 e 111. *Ex multiis*, M. Bontempelli, *Verso un adattamento della disciplina italiana delle sanzioni tributarie al diritto europeo?*, in *Rass. trib.*, 2017, 2, 562; R. Schiavolin, *Alcune considerazioni sul contrasto tra CEDU e disciplina italiana dei rapporti tra procedure sanzionatorie amministrative e penali*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 3, 385; G. Paroni Pini, *Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: la Grande Camera detta i limiti di applicabilità del principio del ne bis in idem*, in *Riv. dir. trib.*, 17 gennaio 2017; F. Viganò, *La grande camera della corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 18 novembre 2016; diversa la valutazione F. Cassibba, *Ne bis in idem e procedimenti paralleli*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 1, 351 ss.

⁽³⁸⁾ Sentenza *A e B c. Norvegia*, par. 144 (analisi della Corte suprema della Norvegia) e 146 (approvazione della Corte EDU). A. Merone, *L'espansione del principio del ne bis in idem nella giurisprudenza CEDU: ritorno al passato per gli illeciti tributari e aspettative di democratizzazione dei rapporti tributari*, in A. Merone (a cura di), *La tutela dei diritti del contribuente tra Corti europee e giustizia interna*, Napoli, 2018, 107; C. Fatta, *Il nuovo volto del ne bis in idem nella giurisprudenza della Grande Camera e la compatibilità con il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Giur. pen.*, 2017, 1.

all'altro contribuente⁽³⁹⁾. Tale analisi ha portato la Corte EDU a concludere che la Norvegia non si era resa responsabile di una violazione dell'art. 4, prot. 7, in quanto «*esisteva fra la decisione amministrativa di maggiorazione dell'imposta e la successiva condanna penale un nesso, tanto materiale che temporale, sufficientemente stretto per considerare che tali provvedimenti si iscrivevano in un meccanismo integrato di sanzioni previsto dal diritto norvegese*»⁽⁴⁰⁾.

La Corte EDU chiarisce la libertà per il legislatore di prevedere – nell'ipotesi di comportamenti socialmente inaccettabili, quali l'evasione fiscale – molteplici modalità sanzionatorie affatto diverse per incidere sui diversi aspetti socialmente nocivi, purché tali “meccanismi (sanzionatori) integrati” non arrechino ai contribuenti, doppiamente sanzionati, un pregiudizio sproporzionato rispetto alla gravità delle infrazioni commesse. Per tale motivazione la Corte enuncia i caratteri delle necessarie condizioni di connessione materiale e temporale fra i due procedimenti, per poter considerare non violato il principio, che poi riprenderà e chiarirà meglio nella giurisprudenza successiva. Tali condizioni, meglio definite nella giurisprudenza successiva, si sostanziano nella presenza di cinque *material factors*. Il principio non può considerarsi violato qualora i due procedimenti perseguano scopi – intesi quali obiettivi di politica criminale – diversi e complementari; la duplicazione dei procedimenti sia effettivamente prevedibile nell'ambito dell'ordinamento nazionale; le due autorità preposte, interagiscano e si coordinino fra loro, in modo da evitare la duplicazione della ricerca delle prove e la valutazione delle stesse secondo canoni differenti; la pena complessivamente comminata – all'esito dei due procedimenti – sia proporzionata al disvalore del fatto illecito, attraverso la previsione, ad esempio, di meccanismi di compensazione della sanzione irrogabile al termine del secondo procedimento, che tenga conto dell'esito del primo; *last but not least*, i due procedimenti debbono svolgersi parallelamente, non intendendosi necessaria la piena coincidenza, ma – quanto meno – non una eccessiva dilatazione temporale tra gli eventuali tempi di svolgimento. Particolare rilevanza è attribuita alla correlazione realizzata dalla Corte EDU «*al problema della proporzionalità della reazione afflittiva nel suo complesso; se la seconda sanzione viene comminata tenendo conto dell'entità della prima, si evita quella irragionevolezza e quella sproporzione che*

⁽³⁹⁾ Sentenza *A e B c. Norvegia*, par. 146 e 152. Al fine del test di sufficienza la Corte rileva altresì, par. 128, che l'ordine in cui i due procedimenti sono condotti è irrilevante. È, al contrario, necessaria un'interconnessione tra i due procedimenti, che devono essere sinergicamente collegati, anche attraverso reciproci rinvii ed avere scopi e mezzi simili.

⁽⁴⁰⁾ Sentenza *A e B c. Norvegia*, par 153 e 154.

sarebbero obiettivo del divieto di bis in idem»⁽⁴¹⁾. L'orientamento della Corte EDU porta, dunque, a censurare le norme nazionali che comportino una concreta duplicità di sanzioni per l'individuo, qualora non si evidenzi la *compresenza* – mai alternatività – dei diversi fattori necessari per il superamento del test di connessione sostanziale e temporale complessivamente inteso e dei parametri di proporzionalità. Qualora le sanzioni irrogate siano il prodotto di un sistema integrato, che consenta la piena valutazione giuridica del fatto nel suo intero disvalore, ovvero che consenta di affrontare i diversi aspetti del comportamento illecito del soggetto in modo prevedibile, coerente e proporzionato, non può considerarsi violato il divieto del *bis in idem*. La Corte EDU invita altresì alla verifica della reale natura penale delle sanzioni amministrative irrogate. Nel conformarsi a quanto interpretato dalla Corte suprema della Norvegia, la Corte EDU – punto 144 – afferma che la sanzione amministrativa non può qualificarsi come penale qualora la sua finalità prevalente si sostanzia nella compensazione delle significative risorse umane e finanziarie utilizzate dalle autorità fiscali per conto della collettività per i controlli e le verifiche, destinate a correggere le dichiarazioni erronee. Risulta pertanto fondamentale far ricadere siffatti costi sui contribuenti che li cagionino, attraverso la comunicazione di informazioni incomplete o inesatte.

Attraverso tali argomentazioni, la Corte di Strasburgo, pur con molteplici perplessità in particolare in merito al carattere risarcitorio della sanzione e alla possibile trasponibilità di siffatta concezione nel sistema interno⁽⁴²⁾, ha assicurato – e legittimato – per i legislatori degli Stati contraenti un ampio margine di manovra in materia sanzionatoria, purché siano rispettati i parametri indicati.

La sentenza *A e B* ha indiscutibilmente dato inizio ad un importante cambio prospettico ad opera della Corte EDU. Non da meno occorre rilevare che, soprattutto con le successive pronunce – a partire dalla sen-

(41) Così M. Basilavecchia, *La Corte di Giustizia sulle sanzioni tributarie italiane*, in *Corr. trib.*, 2018, 24, 1864, che, nel commentare CGUE, maggio 2018, causa C-524/15, *Menci*, ricostruisce attentamente anche la Sentenza *A e B c. Norvegia*.

(42) G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, cit., 597: alle sanzioni amministrative non può essere attribuita la funzione "compensatoria" dell'attività di accertamento, posto il carattere punitivo della sanzione amministrativa e l'omogeneità di scopo fra le due sanzioni. Il costo dell'attività di accertamento deve considerarsi a carico della fiscalità generale. Gli autori riportano l'esempio dell'aggio, che ha natura retributiva, trattandosi del compenso per l'attività esattoriale, come rileva anche Cass., 28 febbraio 2017, n. 5157. Come per l'attività di accertamento, anche i costi dell'attività di riscossione dovrebbero ricadere sulla fiscalità generale anziché sui trasgressori che tali costi finiscono per determinare.

tenza *Jóhannesson* ⁽⁴³⁾ – la Corte ha gradatamente aggiunto ulteriori elementi interpretativi, che permettono di meglio comprenderne l'effettiva portata. In particolare, la Corte EDU – nelle sentenze più recenti, in specie nelle sentenze *Ármansson* e *Nodet* ⁽⁴⁴⁾ – fornisce ulteriori chiarimenti: la regola della complementarità fra le due risposte sanzionatorie può trovare applicazione qualora il test di connessione evidenzi la presenza di tutti i *material factors*, esplicitando la necessità che siano *tutti* chiaramente evidenti. La proporzionalità è *condicio sine qua non*, ma senza una primazia rispetto agli altri requisiti. La Corte chiarisce altresì che anche qualora le sanzioni amministrative e penali siano parte di un comune disegno complementare risulta imprescindibile il coordinamento fra i procedimenti, al pari della necessità che lo svolgimento si realizzi in un arco di tempo se non sincrono, quanto meno ragionevole, nel quale si evidenzi con chiarezza la coincidenza, almeno parziale, dei due procedimenti ⁽⁴⁵⁾.

Il *new deal* interpretativo ha nei fatti generato un – probabilmente facile e certamente comodo – *misunderstanding* nei giudici domestici. Anche e soprattutto alla luce delle successive puntualizzazioni della Corte EDU è evidente che non vi sia stata una volontà di abiura delle proprie precedenti interpretazioni, come era stato, *prima facie*, inteso. Imprescindibile risulta procedere ad una nuova modulazione interna del principio, che, come meglio evidenziato *infra*, fatica però a trovare definizione, in ragione della non chiara elaborazione da parte dei giudici nazionali del

⁽⁴³⁾ In particolare, Corte EDU, 18 maggio 2017, *Jóhannesson and others v. Iceland*, su cui F. Viganò, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, n. 5, 2017, 392; Corte EDU, 12 febbraio 2019, *Thorisson c. Iceland*.

⁽⁴⁴⁾ Corte EDU, 16 aprile 2019, *Bjarni Ármannsson c. Islanda*, con nota di A. Galluccio, *Non solo proporzione della pena: la corte edu ancora sul bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 7 maggio 2019; F. Pepe, *Un nuovo 'tassello' nell'interpretazione della regola del 'ne bis in idem' da parte della corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 2, 203; Corte EDU, 6 giugno 2019, *Nodet c. Francia*. M. Scoletta, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte Edu sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell'ordinamento italiano)*, in *Dir. pen. cont.*, 17 giugno 2019; E. Scozzarella, *La questione del ne bis in idem nella giurisprudenza della CEDU e nella giurisprudenza nazionale di merito, di legittimità e della Corte costituzionale*, in *Dir. pen. cont.*, 15 luglio 2019; Corte EDU, 8 luglio 2019, *Mihalache c. Romania*, in tema di sanzioni amministrative o penali per violazione del principio nell'ipotesi di guida in stato di ebbrezza; Corte EDU, 8 ottobre 2019 *Korneyeva c. Russia*; Corte EDU, 20 settembre 2020, *Faller v. France and Steinmetz v. France*. Per un quadro sintetico e sinottico della più recente giurisprudenza, ECHR, *Factsheet on the principle of ne bis in idem*, ottobre 2020, in www.echr.coe.int/Documents/FS_Non_bis_in_idem_ENG.pdf.

⁽⁴⁵⁾ Corte EDU, 16 aprile 2019, *Bjarni Ármannsson c. Islanda*: l'arco di tempo in cui si realizzano i due procedimenti, non può essere considerato congruo, posto che, lo sviluppo su nove anni evidenzia un *gap* di cinque anni fra la condanna penale e la conclusione del processo amministrativo.

necessario ed *integrale* svolgimento del test di connessione sostanziale e temporale, che deve indicare la presenza contemporanea di tutte le diverse variabili. Imprescindibile appare la ricerca di ulteriori aggiustamenti per la realizzazione di un differente equilibrio nei rapporti fra le Corti, anche e soprattutto fra le Corti sovranazionali⁽⁴⁶⁾.

La parabola interpretativa della Corte di giustizia sul principio ha seguito un percorso sostanzialmente analogo. Appare opportuno analizzare in dettaglio la giurisprudenza della Corte di Lussemburgo, in ragione dei conseguenti effetti diretti sul giudizio di conformità con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali delle norme interne che prevedano un duplice regime sanzionatorio. La ricostruzione dettagliata delle singole fattispecie, cronologicamente trattate, intende verificare come anche nella giurisprudenza della Corte di giustizia il *revirement* interpretativo posto in essere successivamente alla sentenza *A e B* necessiti di un'attenta valutazione, che permetta di coglierne la reale portata e che conforti l'ipotesi che – in presenza di ulteriori *leading cases* – possa prevedersi un ulteriore affinamento interpretativo.

3. - *Introduzione all'analisi della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*

Il *ne bis in idem* ha interessato a partire dagli anni sessanta e settanta la giurisprudenza della Corte di giustizia in riferimento a ricorsi per l'annullamento di atti amministrativi in quei settori di intervento della Comunità economica europea nei quali la Commissione disponeva di propri autonomi poteri sanzionatori quali lo statuto dei funzionari delle Istituzioni europee o applicazione delle regole di concorrenza e regolazione dei mercati dei prodotti agricoli. Fin dall'inizio fu considerato dalla Corte di giustizia come un principio generale dell'ordinamento europeo e fu applicato come tale insieme ai numerosi altri principi generali di origine giurisprudenziale. Con l'entrata in vigore della Convenzione di applicazione dell'accordo di Schengen, il principio entrò a far parte del diritto positivo

⁽⁴⁶⁾ F. Pepe, *Sistema sanzionatorio tributario e ne bis in idem CEDU: la dimensione antropologica di un (irriducibile?) conflitto*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 6, 640, che evidenzia come il conflitto tra le Corti sia solo superficialmente normativo, in realtà sostanzialmente politico ed essenzialmente antropologico. Le modalità di intendere il rapporto tra Stato e reo è legato a due modelli antitetici. La *diretta applicazione* del *ne bis in idem* convenzionale (non solo in ultima istanza dinanzi alla Corte EDU) necessita di un convincimento del giudice sulla centralità e sulla prevalenza degli interessi *di colui che è sottoposto a giudizio*; dunque richiede la capacità del difensore di portare il giudice verso un approccio "antropologico" analogo a quello sotteso alla Convenzione EDU, del tutto diverso da quello istituzionale.

dell'Unione grazie ad un apposito articolo della Convenzione stessa, l'art. 54⁽⁴⁷⁾, la cui applicazione dette luogo ad una nuova serie di pronunce della Corte, e precisamente ad una serie di sentenze interpretative rese in cause pregiudiziali su rinvio di giudici penali nazionali aditi da cittadini dell'Unione arrestati in uno Stato membro, che volevano evitare di essere consegnati alle autorità inquirenti di un altro Stato membro. Dal 1° dicembre 2009 il principio del *ne bis in idem* è sancito in uno specifico articolo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, l'art. 50, che, in quanto norma contenuta in un atto che «*ha lo stesso valore giuridico dei trattati*» secondo quanto esplicitamente previsto all'art. 6 del Trattato sull'Unione europea (TUE), ha vocazione ad essere applicato in tutti i settori di legislazione secondaria dell'Unione inclusa la legislazione fiscale.

Occorre, prima di procedere ad analizzare nel dettaglio le singole pronunce, meramente ribadire che le sanzioni prese in considerazione dalla Corte nelle sue sentenze aventi ad oggetto l'applicazione della regola del *ne bis in idem* sono unicamente le sanzioni, penali e amministrative, *stricto sensu*, ovvero “*proprie*”, ad esclusione delle sanzioni c.d. *improprie*, vale a dire dell'uso a fini sanzionatori del diniego o di esenzioni iva obbligatorie, o del diritto a detrazione dell'iva pagata “*a monte*” sugli acquisti o del diritto al rimborso dell'iva eccedente. E questo, in particolare, con riferimento ai casi in cui il soggetto passivo iva si sia reso responsabile della partecipazione ad una catena di operazioni imponibili delle quali alcune fraudolente ed in cui, di conseguenza, l'irrogazione di una sanzione si configura in astratto come giustificata. Tale diniego infatti, come esplicitamente precisato dalla Corte stessa nella sentenza *Italmoda*⁽⁴⁸⁾, si configura come «*la mera conseguenza della constatazione secondo la quale le condizioni oggettive richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio che si vuole conseguire, previste da tale direttiva (iva) in relazione a detto diritto, non sono in realtà soddisfatte*»⁽⁴⁹⁾. Ne consegue che al diniego del diritto a

(47) Art. 54 CAAS: «*Una persona che sia stata giudicata con sentenza definitiva in una Parte contraente non può essere sottoposta ad un procedimento penale per i medesimi fatti in un'altra parte contraente, a condizione che in caso di condanna, la pena sia stata eseguita o sia effettivamente in corso di esecuzione attualmente o, secondo la legge dello Stato contraente di condanna, non possa essere più eseguita*».

