

IL PRINCIPIO DEL NE BIS IN IDEM NEL SISTEMA DELL'ILLECITO TRIBUTARIO: RIFLESSIONI IN MERITO ALLA (IL) LEGITTIMITÀ DEL DOPPIO BINARIO PUNITIVO

di Giada Strommillo*

SOMMARIO: 1. La dimensione ontologica del principio del ne bis in idem. – 1.1. La disciplina internazionale del divieto di bis in idem. – 2. L'attuale disciplina dell'illecito tributario. – 3. La natura delle sanzioni amministrative quali sanzioni sostanzialmente penali e i c.d. criteri di Engel. – 4. La prima fase della Corte Edu e il ne bis in idem secondo uno schema forte di natura processuale: la pronuncia Grande Stevens c. Italia. – 5. La seconda fase della Corte Edu e il ne bis in idem secondo uno schema debole di natura sostanziale: il caso A. B. c. Norvegia. – 5.1. Il principio della c.d. sufficiently close connection in substance and in time. – 6. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea: il caso Menci. – 7. Il recepimento del test da parte della giurisprudenza domestica. – 8. Soluzioni de jure condito alla luce della giurisprudenza sovranazionale. – 8.1. L'applicazione diretta del diritto dell'Unione europea: l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Uomo. – 8.2. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. – 9. La necessità di un intervento da parte del legislatore e le alternative de jure condendo al doppio binario sanzionatorio. – 10. Considerazioni conclusive.

Abstract: Il contribuuto si propone di esaminare l'effettiva compatibilità tra il principio del *ne bis in idem*, per come esso oggi è interpretato dalle Corti europee, ed il sistema del c.d. “doppio binario” in materia tributaria.

Illustrata la dimensione ontologica che tale principio assume nell'ordinamento giuridico nazionale e sovranazionale, e delineata per sommi capi l'evoluzione del sistema sanzionatorio tributario, il presente scritto mira innanzitutto a esaminare i caratteri della nozione autonoma di *matière pénale* sulla base dei c.d. criteri di Engel, nonché dei concetti di *bis* e di *idem* così come elaborati dalla Corte di Strasburgo e dalla Corte di giustizia dell'Unione. Poste tali premesse, il contribuuto prosegue analizzando le attuali ‘sembianze’ del *ne bis in idem*, passando in rassegna i principali arresti giurisprudenziali occorsi in sede sovranazionale e nazionale – i quali hanno visto il ruolo di tale garanzia progressivamente sfumare, in favore del predominante principio di proporzionalità – sino a pervenire alla pronuncia della Corte costituzionale n. 149/2022, la quale sembra voler lanciare un monito al legislatore nazionale diretto al recupero della dimensione processuale del principio.

L'ultima parte del lavoro, infine, intende porre in evidenza come l'attuale sistema a doppio binario in materia tributaria, pur funzionale a garantire l'effettività della tutela dell'interesse generale dello Stato alla percezione dei tri-

* Dottoressa di ricerca in Diritto Tributario, presso Sapienza Università di Roma.

buti, operi ormai strutturalmente in frizione con il principio del *ne bis in idem*. Di conseguenza, si propongono alcune soluzioni ermeneutiche che cercano di assicurare il rispetto del principio, nell'attesa di un nuovo ed auspicabile intervento del legislatore nazionale in materia.

Abstract: The contribution aims to assess the current compatibility between the *ne bis in idem* principle, as interpreted by the European Courts, and the “double track” system characterizing tax law. After elucidating the ontological dimension of such principle in national and supranational legal systems, and providing a brief overview of the evolution of the tax penalty system, the research primarily seeks to examine the characteristics of the notion of *matière pénale*, as based on the *sc. Engel* criteria. Additionally, it also delves into the concepts of *bis* and *idem*, as articulated by the Strasbourg Court and the Court of Justice of the Union. Moving from these foundations, the contribution proceeds to analyze the contemporary manifestation of *ne bis in idem*, scrutinizing key jurisprudential decisions by both European and national courts. As it will be observed, these decisions reveal a gradual diminishing role of such safeguard, in favor of the overarching principle of proportionality. The analysis culminates in the examination of Constitutional Court ruling no. 149/2022, which appears to caution the national legislature to restore the procedural dimension of the principle.

