

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

CONDIRETTORI

PROF. FABRIZIO AMATUCCI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI FEDERICO II DI NAPOLI

PROF. PASQUALE PISTONE
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU DI VIENNA

www.edicolaprofessionale.com/DPTI



Wolters Kluwer

CEDAM

SOMMARIO 1/2019

Dottrina

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| CONTRINO A., BARONI G., <i>The cryptocurrencies: fiscal issues and monitoring</i> | 11 |
| FONTANA C., <i>Ne bis in idem e reati tributari nella prospettiva della giurisprudenza nazionale</i> | 55 |
| GUIDARA A., <i>L'indisponibilità del tributo negli ordinamenti italiano e spagnolo: fondamento e contenuti, comparazioni e dimensione europea</i> | 78 |
| ROSSI R., <i>Italian flat tax regime for business income accrued by individual taxpayers: some thoughts about the application for non-italian taxpayers</i> | 100 |
| ROJO L.D., P. NINA NINA, <i>Configuración de la institución de la carga de la prueba en la jurisprudencia comparada de litigios de precios de transferencia</i> | 121 |

Rubriche

| | |
|--------------------------------------------------------------------|-----|
| CORASANITI G., <i>Convenzioni internazionali</i> | 143 |
| ROCCATAGLIATA F., VALENTE M.G., <i>Fiscalità comunitaria</i> | 155 |
| MANDELLI D., <i>Internet</i> | 179 |

Rassegna della Corte di Giustizia (a cura di G. Galizia)

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Sentenza del 19 dicembre 2018, causa, C-374/17, <i>Ufficio finanziario di B, Germania vs A- Braunerei</i> | 183 |
| Sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-414/17, <i>AREX CZ a.s. vs Direzione finanziaria competente in materia di ricorso, Repubblica ceca</i> | 184 |
| Sentenza del 19 dicembre 2018, causa, C-422/17, <i>Capo dell'Amministrazione tributaria nazionale, Polonia vs Skarpa Travel sp. Z.o.o.</i> | 185 |
| Sentenza del 19 dicembre 2018, causa, C-552/17, <i>Siemens Alpenchalets Resort GmbH vs Ufficio imposte di Monaco, Germania</i> | 186 |
| Sentenza del 19 dicembre 2018, causa, C-17/18, <i>Vigil Mailat, Delia Elena Mailat Apcom Select SA</i> | 186 |
| Sentenza del 19 dicembre 2018, causa C-51/18, <i>Commissione vs Repubblica Austria</i> | 187 |
| Sentenza del 6 dicembre 2018, causa, C-480/17, <i>Frank Montag vs Agenzia delle Entrate Colonia Centro, Germania</i> | 187 |

SOMMARIO

9

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Sentenza del 6 dicembre 2018, causa C-672/17, « <i>Tratave – Tratamento de Águas Residuais do Ave SA vs Amministrazione delle imposte e delle Dogane, Portogallo</i> | 188 |
| Sentenza del 29 novembre 2018, causa, C-264/17, <i>Henry Mensing vs Amministrazione tributaria di Hamm, Germania</i> | 188 |
| Sentenza del 29 novembre 2018, causa, C-584/17, <i>Amministrazione finanziaria di Goslar, Germania vs Baumgarten Sperts & more GmbH</i> | 189 |
| Sentenza del 22 novembre 2018, causa, C-295/17, <i>MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA vs Autorità fiscale e doganale, Portogallo</i> | 189 |
| Sentenza del 22 novembre 2018, causa, C-575/17, <i>Sofina SA, Robelco SA, Sidro SA vs Ministero Ministero dell'azione e dei conti pubblici Francia</i> | 190 |
| Sentenza del 22 novembre 2018, causa, C-625/17, <i>Voralberger Landes und Hypothekenbank AG vs Ufficio delle imposte di Feldkirch, Austria</i> | 190 |
| Sentenza del 22 novembre 2018, causa C-679/17, <i>Regione delle Fiandre, Belgio vs Joannes Huijbrechts</i> | 191 |
| Sentenza del 21 novembre 2018, causa C-648/17, <i>Fortunata Silvia Fontana vs Agenzia delle Entrate, Italia</i> | 191 |
| Sentenza del 21 novembre 2018, causa C-664/16 <i>Lucretiu Hadrian Vadan vs Amministrazione finanziaria Romania</i> | 192 |
| Sentenza del 8 novembre 2018, causa C-502/17, <i>C&D Foods Acquisition ApS vs Ministero delle imposte, Danimarca</i> | 192 |
| Sentenza del 8 novembre 2018, causa C-495/17, <i>Cartrans Spedition Srl vs Amministrazione tributaria, Romania</i> | 193 |
| Sentenza del 6 novembre 2018, cause C-622/16 P e C-624/16 P, <i>Scuola Elementare Maria Montessori vs Commissione</i> | 193 |
| Sentenza del 25 ottobre 2018, causa C-528/17, <i>Milan Boicevic Jeovnik vs Ministero Repubblica di Slovenia</i> | 194 |
| Sentenza del 24 ottobre 2018, causa C-602/17, <i>Benoît Sauvage, Kristel Lejeune vs Amministrazione tributaria, Belgio</i> | 194 |
| Sentenza del 18 ottobre 2018, causa C-153/17, <i>Amministrazione fiscale e doganale, Regno Unito vs Volkswagen Financial Services (UK) Ltd</i> | 195 |
| Sentenza del 17 ottobre 2018, causa C-249/17, <i>Ryanair Ltd vs Amministrazione tributaria, Irlanda</i> | 195 |
| Sentenza del 4 ottobre 2018, causa C-416/17, <i>Commissione vs Repubblica francese</i> | 196 |

Note a sentenza e alla prassi

| | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| BERETTA G., Sulla rilevanza ai fini iva dei rimborsi dei costi per il prestito o distacco di personale | 197 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

Commento alle sentenze della Corte di Giustizia in rassegna

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| MESSINA S., Caso <i>Sauvage</i> : quando il diritto tributario europeo incontra le logiche del diritto tributario internazionale | 232 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

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.

NE BIS IN IDEM E REATI TRIBUTARI NELLA PROSPETTIVA DELLA GIURISPRUDENZA NAZIONALE (1)

Abstract: *The issue of ne bis in idem is a fundamental value of modern democratic society. Recently, it has been the subject of particular doctrinal interest, due to the important applicative effects that European jurisprudence exercises on the internal regulation of tax crimes. In this contest, the so called double track sanctioning system determines the duality of penalties, penal and administrative, as well as the procedures aimed at applying them. However, the jurisprudence of the European Courts has had no particular effect on the national legislator, who has not yet intervened on the evident structural defects of the domestic repressive apparatus. In this context, a decisive role for the protection of the subjective positions involved is, therefore, played by the national jurisprudence. It is therefore necessary to refer to it to establish the role that this principle plays in the national legal system.*

Abstract: Il principio del *ne bis in idem* rappresenta un valore fondamentale della società democratica e moderna. Esso, negli ultimi anni, è stato oggetto di particolare interesse dottrinale, a causa delle importanti ricadute applicative che la giurisprudenza europea esercita sulla disciplina interna degli illeciti tributari, nel cui ambito, il doppio binario sanzionatorio implica la previsione della duplicità delle sanzioni, penali ed amministrative, oltre che dei procedimenti volti ad applicarli. L'orientamento delle Corti europee non ha, tuttavia, sortito particolari effetti sul legislatore nazionale che non ha ancora ritenuto di intervenire sulle evidenti *deficiences* strutturali che connotano l'apparato repressivo domestico. In tale contesto, un ruolo determinante, ai fini della tutela delle posizioni soggettive coinvolte viene, quindi, ancora, svolto dalla giurisprudenza nazionale. Ad essa, occorre, pertanto, riferirsi, per verificare il concreto atteggiarsi del principio che ci occupa nell'ordinamento giuridico domestico, oltre che per delimitarne l'attuale ambito di operatività.

SOMMARIO: 1. Il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento – 2. Il *ne bis in idem* nella giurisprudenza di legittimità italiana – 3. La portata del divieto alla luce della più recente giurisprudenza della Corte costituzionale – 4. Sui persistenti profili problematici e sulla necessità di un intervento normativo.

1. - *Il quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento*

Il *ne bis in idem*, da intendersi quale diritto a non essere puniti o giudicati due volte per il medesimo fatto, è uno dei principi fondamentali degli ordinamenti moderni (2).