(48) CGUE, 18 dicembre 2014, causa C-131/13, *Italmoda*.

(49) Sentenza *Italmoda*, punto 57 e ss. fra i “*criteri obiettivi*” per l'esercizio del diritto a detrazione dell'iva “*a monte*” vi è innanzitutto la regolarità dell'operazione imponibile o della “*catena di operazioni considerata nel suo complesso*”, regolarità/liceità che si configura pertanto come un presupposto essenziale e sostanziale dell'esercizio del diritto a detrazione (o del diritto ad un'esenzione iva o al rimborso dell'iva eccedente). Sulla base di tale premessa la Corte ha formulato il principio secondo la quale «*il diniego del beneficio di un diritto derivante dal sistema comune dell'IVA in caso di coinvolgimento del soggetto*

detrazione motivato dalla partecipazione del soggetto passivo ad un complesso di operazioni fraudolente non sarà applicabile, per espresso disposto della sentenza *Italmoda*, né il principio di legalità delle infrazioni e delle sanzioni previsto all'art. 49, par. 1, della Carta, né il principio di proporzionalità delle sanzioni sancito all'art. 49, par. 3, della Carta stessa per la ragione che per i giudici dell'Unione il diniego di un tale diritto conferito ad un soggetto passivo iva nell'ipotesi di operazioni fraudolente non può essere qualificato come una sanzione⁽⁵⁰⁾. Se quindi non è applicabile alle sanzioni tributarie c.d. "improprie" il fondamentale art. 49 sui "Principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene", a maggior ragione non sarà applicabile al cumulo di diniego del diritto a detrazione e di sanzioni tributarie *stricto sensu* l'art. 50 della stessa Carta dei diritti fondamentali relativo al "Diritto a non essere giudicato e punito due volte per lo stesso reato", posta la circostanza che uno dei due "termini di paragone" inerenti all'applicazione del principio del *ne bis in idem* – l'atto di diniego del diritto a detrazione dell'iva per partecipazione ad operazioni fraudolente – non può essere ricondotto alla figura della sanzione.

3.1. - La sentenza *Akerberg Fransson*

La prima causa pregiudiziale in ordine cronologico è la *Akerberg Fransson*⁽⁵¹⁾, che riveste un'importanza particolare sotto il profilo dell'inclusione nel campo di applicazione della Carta dei diritti fondamentali, e quindi anche dell'art. 50, delle legislazioni nazionali disciplinanti le sanzioni relative ad infrazioni iva, sia amministrative che penali. Successivamente all'irrogazione al contribuente, ad opera dell'amministrazione fiscale svedese, di una sanzione amministrativa per incompleta dichiarazione iva consistente in una sovrattassa, dinanzi al giudice penale era stato avviato nei confronti del medesimo contribuente un processo penale per frode fiscale aggravata. Per la Corte l'art. 50 della Carta permette ad uno Stato membro l'irrogazione, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di iva, preliminarmente, di una sanzione amministrativa e, suc-

passivo in una frode non ha...il carattere di una pena o di una sanzione ai sensi dell'art. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali o dell'articolo 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea».

⁽⁵⁰⁾ Di opinione opposta sono J. Kokotte, P. Pistone, R. Miller, "Völkerrecht und Steuerrecht. Die RechtederSteuerpflichtigen", in *Steuer und Wirtschaft*, 2020, 3, 204.

⁽⁵¹⁾ CGUE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Akerberg Fransson*. Per la dottrina riferita alla giurisprudenza della CGUE si rinvia a R. Alfano, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 237 ss., anche per maggiori riferimenti bibliografici.

cessivamente, di una sanzione penale, purché – punto 37 – «*la prima sanzione non sia di natura penale, circostanza che deve essere verificata dal giudice nazionale*». La Corte di giustizia recepisce pienamente, ai fini della valutazione della natura sostanzialmente penale delle sanzioni tributarie oggetto della causa a *quo*, i tre criteri elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nella sentenza *Engel*: la qualificazione giuridica dell'illecito in diritto nazionale, la natura dell'illecito, la natura ed il grado di severità della sanzione⁽⁵²⁾. Gli Stati membri sono tenuti ad assolvere all'obbligo – creato dalla Corte stessa nella sua giurisprudenza in materia di risorse proprie del bilancio dell'Unione – di assicurare la riscossione integrale dell'iva dovuta sul loro territorio e tutelare in tal modo gli interessi finanziari dell'Unione. I legislatori nazionali possono pertanto optare per la previsione di sanzioni tributarie amministrative, o per la previsione di sole sanzioni penali, o per una combinazione delle due; tuttavia qualora la sanzione amministrativa abbia, *ex art. 50* della Carta, natura penale, e sia divenuta definitiva, sempre *ex art. 50* della Carta non potranno aversi due procedimenti penali per gli stessi fatti nei confronti di una stessa persona”⁽⁵³⁾.

3.2. - La sentenza *Orsi e Baldetti*

Di seguito la Corte di giustizia è intervenuta al fine di rispondere al quesito posto alla Corte dal Tribunale penale di Santa Maria Capua Vetere che riguardava l'interpretazione sia dell'art. 4, prot. 7 alla CEDU, che dell'art. 50 della Carta UE dei diritti fondamentali nelle cause *Orsi e*

⁽⁵²⁾ Sentenza *Akerberg Fransson*, punto 35, che rinvia a CGUE, 5 giugno 2012, causa C-489/10, *Bonda*, punto 37 avente ad oggetto delle sanzioni amministrative in materia agricola, la quale a sua volta si basa sulle precitate sentenze *Engel* e *Zolotukhin* della Corte EDU. Da notare che nello stesso anno 2012, soltanto qualche settimana prima la Corte aveva applicato il principio del *ne bis idem* in una causa di diritto della concorrenza, ma senza riferirsi alla giurisprudenza *Engel* della Corte EDU e affermando che l'applicazione di tale principio “*era soggetta alla triplice condizione di identità dei fatti, di unità del contravventore e di unità di interesse giuridico tutelato*” (CGUE, 14 febbraio 2016, causa C-17/10, *Toshiba Corporation*, punto 97). Sul punto si veda P. Rossi, V. Sansonetti, *Untangling the Inextricable: The Notion of “Same Offence”*, in *EU Competition Law*, cit.

⁽⁵³⁾ Sentenza *Akerberg Fransson*, punti 25 e 34, dei quali il primo rinvia espressamente alla fondamentale sentenza CGE, 17 luglio 2008, causa C-132/06, *Commissione c. Italia*, con la quale la Corte ha condannato in termini durissimi il “condono tombale” iva del 2002-2003 imponendo a ciascuno Stato membro “l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa sul suo territorio e di lottare contro la frode”. Sul punto sia consentito il rinvio a E. Traversa, *I condoni fiscali degli Stati membri e la loro compatibilità con il diritto dell'Unione Europea*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2010, 1, 253; R. Alfano, *Condoni fiscali: ulteriori vincoli europei e possibili effetti interni*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2011, 2, 477.

Baldetti⁽⁵⁴⁾. Preliminarmente la Corte di giustizia ha chiarito il rapporto fra i due testi normativi. L'art. 52.3 della Carta prevede che i diritti in essa contemplati corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione EDU hanno lo stesso significato e la stessa portata di quelli loro conferiti dalla medesima Convenzione; tuttavia fino a quando l'Unione non aderirà formalmente alla Convenzione, l'esame della questione sollevata deve essere condotto alla luce dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta, e precisamente, nel caso di specie, sulla base dell'art. 50 della Carta che garantisce il diritto a non essere perseguito o condannato due volte per la stessa infrazione. Confermando la propria precedente giurisprudenza la Corte rileva che le norme nazionali che prevedono sanzioni tributarie qualificate come amministrative e sanzioni tributarie penali, entrambe finalizzate a prevenire e/o a reprimere delle infrazioni in materia di iva per assicurare la riscossione di tale imposta, costituiscono un'attuazione degli artt. 2 e 273 della Direttiva iva 2006/112/UE e dell'art. 325 TFUE. Tali norme costituiscono dunque anche un'attuazione del diritto dell'Unione ai sensi dell'art. 51, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali e rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 50 e del principio del *ne bis in idem* ivi contenuto. Ciò posto, pur avendo affermato l'applicabilità in astratto dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali alle norme legislative italiane in materia di sanzioni iva – sia amministrative, ex art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, che penali ex art. 10 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000 – nella fattispecie concreta l'art. 50 non era stato violato: la sanzione amministrativa era stata infatti irrogata per omesso versamento dell'iva alle due società di capitali di cui il sig. *Orsi* ed il sig. *Baldetti*, nei confronti dei quali il pubblico ministero aveva esercitato l'azione penale per il corrispondente reato, erano i legali rappresentanti. Mancava dunque nei due procedimenti sanzionatori *a quo* una condizione essenziale per l'applicazione del principio del *ne bis in idem*, ovvero l'identità della persona oggetto delle sanzioni e dei relativi procedimenti. La sentenza assume tuttavia particolare rilevanza ai fini dell'applicazione dell'art. 50 della Carta, la cui interpretazione deve garantire il livello di tutela previsto dalla Convenzione EDU ex art. 4 del prot. 7⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵⁴⁾ CGUE, 5 aprile 2017, cause riunite C-217/15 e C-350/15, *Orsi e Baldetti*.

⁽⁵⁵⁾ La Corte di giustizia, per assicurare questa coerenza di interpretazione delle due norme, richiama espressamente – punto 25 – la precitata sentenza *Piirtimäki* della Corte EDU: in una analoga fattispecie di infrazioni tributarie, aveva escluso una violazione dell'art. 4 del prot. 7 alla CEDU qualora le sanzioni amministrative e le sanzioni penali riguardassero persone fisiche e giuridiche giuridicamente distinte.

3.3. - Il "trittico" italiano in tema di ne bis in idem

3.3.1. - La sentenza Menci

I giudici dell'Unione europea sono stati aditi dal Tribunale penale di Bergamo e da due sezioni della Corte di cassazione italiana e nel medesimo giorno – 20 marzo 2018 – si sono pronunciati tre volte in materia di rapporti fra sanzioni amministrative e sanzioni penali e relativi procedimenti, di cui una volta solamente in campo tributario. La pronuncia tributaria è la sentenza *Menci* C-524/15⁽⁵⁶⁾. Dopo l'irrogazione di una sanzione amministrativa per omesso versamento dell'iva, pari al 30% dell'imposta dovuta dal soggetto passivo, era seguito un procedimento penale avviato dalla Procura della Repubblica di Bergamo, dato che l'importo dell'iva non pagata era largamente superiore alla soglia di punibilità prevista dall'art. 10 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000⁽⁵⁷⁾. La Corte di giustizia, con un *revirement* interpretativo rispetto alla sua precedente giurisprudenza, rileva che non viola l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali una legislazione come quella italiana, che consente l'avvio di un procedimento penale per omesso versamento dell'iva anche qualora allo stesso soggetto passivo sia già stata inflitta, per la medesima infrazione, una sanzione amministrativa di natura penale. La Corte ha riqualificato la sanzione amministrativa pari al 30% dell'iva di cui all'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, come sanzione di natura penale ai sensi dell'art. 50 della Carta. La Corte fa propri il secondo ed il terzo criterio della sentenza *Engel*⁽⁵⁸⁾. Occorre pertanto verificare la finalità repressiva della sanzione, finalità che non solo non è incompatibile, ma appare anzi complementare rispetto ad un obiettivo di prevenzione consistente nel dissuadere i contribuenti dal porre in essere comportamenti illeciti. L'esclusione della natura penale potrebbe evidenziarsi soltanto nell'ipotesi in cui la sanzione sostanzialmente una mera finalità riparatoria o risarcitoria del danno arrecato all'Erario⁽⁵⁹⁾, fattispecie in cui non appare potersi ricomprendere il caso di una sanzione pari al 30% dell'imposta non versata secondo quanto disposto dall'art. 13,

⁽⁵⁶⁾ CGUE, 20 marzo 2018, causa C-524/15 *Luca Menci*.

⁽⁵⁷⁾ Con la modifica introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015, la soglia di punibilità prevista dall'art. 10 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000 è stata elevata da cinquantamila a duecentocinquanta-mila euro.

⁽⁵⁸⁾ Sentenza *Menci*, punto 26, che rinvia a sua volta al punto 35 della sentenza *Akerberg Frasson* e al punto 37 della sentenza *Bonda*.

⁽⁵⁹⁾ Anche l'esclusione di un soggetto dall'accesso ad una sovvenzione di un ente pubblico non è qualificabile come sanzione di natura penale ai sensi dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali (sentenza *Bonda*, punti 40, 41 e 46; nella fattispecie si trattava di aiuti UE agli agricoltori).

d.lgs. n. 471 del 1997 che si aggiunge al pagamento dell'iva. La Corte ravvisa altresì la rispondenza al terzo criterio *Engel*: per la Corte di giustizia, una sanzione pecuniaria che si aggiunge all'importo dell'iva dovuta nella misura del 30% di quest'ultima, è da considerare come una sanzione di rigore elevato⁽⁶⁰⁾. L'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali appare dunque pienamente applicabile ai due procedimenti sanzionatori avviati contro il sig. *Menci*⁽⁶¹⁾. In seguito la Corte interpreta l'art. 52, par. 1 della Carta⁽⁶²⁾, nel quale sono espressamente previste le ragioni di interesse pubblico che possono giustificare una limitazione all'applicazione del principio del *ne bis in idem*. La Corte rileva che le disposizioni legislative interne non ostano alla cumulabilità dei procedimenti e sanzioni penali con procedimenti e sanzioni amministrative di natura penale⁽⁶³⁾: la riscossione integrale dell'iva e la lotta contro le frodi aventi ad oggetto tale risorsa propria del bilancio dell'Unione costituiscono un obiettivo di interesse pubblico idoneo a giustificare un cumulo di procedimenti e di sanzioni⁽⁶⁴⁾. La Corte, sulla falsariga della sentenza *A e B c. Norvegia*, specifica la *ratio* della finalità dissuasiva e parzialmente compensatoria della sanzione amministrativa e quella puramente repressiva della sanzione penale. Per la Corte la previsione di sanzioni interne amministrative è finalizzata alla dissuasione e repressione di possibili inadempimenti in tema di dichiarazione e riscossione dell'iva. In sede penale, le sanzioni perseguono una finalità di dissuasione e repressione di inadempimenti gravi in tema di iva, così deleteri da giustificare l'adozione di più rigorose sanzioni penali⁽⁶⁵⁾. Siffatta netta differenziazione delle due fattispecie sanzionatorie non è tuttavia evidente con riferimento al d.lgs. n. 471 del 1997 e al d.lgs. n. 74 del 2001 a cui conformità con l'art. 50 della Carta era stata contestata dal sig. *Menci*.

⁽⁶⁰⁾ Sentenza *Menci*, argomentando dai punti 31, 32 e 33 della motivazione.

⁽⁶¹⁾ Sentenza *Menci*, punti da 34 a 39.

⁽⁶²⁾ Art. 52, par. 1, della CdF: «*Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate imitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui*».

⁽⁶³⁾ Sentenza *Menci*, punti 42 e 43: ciò avviene «*unicamente a condizioni fissate in modo tassativo, assicurando quindi che il diritto garantito dal suddetto articolo 50 non sia rimesso in discussione in quanto tale*».

⁽⁶⁴⁾ Sentenza *Menci*, punto 44: ciò a condizione che tali procedimenti e sanzioni «*riguardano, in vista della realizzazione di un obiettivo siffatto, scopi complementari vertenti, eventualmente, su aspetti differenti della medesima condotta di reato...*».