Lastly, the concluding section of the paper aims to underscore how the existing dual-track system in tax law, designed to enhance the effectiveness of safeguarding the state's general interest in tax collection, structurally clashes with the *ne bis in idem* principle. As a result, hermeneutic solutions are suggested to uphold adherence to the principle, while expecting a forthcoming and desirable normative intervention.

1. La dimensione ontologica del principio del *ne bis in idem*

Evocato già nella cultura giuridica ellenistica¹, il principio del *ne bis in*

¹ In particolare, gli storici del diritto hanno avanzato l'ipotesi secondo la quale i *decemviri legibus scribundi*, ossia il collegio di dieci uomini eletto per preparare un sistema di leggi che definisse i principi dell'ordinamento romano, inviati nelle città della Magna Grecia a studiare le leggi di Solone, appresero da quest'ultime il valore e l'autorità della *cd. cosa giudicata*, intesa quale momento conclusivo dell'espressione del potere punitivo del Sovrano (594 a.c.). V.V. A. Rocco, *Trattato della cosa giudicata come causa dell'estinzione dell'azione penale*, Roma, 1900. Il riferimento è a quanto narra Tito Livio nella sua Opera, *Ab urbe Condita*, databile tra il 27 e il 14 d.c. Nei Paesi di *Common law*, invece, la prima enunciazione di un principio equivalente risulterebbe alla disputa, nel XII secolo, tra l'arcivescovo di Canterbury, Thomas Becket, e il re Enrico II, sostenendo il primo che i chierici condannati dalle corti ecclesiastiche dovessero andare esenti da ulteriori punizioni da parte dei

idem, inteso quale divieto di duplicare, nei confronti del medesimo soggetto, una determinata attività o un determinato effetto giuridico (*ne bis*) se questi riguardino il medesimo fatto (*in idem*), venne importato nel diritto romano e fece la sua ufficiale comparsa nel 451 a.c. nella cd. *Lex duodecim Tabularum* (ossia le Dodici tavole), la più antica legge scritta della storia di Roma².

Sin dalle origini, tale divieto fu inteso quale regola finalizzata a soddisfare una vocazione fondamentale di giustizia sostanziale, impedendo che uno stesso individuo venisse giudicato per lo stesso fatto, una seconda volta, alla chiusura del primo giudizio.

Tale principio è stato poi trasmesso alla gran parte dei sistemi giuridici occidentali, assumendo i caratteri di un vero e proprio diritto fondamentale dell'uomo, condiviso dagli Stati europei e non, talvolta riconosciuto persino a livello costituzionale (non a caso, è ritenuto una delle conquiste di maggior valore del costituzionalismo di matrice liberal – democratica)³.

In particolare, l'inquadramento del *ne bis in idem* tra i diritti fondamentali dell'individuo poggerebbe sulla considerazione dei costi umani ed economici che indubbiamente si avrebbero qualora non fosse impedita la duplice sottoposizione a processo dello stesso soggetto per il medesimo fatto per cui è stato già giudicato⁴.

L'importanza di una regola che vieti allo Stato di perseguire un medesimo cittadino due volte per lo stesso fatto, reiterando il suo potere punitivo è, infatti, insita naturalmente in uno Stato di diritto, in cui la stabilità e certezza

giudici del re (principio che venne poi trascritto nello Statuto emanato dal Re di Inghilterra, Enrico VII, nel 1487).

² G. SILVESTRI, *Breve interpretazione delle Leggi delle dodici Tavole de' Romani*, Penada Editore, 1769, in Biblioteca Pubblica Bavarese (doc. digitalizzato il 30 luglio 2010); M. KOSTOVA, *Ne bis in idem. Origine del principio*, in *Diritto e Storia*, 11, 2013, 5 e ss.

³ Il riferimento è sia al Quinto Emendamento della Costituzione degli Stati Uniti d'America ("Nessuno sarà tenuto a rispondere di un reato che comporti la pena capitale, o comunque infamante, se non per denuncia o accusa fatta da una Grand Jury a meno che il reato non sia compiuto da individui appartenenti alle forze di terra o di mare, o alla milizia, quando questa si trovi in un servizio attivo, in tempo di guerra o pericolo pubblico; né alcuno potrà essere sottoposto due volte, per un medesimo delitto, a un procedimento che comprometta la sua vita o la sua integrità fisica; né potrà essere obbligato, in una qualsiasi causa penale, a deporre contro se medesimo, né potrà essere privato della vita, della libertà o della proprietà, se non in seguito a regolare procedimento legale; e nessuna proprietà potrà essere destinata a un uso pubblico, senza un giusto indennizzo"), sia al terzo comma dell'art. 103 della Costituzione tedesca ("Nessuno può essere punito più di una volta per la medesima azione in base alle leggi penali di carattere generale").