(1) Intervento tenuto al convegno dal titolo *Limiti sovranazionali e coordinamento delle procedure e sanzionatorie tributarie nazionali* svoltosi presso l'Università Federico II di Napoli del 30.11.2018 in collaborazione con *Diritto e pratica tributaria internazionale*.

(2) In argomento, *amplius*, F. Amatucci, *I principi della proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2015, 2, 27; P. Russo, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*,

Lo stesso è, invero, funzionale: *a)* a perseguire l'interesse collettivo alla certezza del diritto, da attuarsi anche attraverso le pronunce degli organi giurisdizionali; *b)* ad evitare che le statuizioni di questi organi siano sottoposte a verifiche atte a pregiudicarne la definitività; *c)* a garantire i diritti del soggetto sottoposto a procedimento penale, assicurandogli di non ritrovarsi illimitatamente esposto alla pretesa punitiva dello Stato, in relazione ad un unico fatto; *d)* ad assecondare le esigenze di economia processuale, evitando uno spreco di risorse per l'accertamento di vicende altrove già definite⁽³⁾.

Tale divieto, sancito dall'art. 4, del Protocollo n. 7, della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) e dall'art. 50, della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE)⁽⁴⁾, negli ultimi anni, è stato oggetto di rinnovato interesse dottrinale, in ragione delle importanti ricadute applicative che la giurisprudenza europea ha avuto sull'ordinamento punitivo nazionale e, particolarmente, sulla disciplina degli illeciti tributari, nel cui ambito, il doppio binario sanzionatorio implica la previsione della duplicità delle sanzioni, penali ed amministrative, oltre che dei procedimenti intesi ad applicarle⁽⁵⁾.

La forza espansiva esercitata dal diritto sovranazionale sui rapporti tra ordinamento sanzionatorio penale e tributario, imponendo di riconsiderare gli effetti delle sentenze passate in giudicato di uno dei due giudizi e la

2016, 1, 23; F. Gallo, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul ruolo delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunce*, in *Rass. trib.*, 2017, 1, 915.

⁽³⁾ In termini simili 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, 1982. In quest'ottica, anche, F. Pistolesi, *Il principio del "ne bis in idem" nel dialogo fra la Corte Costituzionale e le Corti europee*, Relazione svolta presso la Corte Costituzionale al Seminario organizzato dalla Corte medesima e dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria su "Il diritto nella dimensione europea", il 13 giugno 2018, 1.

⁽⁴⁾ In particolare, l'art. 4, Prot. 7, CEDU dispone che: «1. Nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato. 2. Le disposizioni di cui al paragrafo precedente non impediranno la riapertura del processo, conformemente alla legge ed alla procedura penale dello Stato interessato, se dei fatti nuovi o degli elementi nuovi o un vizio fondamentale nella procedura antecedente avrebbero potuto condizionare l'esito del caso. 3. Nessuna deroga a questo articolo può essere autorizzata ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione». L'art. 50 CDFUE, più stringatamente, prevede che: «Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge».

⁽⁵⁾ Cfr. 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.

definitività dell'atto di irrogazione o del procedimento, ha, infatti, suscitato importanti perplessità sulla tenuta dell'autonomia sancita dall'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000⁽⁶⁾.

In questa prospettiva, a venire in rilievo è, anzitutto, la sentenza *Grande Stevens*⁽⁷⁾, che ha censurato l'ipertrofia dell'apparato repressivo italiano in materia di abusi di mercato, e, particolarmente, la comminatoria del fuoco di fila parallelo di sanzioni amministrative e penali che incidono su condotte sostanzialmente sovrapponibili⁽⁸⁾.

Per la Corte EDU, la piena coincidenza, sul piano della tipicità del bene giuridico protetto e dell'obiettivo perseguito, tra la disciplina amministrativa e quella penale italiane, integra una violazione del *ne bis in idem*⁽⁹⁾.

Parimenti lesiva del richiamato principio deve ritenersi la possibile coesistenza di un doppio procedimento, amministrativo e penale, prevista dall'art. 187-*duodecies* t.u.f., secondo cui è, espressamente, vietato sospendere il procedimento amministrativo in attesa della definizione del procedimento penale avente ad oggetto gli stessi fatti.

Ciò in quanto, la tutela fornita dal divieto convenzionale ha una portata tale da preservare l'individuo dalla possibilità di essere sottoposto a processo, una seconda volta, per un reato per cui sia stato già giudicato,

⁽⁶⁾ Cfr. F. Amatucci, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 2, 281, che sottolinea, particolarmente, come tale articolo, fondandosi sulla diversità dei fatti giuridicamente rilevanti e delle regole operanti nelle diverse sedi, avrebbe dovuto garantire l'efficienza ed il buon esito dell'indagine penale e la tutela effettiva dei diritti della persona. In ottica analoga, A. Giovannini, *La Corte ribadisce il divieto di doppia sanzione*, in *Corr. trib.*, 2015, 905.

⁽⁷⁾ Corte EDU, sent. 4 marzo 2014, ricorso n. 18640/10, *Grande Stevens et al. c. Italia*, nel cui ambito l'Italia è stata condannata in relazione alla disciplina nazionale in materia di abusi di mercato, caratterizzata dalla duplicità di procedure e di sanzioni (amministrative e penali). La vicenda esaminata riguardava condotte suscettibili nella fattispecie di manipolazione di mercato. La stessa era stata oggetto dapprima di una procedura amministrativa per l'illecito amministrativo di cui all'art. 187-*ter* t.u.f. e, successivamente, di un procedimento penale per l'omologo reato di cui all'art. 185 t.u.f. In argomento, *amplius*, 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.*, www.penalecontemporaneo.it, 9 marzo 2014; G. de Amicis, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza Grande Stevens nell'ordinamento italiano*, in *Dir. pen. cont.*, 2014, 3-4, 201 ss.; A. Alessandri, *Prime riflessioni sulla decisione della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, 1, 855; F. D'Alessandro, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 614.

⁽⁸⁾ V. Napoleoni, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem*, in www.treccani.it.

⁽⁹⁾ In termini simili M. Fidelbo, *Il principio del ne bis in idem e la sentenza "Grande Stevens": pronuncia europea e riflessi nazionali*, in www.dirittopenaleeuropeo.it.

prima ancora che dall'eventualità di essere sanzionato due volte, in relazione al medesimo fatto⁽¹⁰⁾.

Tale garanzia opera, peraltro, a prescindere dalla qualificazione formalmente riferibile al provvedimento definitivo, con cui si conclude il primo procedimento sul fatto, posto che, per l'ordinamento sovranazionale, la "natura penale" delle sanzioni tributarie deve ritenersi sussistente in tutti i casi in cui ricorrano i criteri elaborati nella sentenza *Engel*⁽¹¹⁾, ossia: la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; la natura dell'illecito; e il grado di severità della sanzione⁽¹²⁾.

Nella prospettiva accolta, è, dunque, lo Stato a dover garantire che il procedimento penale ancora pendente si concluda nel minor tempo possibile e senza conseguenze pregiudizievoli per i ricorrenti, in tal modo adempiendo alle obbligazioni convenzionali assunte in ambito internazionale⁽¹³⁾.

Siffatto orientamento, cui, pure, va ascritto il merito di aver portato alla ribalta il problema della (in)compatibilità dei meccanismi di doppio binario sanzionatorio presenti nel nostro ordinamento con l'art. 4, Prot. 7, CEDU e con l'art. 50 CDFUE⁽¹⁴⁾, ha subito, un primo, sostanziale, ridi-

⁽¹⁰⁾ In argomento, *ex multis*, P. Sorbello, *Il bis in idem nell'ordinamento penale italiano. Dal market abuse al diritto sanzionatorio tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 3, 83; F. Viganò, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *Dir. pen. cont.*, 2016, 1, 190.