⁽⁶⁵⁾ Sentenza *Menci*, punto 45.

La ricostruzione effettuata dalle due Corti degli obiettivi perseguiti con i due distinti sistemi sanzionatori dai legislatori rispettivamente norvegese ed italiano ben avrebbe potuto giustificare in modo più puntuale la separazione, anziché la sovrapposizione – per quanto con i distinguo *supra* esaminati ed i dubbi già riportati⁽⁶⁶⁾ – dei due ordini di sanzioni, dichiarando senza possibilità di fraintendimenti che le sanzioni penali, tanto pecuniarie che detentive debbono essere riservate alle infrazioni fiscali più gravi e le sanzioni amministrative debbono essere limitate alle infrazioni meno gravi. Una tale razionale differenziazione di procedimenti e di sanzioni tributarie avrebbe risparmiato a decine di giudici in tutta l'Unione europea il defatigante esercizio di verificare in tutti i casi di coesistenza di sanzioni amministrative e di sanzioni penali il rispetto del diritto fondamentale del contribuente a non essere perseguito o punito due volte per la stessa violazione di norme tributarie.

Ancora, la Corte, nell'interpretazione dell'art. 52, par. 1, della Carta dei diritti fondamentali, esamina il principio di proporzionalità che deve sempre presiedere, secondo il dettato dello stesso art. 52.1, a qualsiasi limitazione al principio del *ne bis in idem*. In mancanza di una reale armonizzazione da parte del diritto dell'Unione delle legislazioni nazionali in materia di coordinamento delle sanzioni tributarie amministrative e penali applicabili alla medesima fattispecie in tema di tributi armonizzati quali l'iva e le accise⁽⁶⁷⁾, la Corte di giustizia non può che rilevare la libertà degli Stati nella previsione di entrambe le tipologie di sanzioni anche con un cumulo di procedimenti e di sanzioni⁽⁶⁸⁾: la proporzionalità,

⁽⁶⁶⁾ J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, cit., 483, nota 129.

⁽⁶⁷⁾ L'assenza di atti legislativi di armonizzazione si presenta tanto più deplorabile, in quanto il Trattato TFUE ha conferito al legislatore europeo, agli articoli rispettivamente 113 e 83, par. 2, tutti i poteri necessari per adottare le direttive contenenti le norme di coordinamento volte ad evitare il cumulo di procedimenti e di sanzioni, norme da riferire sempre e comunque alle imposte armonizzate a livello dell'Unione. Ne è dimostrazione la Direttiva UE n. 2017/1371 «relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale», che al suo art. 3.2.d) ha incluso nel capo di applicazione della direttiva stessa le frodi iva transfrontaliere di valore superiore ai dieci milioni di euro e al suo art. 7.3 ha previsto per tali frodi una pena massima di almeno quattro anni di reclusione. Potrebbe facilmente ipotizzarsi che in questa direttiva possa essere inserito un articolo avente ad oggetto il coordinamento fra le sanzioni penali ivi previste e le sanzioni amministrative previste dalle legislazioni nazionali in materia di iva, eventualmente armonizzate da una direttiva adottata, come la Direttiva n. 2006/112, sulla base dell'art. 113 TFUE.

⁽⁶⁸⁾ Sentenza *Menci*, punto 47. Il termine «reato» che appare nella versione italiana della sentenza deve considerarsi errato. Nella versione della sentenza in lingua francese, che dal 1958 è la lingua di lavoro della Corte, figura il termine corretto «*infraction*».

non può essere messa in discussione dal fatto che lo Stato membro abbia previsto siffatto cumulo, posta la propria libertà di scelta. Ancora, la Corte esamina la necessità della sanzione rispetto all'obiettivo di interesse pubblico costituito dalla tutela del gettito dell'iva. La Corte rileva da un lato – punto 51 – che i due decreti legislativi prevedono con chiarezza le circostanze in cui l'omesso versamento dell'iva possa dar vita ad un cumulo di procedimenti e di sanzioni di natura penale; dall'altro – punto 53 – la Corte rileva la presenza di norme volte a limitare al massimo l'onere supplementare che un siffatto cumulo comporta per gli interessati. Il *test* relativo al carattere necessario del cumulo di sanzioni viene così sostanzialmente ad identificarsi con il rispetto del principio di proporzionalità: la Corte, dunque, pone come parametro del proprio giudizio non solo il precitato art. 51.1 della Carta dei diritti fondamentali, ma anche l'art. 49.3 della Carta stessa in forza del quale le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto all'infrazione commessa. La Corte erige pertanto a requisito di legittimità del cumulo di sanzioni amministrative di natura penale e di sanzioni penali in senso stretto la previsione di norme interne che obbligano l'autorità competente che irroga la seconda sanzione (nella fattispecie: il Tribunale penale di Bergamo) ad assicurare che «*la severità del complesso delle sanzioni imposte corrisponda alla gravità dell'infrazione*» accertata⁽⁶⁹⁾. Previsione che pare assicurata, nel sistema interno dall'art. 21, d.lgs. n. 74 del 2000 che non permette l'esecuzione della sanzione amministrativa qualora il procedimento penale si sia concluso con la condanna del contribuente e dall'art. 13 dello stesso d.lgs. n. 74 del 2000, che prevedeva una diminuzione di un terzo della pena in caso di pagamento integrale dell'iva dovuta e della relativa sanzione amministrativa, poi modificata fino a metà della pena dal d.lgs. n. 158 del 2015, per i reati tributari di maggiore gravità e finanche una previsione di non punibilità, per i reati tributari meno gravi, nell'ipotesi di estinzione integrale del debito tributario⁽⁷⁰⁾. La Corte dunque invita il giudice nazionale a valutare la proporzionalità dell'applicazione concreta delle norme penali italiane e la gravosità del cumulo dei procedimenti e delle sanzioni⁽⁷¹⁾. Infine, la Corte richiamando la sentenza *A e B c. Norvegia* della Corte EDU

⁽⁶⁹⁾ Sentenza *Menci*, punto 55.

⁽⁷⁰⁾ Nuovo art. 13, d.lgs. n. 74 del 2000 introdotto dal d.lgs. n. 158 del 2015. La riduzione della pena è attualmente prevista all'art. 13 *bis*, d.lgs. n. 74 del 2000.

⁽⁷¹⁾ Sentenza *Menci*, punto 58: La norma interna «*deve essere applicata dalle autorità e dagli organi giurisdizionali nazionali in modo che l'onere risultante nella fattispecie in esame e per l'interessato, dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso*».

conclude ribadendo che tutti i requisiti di compatibilità con l'art. 50 previsti dall'art. 52.1 della Carta dei diritti fondamentali, «assicurano un livello di tutela del principio del *ne bis in idem* che non incide sul quello garantito all'articolo 4 del protocollo n. 7 della CEDU, quale interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo»⁽⁷²⁾.

3.3.2. - Le altre sentenze italiane contemporanee alla sentenza Menci

Le altre due sentenze del 21 marzo 2018 sono state emanate dalla Corte di giustizia su rinvio della Corte di cassazione italiana con riferimento all'interpretazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali con il "Testo unico della disposizioni in materia di intermediazione finanziaria" (TUF) previsto dal d.lgs. n. 58 del 1998. Analogamente la domanda verteva sull'applicazione del principio del *ne bis in idem* alle sanzioni amministrative e penali che possono essere inflitte agli autori di infrazioni alle regole sul buon funzionamento dei mercati finanziari, dalla Consob ai sensi del Testo unico, ovvero dal giudice penale per gli eventuali reati. Le due sentenze italiane *Garlsson*⁽⁷³⁾ e *Di Puma e Zecca*⁽⁷⁴⁾ mostrano quale tratto comune la circostanza che le sanzioni amministrative erano state inflitte dalla Consob dopo che un tribunale penale aveva già condannato, nel primo caso, e assolto, nel secondo, i responsabili delle medesime infrazioni. Entrambe le pronunce fanno riferimento alla normativa interna ed europea⁽⁷⁵⁾ sul funzionamento dei mercati finanziari; i principi interpretativi dell'art. 50 della Carta possono agevolmente essere trasposti alla legislazione tributaria.

I poteri sanzionatori che il predetto Testo Unico conferisce alla Consob evidenziano una natura sostanzialmente afflittiva e repressiva degli stessi⁽⁷⁶⁾. Questo ha permesso alla Corte di concludere che un procedimento per l'imposizione di una sanzione amministrativa di natura penale

⁽⁷²⁾ Sentenza *Menci*, punto 62.

⁽⁷³⁾ CGUE, 20 marzo 2018, causa C-537/16, *Garlsson Real Estate*.

⁽⁷⁴⁾ CGUE, 20 marzo 2018, cause riunite C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*.

⁽⁷⁵⁾ Si trattava della Direttiva 2003/6/CE del 28 gennaio 2003 "Market abuse" ed in particolare del suo art. 14, che imponeva agli Stati membri di introdurre nelle loro leggi di recepimento "le opportune sanzioni amministrative" per la violazione delle prescrizioni della direttiva stessa. Tale direttiva è stata abrogata e sostituita dal regolamento n. 596 del 2014 del 16 aprile 2016, atto legislativo dell'Unione per definizione direttamente applicabile, che contiene cinque lunghi articoli (30-34) disciplinanti le sanzioni amministrative che le autorità di controllo degli Stati membri devono avere il potere di infliggere agli autori delle violazioni delle norme del regolamento medesimo.

⁽⁷⁶⁾ Severissime le sanzioni che possono essere inflitte dalla Consob ai responsabili delle violazioni: fino a cinque milioni di euro e fino a dieci volte il profitto conseguito dall'illecito

nei confronti del responsabile della condotta illecita della manipolazione del mercato, su cui era già stata emessa una sentenza di condanna penale definitiva, costituisce una limitazione al diritto fondamentale di un soggetto a non essere perseguito o punito due volte per la stessa infrazione⁽⁷⁷⁾. Necessaria appare la verifica se tale limitazione del *ne bis in idem* possa trovare fondamento nelle ragioni di interesse pubblico di cui all'art. 52.1 della Carta e, nel caso affermativo, se tale limitazione non ecceda i limiti propri del predetto articolo.

3.3.2.1. - La sentenza *Garlsson*

La sentenza *Garlsson* applica analogamente i criteri interpretativi dell'art. 52.1 della Carta enunciati nella sentenza *Menci*, ma con modalità rovesciata: durante il processo di impugnazione della sanzione amministrativa inflitta dalla Consob, il Tribunale penale aveva condannato il responsabile ad una pena detentiva. La Corte di giustizia ha dunque interpretato l'art. 50 della Carta nel senso che esso si oppone ad una legislazione nazionale⁽⁷⁸⁾ che consenta di proseguire un processo relativo ad una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale dopo l'irrogazione di una sentenza già sufficientemente afflittiva, in considerazione della violazione del principio di proporzionalità rispetto al conseguimento di un obiettivo di interesse pubblico quale l'integrità dei mercati finanziari⁽⁷⁹⁾. In una siffatta ipotesi la sentenza penale definitiva di condanna è in grado di assorbire per intero, almeno nella maggior parte dei casi, la pretesa punitiva dello Stato. Ex art. 50 della Carta dei diritti fondamentali una sentenza penale definitiva di condanna preclude all'amministrazione competente l'irrogazione di una seconda sanzione amministrativa per la medesima condotta illecita e il secondo giudice non può proseguire il processo amministrativo, processo che pertanto dovrà essere concluso *in limine* da tale medesimo secondo giudice con una sentenza di annullamento del provvedimento stesso per violazione dell'art. 50 della Carta. Per la Corte, l'art. 50 rientra fra le disposizioni di diritto primario dell'Unione aventi effetto diretto in quanto impone agli Stati membri obblighi precisi e tassativi che non richiedono per la loro applicazione alcun intervento delle

(77) Sentenza *Garlsson*, punti 39, 40 e 41 e sentenza *Di Puma*, punto 40.

(78) La Corte menziona espressamente (sentenza *Garlsson*, punto 58) l'art. 187 *ter* TUF, che prevede delle severe sanzioni pecuniarie per i responsabili dell'illecito consistente in una "Manipolazione del mercato".

(79) Sentenza *Garlsson*, punti 57, 59 e 63: nel caso di una condanna penale pronunciata in via definitiva, che tenga conto del danno causato alla società dal reato commesso, tale condanna deve essere considerata idonea a reprimere tale reato in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva

Istituzioni dell'Unione o nazionali, né sono soggetti ad alcun'altra condizione⁽⁸⁰⁾. I giudici degli Stati membri sono tenuti a garantire la piena efficacia delle norme di diritto dell'Unione, in particolare delle norme dei Trattati e di quelle della Carta dei diritti fondamentali ad esse equiparate, disapplicando se necessario e di propria iniziativa qualsiasi disposizione incompatibile della legislazione nazionale, anche posteriore, senza dover attendere l'abrogazione di tale disposizione da parte del legislatore o senza dover chiedere previamente alla Corte costituzionale una pronuncia di incostituzionalità della medesima norma.

3.3.2.2. - La sentenza Di Puma

Last but not least, nella stessa data è stata emanata la sentenza *Di Puma*, riferita alla fattispecie opposta e speculare alla sentenza *Garlsson*. Un imputato per abuso di informazioni privilegiate era stato assolto dal Tribunale penale in quanto i fatti alla base dell'imputazione non erano stati provati. Pur in presenza di tale assoluzione, la Consob aveva inflitto al sig. *Di Puma* una sanzione amministrativa, impugnata dall'interessato fino in Corte di Cassazione, quando i giudici di legittimità hanno disposto il rinvio alla Corte di giustizia. Questa ipotesi di previa assoluzione dell'imputato è espressamente contemplata dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali, che proibisce alle autorità di uno Stato membro di perseguire o condannare un soggetto "per un reato per il quale è già stato assolto...a seguito di una sentenza penale definitiva...". Per la Corte di giustizia tale secondo procedimento risulta del tutto privo di fondamento a fronte di una sentenza penale definitiva di assoluzione. L'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali va infatti interpretato nel senso che esso preclude, dopo una sentenza penale di assoluzione, la prosecuzione di un tale procedimento, fatta salva, naturalmente, l'ipotesi di un'eventuale riapertura del processo penale per fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente.

3.4. - Alcune considerazioni critiche a margine della giurisprudenza della Corte di giustizia

Il vasto dibattito dottrinale al quale hanno dato luogo, in particolare, le tre ultime sentenze della Corte di giustizia esaminate rende opportune alcune puntualizzazioni in merito al loro impatto in relazione ad alcuni

⁽⁸⁰⁾ Sentenza *Garlsson*, punto 2) del dispositivo: «Il principio del *ne bis in idem* garantito dall'articolo 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea conferisce ai soggetti dell'ordinamento un diritto direttamente applicabile nell'ambito di una controversia come quella oggetto del procedimento principale».

principi generali di diritto dell'Unione elaborati dalla Corte stessa nella sua precedente giurisprudenza in materia di sanzioni.

In primo luogo appare opportuno riflettere sulla reale portata e sul concreto impatto del *revirement* della giurisprudenza della Corte di giustizia relativa al principio del *ne bis in idem* rappresentato dalla tre sentenze *Menci, Garlsson e Di Puma* del 20 marzo 2018⁽⁸¹⁾. Che si tratti di un effettivo cambiamento di linea giurisprudenziale è certamente dimostrato – “*al di là di ogni ragionevole dubbio*” – dalla circostanza che nel corso delle tre cause pregiudiziali l'avvocato generale *Campos Sánchez-Bordona* aveva proposto alla Corte di giustizia, nelle sue conclusioni, di non ammettere alcuna deroga *ex art. 52 all'art. 50* della Carta dei diritti fondamentali ritenendo che le circostanze di diritto (italiano) e di fatto delle tre cause *a quo* non giustificassero affatto l'applicazione dei principi elaborati dalla Corte EDU nella sua precitata sentenza *A e B c. Norvegia*⁽⁸²⁾. È pertanto con piena cognizione di causa che i giudici dell'Unione hanno deciso di disattendere le conclusioni dell'avvocato generale e di “*andare oltre*” la motivazione della sentenza *Akerberg Fransson* in cui la Corte aveva affermato che l'art. 50 della Carta si opponeva a che fossero avviati nei confronti della stessa persona e per gli stessi fatti due procedimenti aventi ad oggetto l'irrogazione, rispettivamente, di una sovrattassa di natura penale e di una sanzione penale in senso stretto⁽⁸³⁾. Va tuttavia rilevata la severità delle condizioni alle quali la Corte di giustizia – ancor più di quanto non già fatto dalla Corte EDU – ha subordinato la compatibilità con il principio del *ne bis in idem* dell'assoggettamento di una stessa persona a due procedimenti volti all'applicazione di sanzioni di natura penale con riferimento agli stessi fatti; severità di condizioni che riduce notevolmente il novero delle ipotesi nelle quali il cumulo di sanzioni possa essere ritenuto compatibile con l'art. 50 della Carta ed amplia specularmente il numero dei casi in cui continua ad essere operante il principio dell'alternatività dei procedimenti e delle sanzioni di natura penale.

La fattispecie più semplice da delineare in questo senso è quella decisa dalla Corte nella sentenza *Di Puma*: se è già intervenuta una sentenza penale di assoluzione dell'imputato/contribuente per qualsivoglia motivo (nella fattispecie: i fatti all'origine dell'azione penale non erano stati pro-

(81) Un'analisi accurata della giurisprudenza delle due corti europee e delle due corti supreme italiane in materia di *ne bis in idem* è stata effettuata da P. De Franceschi, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della "sufficiently close and connection in substance and time"*, in *Giur. pen.*, 2018, 4, 1.

(82) Conclusioni A.G. nella causa *Menci* C-525/15, in particolare parr. 120-125.

(83) Sentenza *Akerberg Fransson* C-617/10, punti 34 e 37.

vati), l'art. 50 della Carta preclude radicalmente la possibilità di avviare o proseguire un procedimento volto all'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale⁽⁸⁴⁾. Il cumulo di siffatte sanzioni e relativi procedimenti appare di fatto ugualmente escluso nell'ipotesi in cui il procedimento penale che ha preceduto l'irrogazione della sanzione amministrativa di natura penale si sia concluso con una sentenza di condanna. Nella sentenza *Garlsson* la Corte ha infatti escluso la conformità con il principio di proporzionalità *ex art. 52* della Carta di una deroga alla regola generale del *ne bis in idem* di cui all'art. 50 nel caso in cui la già intervenuta sentenza di condanna penale risulti idonea a reprimere l'infrazione commessa dal contribuente "in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva"⁽⁸⁵⁾. Conseguenze dalle rigide condizioni enunciate dalla Corte che per avviare o continuare un procedimento volto all'irrogazione di una sanzione amministrativa qualificabile come *di natura penale* per la sua severità – caso frequente in diritto tributario italiano – l'amministrazione finanziaria dovrà preliminarmente dimostrare che il giudice penale, nonostante i penetranti poteri di indagine di cui dispone l'autorità giudiziaria in ambito penale, non ha emanato una sentenza idonea a punire in misura "efficace, proporzionata (alla gravità dell'infrazione) e dissuasiva"⁽⁸⁶⁾ il contribuente riconosciuto colpevole di un reato tributario. Non vi è dubbio che ponendo a carico dell'amministrazione finanziaria una simile "*probatio diaboli*", che per di più si espone a molteplici contestazioni da parte del contribuente già giudicato e condannato in sede penale, la Corte di giustizia, con i principi interpretativi enunciati nella sentenza *Garlsson*, abbia, nei fatti, reso a dir poco ardua l'applicazione di una seconda sanzione formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale, ogniqualvolta una sentenza di condanna del giudice penale abbia preceduto il provvedimento sanzionatorio dell'amministrazione⁽⁸⁷⁾.

⁽⁸⁴⁾ Dispositivo stesso della sentenza *Di Puma* C-596/16.

⁽⁸⁵⁾ Sentenza *Garlsson* C-537/16, punti 57, 59 e 63.

⁽⁸⁶⁾ Nel caso del sig. Ricucci, imputato nel processo *a quo* che aveva dato origine alla sentenza *Garlsson*, il Tribunale di Roma aveva condannato lo stesso sig. Ricucci a quattro anni e sei mesi di reclusione. Difficile a prima vista dimostrare che tale pena non era sufficientemente "efficace, proporzionata e – soprattutto – dissuasiva".

⁽⁸⁷⁾ Sulla base di questa lettura delle sentenze *Garlsson* e *Di Puma* e dell'interpretazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali in esse contenuta, appare assai problematico continuare a ritenere che «...non può essere riconosciuta alcuna automatica autorità di cosa giudicata alla sentenza penale definitiva nel giudizio tributario, anche se i fatti accertati in sede penale siano i medesimi rispetto a quelli che l'Amministrazione finanziaria ha preso in considerazione nell'espletamento dei poteri amministrativi nei confronti del contribuente sottoposto ad indagine». A. Comelli, *La circolazione del materiale probatorio dal*

Resta da esaminare, sotto il profilo del precitato *revirement* giurisprudenziale, l'opposta ipotesi di applicazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali, vale a dire il caso in cui, come nella causa *Menci*, la sanzione tributaria amministrativa sia stata irrogata *prima* dell'avvio del procedimento penale contro lo stesso contribuente e con riferimento agli stessi fatti costituenti un'infrazione. È vero che il dispositivo della sentenza *Menci* consiste in un riconoscimento della legittimità delle norme legislative che in diritto interno regolano l'irrogazione rispettivamente di sanzioni amministrative e di sanzioni penali tributarie nel caso di omesso versamento dell'iva dovuta in base alla dichiarazione annuale. Ma è anche vero che il numero e la severità delle condizioni alle quali la Corte di giustizia ha assoggettato la compatibilità con l'art. 50 della CdF dell'avvio di un procedimento penale contro il sig. *Menci* per la stessa infrazione omissiva, escludono che il cambiamento di giurisprudenza della Corte di giustizia, parallelo al *revirement* operato dalla Corte EDU con la sentenza *A e B c. Norvegia*, si possa interpretare come una sorta di ammissione generalizzata di una doppia sanzione per i medesimi fatti costituenti un'infrazione tributaria. Particolarmente significativa a questo riguardo appare l'insistenza con la quale la Corte ricorda l'importanza del principio di proporzionalità che deve presiedere ad ogni limitazione della regola generale del *ne bis in idem* e che rende di stretta interpretazione tutte le deroghe previste negli ordinamenti degli Stati membri a tale medesima regola.

La proporzionalità del cumulo di sanzioni, penali e amministrative di natura penale presuppone l'esistenza di apposite norme legislative nazionali che assicurino il coordinamento fra i due procedimenti sanzionatori in modo da ridurre a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che l'irrogazione delle due sanzioni comporta per il contribuente responsabile dell'infrazione e in modo anche da assicurare che il cumulo delle due sanzioni non realizzi un pregiudizio sproporzionato rispetto alla gravità dell'infrazione tributaria commessa dal medesimo contribuente⁽⁸⁸⁾. Tale esigenza di rigoroso rispetto del requisito di proporzionalità del cumulo di sanzioni è stato poi estesa dalla Corte di giustizia anche all'applicazione, che in concreto deve porre in essere il giudice penale, delle norme

procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice, in *Dir. e prat. trib.*, 2019, 9-10, 2032, in particolare 2038-2040.

⁽⁸⁸⁾ Sentenza *Menci*, punti 53 e 55, ripresi dalla Corte al successivo punto 62 della motivazione per giustificare l'allineamento del livello di tutela del contribuente doppiamente sanzionato assicurato dall'art. 50 della CdF, al livello di tutela del principio del *ne bis in idem* garantito dall'art. 4 del protocollo n. 7 della CEDU, così come interpretato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo.

nazionali di coordinamento fra procedimenti e sanzioni penali *stricto sensu* e amministrativi “*di natura penale*”, in modo da assicurare che il cumulo delle sanzioni effettivamente irrogate al contribuente non si risolva anche in pratica in un pregiudizio sproporzionato rispetto alla gravità dell’infrazione accertata⁽⁸⁹⁾. La Corte ha quindi prospettato implicitamente l’ipotesi – del tutto verosimile – in cui la prima sanzione, irrogata dall’amministrazione sulla base della legislazione nazionale sulle sanzioni tributarie amministrative, possa risultare così elevata da indurre il giudice penale, successivamente adito dal pubblico ministero per gli stessi fatti commessi dallo stesso contribuente, a concludere che l’irrogazione di una seconda sanzione penale in senso stretto si tradurrebbe in una violazione del combinato disposto degli artt. 50 e 52 della Carta e quindi a dichiarare estinto il processo penale.

Si può pertanto ritenere che la sentenza *Menci* confermi che il cambio interpretativo operato non comporti il superamento della regola dell’alternatività delle sanzioni tributarie di natura penale sancita dall’art. 50 della Carta dei diritti fondamentali. Ad un anno e mezzo di distanza dalla sentenza *A e B c. Norvegia* della Corte EDU, la Corte di giustizia richiede un’attenta valutazione in merito all’applicazione successiva di sanzioni amministrative di natura penale e di sanzioni penali in senso proprio, ipotesi la cui legittimità deve essere pertanto valutata sulla base di criteri assai restrittivi⁽⁹⁰⁾.

Risulta infine utile una breve considerazione sull’accento contenuto, sia nella sentenza *Menci*, che nella sentenza *Garlsson*, ad atti sanzionatori dell’amministrazione finanziaria la cui finalità sia quella di “risarcire il danno” causato dall’infrazione tributaria e che di conseguenza non possono essere qualificati come sanzioni dotate di natura penale⁽⁹¹⁾. L’espressione utilizzata dalla Corte (“*misura che si limiti a risarcire il danno causato dalla violazione*” commessa dal contribuente) non è di facile comprensione in quanto alla sanzione tributaria disciplinata dal diritto pubblico è estraneo il concetto di “danno” oggetto di un “risarcimento”, tipico del diritto civile.

Per ricostruire le caratteristiche di una sanzione tributaria non avente natura penale è necessario rileggere attentamente la sentenza *A e B c. Norvegia* della Corte EDU, alla quale rinvia il punto 61 della sentenza *Menci*. Come rilevato *supra*, la Corte di Strasburgo, facendo interamente

⁽⁸⁹⁾ Sentenza *Menci*, punti 58 e 59, ripresi nel dispositivo, 2° comma.

⁽⁹⁰⁾ In tal senso anche J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, cit., 460.

⁽⁹¹⁾ Sentenza *Menci*, punto 31 e sentenza *Garlsson*, punto 33.

propria la definizione di sanzione puramente amministrativa elaborata dalla Corte suprema della Norvegia, ritiene che tale categoria di sanzioni si caratterizzi per la sua finalità consistente nel «*compensare le notevoli risorse umane e finanziarie impiegate dall'amministrazione finanziaria per conto della collettività nelle attività di controllo e verifica destinate a scoprire le dichiarazioni fiscali erronee*». L'obiettivo di una sanzione puramente amministrativa deve pertanto essere quello in forza del quale «*i contribuenti che hanno comunicato delle informazioni incomplete o inesatte sopportino almeno una parte di tali costi (di controllo e verifica)*»⁽⁹²⁾.

Molteplici le perplessità ed i dubbi che si profilano all'orizzonte. Se questa ricostruzione del ragionamento della Corte di giustizia fosse esatta, una sanzione amministrativa tributaria resterebbe tale anche ai fini dell'applicazione del principio del *ne bis idem* se la sua misura fosse effettivamente parametrata dal legislatore nazionale ai costi effettivi di funzionamento dell'amministrazione finanziaria e perseguisse in tal modo una finalità principalmente riparatoria o compensatoria e soltanto accessoriamente una finalità preventiva o dissuasiva. A questo proposito appare utile ricordare che la Corte di giustizia, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità di una differente entità di sanzioni tributarie penali prevista dal d.lgs. n. 74 del 2000 in relazione ai reati di omesso versamento rispettivamente delle ritenute d'acconto e dell'iva, ha riconosciuto che una tale modulazione dell'entità delle sanzioni tributarie è pienamente compatibile con l'art. 325 TFUE avente ad oggetto la "*Lotta contro la frode*", qualora tale medesima modulazione sia disposta in funzione della maggiore o minore difficoltà a scoprire i due diversi tipi di infrazioni⁽⁹³⁾. Tale argomentazione sviluppata dalla Corte di giustizia nella sentenza *Scialdone* con riferimento alla sanzioni penali potrebbe essere in teoria agevolmente trasposta alla legislazione nazionale disciplinante le sanzioni amministrative, per ricondurle, mediante una loro parametratura in funzione dei costi dell'attività di verifica sopportati dall'amministrazione, nell'alveo di una finalità principalmente riparatoria o compensatoria e ridurre in tal modo almeno una parte del contenzioso relativo all'applicazione del principio del *ne bis idem* sancito con effetto diretto⁽⁹⁴⁾ dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali. Sono tuttavia evidenti le perplessità che solleva la soluzione consistente nell'attribuire alle sanzioni amministrative una funzione compensatoria.

⁽⁹²⁾ Corte EDU, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, punti 144 e 146 (la traduzione dal francese è dell'autore).

⁽⁹³⁾ CGUE, 2 maggio 2018, causa C-574/15, *Scialdone*, punto 59.

⁽⁹⁴⁾ Sentenza *Garlsson*, punto 2) del dispositivo.

Infine, il riferimento contenuto nella sentenza *Menci* alla sentenza *A e B c. Norvegia* della Corte EDU e al “nesso temporale e materiale sufficientemente stretto” che deve sussistere fra il procedimento tributario amministrativo e il procedimento tributario penale ai fini della non violazione del principio del *ne bis in idem*, dimostra che la Corte di giustizia è pienamente consapevole dell’esigenza che i due procedimenti aventi ad oggetto gli stessi fatti e avviati nei confronti dello stesso contribuente, non siano troppo distanziati nel tempo al fine di non lasciare nell’incertezza l’interessato per un periodo troppo lungo di tempo e al fine conseguente di garantire il pieno rispetto dei diritti della difesa⁽⁹⁵⁾. La Corte di giustizia non si è pronunciata *ex professo* nelle tre sentenze precitate del 20 marzo 2018 sull’esigenza di tale nesso temporale “sufficientemente stretto” fra procedimento penale e procedimento amministrativo: la ragione si fonda sulla circostanza che nessuno dei tre imputati nei processi *a quo* che hanno dato origine alla tre sentenze pregiudiziali *Menci*, *Garlsson* e *Di Puma* aveva sollevato un’obiezione basata sull’eccessivo lasso di tempo che sarebbe intercorso fra la fine del primo procedimento sanzionatorio e l’avvio del secondo⁽⁹⁶⁾ e sulla conseguente violazione, per questo motivo, dell’aspetto processuale del principio del *ne bis in idem*.

4. - *Il ne bis in idem nella giurisprudenza interna*

Il recepimento della giurisprudenza sovranazionale assume nei singoli ordinamenti una precipua coerenza: posta la mancanza di una specifica normativa sovranazionale che sia direttamente applicabile ai singoli ordinamenti, ciascuno mantiene una libertà di definizione delle modalità e dei tempi, nel rispetto delle diverse tradizioni giuridiche. L’ordinamento italiano – al pari di altri quali Francia e Spagna – ha ratificato il più volte citato protocollo n. 7 alla Convenzione EDU, il cui l’art. 4 è specificamente dedicato al «*Diritto di non essere giudicato o punito due volte*». L’analisi dell’evoluzione giurisprudenziale di tale principio, nel silenzio del legislatore, assume una valenza ancor più significativa, posto che la definizione può contribuire in maniera dirimente alla definizione del complesso assetto sanzionatorio. La ricostruzione dell’evoluzione giurisprudenziale interna

⁽⁹⁵⁾ Sentenza Corte EDU *A e B c. Norvegia*, punto 134.