⁽¹¹⁾ La Corte EDU, nella sent. 8 giugno 1976, ricorsi nn. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, *Engel ed altri c. Paesi Bassi*, ha precluso la possibilità di qualificare una sanzione o un procedimento in termini meramente formali, sull'assunto che l'interprete debba riconoscere la natura sostanzialmente penale dello stesso in funzione dell'esistenza anche di uno soltanto dei tre criteri conosciuti, appunto, come "criteri di Engel", più precisamente: 1) la qualificazione del diritto interno; 2) la natura dell'infrazione; 3) la severità della pena. Il primo criterio costituisce il *primum movens* del percorso ermeneutico teso alla qualificazione della sanzione o del procedimento dal punto di vista sostanziale. Il secondo criterio necessita di essere esaminato sulla scorta di fattori quali: l'accertamento della funzione repressiva/dissuasiva della norma (v. sent. *Öztürk c. Germania* del 1984; *Bendenoun c. Francia* del 1994); il raffronto con la qualificazione attribuita agli analoghi procedimenti/sanzioni negli altri Paesi membri del Consiglio d'Europa (v. sent. *Öztürk c. Germania* del 1984); l'accertamento della provenienza dell'azione, se cioè sia stata posta in essere da una pubblica autorità in virtù di poteri legalmente riconosciuti (v. sent. *Benham c. Regno Unito* del 1996); la verifica della portata della norma, della sua generalità (v. sent. *Bendenoun c. Francia* del 1994). Da ultimo, il terzo criterio deve essere valutato relativamente al caso effettivamente in esame.

⁽¹²⁾ F. Viganò, *Sanzione Penale, Sanzione Amministrativa E Ne Bis In Idem*, in www.treccani.it.

⁽¹³⁾ Cfr. M. Fidelbo, *op. cit.*, 3.

⁽¹⁴⁾ Cfr. V. Napoleoni, *op. cit.*, 1.

mensionamento nel 2016, allorquando, la stessa Corte ha emanato la sentenza *A. e B. c. Norvegia* ⁽¹⁵⁾.

In quest'ambito, i Giudici di Strasburgo hanno, invero, ritenuto di dover tornare sui propri passi per precisare e, in parte, circoscrivere la sfera di applicabilità del principio in esame alle sole ipotesi in cui non sia possibile ravvisare una "*sufficiently close connection in substance and time*" tra i procedimenti avviati.

Nell'interpretazione accolta, il principio sancito dall'art. 4, Prot. 7 CEDU non preclude, in assoluto, la configurabilità di un "*doppio binario sanzionatorio*" con riferimento agli illeciti fiscali, ma richiede l'adozione di un approccio integrato da parte dello Stato membro, in grado di affrontare diversi aspetti dell'illecito o della medesima condotta antisociale, in modo prevedibile e proporzionato.

In questa prospettiva, le soluzioni accolte in ambito domestico necessitano, dunque, di essere valutate alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte, da intendersi quale guida «*for situating the fair balance to be struck between duly safeguarding the interests of the individual protected by the ne bis in idem principle, on the one hand, and accommodating the particular interest of the community in being able to take a calibrated regulatory approach in the area concerned, on the other*».

Il criterio della sufficiente connessione sostanziale e temporale può, infatti, dirsi soddisfatto solo nel caso in cui sia possibile constatare che i procedimenti che cumulano sanzioni penali ed amministrative convergenti su un unico fatto risultino complementari e collegati temporalmente, non solo, in termini di obiettivi perseguiti e strumenti adottati per perseguirli, ma anche in relazione alle conseguenze sanzionatorie delle singole procedure, che devono essere proporzionate, e prevedibili agli occhi del destinatario ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁵⁾ Corte EDU, sent. 15 novembre 2016, ricorsi nn. 24130/2011 e 29758/2011. In argomento, *amplius*, 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.

⁽¹⁶⁾ Cfr. 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.*, n. 5/2018, 1882, secondo cui, nel richiamato contesto, il criterio della sufficiente connessione sostanziale e temporale può dirsi, dunque, integrato solo laddove si constati che: *a*) i procedimenti perseguono obiettivi concretamente complementari, non solo in astratto ma anche in concreto; *b*) la duplicità dei procedimenti costituisce una conseguenza prevedibile della condotta antigiusdica; *c*) che i diversi procedimenti siano condotti in modo da evitare duplicazioni nella raccolta e nella valutazione degli elementi probatori, mediante una adeguata interazione tra le diverse autorità procedenti; *e, d*) la sanzione irrogata nell'ambito del primo

Nel verificare la compatibilità del doppio binario sanzionatorio con il divieto di *bis in idem*, occorre, dunque, avere riguardo: *a)* alla diversa e complementare finalità riferibile alla sanzione amministrativa rispetto a quella penale, laddove, relativamente all'illecito fiscale, la prima avrebbe natura dissuasiva e deterrente, mentre la seconda assolverebbe ad una funzione essenzialmente, punitiva; *b)* allo svolgimento coordinato dei due procedimenti, di guisa da evitare duplicazioni dell'attività istruttoria di raccolta delle prove; *c)* alla prevedibilità, in fatto ed in diritto, dell'applicazione di una condanna cumulativa, a fronte della stessa condotta illecita; *d)* all'applicazione delle sanzioni, in modo che, nell'irrogarne una seconda, si tenga in considerazione l'entità della prima⁽¹⁷⁾.

Ciò perché, al ricorrere delle richiamate condizioni, la stretta connessione sostanziale e cronologica tra procedimento amministrativo/tributario e penale – nel ricondurre le diverse fasi in esame all'interno di un unico procedimento sostanziale –, esclude una qualsivoglia violazione dell'art. 4, Prot. 7, EDU.

Sostanzialmente conforme la sentenza *Jóhannesson*⁽¹⁸⁾ che, nel sottolineare le differenze tra il caso di specie all'esame e quello precedentemente deciso dalla Grande Camera⁽¹⁹⁾, ha ribadito, particolarmente, la necessità di assicurare che tra i due procedimenti (amministrativo e penale) vi sia un coordinamento tale da evitare la duplicazione dell'attività istruttoria di raccolta delle prove, di modo che il principio del *ne bis in idem* possa considerarsi violato ogni qual volta vi sia tanto una limitata sovrapposizione temporale di tali procedimenti, quanto una diversa acquisizione e valutazione delle prove⁽²⁰⁾.

Tali pronunce – nell'ottica di chi scrive – meritano di essere segnalate al lettore, non solo, per le conclusioni cui pervengono ma, anche, perché,

procedimento terminato sia presa in considerazione dall'autorità giudiziaria che commina la sanzione successiva, così da garantire all'individuo di non essere destinatario di una pena eccessiva.

⁽¹⁷⁾ Così, ancora, G. Paroni Pini, *op. cit.*, *passim*.

⁽¹⁸⁾ Corte EDU, I sez., sent. 18 maggio 2017, ric. n. 22007/11 *Jóhannesson e a. c. Islanda*.

⁽¹⁹⁾ Cfr. F. Viganò, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 26 maggio 2017, in www.penalecontemporaneo.it. In argomento, anche, F. Gallo, *op. cit.*, 10, che evidenzia come, nell'interpretazione della Corte, l'esistenza di tale condizione risulti necessariamente subordinata ad uno svolgimento coordinato dei due procedimenti, tale da evitare la duplicazione dell'attività istruttoria di raccolta delle prove, di guisa che il principio del *ne bis in idem* risulti violato tanto in caso di limitata sovrapposizione nel tempo dei procedimenti, quanto a fronte di una separata acquisizione e valutazione delle prove nei due gruppi di procedimenti.

⁽²⁰⁾ In termini simili F. Gallo, *op. cit.*, 10.

per questa via, la giurisprudenza EDU si è molto avvicinata a quella della Corte di Giustizia⁽²¹⁾.

Quest'ultima si è dimostrata, da tempo, propensa ad individuare possibili compromessi tra le istanze degli Stati nazionali, – che tendono a difendere i sistemi sanzionatori domestici basati sul “doppio binario” e a tutelare gli interessi finanziari legati alla percezione delle sanzioni amministrative – e le esigenze garantistiche e di rispetto dei principi di economia processuale e di certezza del diritto sottese al principio in discussione⁽²²⁾.

Già la sentenza *Fransson*⁽²³⁾ aveva, infatti, sostenuto la necessità di condizionare l'efficacia del *ne bis in idem* alla verifica del carattere effettivo, dissuasivo e proporzionato della sanzione applicata per prima, in tal modo anticipando l'orientamento precisato dalla sent. *Menci*⁽²⁴⁾, nel cui ambito, la compatibilità del doppio binario sanzionatorio con il disposto dell'art. 50 CDFUE, è stata sottoposta alla condizione che la normativa nazionale: a) sia volta al perseguimento di un *obiettivo di interesse generale, tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, purché abbiano scopi complementari*; b) *contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, dal cumulo di procedimenti*; c) *assicuri che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitato a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti*.