⁽⁹⁶⁾ A. Calzolari, *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell’ordinamento tributario italiano*, in *Riv. dir. trib.*, on line, del 16 settembre 2020, 5. Lo scritto, nel mettere chiaramente in evidenza le difformità dell’ordinamento sanzionatorio tributario italiano rispetto alle esigenze derivanti dalla Convenzione e della giurisprudenza EDU, rileva la non condivisibile tesi secondo cui «*la dimensione processuale del ne bis in idem è ormai del tutto trascurata dalla Corte di giustizia*».

sul principio funge da importante banco di prova del cammino intrapreso e delle modalità con cui si intende proseguire. L'analisi della giurisprudenza sovranazionale ha ribadito il compito del giudice nazionale nella verifica della gravità dell'onere per il contribuente, tenendo conto del cumulo dei procedimenti e delle sanzioni, che non deve essere eccessivo rispetto alla gravità di quanto commesso, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale. Al fine di meglio comprendere l'interpretazione giurisprudenziale interna, appare opportuno meramente richiamare, in estrema sintesi, il dato normativo interno di riferimento. Il doppio binario sanzionatorio prescelto dal legislatore e la previsione della duplicità delle sanzioni, penali ed amministrative e dei correlati procedimenti, comporta la necessità di trovare una convivenza fra il dettato in tema di sanzioni amministrative tributarie – i d.lgs. nn. 471 e 472 del 1997 – con la disciplina delle sanzioni penali tributarie, il d.lgs. n. 74 del 2000, così come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015. L'eterogeneità del sistema sanzionatorio tributario riflette la volontà del legislatore di sanzionare, a livelli diversi, comportamenti diversi, fra cui in particolare occorre ricordare le differenze in tema di personalità e di responsabilità, nella sua declinazione di consapevolezza e volontarietà. Il divieto di doppia sanzione avrebbe dovuto essere scongiurato dal principio di specialità: *ex art. 19*, d.lgs. n. 74 del 2000 quando uno stesso fatto è punito sia a titolo di reato tributario sia da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, deve applicarsi la disposizione speciale, il più delle volte sostanziantesi nella norma penale, in ragione degli elementi specifici – quali il dolo, il superamento di una certa soglia di punibilità o le particolari modalità commissive – suoi propri. Accanto al principio di specialità, l'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000 sancisce il divieto di sospensione dei procedimenti penale e tributario: il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza di un processo penale sui medesimi fatti ovvero su fatti dal cui accertamento dipenda la relativa definizione. La prosecuzione delle attività di verifica e di accertamento ad opera dell'Amministrazione finanziaria e i procedimenti dinanzi alle Commissioni tributarie, anche in pendenza di un procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti, comporta che, anche nella prospettiva dell'osservanza del c.d. "principio dell'economia processuale", sia riconosciuta e favorita la circolazione del materiale probatorio, con l'utilizzo reciproco da parte dell'una e dell'altra istanza giurisdizionale degli elementi probatori; in sede tributaria pur in mancanza dell'efficacia vincolante del giudicato penale sono, dunque, ammessi ed acquisibili gli atti e i documenti formati nel procedimento penale e la stessa sentenza penale. Nell'ipotesi di violazione penale che costituisca anche illecito fi-

scale amministrativo, laddove la prima sia ritenuta speciale rispetto al secondo, l'art. 21, d.lgs. n. 74 del 2000 prevede che l'Ufficio competente irroghi comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie oggetto di notizia di reato. In tal caso i termini per la riscossione scatteranno dalla data in cui il provvedimento di archiviazione o la sentenza sono comunicati all'Ufficio competente dalla cancelleria del giudice che li ha emessi. Tali sanzioni non possono tuttavia essere riscosse dall'Amministrazione sia nell'ipotesi in cui il procedimento penale sia definito con archiviazione, che nell'ipotesi in cui si sia verificato il passaggio in giudicato della sentenza di assoluzione o di proscioglimento dell'imputato con formula che esclude la rilevanza penale del fatto. Tale quadro normativo di riferimento, all'apparenza in grado di offrire «*un insieme coerente di sanzioni attraverso procedimenti che si intersecano pur conservando la propria autonomia*»⁽⁹⁷⁾ evidenzia nei fatti un'oggettiva complessità del rapporto fra processo tributario e penale: lo svolgimento coordinato dei due procedimenti richiesti dalla Corte EDU al fine di evitare la duplicazione dell'attività istruttoria e di raccolta delle prove è reso estremamente arduo dal principio di autonomia dei due procedimenti, ciascuno dotato di sue peculiarità⁽⁹⁸⁾. Il tutto aggravato dalla mancanza di meccanismi di efficace coordinamento fra sanzione amministrativa e penale, tali da assicurare la proporzionalità della reazione sanzionatoria nel suo complesso. L'analisi italiana, sostanzialmente speculare rispetto agli altri ordinamenti che, parimenti, hanno ratificato il protocollo EDU, evidenzia come il *fil rouge* sia

(97) P. De Franceschi, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della "sufficiently close and connection in substance and time"*, cit., 4.

(98) F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle alte corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 915, che, nota 6, cita P. Russo, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, 35: la diversità dei giudici e delle regole probatorie evidenzia, fra gli aspetti più eclatanti, l'inaffidabilità nel processo tributario della prova testimoniale, calmierata da molteplici presunzioni legali che nel giudizio penale costituiscono semplici indizi. Di converso il giudice penale dispone di poteri istruttori decisamente più significativi rispetto a quello tributario perché, oltre alla prova testimoniale, può ricorrere ad altre prove non ammesse nel giudizio tributario quali le intercettazioni. Particolare rilevanza deve essere attribuita alla fondamentale e recente CGUE, 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, che ha regolamentato la "circolazione della prova" nel caso di procedimenti paralleli, evitando l'indiscriminato "travaso" di elementi istruttori acquisiti, soprattutto, a seguito dell'eventuale attivazione delle procedure di scambio internazionale di informazioni fiscali. A. Fazio, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, in *Dir. e prat. trib.*, 2020, 5, 1955, che, nel commentare la sentenza, evidenzia come l'osservanza del c.d. principio dell'economia processuale è finalizzato a superare i limiti alle reciproche garanzie procedurali e processuali, inevitabilmente correlati alla crisi del doppio binario.

stato e sia all'attualità segnato dall'interpretazione della Corte costituzionale ai fini di una possibile espansione del divieto di *bis in idem* ad ambiti nuovi e sempre più significativi e nel monito che la Consulta rivolge, in tutte le diverse fattispecie, al legislatore.

Il Giudice delle Leggi, nei diversi ordinamenti⁽⁹⁹⁾, ha mostrato nel tempo con sempre maggiore chiarezza, il proprio intrinseco ruolo di catalizzatore e forza centrifuga nel dialogo, in un ruolo di sintesi e convergenza, che permetta di coniugare le sollecitazioni in tema di diritti fondamentali che tradizionalmente e prioritariamente provengono dalla Corte EDU con il pragmatismo della Corte di giustizia che ne recepisce il contenuto e di trovarne applicazione interna. In tema di *ne bis in idem*, dunque, non stupisce la posizione della Consulta che, pur chiamata più volte a pronunciarsi sulla possibile illegittimità interna per contrasto con l'art. 117, 1° comma, Cost., da un lato, non ha discusso nel merito la questione e, dall'altro, ha, in modo via via più dettagliato, chiarito le modalità che il giudice interno deve seguire ai fini dell'esatta valutazione dei requisiti che permettano l'applicazione o meno del divieto. Le diverse pronunce in materia hanno dichiarato l'inammissibilità ovvero la restituzione degli atti al giudice *a quo* all'indomani del *revirement* sovranazionale, lanciando, nel contempo, un fermo monito ai giudici interni chiamati alla verifica della fattispecie, circa il rispetto del principio.

4.1. - *Il giudice delle Leggi*

La Corte costituzionale, con atteggiamento prudente, ha seguito il percorso interpretativo sovranazionale nel tentativo di superare la mancanza, segnalata dalla stessa Corte europea, di un meccanismo di interruzione del secondo procedimento qualora il primo si fosse concluso con pronuncia definitiva. Anche all'indomani delle sentenze *Grande Stevens* e

⁽⁹⁹⁾ Per un'analisi comparata P. Passaglia, *Introduzione*, in P. Passaglia (a cura di), *Il principio del ne bis in idem*, Corte costituzionale, servizio studi (Area di diritto comparato), cit., e sia consentito il rinvio *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, cap. III, parte II. Tale ruolo appare evidente non solo per gli ordinamenti messi a confronto ma anche, con riferimento alla *BverfG* tedesca, in due differenti quanto recentissime pronunce; in primo luogo sul diritto all'oblio, decisa il 6 novembre 2019, su cui L.S. Rossi, *Il "nuovo corso" del Bundesverfassungsgericht nei ricorsi diretti di costituzionalità: bilanciamento fra diritti confliggenti e applicazione del diritto dell'Unione*, in *Federalismi.it*, 2020, 3. A seguire sulla discutibile e discussa sentenza del 5 maggio 2020 del *zweiter Senat* del *Bundesverfassungsgericht*, che esprime la valutazione del giudice costituzionale tedesco sulle decisioni della BCE, su cui D. Urania Galletta, *Karlsruhe über alles? Il ragionamento sul principio di proporzionalità nella pronuncia del 5 maggio 2020 del BVerfG tedesco e le sue conseguenze*, in *Federalismi.it*, 2020, 14, 166.

Fransson la Consulta si è mostrata cauta: si pensi all'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale in tema di confisca adottata nei confronti di soggetti prosciolti dal reato di lottizzazione abusiva⁽¹⁰⁰⁾, attraverso un impianto argomentativo affatto diverso rispetto alla giurisprudenza della Corte EDU⁽¹⁰¹⁾, con una pronuncia decisamente non aperta alle posizioni sovranazionali. A seguire occorre evidenziare altre due sentenze, delle quali una in materia di abusi di mercato⁽¹⁰²⁾ e un'altra in materia tributaria⁽¹⁰³⁾ che hanno tentato la via dell'interpretazione conforme e della illegittimità costituzionale della disciplina interna, per viola-

⁽¹⁰⁰⁾ Corte cost., 14 gennaio 2015, n. 49, con nota di G. Sorrenti, *Sul triplice rilievo di Corte cost., sent. n. 49/2015, che ridefinisce i rapporti tra ordinamento nazionale e CEDU e sulle prime reazioni di Strasburgo*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 7 dicembre 2015.

⁽¹⁰¹⁾ Corte EDU, 20 gennaio 2009 *Sud Fondi c. Italia* già aveva definito la confisca come una sanzione penale e pertanto in quanto tale soggetta alle garanzie proprie della sanzione. Successivamente Corte EDU, 29 ottobre 2013 *Varvara c. Italia* in cui aveva ritenuto che l'applicazione della confisca mediante una sentenza che proscioglie i convenuti per prescrizione del reato violi l'art. 7 CEDU, anche alla luce della presunzione di innocenza di cui all'art. 6, par. 2 Convenzione EDU.

⁽¹⁰²⁾ Corte cost., 12 maggio 2016, n. 102. L'ordinanza della quinta sezione penale della Cassazione aveva sollevato, in via principale, una questione carente del requisito della rilevanza, in quanto la norma impugnata aveva già trovato applicazione nel procedimento ormai esaurito di irrogazione della sanzione Consob, mentre non avrebbe esplicitato alcun effetto al fine della risoluzione del giudizio *a quo*. La questione concerneva l'art. 187 *bis* TUF, una disposizione che non avrebbe trovato applicazione nel processo penale presso il giudice *a quo*, nel quale si discuteva piuttosto della disposizione di cui all'art. 184 TUF, in merito all'illecito penale di abuso di informazioni privilegiate. La sentenza nell'ipotizzare l'applicazione del divieto convenzionale di *bis in idem* alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto in difetto di un adeguato legame temporale e materiale, affronta anche il tema dell'estensione alle fattispecie tributarie. F. Viganò, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta agli assist dei giudici comuni*, in *Dir. pen. cont.*, 16 maggio 2016.

⁽¹⁰³⁾ Corte cost., 10 agosto 2016, n. 200; la Corte ha dichiarato l'illegittimità, derivante dal contrasto con l'art. 117, 1° comma, Cost., in relazione all'art. 4, prot. 7 CEDU, della regola enucleata dal diritto vigente nazionale nell'interpretazione dell'art. 649 c.p.p., che non consente di applicare il divieto di *bis in idem* in caso di concorso formale di reati. Quella regola, infatti, «inevitabilmente reintroduce nel corpo dell'art. 649 c.p.p. profili di apprezzamento sulla dimensione giuridica del fatto, ovvero sull'*idem* legale, quali la natura del reato, il bene giuridico tutelato, l'evento in senso giuridico che erano stati espulsi attraverso l'adesione ad una concezione rigorosamente naturalistica di condotta, nesso causale ed evento, affrancata dal giogo dell'inquadramento giuridico e conforme alla Costituzione e ad un'interpretazione convenzionalmente orientata». I. Gittardi, *Eternit "bis in idem"? Sollevata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. in relazione all'art. 4 Prot. 7 CEDU*, in *Dir. pen. cont.*, 27 novembre 2015; A. Galluccio, *Diritti viventi a confronto: a proposito della questione di legittimità costituzionale nel processo Eternit bis, ivi*, 11 gennaio 2016, 1. Conformemente, in tema di identificazione dell'*idem factum*, Cass. pen., 15 febbraio 2018 (dep. 6 giugno 2018), n. 25651. F. Mucciarelli, *Bancarotta distrattiva, appropriazione indebita e ne bis in idem: una decisione della Corte di Cassazione innovativa e coerente con i principi costituzionali e convenzionali*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 6, 269.

zione dell'art. 117, 1° comma, Cost. La Corte costituzionale, nel restituire gli atti al giudice di merito per una nuova valutazione alla luce delle modifiche normative intervenute con la riforma dei reati tributari, ex d.lgs. n. 158 del 2015⁽¹⁰⁴⁾, di fatto ha tentato di guadagnare tempo, nell'attesa della pronuncia della Corte di giustizia, posto il rinvio pregiudiziale già formulato della sentenza *Menci*. Ancora, alla Corte era stata prospettata questione di illegittimità costituzionale per violazione degli artt. 25, 2° comma, e 27 Cost.⁽¹⁰⁵⁾. La Consulta ha rilevato che l'art. 649 c.p.p., non preclude al giudice di estendere in via interpretativa la portata della disposizione in modo da renderla conforme all'interpretazione della Corte EDU: nei fatti, però, non prevede ancora l'applicazione del divieto di un secondo giudizio dopo una prima pronuncia amministrativa definitiva, per il medesimo fatto, nell'ipotesi di irrogazione di una sanzione sostanzialmente penale secondo i criteri *Engel*. Per impedire che il giudizio penale prosegua nonostante la definizione del parallelo procedimento amministrativo, il giudice di merito aveva interpretato la locuzione «*sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili*» contenuta nell'art. 649 c.p.p. come comprensiva anche delle decisioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali. Tale interpretazione non è stata però accettata dalla Corte, che ne ha pronunciato l'inammissibilità: le sanzioni amministrative sostanzialmente afflittive trovano garanzia nella Convenzione EDU, ma non nella Costituzione, le cui garanzie possono applicarsi, secondo l'interpretazione consolidata della Corte costituzionale, alla materia penale in senso formale.