Il richiamato indirizzo giurisprudenziale – che pure ha dato origine ad una molteplicità di iniziative e di prese di posizione dottrinali, volte a prevenire ulteriori violazioni della Convenzione e dei suoi Protocolli in tutte le materie interessate – non sembra, peraltro, aver sortito particolari effetti sul legislatore interno.

⁽²¹⁾ Tali profili sono oggetto di particolare approfondimento da parte di A. Perrone, *op.cit.*, *passim*, secondo cui, l'idea che traspare dalla giurisprudenza in esame «è quella che un diritto fondamentale, qual è il diritto al *ne bis in idem*, non sia necessariamente intangibile. Esistono interessi, di rilevanza generale, di cui uno Stato è portatore e custode, che possono anche confliggere con il raggio d'ampiezza di un diritto fondamentale. L'interesse a perseguire condotte illecite, antisociali, ecc., è certamente uno di questi. Tanto più che, nell'area dei tributi, dietro quell'interesse è possibile ravvisare la tutela di un diritto, ugualmente fondamentale, legato alla propensione *sociale* della fiscalità».

⁽²²⁾ Cfr. F. Pistolesi, *Il principio del “ne bis in idem” nel dialogo fra la Corte Costituzionale e le Corti europee*, Relazione svolta il 13 giugno 2018, presso la Corte Costituzionale al seminario organizzato dalla Corte medesima e dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria su *Il diritto tributario nella dimensione europea*, 3.

⁽²³⁾ Corte Giust., sent. 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Fransson*.

⁽²⁴⁾ Corte Giust., sent. 20 marzo 2018, C-524/15, *Menci*.

Quest'ultimo, infatti, pur a fronte dei reiterati inviti ricevuti in tal senso, ad oggi, non ha ancora ritenuto di intervenire sulle evidenti *défaiances* strutturali che connotano l'apparato repressivo domestico, nel cui ambito, il problema della compatibilità del doppio binario sanzionatorio con l'art 4, Prot.7, EDU continua a porsi relativamente a tutti i reati aventi ad oggetto condotte sostanzialmente sovrapponibili a quelle sanzionate anche sul piano amministrativo.

Come autorevolmente sottolineato in dottrina⁽²⁵⁾, il riferimento attiene, non solo, alle condotte di omesso versamento – sanzionate penalmente dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, d.lgs. n. 74 del 2000 e in via amministrativa dall'art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997 –, ma anche a quelle di indebita compensazione – che costituiscono illecito penale *ex art. 10-quater*, d.lgs. n. 74 del 2000 e illecito amministrativo, ai sensi dello stesso art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997 –, di occultamento e distruzione delle scritture contabili – che costituiscono illecito amministrativo di cui all'art. 9, d.lgs. n. 471 del 2000 e illecito penale quale la mancata conservazione della contabilità di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74 del 1997– e a quelle di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione – che costituiscono illeciti penali di cui agli artt. 5, 1° e 2° comma, 4, 2 e 3 del d.lgs. n. 74 del 2000 e illeciti amministrativi di cui agli artt. 1, 2 e 5 del d.lgs. n. 471 del 1997 –.

Tali possibilità di cumulo non sono venute meno neppure con l'emanazione del d.lgs. n. 158 del 2015, in materia di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Invero, l'art. 8 del decreto, nel modificare l'art. 10-*ter*, ha solo ristretto l'area di rilevanza penale delle fattispecie in esame, ben guardandosi dallo stabilire se sia legittimo punire uno stesso fatto, due volte, in capo allo stesso soggetto, o ci si debba limitare a criminalizzare condotte caratterizzate, esclusivamente, da profili di fraudolenza; e il nuovo art.13, del d.lgs. n. 74, prevede una mera attenuazione delle conseguenze del doppio binario amministrativo-penale, introducendo, quale causa di non punibilità sopravvenuta, il previo pagamento delle sanzioni amministrative riguardo ai reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, 1° comma.

A fronte di questa persistente, quanto irragionevole, inerzia normativa, un ruolo determinante, ai fini della tutela delle posizioni soggettive coinvolte viene, pertanto, ancora, giocato dalla giurisprudenza nazionale.

(25) 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.

È, essenzialmente, a quest'ultima che sembra, dunque, utile riferirsi per verificare il concreto atteggiarsi del principio che ci occupa nell'ordinamento domestico, oltre che per delimitarne l'attuale ambito di operatività.

2. - *Il ne bis in idem nella giurisprudenza di legittimità italiana*

Com'è noto, nel sistema tributario italiano, la sanzione amministrativa opera quale strumento sostitutivo della sanzione penale, essendo volta, da un lato, a garantire il rispetto degli obblighi previsti dalla normativa di settore a tutela dei beni istituzionali della trasparenza e dell'accertamento; e, dall'altro, a prevenire violazioni, tutt'altro che formali, in caso di mancato superamento delle soglie di punibilità⁽²⁶⁾.

Si potrebbe, dunque, sostenere che la stessa operi in via di tendenziale alternatività rispetto alla sanzione penale, essendo deputata a punire e prevenire le condotte che incidono negativamente sugli interessi fiscali "meno gravi".

A deporre in tal senso sembrano, peraltro: *a)* il disposto dell'art. 19, d.lgs. n. 74 del 2000 che, nel sancire il principio di specialità, assicura l'applicazione della norma speciale, nei casi in cui la stessa condotta configuri sia un reato, sia un illecito amministrativo; e, *b)* l'introduzione della sospensione dell'esecuzione della sanzione amministrativa, nelle ipotesi di trasmissione della notizia di reato e fino all'esito del giudizio penale, con la possibilità di riscossione solo a seguito di un provvedimento di archiviazione o di una sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto, introdotta dall'art. 21 del medesimo decreto⁽²⁷⁾.

Ciò, tuttavia, riguarda, esclusivamente, il confronto logico-formale tra fattispecie astratte, posto che un rapporto di specialità può, realmente, sussistere solo ove una delle due fattispecie contenga, non solo, gli stessi elementi costitutivi dell'altra ma, anche, uno o più degli elementi specializzanti di essa⁽²⁸⁾.

⁽²⁶⁾ M. Tortorelli, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Archivio penale*, n. 2/2018, www.archivio penale.it.

⁽²⁷⁾ In termini simili P. Aldrovandi, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, 85.

⁽²⁸⁾ Il criterio in esame non può, quindi, ritenersi sovrapponibile a quello del "fatto storico concreto" elaborato dalla giurisprudenza europea per identificare l'*idem factum*. A partire dalla sentenza *Zolotukhin c. Russia*, quest'ultima si è, infatti, consolidata nel senso di attribuire rilievo, esclusivamente, all'identità dei fatti materiali in esame, da intendersi quale

In ambito nazionale, quindi, l'esistenza del principio di specialità se, da un lato, vale, certamente, a scongiurare il rischio di *bis in idem* sostanziale, con riferimento alle condotte di omessa dichiarazione, dichiarazione infedele o fraudolenta e indebita compensazione, dall'altro, non è in grado di riverberare efficacia relativamente alle fattispecie di omesso versamento.

Proprio le incertezze applicative determinate da questo contesto normativo possono porsi alla base di numerose pronunce della giurisprudenza di legittimità, il cui atteggiamento di aperta sfiducia nei confronti del principio in questione traspare, particolarmente, dalle sentenze gemelle nn. 37424 e 37425, del 2013.

In tale contesto, i Giudici della Cassazione hanno, di fatto, neutralizzato le conseguenze del *ne bis in idem* europeo, affermando che tra l'illecito amministrativo sanzionato dall'art. 13, 1° comma, d.lgs. n. 471 del 1997 e i delitti di cui agli artt. 10-*bis* e *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000 non intercorre un rapporto di specialità unilaterale, quanto, piuttosto, di "progressione criminosa" (29).

La fattispecie penale costituisce, invero, una violazione più grave di quella amministrativa perché, pur contenendo gli elementi caratteristici di quest'ultima, la arricchisce di profili essenziali nel complesso non riconducibili al paradigma della specialità, perché recanti decisivi segmenti com-

esistenza di un insieme di fatti, inscindibilmente collegati tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica degli stessi e dall'interesse tutelato. (V. Corte EDU, sent. 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia*.)

(29) Ai nostri fini, specifica menzione, sembra meritare il punto 21, della sent. n. 37425/2013, secondo cui, «pur nella comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite) e della condotta (omissione di uno o più versamenti mensili dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dal requisito della "certificazione" delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per l'illecito amministrativo, al giorno quindici (...) del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per la presentazione (...) della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo d'imposta». Invero, secondo la Corte sono proprio le illustrate divergenze ad indurre «a ricostruire il rapporto tra i due illeciti in termini non di specialità, ma piuttosto di "progressione": la fattispecie penale [...] costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa». In argomento, V. Napoleoni, *op. cit.*, 5, secondo cui, è dubbio, però, che rispetto a tale ipotesi non si sia al cospetto di un *idem factum* nell'accezione storico-naturalistica del termine, rilevante ai fini del *ne bis in idem* convenzionale, posto che l'omesso versamento annuale, nel presupporre quello periodico, finisce, necessariamente, per ricomprenderlo.

portamentali che si collocano, temporalmente, in un momento successivo al compimento dell'illecito amministrativo.

È in questa prospettiva che essa arriva, dunque, ad affermare la non invocabilità della norma che rende applicabile la sola disposizione speciale, di guisa che, verificatosi il superamento della soglia di punibilità, possano applicarsi entrambe le sanzioni.

Importanti contraddizioni rispetto agli orientamenti europei sembrano connotare, anche, la giurisprudenza successiva alla condanna subita dall'Italia nell'ambito della sentenza *Grande Stevens*.

In quest'ottica, a venire in rilievo è, particolarmente, la sentenza n. 6993/2018 che, nel verificare l'esistenza della "*sufficiently close connection*" relativamente ad una vicenda di utilizzazione ed emissione di fatture su operazioni oggettivamente inesistenti, ha ritenuto di valorizzare, unicamente, lo sviluppo temporale dei procedimenti avviati, evitando, viceversa, di vagliare i profili sostanziali della richiamata connessione⁽³⁰⁾.

Muovendo dal disposto della sentenza *A. e B. c. Norvegia*, la Corte di Cassazione ha, infatti, affermato che non viola il *ne bis in idem* convenzionale la celebrazione di un processo penale e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria, purché sussista una connessione sostanziale e temporale tra i due procedimenti sufficientemente stretta.

Ciò, in quanto, l'unico limite alla discrezionalità degli Stati è dato dalla necessità di assicurare risposte sanzionatorie proporzionate e prevedibili e correttivi in grado di evitare duplicazioni in sede di raccolta e di valutazione delle prove.

Tale pronuncia suscita particolare interesse in chi scrive, per due ordini di motivi. Invero, non solo, contraddice i consolidati principi che regolano il rapporto di "doppio binario" intercorrente tra processo tributario e penale, ma sconfessa, anche, l'orientamento espresso, nello stesso giorno, dalla stessa sezione della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 7020/2018 in tema di misure cautelari reali⁽³¹⁾.

⁽³⁰⁾ Più esattamente, secondo la Cassazione, «*la stretta connessione temporale tra i due procedimenti che costituisce l'elemento per ritenere che le due sanzioni possano essere considerate parti di un unico sistema sanzionatorio adottato da uno Stato per sanzionare la commissione di un fatto illecito*» può ritenersi dimostrata per il sol fatto che vi sia stata «*contemporaneità dell'irrogazione delle due sanzioni*».

⁽³¹⁾ Nel caso di specie, il contribuente era stato sottoposto a un sequestro preventivo a fronte della contestazione del reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74/2000. Nel decidere al riguardo, la Corte di Cassazione afferma che, pur non essendoci dubbi circa la correttezza dei dati esposti in dichiarazione e soggetti a un controllo di natura

Quest'ultima ha, infatti, ribadito la piena autonomia del procedimento penale in materia di reati tributari, tanto rispetto al processo, quanto all'accertamento tributario, anche rammentando come detto principio trovi il proprio suggello normativo, sia pure sul piano eminentemente processuale, nell'art. 20, d.lgs. n. 74 del 2000.

Secondo la Corte, a deporre in tal senso sarebbe, essenzialmente, la rimessione al giudice penale del compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, mediante una verifica che può sovrapporsi o contraddire quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario.

È, dunque, in questa prospettiva che essa ritiene di poter aderire al consolidato indirizzo, secondo cui, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice non è tenuto a determinare l'ammontare dell'imposta evasa sulla base delle risultanze dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria, in tal modo avvalorando la tesi secondo cui il principio dell'autonomia dei processi, richiedendo la distinta valutazione delle prove, è incompatibile con il requisito della connessione sostanziale sufficientemente stretta tra i due procedimenti, invece presupposto dalla sent. n. 6993/2018, per giustificare la deroga al *ne bis in idem*⁽³²⁾.

3. - La portata del divieto alla luce della più recente giurisprudenza della Corte costituzionale

A fronte della persistente inerzia normativa, oltre che delle evidenziate incongruenze della giurisprudenza di legittimità, è stata la Corte Costituzionale a tentare di fare luce sulla questione relativa la compatibilità del sistema repressivo del doppio binario con il divieto convenzionale di *bis in idem*, elaborando soluzioni alternative, volte, non solo, a prevenire ulte-

amministrativa e fiscale, l'illecito in esame assuma, tuttavia, rilevanza penale ove, congiuntamente, l'imposta evasa sia superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 150.000 euro e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche attraverso l'indicazione di elementi passivi inesistenti, sia superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, a euro 3.000.000. In questa prospettiva, la determinazione dell'imposta evasa incide, dunque, sulla punibilità, posto che, nel caso in esame, l'accertamento della Guardia di Finanza aveva evidenziato un'evasione superiore alla soglia penale, mentre una diversa quantificazione era stata operata a seguito del contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate e del conseguente accertamento con adesione. Invero, per i giudici di legittimità, il fatto che l'imputazione del reato muovesse da un accertamento della Guardia di Finanza non comporta l'automatico venir meno della fattispecie delittuosa per effetto del ridimensionamento della pretesa tributaria ottenuto in sede di accertamento.

⁽³²⁾ In termini simili G. Chiarizia, *Ne bis in idem europeo e autonomia del processo tributario: le contraddizioni della Cassazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 1098.

riori violazioni della Convenzione ma, anche, ad evitare il ricorso sistematico alla Corte EDU, come giudice di “quarto grado”⁽³³⁾.

In quest’ottica, si può citare, anzitutto, la sentenza 21 luglio 2016, n. 200, sulla questione di legittimità dell’art. 649 c.p.p., sollevata nell’ambito del c.d. processo *Eternit bis*, con riferimento all’art. 117, 1° comma, Cost., in relazione all’art. 4, Prot. n. 7, CEDU.

Decidendo sul caso, i Giudici delle Leggi si sono, infatti, allineati alla giurisprudenza di Strasburgo e, optando per la soluzione del c.d. “fatto storico”, hanno dichiarato l’illegittimità dell’articolo in esame, nella parte in cui esclude che il fatto esaminato sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e quello per cui è iniziato il nuovo procedimento penale.

Gli stessi giudici hanno, inoltre, chiarito come, in assenza di un orientamento contrario consolidato della giurisprudenza EDU, alla definizione del richiamato concetto concorrano, non solo, la condotta dell’imputato ma, anche, l’evento e il nesso causale.

È, dunque, per questa via che essi hanno stabilito che, sulla base della triade condotta-nesso causale-evento naturalistico, gli organi giurisdizionali domestici possano affermare che il fatto oggetto del nuovo giudizio sia il medesimo solo laddove riscontrino la coincidenza di tutti i richiamati elementi, assunti in una dimensione eminentemente empirica⁽³⁴⁾.

Ai nostri fini, particolare attenzione merita, anche, la sentenza 2 marzo 2018, n.43, con cui la Corte si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell’art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede l’applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell’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, ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e dei relativi Protocolli.

Nel caso in esame, l’imputato risultava perseguito *ex art. 5, 1° comma, d.lgs. n. 74 del 2000* per il reato di omissione delle dichiarazioni per le

⁽³³⁾ Cfr. P. Sorbello, *Il bis in idem nell’ordinamento penale italiano. Dal market abuse al diritto sanzionatorio tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 3, 83.