Il *revirement* operato dalla sentenza *A e B* ha influenzato la Consulta, che sembra comprenderne pienamente lo spirito. In tema di omessa dichiarazione irpef e iva, la Corte ha rilevato come, fino al nuovo corso interpretativo sovranazionale, il divieto dovesse essere interpretato esclusivamente dal punto di vista processuale; in seguito, è apparso necessario operare un controllo di proporzionalità sulla sanzione complessivamente

(104) La richiesta del rinvio al giudice di merito si sostanziava nella valutazione, non tanto delle nuove soglie di punibilità quanto dell'eventuale sussistenza degli estremi della nuova causa di non punibilità di cui all'art. 13 *bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, posta l'estinzione del reato qualora l'imputato abbia saldato il proprio debito con l'Agenzia delle Entrate prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

(105) Corte cost., 5 aprile 2017 n. 109, con commento di F. Viganò, *Una nuova pronuncia della Consulta sull'irretroattività delle sanzioni amministrative*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 330. Il giudice *a quo*, partendo dai criteri *Engel*, è giunto a chiedere alla Corte di allargare l'area del penalmente rilevante invocando i parametri costituzionali interni che presidiano le norme incriminatrici e sanzionatorie penali. N. Zanon, *Matière pénale e principio di legalità nella giurisprudenza costituzionale*, in I. Pellizzone, *Principio di legalità penale e diritto costituzionale. Problematiche attuali*, Milano, 2017, 85.

irrogata. Per evitare un trattamento sanzionatorio eccessivamente afflittivo, è necessario subordinare la quantificazione della seconda sanzione a meccanismi compensativi che tengano conto della prima⁽¹⁰⁶⁾. Pertanto, pur sollecitando in modo fermo l'intervento del legislatore, la Consulta dispone la trasmissione al giudice *a quo* degli atti per una nuova valutazione degli stessi ai fini della questione di costituzionalità.

Nella sentenza n. 43/2018 la Consulta opera il predetto rinvio e comincia a mostrare qualche dubbio in merito alla generale compatibilità del sistema interno al divieto di *bis in idem*. In seguito, la Corte sviluppa il ragionamento iniziato nella precedente pronuncia in materia. In primo luogo, dichiara inammissibile, per genericità della censura, la questione di costituzionalità sollevata con riferimento all'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di un imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale⁽¹⁰⁷⁾. La Corte costituzionale, nel caso di specie, non ha rilevato contrasti fra la disciplina penale ed amministrativa; ha evidenziato come il concorso fra la pena della reclusione prevista per i reati di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 e le sanzioni pecuniarie applicate in sede amministrativa permetta di esprimere «*la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei*». Il duplice binario sanzionatorio è necessario per «*assicurare ex post l'effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'Amministrazione grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario*». Per la Corte non si è dunque in presenza di una violazione del *bis in idem*, posto che il sistema italiano stabilisce inequivocabilmente la sanzionabilità in via amministrativa di una violazione fiscale che sia punita anche in sede penale: mancano profili di irragionevolezza per la non eccessiva gravosità della duplicazione di sanzioni e la prevedibilità per il contribuente della duplicazione dei

⁽¹⁰⁶⁾ Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43: la possibile violazione del principio si riferiva alla possibile condanna in sede amministrativa, ex artt. 1, 1° comma e 5, 1° comma, d.lgs. n. 41 del 1997 dopo che, ex art. 5, 1° comma, d.lgs. n. 74 del 2000, era già stata inflitta la sanzione della pena detentiva con la condanna in via definitiva. Sulla pronuncia, F. Pistolesi, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i Giudici italiani e le Corti Europee*, in *Rass. trib.*, 2018, 3, 513; A. Galluccio, *Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti al giudice a quo perché tenga conto del mutamento giurisprudenziale intervenuto con la sentenza A. e B. c. Norvegia*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 234.

⁽¹⁰⁷⁾ Corte cost., 24 ottobre 2019 n. 222 con nota di A. De Lia, *La Consulta sul bis in idem in materia tributaria. Un breve commento alla sentenza della Corte costituzionale n. 222/2019*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2020, 1, in www.forumcostituzionale.it. Parimenti Corte cost., 12 giugno 2020, n. 114, di mero rinvio al *decisum* della precedente sentenza n. 222/2019.

procedimenti. La Consulta si è espressa anche in merito all'articolazione dei rapporti fra procedimento penale e procedimento amministrativo evidenziando che, pur in presenza di una pluralità di istituti e previsioni normative che permettono una regolamentazione dei rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria è ipotizzabile che il contribuente possa essere sottoposto per lungo tempo a due giudizi per il medesimo fatto; nell'ipotesi in cui il mancato raccordo fra giudizio penale e giudizio amministrativo si estenda anche alla fase di determinazione della pena, in tali circostanze, per la Consulta, potrebbe essere ipotizzata una violazione del principio del *ne bis in idem*. La valutazione dell'esistenza di siffatti presupposti e condizioni deve essere rimessa al singolo giudice, che ha la competenza ad accertare – ferma un'attenta analisi delle circostanze del procedimento principale – che l'onere gravante sull'interessato dall'applicazione della normativa e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni non sia eccessivamente gravoso e dunque sproporzionato rispetto alla gravità del reato commesso. La sentenza evidenzia dunque *in nuce* un importante cambio prospettico: da una parte, ribadisce la compatibilità dell'ordinamento italiano con il *ne bis in idem* qualora sia possibile garantire la *sufficiently closely connected in substance and in time*; dall'altra la Consulta ha esplicitato la necessità che il test di compatibilità faccia riferimento alla contemporanea presenza di *tutti* i distinti fattori, la cui effettiva sussistenza deve essere assolutamente provata, lasciando sottendere che la mancata individuazione possa permettere di ipotizzare una diversa lettura del principio⁽¹⁰⁸⁾.

La Corte Costituzionale, dunque, sembra ammonire i giudici interni ad un'attenta verifica empirica dei criteri sovranazionali: nel caso in cui non si ravvisi tale rispondenza, indiretto ma fermo è l'invito a sollevare puntuale questione di costituzionalità, al di là delle affermazioni astratte, lasciando intravedere la possibilità di una sentenza che rinvigorisca il principio.

4.2. - Il giudice di legittimità

La giurisprudenza di legittimità ha, tradizionalmente, necessità di un significativo tempo di assestamento, che si è sostanziato in un atteggiamento prudente e mai pienamente convinto, verso una stringente applicazione del divieto⁽¹⁰⁹⁾. Isolate sono state le pronunce di merito che hanno

⁽¹⁰⁸⁾ G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, cit., 587.

⁽¹⁰⁹⁾ La Corte ha preliminarmente, ribadito come nel sistema interno, la violazione del principio possa trovare reale applicazione solo nell'ipotesi di effettiva irrogazione della sanzione amministrativa. Ciò porta, ovviamente, ad escludere in radice, da un lato, tutte le fattispecie in cui la sanzione amministrativa sia espressione dell'avvenuta applicazione di

accolto la visione sostanzialistica europea della sanzione penale, secondo gli *Engel criteria* e dichiarato la violazione del *ne bis in idem* nell'ipotesi di duplicazione sanzionatoria tra un illecito amministrativo – valutato sostanzialmente penale – e un illecito formalmente penale⁽¹¹⁰⁾. La giurisprudenza di legittimità, pur mantenendo salda l'interpretazione dell'art. 649 c.p.p., quale divieto di doppio giudizio da intendersi come riferibile ai soli illeciti formalmente penali, si muove per il rafforzamento di una linea interpretativa – sia tributaria che penale – che, nell'osservanza del “principio dell'economia processuale”, favorisce, con modalità biunivoca, la circolarità dei due procedimenti o processi. Molteplici – e non sempre pienamente convincenti – le argomentazioni, basate, nella maggior parte delle fattispecie, sulla applicazione della “progressione di offesa” in luogo del principio di specialità, con conseguente applicabilità di entrambe le sanzioni, penali ed amministrative. L'*excursus* ha quale punto nevralgico due sentenze delle Sezioni Unite in tema di omesso versamento di ritenute iva in cui la Corte, attraverso un *escamotage*⁽¹¹¹⁾ aveva aggirato il problema della sostanziale identità fra l'art. 13, 1° comma, d.lgs. n. 471 del 1997 e gli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento al *ne bis in idem* e aveva, nei fatti, evitato di affrontare la questione⁽¹¹²⁾. La Corte aveva

uno strumento consensuale deflativo di definizione della controversia tributaria; dall'altro occorre rilevare – *a contrariis* – la mancata sovrapposizione in ragione delle fattispecie di cui agli artt. 13 e 13 *bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, per l'avvenuto pagamento del debito tributario. Per la stessa ragione, deve escludersi la violazione della regola in commento in caso di “patteggiamento”, in quanto l'applicazione della misura sanzionatoria non è frutto di una “condanna” ma di una determinazione assunta dall'imputato.

⁽¹¹⁰⁾ Da rilevare alcune sporadiche coraggiose posizioni, non sempre in campo tributario, dei giudici di merito: Trib. Brindisi, sez. penale, 17 ottobre 2014, in tema di sanzioni disciplinari, Trib. Asti, sez. penale, 7 maggio 2015, n. 717, nella quale si afferma che il principio formulato nella sentenza *Grande Stevens* del 2014, da inserirsi peraltro in un indirizzo interpretativo risalente e consolidato impone, ove si ritenga un *bis in idem* a fronte di sanzioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali secondo i cc.dd. criteri *Engel* formulati dalla Corte EDU, di procedere direttamente, senza necessità di previo coinvolgimento della Corte costituzionale o della Corte di giustizia UE, specie ove si consideri la natura di principio generale del *ne bis in idem*. La Cass. ha poi annullato con rinvio la sentenza del Tribunale di Asti, con la quale il giudice aveva disposto di non doversi procedere *ex art.* 649 c.p.p., alla luce dell'interpretazione convenzionalmente conforme. Cass. pen., sez. III, 21 aprile 2016, n. 25815.

⁽¹¹¹⁾ Così N. Cianferotti, *Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il «doppio binario» tributario italiano*, cit., 92.

⁽¹¹²⁾ Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, *Romano* e n. 37425, *Favellato*. 28 marzo 2013. Un'attenta ricostruzione che ne evidenzia le criticità in A. Giovannini, *Le sanzioni per omesso versamento dell'IVA davanti alla Corte di giustizia*, in *Corr. trib.*, 2016, 6, 439. P. De Franceschi, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della “sufficiently close and connection in substance and time”*, cit., 6, oltre le due citate sentenze ricorda che la progressione criminosa è stata riconosciuta nel rapporto tra il reato di indebita

ritenuto che per le fattispecie in questione non potesse sostanziersi l'*idem factum* e che quindi non fosse applicabile la garanzia del divieto di un doppio giudizio e di una doppia sanzione. La Cassazione aveva deciso di escluderne l'operatività sulla base della progressione criminosa ravvisata fra le due fattispecie⁽¹¹³⁾, tralasciando di analizzare il carattere unitario, cumulativo dell'obbligazione annuale IVA⁽¹¹⁴⁾. La pronuncia aveva confermato un atteggiamento di chiusura verso i timidi – e non numerosi – tentativi, in sede di legittimità, di evidenziare la sostanziale identità fra le fattispecie⁽¹¹⁵⁾ e si era posta in contrasto con la precedente interpretazio-

compensazione di cui all'art. 10 *quarter*, d.lgs. n. 74 del 2000 e la violazione amministrativa ex art. 27, 18° comma, d.l. n. 185 del 2008, convertito nella l. n. 2 del 2009: Cass., sez. III, 8 maggio 2014, n. 30267.

⁽¹¹³⁾ La Cassazione dopo aver indagato i rapporti fra il reato di omesso versamento, di cui agli artt. 10 *bis* e *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000, e l'illecito sanzionato dall'art. 13, 1° comma, d.lgs. n. 471 del 1997, ha affermato che al trasgressore dovevano essere applicate entrambe le sanzioni. A sostegno della conclusione, il Supremo Collegio osservava che le fattispecie di cui agli artt. 10 *bis* e *ter* non sono in rapporto di specialità, ma di "progressione illecita" con l'art. 13, 1° comma, d.lgs. n. 471 del 1997. La Corte escludeva che potesse esservi un *idem factum*, in quanto nella fattispecie delineata dall'art. 13, 1° comma, il presupposto è costituito dal compimento di operazioni imponibili che comportano l'obbligo del versamento periodico dell'iva entro i termini previsti per l'adempimento. Per le Sez. un., dunque, nella sentenza *Romano*, in merito all'art. 10 *ter*: «*pur nella comunanza di una parte dei presupposti e delle condotte gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, richiesta 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 maturazione del debito mensile IVA, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo di imposta successivo*». Pertanto, tali divergenze inducono a ricostruire il rapporto fra i due illeciti come di progressione, anziché di specialità: la fattispecie penale, costituisce una violazione più grave di quella amministrativa e, pur "contenendo" necessariamente quest'ultima, «*la arricchisce di elementi essenziali (dichiarazione annuale, soglia, 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 amministrativo*». Analogamente, Cass., sez. III pen., 15 maggio 2014, n. 20266.

⁽¹¹⁴⁾ Occorre rilevare che la Corte non ha pienamente inteso la qualificazione del rapporto fra omessi versamenti periodici, sanzionati in via amministrativa e omesso versamento a saldo, sanzionato in sede penale, come rilevato da B. Lavarini, *Corte europea dei diritti umani e ne bis in idem: la crisi del "doppio binario" sanzionatorio*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 89.

⁽¹¹⁵⁾ Cass., sez. III pen., 8 febbraio 2012: «*non sembra invero esservi una sostanziale ed effettiva differenza di condotta fra l'omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti delle porzioni del tutto. Il comportamento illecito tenuto dal soggetto è, in effetti, il medesimo; e tanto le sanzioni amministrative tanto la sanzione penale hanno ad oggetto la stessa condotta omissiva ...Irrelevante è la diversità dei termini di adempimento prevista dalle due norme, perché l'enucleazione di due differenti termini di versamento non può influire, a livello penalistico, sulla fisionomia di una fattispecie penale e sul disvalore della stessa. Si tratta*

ne, accolta anche dalle sez. un., in tema di *idem factum* ⁽¹¹⁶⁾. La pronuncia aveva evidenziato, da un lato, la mancanza del carattere penale della sanzione amministrativa ⁽¹¹⁷⁾; dall'altro, aveva ribadito la connessione temporale tra i due procedimenti quale elemento di complementarità fra le due sanzioni, parti di un unico sistema sanzionatorio applicato per la repressione del fatto illecito ⁽¹¹⁸⁾. La Corte, nel tentativo di affermare la tesi della progressione criminosa nella qualificazione giuridica delle due fattispecie, aveva, nei fatti, generato un'ancora maggiore confusione fra l'*idem factum* e l'*idem legale*, su ci era poi intervenuta la Corte costituzionale, prima e l'Avvocato generale della Corte di giustizia nelle conclusioni della causa *Menci* ⁽¹¹⁹⁾.

di un dato estrinseco che non incide sulla condotta omissiva dell'agente, se non nel senso di sanzionarne il termine di rilevanza giuridica».

⁽¹¹⁶⁾ Cass., Sez. un., 28 giugno 2005, n. 34655. Le Sez. un. hanno affrontato la questione della definizione dell'*idem factum*, che pur non essendo l'unico elemento di riferimento, necessitando dell'*eadem persona* e della *res iudicata*, inevitabilmente ricade anche sull'ampiezza e sui confini del *ne bis in idem*, fissando alcuni principi che assumono rilievo anche in sede tributaria. L'identità nella configurazione del reato, deve essere individuata esclusivamente negli elementi materiali del fatto, vale a dire nella triade condottanesso causale-evento naturalistico intesi nella loro dimensione storico – naturalistica, secondo un'interpretazione letterale dell'art. 649 c.p.p. conforme alla normativa interposta convenzionale ovvero al dettato dell'art. 4 del Prot. 7 della Corte EDU e alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Era stato, ancora, ribadito, che il divieto di doppio giudizio nell'ordinamento penale è principio di portata generale, che rende la duplicazione di un procedimento inerente gli stessi fatti illeciti incompatibile con l'impalcatura dell'ordinamento processuale. Le Sez. un. avevano dunque preso atto che il *ne bis in idem* è principio generale dell'ordinamento, che trova nell'art. 649 c.p.p. una delle sue diverse articolazioni all'interno del processo penale. V. Manes, *Metodo e limiti dell'interpretazione conforme alle fonti sovranazionali in materia penale*, in *Dir. pen. cont.*, 9 luglio 2012.