⁽³⁴⁾ S. Zirulia, *Ne bis in idem: la Consulta dichiara l’illegittimità dell’art. 649 c.p.p. nell’interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo Eternit bis prosegue)*, in *Dir. pen. cont.*, 24 luglio 2016, in www.penalecontemporaneo.it. In argomento si v., anche, D. Pulitanò, *La Corte costituzionale sul ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2017, 1, 70, e da P. Ferrua, *La sentenza costituzionale sul caso Eternit: il ne bis in idem tra diritto vivente e diritto vigente*, in *Cass. pen.*, 2017, 1, 78.

imposte sui redditi e sul valore aggiunto; per la stessa condotta era, inoltre, destinatario di una sanzione amministrativa, resasi definitiva, pari al 120% dei tributi evasi.

Per il Giudice remittente, il disposto dell'art. 19, d.lgs. n. 74 del 2000 avrebbe dovuto comportare l'applicazione della sola sanzione penale, da considerarsi "speciale" rispetto a quella tributaria. Ciò non di meno, il fatto che agli artt. 20 e 21 dello stesso decreto imponessero lo svolgimento del processo penale, in virtù della sua indipendenza dal procedimento e dal giudizio tributario e della non eseguibilità della sanzione amministrativa, stante la sua pendenza, avrebbe determinato un fenomeno di *bis in idem* processuale, da cui il potenziale contrasto fra l'art. 649 c.p.p. e l'art. 4, Prot. n. 7, CEDU⁽³⁵⁾.

Decidendo sulla questione, la Corte Costituzionale ha precisato, anzitutto, come non vi fosse motivo per dubitare della natura "*sostanzialmente*" penale della sanzione amministrativa per l'omissione della dichiarazione; né, tanto meno, della "*specialità*" della sanzione penale rispetto a quella amministrativa, non potendo neppure ipotizzarsi quel rapporto di "*progressione illecita*" che la Cassazione aveva viceversa ravvisato per le sanzioni penali per l'omesso versamento dei tributi, rispetto alle omologhe misure amministrative.

Gli stessi giudici, prendendo, anche, atto del mutato indirizzo della giurisprudenza di Strasburgo – che, a partire dal 2016, ha temperato il proprio orientamento precedente e ha ammesso il *bis in idem*, allorché i procedimenti siano avvinti da un legame materiale e temporale sufficientemente stretto – hanno fornito importanti indicazioni circa la concreta operatività del principio nell'ordinamento italiano.

Secondo la Corte, le conclusioni cui si perviene nella sentenza *A. e B. c. Norvegia*, sono, invero, tali da avvalorare la tesi secondo cui il *ne bis in idem* non è più una regola inderogabile, conseguente alla mera verifica della definitività del primo procedimento, necessitando, in ogni caso, di essere subordinata alla discrezionalità giudiziaria, in ordine al nesso che lega i procedimenti.

Allo stesso divieto non si può, peraltro, più attribuire natura esclusivamente processuale, posto che il principale criterio di cui tener conto ai fini dell'attribuzione di un eventuale legame materiale tra i due procedi-

⁽³⁵⁾ In argomento V. Maiello, *Doppio binario sanzionatorio, ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur. comm.*, 2017, 2, 348, il quale sottolinea come la declaratoria di illegittimità dell'art. 649 c.p.p. sia un approdo da valutare con cautela, ponendo, particolarmente, attenzione ai pregiudizi di cui potrebbero soffrire alcuni contro limiti costituzionali.

menti è quello relativo l'entità della sanzione complessivamente irrogata, con la conseguenza che ciò che esso ha perso in termini di garanzia individuale, a causa dell'attenuazione del suo carattere inderogabile, risulti, di fatto compensato dalla necessità di prevenire risposte punitive che risultino, nel complesso, sproporzionate.

In altri termini, si è, quindi, passati dal "divieto" di configurare, per lo stesso fatto illecito, due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla "facoltà" di coordinare tali procedimenti nel tempo e nell'oggetto, in modo che possano reputarsi, nella sostanza, come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena complessivamente irrogata⁽³⁶⁾.

Venendo al rapporto fra procedimento penale e tributario, la Corte costituzionale ha, inoltre, chiarito come, pur dovendosi considerare il loro grado di coordinamento probatorio, al fine di ravvisare il legame materiale, vi sia, comunque, la possibilità che gli stessi siano ritenuti sufficientemente connessi, così escludendo l'applicazione del divieto di *bis in idem*.

Sebbene il nuovo orientamento della Corte EDU tenda a circoscrivere l'operatività del divieto non può, peraltro, negarsi l'eventualità che una tale applicazione s'imponga nuovamente, ogni qual volta sia venuto meno l'adeguato legame temporale e materiale, in virtù di un ostacolo normativo o delle modalità in cui si sono svolte le vicende procedurali.

In questa prospettiva, per i Giudici delle Leggi, non ha, pertanto, perso d'attualità l'invito al legislatore, – peraltro già espresso con la sentenza n. 102 del 12 maggio 2016 – a stabilire quali soluzioni debbano, concretamente, adottarsi per porre rimedio alle frizioni che il vigente sistema del c.d. "doppio binario" determina fra l'ordinamento italiano e la CEDU⁽³⁷⁾.

⁽³⁶⁾ *Contra* l'Avvocato Generale, Campos Sánchez-Bordona, nelle conclusioni presentate il 12 settembre 2017, rispettivamente per le cause C-524/15 (*Menci*), C-537/16 (*Ricucci e altri*) e per le cause riunite C-596/16 e C-597/16 (*Di Puma e Zecca*), secondo cui, l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia nella sentenza *A e B. c. Norvegia* (e, successivamente, ribadito dalla nostra Corte Costituzionale) non può essere condiviso in ragione dell'indeterminatezza del requisito della "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" tra i due procedimenti paralleli, che legittimerebbe la deroga al principio del *ne bis in idem*.

⁽³⁷⁾ La necessità di un intervento legislativo volto a riformare la disciplina dei rapporti tra sanzione penale e tributaria, alla luce del disposto convenzionale, è stata, più volte, affermata in dottrina. In questa prospettiva si v., ad esempio, G. Chiarizia, *op. cit.*, 1111.

4. - *Sui persistenti profili problematici e sulla necessità di un intervento normativo*

Le incertezze riferibili al richiamato scenario giurisprudenziale inducono a svolgere qualche considerazione sui meccanismi di interazione tra l'ordinamento interno e quello delineato dalla CEDU e sui fenomeni di potenziale distorsione ad essi correlati.

Appare, invero, evidente l'inidoneità delle pronunce esaminate ad aprire varchi significativi a favore della coerenza alle norme convenzionali e comunitarie di una disciplina sanzionatoria tributaria, come quella nazionale, costruita all'interno di un doppio binario⁽³⁸⁾.

In quest'ottica, sembra, anzitutto, opportuno ripercorrere l'*iter* argomentativo proposto dall'autorevole dottrina, secondo cui, nel circoscrivere l'ambito di operatività di tale principio, occorre prendere atto di come, in concreto, un contrasto fra norme nazionali e norme europee possa venire ad esistenza solo ove si addivenga all'effettiva condanna al versamento della sanzione amministrativa⁽³⁹⁾.

Lo stesso consente, infatti, di escludere dalla sfera di applicazione del richiamato divieto, non solo, le ipotesi in cui la misura sanzionatoria sia corrisposta nel contesto di una soluzione stragiudiziale della controversia tributaria, attuale o potenziale, (o ricorrendo al "ravvedimento operoso" o prestando acquiescenza alla pretesa impositiva al fine di conseguire una riduzione); ma, anche, quelle di "patteggiamento", posto che, in tal caso, l'applicazione della sanzione non è frutto di una "condanna", ma di una determinazione assunta dall'imputato.

Stando alla Corte di Giustizia, il *ne bis in idem* non dovrebbe operare, neppure, nei casi in cui – anche in presenza di un unico fatto materiale da punire – manchi l'identità fra l'imputato del procedimento penale ed il soggetto sottoposto all'applicazione della sanzione amministrativa, ossia laddove la misura afflittiva amministrativa colpisca un soggetto diverso dalla persona fisica in nome e per conto della quale sarebbe stato commesso l'illecito fiscale⁽⁴⁰⁾.

Tali conclusioni non sembrano, tuttavia, convincere la richiamata dottrina, secondo cui, ove il patrimonio dell'autore della violazione e quello dell'ente coincidano – come succede, ad esempio, nel caso dell'ammini-

⁽³⁸⁾ Cfr. F. Gallo, *op. cit.*, 14.

⁽³⁹⁾ Cfr. 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, 520.

⁽⁴⁰⁾ CGUE, sent. 5 aprile 2017, C-217/15 e C-350/15, *Orsi*.

stratore e socio di una società di capitali unipersonale o, ancora, dell'amministratore e socio di assoluta maggioranza sempre di una società di capitali – il rischio concreto è che si pervenga a una reazione punitiva eccessiva, di per sé stessa lesiva del principio di proporzionalità⁽⁴¹⁾.

In questa prospettiva, a venire in rilievo sono, essenzialmente, gli artt. 20 e 21, d.lgs. n. 74 del 2000. Invero, il primo dispone che «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione».

Il secondo ordina che, all'esito dell'attività di accertamento, l'amministrazione finanziaria debba, non solo, determinare l'ammontare del tributo evaso ma, anche, irrogare le sanzioni amministrative applicabili alle violazioni accertate, pure nel caso in cui ravvisi nelle stesse delle ipotesi di reato; anche precisando come tali sanzioni debbano ritenersi ineseguibili, nei confronti dei soggetti cui è ascrivibile la responsabilità penale, «salvo che il procedimento penale non sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o proscioglimento con formula che escluda la rilevanza penale del fatto».

Dovendosi, peraltro, pervenire allo stesso risultato nel caso in cui la sanzione penale diventi definitiva prima di quella tributaria, posto che la sentenza penale di condanna non esime il Giudice tributario dal pronunciarsi sull'illecito amministrativo, salvo poi escludere l'applicazione della relativa sanzione in forza del principio di "specialità"⁽⁴²⁾.

Per questa via, sembra, infatti, possibile affermare che il divieto del *bis in idem* sostanziale recato dall'art. 19, d.lgs. n. 74 del 2000, non solo, non vale ad escludere la duplicazione dei giudizi – che è, anzi, connaturale al nostro sistema –; ma non può essere neppure d'ausilio nel caso di sentenze penali di assoluzione per non aver commesso il fatto e di sentenze tributarie che escludano l'esistenza della condotta illecita sanzionata; non potendosi, in ogni caso, precludere lo svolgimento del processo tributario, nel primo caso, e di quello penale, nel secondo.

Una volta associato come una condotta possa essere sanzionata sia penalmente, sia in via amministrativa, restano, ancora, da esaminare le

⁽⁴¹⁾ Cfr. F. Pistolesi, *op. cit.*, 520.

⁽⁴²⁾ Sull'argomento, *amplius*, F. Batistoni Ferrara, *Il principio di specialità. la rilevanza penale dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2001, p.1246; L. del Federico, *Il principio di specialità si applica anche alle sanzioni amministrative tributarie*, in *Corr. trib.*, 2001, 17. 86.

caratteristiche riferibili alla c.d. “*close connection*” fra processo tributario e penale, avendo particolarmente cura di verificare le modalità secondo cui si svolgono i due processi.

In argomento, occorre, anzitutto, segnalare come, tale verifica, pur dovendo essere condotta in via casistica, necessiti, nondimeno, di essere svolta sulla scorta dei parametri elaborati dalla giurisprudenza EDU, secondo cui, ad assumere rilievo sono, essenzialmente, gli scopi riferibili ai due procedimenti; e la verifica circa la coincidenza o meno dei profili della condotta esaminata.

Per i Giudici di Strasburgo, le Corti nazionali sono, infatti, tenute ad accertare che la pluralità di risposte sanzionatorie rispetto all’*idem factum* sia, effettivamente, “*the product of an integrated system enabling different aspects of the wrongdoing to be addressed in a foreseeable and proportionate manner forming a coherent whole, so that the individual concerned is not thereby subjected to injustice*” (43).

Proprio il concorso delle richiamate condizioni risulta, tuttavia, difficilmente realizzabile nel nostro ordinamento. Invero, mentre, il requisito della prevedibilità della duplicazione dei procedimenti e delle relative sanzioni risulta, indubbiamente, soddisfatto, dalla possibilità di prefigurarsi le conseguenze sanzionatorie amministrative e penali che discendono dalla violazione di determinati precetti in materia tributaria; un diverso apprezzamento necessita di essere svolto in merito al parametro relativo la conduzione “integrata” dei processi, da cui dovrebbe discendere la preclusione di duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove.

Appare, infatti, evidente come dall’autonomia che connota i due processi, in virtù delle diverse regole che consentono di accertare l’illecito penale rispetto a quello tributario, dipendano, non solo, un’inevitabile sovrapposizione dell’attività istruttoria; ma, anche, conclusioni, potenzialmente, divergenti, in relazione ai riflessi sanzionatori del medesimo fatto storico.

Tali profili sono stati oggetto di numerosi approfondimenti dottrinali. Alcuni Autori, nell’evidenziare come, in presenza di una “sufficiente connessione”, procedimento tributario e penale possano, comunque, completarsi a vicenda, – laddove in grado di preservare le garanzie fondamentali della persona sottoposta ad indagini penali e del contribuente, attraverso

(43) Cfr. E. Zuffada, *La Corte di Cassazione alle prese con i principi stabiliti dalla Corte europea in materia di ne bis in idem in relazione al “doppio binario” sanzione penale – sanzione disciplinare (penitenziaria)*, in *Dir. pen. cont.*, 21 aprile 2017, www.penalecontemporaneo.it.

la limitazione nella trasmissione dei dati, da cui può dipendere l'alterazione e manipolazione di valutazioni effettuate in altra sede e aventi diversa finalità, – hanno rilevato la limitata portata applicativa del recente orientamento europeo, considerata la diversità di garanzie dei due procedimenti⁽⁴⁴⁾.

Altri, nel porre in luce le stesse antinomie, si sono, viceversa, soffermati sull'assenza di meccanismi di coordinamento tali da assicurare la proporzionalità della reazione sanzionatoria complessivamente prevista dal nostro ordinamento, argomentandone la necessità⁽⁴⁵⁾.

Allo stato, sembra, in ogni caso, difficile sostenere l'attitudine del nostro ordinamento a coordinare efficacemente i due procedimenti e le due sanzioni, assicurando una reazione complessivamente rispettosa del principio di proporzionalità all'illecito fiscale penalmente rilevante.

L'assenza di collegamenti risulta, del resto, manifesta in tutte le ipotesi in cui la sanzione tributaria non sia integralmente assolta prima della dichiarazione di avvio del dibattimento penale in primo grado. In tal caso, il trasgressore può, infatti, essere sottoposto a due sanzioni aventi natura sostanzialmente penale e non coordinate fra di loro, allo scopo di garantire la complessiva proporzionalità della pena inflitta, in contrasto con l'apprezzamento del principio del *ne bis in idem* offerto sia dalla giurisprudenza europea sia da quella costituzionale.

In siffatto contesto, per verificare la conformità delle condotte nazionali al divieto convenzionale che ci occupa diventa, pertanto, essenziale, stabilire se i due procedimenti sanzionatori risultino, effettivamente, preordinati a fornire, nel complesso, una risposta punitiva proporzionata.

Occorre, inoltre, chiedersi quale condotta debba porre in essere il Giudice nel caso in cui, l'assenza di un adeguato coordinamento tra i

(44) F. Amatucci, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 2, 275 ss.

(45) Cfr. 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, che pone in luce come: a) il processo tributario e quello penale non siano, di fatto, comparabili, svolgendosi davanti a giudici diversi e secondo regole probatorie differenti; b) nel processo tributario, non potendosi ammettere la prova testimoniale, siano ammesse numerose presunzioni legali che, nel giudizio penale costituiscono, invece, semplici indizi; c) il giudice penale disponga di poteri istruttori più ampi di quello tributario, potendo ricorrere a prove altrove non ammesse, quali, ad esempio, le intercettazioni. Sul punto, si v., anche, S. Colaianni, 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. In termini simili F. Gallo, *op. cit.*, 14. Per approfondimenti sul tema, si v. F. Amatucci, *I principi di proporzionalità e del ne bis in idem nel sistema sanzionatorio tributario*, in *Dir. e prat. trib. int.*, 2015, 2, 27.

due processi, o la sproporzione della doppia reazione punitiva, lo inducano a ravvisare una violazione del principio del *ne bis in idem*.

Secondo la più recente giurisprudenza costituzionale, a fronte di una possibile violazione del principio in esame, quest'ultimo dovrebbe proporre la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per verificare l'eventuale contrasto con l'art. 117, 1° comma, Cost., stante l'asserito mancato rispetto dei vincoli derivanti dall'adesione alla CEDU.