⁽¹¹⁷⁾ Ancora presente in Cass., sez. III, 15 maggio 2014, n. 20266, in tema di omesso versamento delle ritenute. Per una puntuale ricostruzione si rimanda alla Relazione n. 26/17, *Ne bis in idem. Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea* della Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore penale, Roma, 21 marzo 2017, p. 6.

⁽¹¹⁸⁾ Cass., sez. III pen., 15 aprile 2015, n. 20887; Cass., sez. III pen., 13 luglio 2016, n. 42470: ex art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000, i due processi sono paralleli ed interagiscono fra di loro. La contemporaneità dell'irrogazione delle due sanzioni porta a concludere per la presenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti sanzionatori.

⁽¹¹⁹⁾ Conclusioni dell'Avvocato generale, M. Campos Sánchez Bordona, presentate il 12 settembre 2017, in *Menci*, parr. 106-107: «nel caso delle violazioni fiscali quanto in quello delle violazioni penali in discussione nel procedimento principale, le differenze che, secondo il governo italiano, determinano l'applicazione dei due tipi di sanzione non sono di natura fattuale, ma giuridica. Il fatto materiale è sempre lo stesso, vale a dire l'omesso versamento dell'IVA per un importo elevato, e gli ulteriori requisiti previsti in relazione a tale omesso versamento, ossia la presentazione della dichiarazione IVA annuale, una soglia minima e un termine di riferimento, sono presupposti giuridici, e non di fatto [...]. Sebbene il governo

Successivamente alla modifica interpretativa sovranazionale, la Corte ha ribadito la mancata violazione del principio in presenza di una reale connessione sostanziale e temporale tra il procedimento amministrativo e quello penale, tali da far presupporre che le due sanzioni siano parte integrante di un medesimo sistema. La violazione può, dunque, essere invocata solo quando sia possibile provare l'esistenza di una effettiva corrispondenza storico-naturalistica riferita al reato nella sua valutazione integrale, in riferimento alla triade condotta-nesso causale-evento, posto che la generica identità della sola condotta risulta essere requisito necessario ma non sufficiente⁽¹²⁰⁾.

L'impressione che traspare è che la Cassazione, confortata dal *revirement* formale delle Corti europee, abbia trascurato nella sostanza le indicazioni sovranazionali volte a *regolamentare* non a *escludere* l'applicazione del principio in presenza di una duplicità di sanzioni. Non pare essere stata perfettamente interiorizzata la necessità della compresenza dei diversi fattori necessari per il superamento del test di connessione sostanziale e temporale complessivamente inteso e dei parametri di proporzionalità. Ciò ha comportato che «*le singole pronunce si distinguono per approcci ora eminentemente "formalisti", finalizzati a rilevare la mera connessione temporale tra i rispettivi procedimenti, ora più "sostanzialistici", protesi esclusivamente a saggiare la complessiva proporzionalità della sanzione irrogata al contribuente*»⁽¹²¹⁾.

italiano osservi giustamente, in linea con la giurisprudenza della Corte di Cassazione, che occorre procedere a una 'valutazione concreta' dei fatti, la sua tesi relativa al rapporto di 'progressione illecita' nella condotta attinente all'omesso versamento dell'IVA quale base per concludere che, in questi casi, non sussiste identità tra i fatti sanzionati due volte, non mi convince. Difatti, per quanto riguarda il sig. Menci, le circostanze di fatto concrete, che hanno dato luogo all'irrogazione della sanzione tributaria e alle quali può applicarsi del pari la sanzione penale, sono le stesse: l'omesso versamento dell'IVA corrispondente al periodo d'imposta compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2011 per un importo di euro 282.495,76. La sanzione tributaria viene applicata a tali fatti utilizzando taluni criteri giuridici, mentre la sanzione penale richiede una valutazione di elementi giuridici diversi, ma le circostanze di fatto, ribadisco, non sono differenti».

⁽¹²⁰⁾ *Ex multiis*, Cass. pen., 18 luglio 2017, n. 35156; Cass., 13 marzo 2019, n. 7131; Cass. pen., 7 giugno 2019, n. 2535; Cass. pen., 22 maggio 2019, n. 22458; Cass., 16 dicembre 2019, n. 33050, in tema emissione di fatture per operazioni inesistenti, patteggiamento della pena in sede penale e sanzione amministrativa per dichiarazione infedele, su cui A. Gaeta, *Non c'è bis in idem tra emissione di fatture per operazioni inesistenti e dichiarazione infedele*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2020, 6, 520. Cass., 24 luglio 2020, n. 2248; Cass., 17 novembre 2020, n. 32175: in caso di omesso versamento iva e delle correlate sanzioni penali ed amministrative non si ravvisa la violazione del divieto nel caso di avvisi di accertamento di violazioni tributarie e di irrogazione delle relative sanzioni notificati all'imputato pochi mesi prima dell'inizio del procedimento penale per reati tributari relativi ai medesimi fatti.

⁽¹²¹⁾ Così, ancora, G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del*

Nei fatti, dunque, si è assistito e si assiste ad una prevalenza del dato formale. La Cassazione sembra sposare la tesi della generale compatibilità dell'ordinamento nazionale ai parametri della Convenzione EDU, rinviando, nella migliore delle ipotesi ai giudici di merito al fine della verifica del requisito della connessione sostanziale e temporale e la valutazione concreta della presenza di tutti i requisiti richiesti⁽¹²²⁾.

5. - Conclusioni

Le alterne vicende interpretative riferite al divieto esprimono in modo inequivocabile l'oggettiva difficoltà a definire l'annosa e sempreviva *querelle*.

Da un lato, la giurisprudenza della Corte EDU, il cui *revirement* interpretativo – per quanto debba essere letto nella corretta prospettiva europea – certamente non ha agevolato l'applicazione del principio. Certamente è indiscutibile il cambio prospettico: una cosa è, infatti, sostenere che il cumulo di sanzioni penali e tributarie sullo stesso fatto sia contrario ai principi della Convenzione EDU, tutt'altra che – pur in presenza di uno peculiare sviluppo e definizione, soprattutto a seguito della successiva giurisprudenza, degli indicatori che debbono necessariamente coesistere ai fini della *sufficiently closely connected in substance and in time* – la regola sia, di fatto, divenuta quella inversa della cumulabilità delle due diverse risposte sanzionatorie in presenza di determinate condizioni di collegamento fra i due procedimenti di irrogazione⁽¹²³⁾. Come aveva – corretta-

ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario, cit., 617, che riporta come esempio formalistico, Cass., sez. III pen., 14 febbraio 2018, n. 6993: è stato ritenuto criterio sufficiente a giustificare la non violazione del principio la connessione temporale sufficiente stretta, posta la contemporanea irrogazione delle sanzioni. Appare carente l'elemento necessario dell'effettiva connessione sostanziale tra i due procedimenti. Quale esempio della seconda tipologia riporta Cass., sez. V, 10 ottobre 2018, n. 45829 in cui la Corte ha concentrato la propria analisi al rispetto del principio di proporzionalità della pena, senza una reale verifica della reale presenza degli altri elementi ai fini della connessione sostanziale e temporale tra procedimenti.

⁽¹²²⁾ Cass., sez. III pen., 20 novembre 2018, n. 52142.

⁽¹²³⁾ Secondo A. Perrone, *Il criterio della "sufficiently close connection" ed il suo rapporto con il principio del ne bis in idem sanzionatorio nella giurisprudenza della corte EDU*, in *Dir. e prat. trib.*, 2018, 3, 1128, la Grande Camera, a partire dalla sentenza *A e B* ha progressivamente sviluppato quando già aveva evidenziato in Corte EDU, 17 febbraio 2015, *Boman c. Finland* e ha inteso circoscriverne l'ambito di operatività del *ne bis in idem* ritenendolo non applicabile nei casi in cui sia ravvisabile il criterio della «*sufficiently close connection in substance and time*». Un criterio che era già presente nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo ma che adesso la Grande Camera ha strutturato nella forma più definita di un *test*, identificando i c.d. *material factors* che ne individuano la sussistenza. Tale modifica interpretativa non va vista come un possibile ridimensionamento del campo di

mente – paventato l'unico relatore di minoranza della sentenza *A. e B. Pinto De Albuquerque* risulta particolarmente complesso evitare il contrasto di giudicati derivante dalle diverse regole probatorie che caratterizzano il procedimento amministrativo rispetto a quello penale.

Dall'altro la Giurisprudenza della Corte di giustizia: se appare inequivocabile il recepimento della linea interpretativa della Corte EDU nella sentenza *Menci*, parimenti è evidente la severità delle condizioni alle quali la Corte di giustizia – ancor più di quanto non già posto in essere dalla Corte EDU – ha subordinato la compatibilità con il principio del *ne bis in idem* dell'assoggettamento di una stessa persona a due procedimenti volti all'applicazione di sanzioni di natura penale con riferimento agli stessi fatti; severità di condizioni che riduce notevolmente il novero delle ipotesi nelle quali – apparentemente – il cumulo di sanzioni possa essere ritenuto compatibile con l'art. 50 della Carta ed amplia specularmente il numero dei casi in cui continua ad essere operante il principio dell'alternatività dei procedimenti e delle sanzioni di natura penale⁽¹²⁴⁾.

La posizione delle Corti sovranazionali deve essere necessariamente letta nella tradizionale ottica sostanzialistica e trasversale fra i diversi rami del diritto che permea le Corti europee, che proprio recentemente, ha fornito un ulteriore esempio in merito al diritto al silenzio in campo amministrativo, applicabile in via interpretativa anche in tema di sanzioni amministrative tributarie⁽¹²⁵⁾. Tale eco è percepibile nelle pronunce suc-

applicazione della garanzia convenzionale ed un abbandono degli orientamenti garantistici che avevano contrassegnato l'evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU. Si tratta di una lettura che vede nel criterio della «*sufficiently close connection*», non la volontà di ridimensionamento della portata della garanzia convenzionale, ma il tentativo di bilanciare il diritto al *ne bis in idem* con una serie di diritti dei singoli – e non solo interessi degli Stati – che trovano tutela nell'efficacia della risposta sanzionatoria alle condotte di evasione fiscale.

⁽¹²⁴⁾ Così come già evidenziato – nota 8 – anche in J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, cit., 483.

⁽¹²⁵⁾ In tal senso, appare opportuno segnalare la recentissima CGUE, 2 febbraio 2021, causa C-481/19, DB in tema di sanzioni amministrative di competenza della CONSOB, seguita al rinvio pregiudiziale posto in essere dalla Corte costituzionale con l'ordinanza 10 maggio 2019, n. 117 su cui G. Fares, *Diritto al silenzio, soluzioni interpretative e controlimiti: la Corte costituzionale chiama in causa la Corte di giustizia*, in *Diritti fondamentali*, 2020, 57; I. Ottaviano, *Rapporto fra sanzioni amministrative "punitive" e diritto al silenzio: questioni correlate alla doppia pregiudiziale*, in AA.VV., *Temi e questioni di diritto dell'Unione europea*, Bari, 2019, 122. In particolare, par. 57, la Corte precisa che le norme sanzionatorie di diritto UE – alle quali possono assimilarsi le norme sanzionatorie di diritto nazionale che completano il recepimento delle direttive UE in materia tributaria – devono essere interpretate alla luce degli artt. 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria non può presumere la colpevolezza del contribuente dalla sua mancanza di risposte a delle domande della stessa Amministrazione, sulla quale incombe l'onere della prova della responsabilità del contribuente nell'ipotesi di violazioni tributarie.

cessive della Consulta, che sembra lasciar intendere, fra le righe in particolare delle ultime pronunce, che, a fronte di una corretta e soprattutto integrale applicazione del *test* sulla connessione sostanziale e temporale, un eventuale rinvio alla Consulta possa far ipotizzare una possibile pronuncia di incompatibilità del principio.

Se queste sono le premesse, altrettanto evidente è la ritrosia dei giudici di legittimità nell'applicazione, come evidenziano le pronunce analizzate, con buona pace delle poche fattispecie in cui la Cassazione ha rinviato gli atti al giudice di merito per una più attenta valutazione sull'effettiva presenza dei presupposti richiesti in sede sovranazionale. D'altro canto, non può sottacersi che *«analizzando le interrelazioni tra procedimento penale e procedimento tributario così come rese possibili dai diversi istituti, ora di matrice legislativa ora di matrice pretoria, presenti nel nostro ordinamento, può fondatamente nutrirsi più di un dubbio circa l'ontologica riscontrabilità di tutti i material factors richiesti»* ⁽¹²⁶⁾.

Per usare le parole della Consulta, appare evidente che *«la nuova regola della sentenza A e B contro Norvegia rende meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di bis in idem alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, ma non è affatto da escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato legame temporale e materiale, a causa di un*

Questo comporta che dall'assimilazione delle sanzioni amministrative "di natura penale" alle sanzioni penali propriamente dette, discende anche l'applicazione al procedimento amministrativo sanzionatorio degli istituti tipici della procedura penale, *in primis* il diritto dell'imputato al silenzio. La sentenza evoca implicitamente l'art. 7 della Direttiva 2016/343/UE del 9 marzo 2016 sul diritto al silenzio e a non autoincriminarsi nel contesto del rafforzamento della presunzione di innocenza. Quanto affermato dalla Corte mette in seria crisi quanto enunciato al punto 11 della motivazione della predetta direttiva secondo cui le garanzie previste dalla direttiva stessa non si applicano né ai procedimenti amministrativi sanzionatori nel settore della fiscalità, né alle indagini connesse svolte da autorità amministrative. Lo stesso punto 11 della motivazione della direttiva precisa tuttavia che la nozione di procedimento penale deve essere intesa *«nell'accezione data dall'interpretazione della Corte di giustizia dell'Unione europea, fatta salva la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo»*. La sentenza DB appare, dunque, foriera di significativi sviluppi favorevoli ad un rafforzamento delle garanzie non solo degli imputati nei procedimenti penali, ma anche dei soggetti destinatari di procedimenti sanzionatori sostanzialmente "di natura penale" pur essendo formalmente amministrativi, lasciando intravedere *in nuce* la possibilità di applicazione alle sanzioni amministrative tributarie di tali medesime ed ampie garanzie procedurali, così come previste nel Titolo V della Carta dei diritti fondamentali e nella legislazione dell'Unione in materia penale.

⁽¹²⁶⁾ Così G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, cit., 619.

ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali» ⁽¹²⁷⁾.

L'analisi sostanziale della posizione assunta sia dalla Corte EDU che dalla Corte di giustizia – quest'ultima in modo più chiaro anche in ragione della differenza sostanziale fra le pronunce delle due Corti – porta ad evidenziarne le difficoltà sottese. Diversi sono, come sopra rilevato, i dubbi interpretativi che la giurisprudenza sovranazionale lascia aperti, in campo tributario e non solo, in tutte le ipotesi in cui non si rilevi una reale armonizzazione del sistema sanzionatorio, come, sintomaticamente, permette di rilevare, ad esempio l'*excursus* interpretativo riferito al settore del diritto della concorrenza ⁽¹²⁸⁾. Come rilevato nelle sentenze italiane contestuali alla Menci, qualora venga pronunciata nei confronti degli autori di una violazione amministrativa – costituente anche reato – una sentenza penale definitiva di condanna, siffatta sanzione penale deve assorbire per intero la pretesa punitiva dello Stato nella sua dimensione amministrativa; deve essere preclusa per l'Amministrazione la possibilità di irrogare una sanzione amministrativa per la medesima condotta illecita già penalmente sanzionata.

La Consulta nel suo ruolo privilegiato di interlocutore nel complesso dialogo fra le Corti che le recenti vicende anche – e soprattutto – hanno posto al centro della scena, nel condividere ed interiorizzare le posizioni sovranazionali ha rincarato, in diverse occasioni, il suo monito al Legislatore di farsi carico del problema di compatibilità delle norme interne rispetto alle disposizioni della Convenzione EDU.