Tale soluzione non è, tuttavia, praticabile ove a lamentare la lesione sia il Giudice tributario, posto che il disposto dell'art. 649 c.p.p. riguarda, esclusivamente, il processo penale. Né varrebbe a risolvere il problema la diretta applicazione dell'art. 50 CDFUE.

Quest'ultimo, infatti, pur essendo latore di un precetto chiaro, preciso ed incondizionato, in quanto tale, idoneo a far scattare in capo al giudice nazionale il potere/dovere di disapplicare le norme interne confliggenti con il disposto sovranazionale, sconta un importante limite legato al suo ambito di applicabilità, necessariamente circoscritto alle sanzioni amministrative in materia di tributi armonizzati e, dunque, in materia di iva⁽⁴⁶⁾.

Lo stesso articolo, nell'utilizzare la locuzione "sentenza o decreto penale" mal si presta, peraltro, a un'interpretazione estensiva capace di ricomprendere le sanzioni irrogate dall'autorità amministrativa⁽⁴⁷⁾.

Proprio esso potrebbe, nondimeno, rivelarsi utile ai nostri fini, posto che una sua applicazione diretta potrebbe indurre il legislatore nazionale ad intervenire per porre rimedio all'importante disparità di trattamento che verrebbe a crearsi tra i settori delle imposte dirette ed indirette⁽⁴⁸⁾.

In questa prospettiva, risultano, pertanto, evidenti le ragioni che hanno indotto la Corte Costituzionale a rinnovare l'invito al legislatore nazionale, a rimediare alle distonie strutturali dell'ordinamento interno, elimi-

⁽⁴⁶⁾ In quest'ottica F. Viganò, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *www.penalecontemporaneo.it*, 8 febbraio 2016, 12 ss. A tali conclusioni era, peraltro, già giunta la Corte di Giustizia che, nella sentenza *Fransson* aveva affermato che il giudice nazionale deve assicurare la piena efficacia dell'art. 50 CDFUE, disapplicando ogni disposizione interna contrastante, senza dover aspettarne la rimozione in via legislativa o con procedimento costituzionale.

⁽⁴⁷⁾ In termini simili F. Gallo, *op. cit.*, 15.

⁽⁴⁸⁾ *Contra* G. Flora, *Il ne bis in idem "europeo": devastante tsunami o vento che spazza le nuvole?*, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 1001 ss., secondo cui, non occorre, necessariamente, distinguere tra illeciti e sanzioni relativi a tributi armonizzati e illeciti e sanzioni tipicamente domestici. Per questo Autore, infatti, le norme da attenzionare non sarebbero quelle speciali, quanto, piuttosto, l'art. 649 c.p.p., di guisa che a venire in rilievo sarebbe un'interpretazione adeguatrice e non una disapplicazione o un'interpretazione analogica.

nando le contraddizioni esistenti fra il sistema italiano del “doppio binario”, la CEDU e la CDFUE.

La sopravvivenza e la compatibilità europea del doppio binario processuale e sanzionatorio possono essere realizzati attraverso una maggiore cooperazione preventiva tra le diverse autorità competenti in fase istruttoria, nell’ottica di rendere più efficace il contrasto all’evasione ed all’elusione fiscale e di prevenire sovrapposizioni o contrapposizioni tra le attività svolte nelle rispettive sedi in fase processuale⁽⁴⁹⁾.

Inoltre il conflitto determinato dalla compresenza di misure punitive di tipo penale e amministrativo rispetto ad un medesimo fatto potrebbe essere risolto definendo *semel pro semper* i rapporti tra fattispecie penali e amministrative, in modo da attribuire al principio di specialità posto dall’art. 9, l. n. 689 del 1981, rango costituzionale⁽⁵⁰⁾.

È stato sostenuto in proposito che una strada percorribile potrebbe essere quella di tornare alla regola dell’alternatività tra i due tipi di sanzione.

Invero, per questa via, si potrebbero punire con le sanzioni penali gli illeciti tributari rilevatori di un grave disvalore sociale e con le sanzioni amministrative tutti gli altri illeciti.

Proprio quest’ultima soluzione potrebbe condurre a un sistema, non solo, più rispettoso del precetto del *ne bis in idem*, ma, anche, più efficiente perché, nel consentire al Giudice penale di concentrarsi su un numero minore di casi “più gravi”, preverrebbe le frequenti definizioni per intervenuta prescrizione dei processi sugli illeciti fiscali.

In tal modo, si eviterebbe, inoltre, di sottostare alla sostanziale “casualità” che connota la concreta applicazione delle sanzioni amministrative e penali, stante l’autonomia ed il possibile parallelismo dei due procedimenti⁽⁵¹⁾.

Uno spunto decisivo in questa direzione, del resto, era già arrivato dall’art. 8, l. n. 23 del 2014, che aveva ordinato al legislatore delegato di riservare le sanzioni amministrative alle fattispecie illecite meno gravi⁽⁵²⁾.

⁽⁴⁹⁾ F. Amatucci, *op. cit.*, 530.

⁽⁵⁰⁾ Cfr. N. Menardo, *op. cit.*, 989.

⁽⁵¹⁾ F. Pistolesi, *op. ult. cit.*, 520 ss.

⁽⁵²⁾ Tale articolo, rubricato “Revisione del sistema sanzionatorio”, al 1° comma dispone che: «Il Governo è delegato a procedere, con i decreti legislativi di cui all’articolo 1, alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti

Tale criterio direttivo, che pure presenta l'importante difetto di assegnare al legislatore il difficile compito di stabilire una "soglia di tollerabilità" del livello di afflittività della sanzione amministrativa, obbligandolo a compiere un complesso giudizio di disvalore in ordine alle singole fattispecie, ad oggi, però, non è stato ancora recepito⁽⁵³⁾.

A chi scrive non resta, dunque, che aderire al consolidato orientamento dottrinale che auspica che ciò avvenga presto, anche accogliendo l'invito formulato tanto dalla nostra Corte Costituzionale, nelle sentenze n. 200/2016 e n. 43/2018, quanto dall'Avvocato Generale M. Campos Sánchez-Bordona, nelle conclusioni alla causa C-524/15, culminata nella più volte ricordata sentenza *Menci*⁽⁵⁴⁾.

Ciò, tanto più che, con ordinanza 27 giugno 2018, il Tribunale di Bergamo ha riproposto la questione di legittimità dell'art. 649 c.p.p.⁽⁵⁵⁾, per contrasto con l'art. 117, 1° comma, Cost., in relazione all'art. 4, Prot.

fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative».

⁽⁵³⁾ Cfr. F. Gallo, *op.cit.*, 19.

⁽⁵⁴⁾ Cfr. F. Pistolesi, *op. ult. cit.*, 520 ss.

⁽⁵⁵⁾ Per il giudice remittente, particolare attenzione merita il fatto che il sistema del doppio binario sanzionatorio si applichi a tutti i reati tributari contenuti nel decreto, indipendentemente dalla circostanza che il procedimento penale e quello amministrativo abbiano ad oggetto un "idem factum". In quest'ambito vengono, invero, in rilievo anche reati come quelli di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter*, che presentano una struttura diversa rispetto agli altri, trattandosi di fattispecie rispetto alle quali non è in dubbio la correttezza del contesto dichiarativo alla base degli importi dovuti, posto che le somme in discussione sono proprio quelle oggetto di dichiarazione. Rispetto a tali reati, la coincidenza fattuale sulla cui scorta valutare la sussistenza del *bis in idem* sostanziale, non solo, origina dall'intrinseca univocità materiale e temporale della condotta di omesso versamento, ma risulta, anche, sorretta dal fatto che la sanzione amministrativa e penale previste dal nostro ordinamento condividono la stessa *ratio* punitiva. Proprio la perfetta identità naturalistica, giuridica e di politica criminale tra il delitto di omesso versamento e il correlativo illecito amministrativo commessi dalla stessa persona fisica impongono alla Corte di non ritenere verificate le condizioni cui la Corte di Giustizia ha subordinato il giudizio di conformità del sistema del doppio binario all'art. 50 CDFUE.

n. 7, CEDU e per contrasto con l'art. 3 Cost., 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 ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli.

CHIARA FONTANA (*)

(*) Ricercatore Confermato di Diritto Finanziario, Professore Aggregato di Diritto Tributario Internazionale e Comunitario, nel Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli, "Federico II".