Appare opportuno rinnovare l'invito rivolto dalla Consulta – e da una nutrita parte della dottrina – di provvedere a più attentamente regolare i rapporti tra sistema penale tributario e sistema amministrativo tributario, meglio definendo ciascuna tipologia di illecito al fine di evitare un cumulo di sanzioni e di procedimenti privo di ragionevolezza e proporzionalità.

Negli anni la contaminazione fra il sistema sanzionatorio tributario penale e quello amministrativo è esponenzialmente aumentata, con una progressiva assimilazione che ha reso sempre più complesso tracciare una linea di demarcazione fra i due sistemi: sintomatica, in tal senso, l'oscillazione in tema di soglie di punibilità, sincrone e direttamente proporzionali ai diversi periodi di crisi economica attraversati. Anche nella fase immediatamente precedente all'emergenza pandemica con il d.l. 26 otto-

⁽¹²⁷⁾ Ancora, Corte cost., 12 maggio 2016, n. 102.

⁽¹²⁸⁾ P. Rossi, V. Sansonetti, *Untangling the Inextricable: The Notion of "Same Offence" in EU Competition Law*, cit., che evidenzia in modo inequivocabile le problematiche legate alla mancanza di una politica di armonizzazione in campo sanzionatorio.

bre 2019, n. 124, convertito in l. 19 dicembre 2019, n. 157, il legislatore era, ancora una volta, intervenuto sul d.lgs. n. 74 del 2000; è stato ampliato il perimetro delle fattispecie aventi rilevanza penale, applicando, tra gli altri, anche ai delitti tributari la confisca c.d. "allargata" o per sproporzione, istituto che ha sollevato molteplici dubbi sulla sua effettiva rilevanza e sulla sua costituzionalità⁽¹²⁹⁾. Con lo stesso d.lgs. n. 124 del 2019 il legislatore ha poi esteso la responsabilità amministrativa degli enti a taluni reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000. Analogamente è avvenuto con il d.lgs. 14 luglio 2020, n. 75 di attuazione della l. delega 4 ottobre 2019, n. 117, volta a trasporre la Direttiva PIF, a tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea n. 1371/2017, con correlate problematiche in termini di duplicazione della sanzione⁽¹³⁰⁾ in riferimento al possibile conflitto fra il principio e la responsabilità amministrativa degli enti: l'applicazione all'ente sia della sanzione penale *ex* d.lgs. n. 231 del 2001 che amministrativa *ex* art. 11, d.lgs. n. 472 del 1997, dal carattere indiscutibilmente penale in ragione dell'elevato livello di afflittività, comporta una necessaria e attenta osservazione⁽¹³¹⁾.

Le recenti modifiche hanno altresì alimentato il dibattito dottrinale in merito alla possibile funzione servente impropriamente assegnata al sistema penale tributario rispetto al procedimento di accertamento ed al processo tributario, finalizzato al perseguimento degli interessi erariali⁽¹³²⁾. Dubbi

(129) M. Beghin, *Decreto fiscale 2020, torna quel "tintinnar di manette": servirà?*, in *Ipsonews* del 7 novembre 2019; G. Flora, *Le recenti innovazioni in materia di reati tributari: profili di illegittimità costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2020, 2, 328 secondo cui la l. 12 dicembre 2019, n. 157, è stata emanata in violazione delle norme che la Costituzione detta in materia di procedimento di formazione delle leggi e che il novellato art. 12 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000, in tema di "confisca allargata", sia in contrasto con gli artt. 3, 24, 27 e 111 Cost. Allerta in generale sulle problematiche correlate alla gravità della confisca come terzo binario sanzionatorio A. Marcheselli, in V. Mastroiacovo, A. Marcheselli, G. Melis, *Cedu e cultura giuridica italiana. 8. Cedu e diritto tributario*, cit.

(130) S. Dorigo, G. Salvi, *Responsabilità dell'ente e reati tributari: cumulo sanzionatorio e ruolo dei modelli organizzativi*, in *Corr. trib.*, 2021, 1, 99. Le modifiche al d.lgs. n. 231 del 2001 apportate da tali norme sulla responsabilità da reato delle persone giuridiche sono state particolarmente significative. Sono stati introdotti anche i reati tributari nell'elenco dei reati presupposto di tale responsabilità, addirittura in qualche caso anche nella forma del mero tentativo. La norma è ulteriormente intervenuta sul corpo del d.lgs. n. 74 del 2000, attraverso la previsione di un'eccezione alla non punibilità del delitto tentato di cui agli artt. 2, 3 e 4 del medesimo d.lgs. n. 74 del 2000, qualora le relative condotte siano qualificate dalla presenza di sistemi fraudolenti transfrontalieri tali da consentire l'evasione per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro.

(131) G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, cit., 621.

(132) F. Pistolesi, *Crisi e prospettive del principio del 'doppio binario' nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1, 32: sintomatico

necessariamente forieri di “riflessioni a catena”, che – anche in ragione di un fisiologico collegamento a quanto già rilevato in merito ad un supposto carattere compensatorio della sanzione amministrativa rispetto ai costi dell’attività di accertamento, tradizionalmente imputati alla fiscalità generale – inducono, quasi provocatoriamente, *anche* a riflettere, come già posto in essere da autorevole dottrina, sull’opportunità di un ripensamento generale, in merito all’impianto punitivo della sanzione amministrativa tributaria⁽¹³³⁾.

Palpabile è la percezione di sgretolamento dello spirito alla base del d.lgs. n. 74 del 2000, che ha indebolito ulteriormente il già complesso rapporto tra procedimenti penale ed amministrativo in genere e sanzionatorio in particolare. La giurisprudenza della Corte di giustizia sembra rafforzare tale percezione. Infatti, come si è evidenziato dall’analisi in particolare delle tre sentenze tutte italiane del marzo 2018 – a cui non è seguita alcuna successiva pronuncia in tema di *ne bis in idem* – una riforma complessiva dei rapporti fra i due procedimenti sanzionatori si prospetta tanto più urgente se si considerano le conseguenze del riconoscimento dell’effetto diretto dell’art. 50 della Carta dei Diritti fondamentali dell’Unione europea, inequivocabilmente affermato nella sentenza *Di Puma*, ovvero la chiara indicazione contenuta nella sentenza *Garlsson* nell’ipotesi di condanna penale già divenuta definitiva. Il contribuente che abbia già subito una condanna penale in quanto riconosciuto colpevole di un’infrazione relativa ad un’imposta armonizzata, ben potrebbe infatti invocare dinanzi al giudice

della prevalenza degli interessi erariali è l’effetto della non punibilità di alcuni reati tributari a fronte dell’integrale adempimento del debito e del venir meno dell’interesse dell’ordinamento a perseguire penalmente l’autore. *Contra*, G. Melis, M. Golisano, *Il livello di implementazione del principio del ne bis in idem nell’ambito del sistema tributario*, cit., 588: come già rilevato alla precedente nota 43, l’affermazione secondo cui le sanzioni penal-tributarie avrebbero lo scopo di assicurare l’effettività della riscossione, oscura lo scopo della sanzione penale in quanto tale, facendo risaltare meramente quello degli istituti alla cui attivazione l’ordinamento ricollega gli effetti premiali. La garanzia dell’effettiva riscossione non può però essere ricollegata alla norma penale, ma può essere al più ricollegata alla diversa norma che, agendo sulla prima, effettivamente incentivi il contribuente ad un celere adempimento rispetto a quanto accertato.

⁽¹³³⁾ Il dubbio è sollevato da R. Cordeiro Guerra, *Il principio di personalità*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, cit., 1459, secondo cui occorre meditare sulla possibilità che la sanzione amministrativa non possa essere ridefinita «*in termini assai più snelli, meno legata a valutazioni fattuali complesse, fortemente ridotta nella misura massima e, come tale, meno intensamente condizionata dal paradigma di stampo penalistico*». Interessante segnalare la recentissima Cass., sez. III pen., 3 febbraio 2021, n. 4439, che, nel respingere il ricorso in merito alla presunta violazione del principio, rileva che la *ratio* del doppio binario si fonda sulla rilevanza degli interessi nazionali e sulla diversità dei fini perseguiti: il procedimento amministrativo è volto al recupero delle imposte non versate, il procedimento penale è teso alla prevenzione e repressione dei reati tributari. A Iorio, *Dichiarazione infedele dei redditi con sanzione amministrativa e penale*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 febbraio 2021.

tributario il diritto fondamentale dell'Unione al *ne bis in idem* per paralizzare la pretesa sanzionatoria dell'amministrazione fiscale riferita agli stessi atti od omissioni che erano stati alla base della sentenza penale di condanna⁽¹³⁴⁾. Il giudice interno potrebbe disapplicare in certi casi e/o per un certo periodo di tempo, l'art. 20, 1° comma, d.lgs. n. 74 del 2000, secondo cui «*Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti...*». Questo, al fine di prevenire una situazione di doppia sanzione, amministrativa e penale, inflitta al contribuente in ordine agli stessi comportamenti senza alcuna possibilità di coordinamento fra i due procedimenti e quindi fra le due decisioni, situazione che costituirebbe una manifesta violazione del diritto fondamentale al *ne bis in idem*. Parimenti nella fattispecie inversa. Infatti, in base a quanto enunciato dalla sentenza *Di Puma* con riferimento ad un principio interpretativo generale facilmente trasponibile dal diritto dei mercati finanziari al diritto tributario, è possibile una significativa estensione delle garanzie per il contribuente di imposte armonizzate nell'ipotesi di violazione del *ne bis in idem*. Anche per tale fattispecie, infatti, la trasposizione in campo tributario comporterebbe il diritto/dovere dei giudici italiani di disapplicare le norme legislative nazionali incompatibili con il principio del *ne bis in idem*. Parimenti con riferimento all'art. 21, d.lgs. n. 74 del 2000: questo eviterebbe, in caso di sentenza irrevocabile di assoluzione del contribuente, la possibilità per l'amministrazione tributaria di irrogare comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie oggetto della medesima sentenza penale di assoluzione ovvero di procedere alla riscossione delle sanzioni stesse.

Citando dunque, ancora la medesima fondamentale sentenza della Consulta: «*Resta attuale l'invito al legislatore a stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni che il sistema del c.d. doppio binario genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU*».

Appare opportuno il potenziamento del cammino previsto dalla l. delega n. 23 del 2014, in – piccola – parte posto in essere con il d.lgs. n. 158 del 2015: oltre alla restrizione dell'area di rilevanza penale dell'illecito tributario, occorrerebbe il potenziamento delle ipotesi di non punibilità in tale sede laddove sia stato sanato l'illecito tributario così già previsto dagli artt. 13 e 13 *bis*, d.lgs. n. 74 del 2000⁽¹³⁵⁾. Il tutto con

⁽¹³⁴⁾ R. Alfano, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, cit., 252.

⁽¹³⁵⁾ S. Colaiani, M. Monza, *Il problema del conflitto fra ne bis in idem internazionale e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 2, 24: pur essendo previsto che, ex artt. 13 e 13 *bis*, d.lgs. n. 74 del 2000, il pagamento del

una particolare attenzione a quanto recentemente previsto in tema di sanzionabilità delle persone giuridiche, tenendo sempre ben presente il monito delle Corti europee a che, nell'ipotesi di doppia sanzione, non debba essere superata la soglia di tollerabilità del livello di afflittività.

Appare ormai non rinviabile una diversa modulazione sanzionatoria. «La soluzione più tranchant sarebbe quella di tornare alla regola dell'alternatività dei due tipi di sanzioni accolta, a suo tempo, dalla Legge n. 4/1929»⁽¹³⁶⁾. Le sanzioni penali potrebbero essere «anche più severe rispetto alle attuali, cumulando pena detentiva e pena pecuniaria su base proporzionale»⁽¹³⁷⁾ e trovare esclusiva applicazione per gli illeciti tributari rilevatori di un grave disvalore sociale. Le sanzioni amministrative potrebbero prevedere più articolate modulazioni, se del caso opportunamente graduando la risposta sanzionatoria amministrativa anche attraverso un ampio ricorso alla categoria delle sanzioni interdittive⁽¹³⁸⁾.

La disamina giurisprudenziale conferma, dunque, la consapevolezza che sia ormai tempo per il legislatore di interrompere il lungo silenzio, come incessantemente ripetuto dal Giudice delle Leggi, ponendo in essere una puntuale *actio finium regundorum* ai fini della migliore definizione del principio.

L'evoluzione del *ne bis in idem* è certamente espressione privilegiata del precipuo dialogo tra Corti, che anche con riferimento alle sanzioni tributarie in genere e non solo con riferimento al *ne bis in idem*, promuove e conferma un cammino sostanzialistico teso all'abbandono di una logica meramente formale; ciò a tutto vantaggio di una nuova visione, che ruoti intorno al contribuente, in un diverso equilibrio fra autoritatività dell'azione impositiva e auspicata pariteticità del rapporto obbligatorio⁽¹³⁹⁾.

debito tributario comporti, in certi casi e a certe condizioni, l'estinzione del reato o l'attenuazione della sanzione penale, il coordinamento difetta nelle ipotesi maggiormente frequenti in cui il procedimento penale si concluda anteriormente a quello amministrativo e in cui il pagamento della sanzione amministrativa non si realizzi o avvenga successivamente ai termini previsti dalla legge.

⁽¹³⁶⁾ Cfr. F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle alte corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, 2017, 4, 915. I vantaggi di tale soluzione sarebbero sia quello di non caricare di eccessivo lavoro i giudici penali, sia quello di salvaguardare al massimo l'effettività della sanzione penale minacciata da una troppo frequente maturazione della prescrizione.

⁽¹³⁷⁾ Con le parole di F. Pistolesi, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i Giudici italiani e le Corti Europee*, cit., 513.

⁽¹³⁸⁾ S.F. Cociani, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 405.

⁽¹³⁹⁾ Per una valutazione di più ampio respiro sul tema, rilevante anche rispetto alle sanzioni F. Montanari, *La prevalenza della sostanza sulla forma nel diritto tributario*, Padova, 2019, *passim*; specificamente per le sanzioni, 291.

L'evoluzione della giurisprudenza sovranazionale – di cui il *ne bis in idem*, così come il principio di proporzionalità sono precipue espressioni – deve essere recepita dal legislatore, la cui sfida deve sostanziarsi nel riconoscere e legittimare nell'ordinamento interno le garanzie e le tutele definite dalla giurisprudenza europea. C'è bisogno di un atto di coraggio del legislatore che, anche con riferimento al principio del *ne bis in idem*, dia nuovo, e più concreto, impulso al processo di integrazione europea.

«È evidente che questa soluzione avrebbe pur sempre il non lieve difetto di addossare al legislatore il compito, estremamente difficile, di fissare tale soglia di tollerabilità costringendolo ad esprimere un complesso giudizio di disvalore in ordine alle singole fattispecie, al fine di riservare la comminatoria di sanzioni penali alle sole condotte ritenute più gravi. Dovrebbe, cioè, graduare sanzioni amministrative e sanzioni penali all'interno della stessa tipologia di fattispecie nel rispetto dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità della pena. È, probabilmente, un'impresa molto difficile, ma non è forse il mestiere del legislatore di emettere e prendersi la responsabilità di questi giudizi di valore?»⁽¹⁴⁰⁾.

ROBERTA ALFANO

ENRICO TRAVERSA (*)

⁽¹⁴⁰⁾ Ancora F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle alte corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, cit., 915.

(*) Sono attribuibili ad entrambi gli autori l'introduzione e le conclusioni. A Roberta Alfano i paragrafi 2, 2.1, 4, 4.1, 4.2; ad Enrico Traversa i paragrafi 3, 3.1, 3.2, 3.3, 3.3.1, 3.3.2, 3.3.2.1, 3.3.2.2, 3.4.