⁴ V. sul tema: V. F. PEPE, *Sistema tributario e ne bis in idem Cedu: la dimensione antropologica di un irriducibile conflitto*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, fasc. 6, 490; G. BISCARDI, *Ne bis in idem tra Costituzione e Fonti europee*, in *Processo penale e Costituzione*, a cura di F.R. DINACCI, *Collana Università degli Studi di Bergamo*, Milano, 2010; F. COLAIANNI – M. MONZA, *Il problema del conflitto tra ne bis in idem internazionale e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 2, 38; M. DOVA, *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatore e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Diritto penale contemporaneo*, del 5 giugno 2014.

dei rapporti giuridici sono condizioni da cui un ordinamento democratico non può prescindere.

Occorre tuttavia ricordare che il principio in esame si articola, invero, in due dimensioni: una sostanziale e una processuale. La prima si identifica con il divieto di doppia sanzione: impedisce che lo stesso soggetto, a fronte del medesimo fatto commesso, possa essere punito più volte, quando l'applicazione di una sola delle norme integrate dal fatto esaurisca autonomamente il disvalore della condotta. La seconda, invece, vieta la sottoposizione a nuovo processo della persona che, sul medesimo fatto, sia stata giudicata con un provvedimento irrevocabile. I due diversi piani così individuati hanno sì funzioni diverse ma interagiscono tra loro, specialmente alla luce dell'attuale interpretazione del principio da parte delle Corti sovranazionali (sul punto si tornerà nei paragrafi che seguiranno).

Sebbene non sia talvolta agevole tenere separati i due aspetti, nondimeno è importante sottolinearne le diverse caratteristiche al fine di valutare la compatibilità della disciplina sanzionatoria tributaria con la garanzia di cui si tratta.

Innanzitutto, sul piano processuale, il principio risponderebbe all'esigenza di assicurare finalità di razionalizzazione dei tempi e delle relative risorse processuali nonché di certezza in senso oggettivo delle situazioni giuridiche, con l'effetto, tra l'altro, di scongiurare possibili conflitti tra giudicati.

Come noto, tuttavia, il nostro ordinamento non prevede espressamente a livello costituzionale una statuizione che ponga il divieto di un secondo giudizio nei confronti di un medesimo soggetto per la commissione dello stesso fatto. La norma che prevede il *ne bis in idem* processuale nazionale è contenuta unicamente nell'art. 649 del Codice di rito penale, la quale prevede che l'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non possa essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto (neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze) e che – specifica il secondo comma – se, ciononostante, venga di nuovo iniziato procedimento penale, il giudice in ogni stato e grado del processo sia tenuto pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, enunciandone la causa nel dispositivo.

Tale obbligo permarrà anche qualora il nuovo giudizio comporti degli effetti più favorevoli per il soggetto già sottoposto a giudizio: è da considerarsi assolutamente indifferente l'esito del giudizio, in quanto ciò che rileva è la riapertura di un procedimento già concluso⁵.

⁵ Così G. DE LUCA, *I limiti soggettivi della cosa giudicata penale*, Milano, 1963, 114; F. CALLARI, *La firmitas del giudicato penale. Essenza e limiti*, Milano, 2009, 155 s.; G. FURGIUELE, *Giudicato ed esecuzione* in A. SCALFATI, A. BERNASCONI, A. DE CARO, A. FURGIUELE, M. MENNA, C. PANSINI, N. TRIGGIANI, C. VALENTINI, *Manuale di diritto processuale penale*, 2a ed., Torino, 2017, 881. *Contra* v. L. BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, in *Dir. pen. cont.*, 2020,

Il processo penale, difatti, a prescindere dal suo esito, è già da considerarsi di per sé un peso per l'imputato anche qualora costui dovesse essere assolto⁶.

Si è detto tuttavia che il *ne bis in idem* non si sostanzia soltanto nel divieto di procedere due volte rispetto al medesimo fatto già giudicato in maniera definitiva, ma altresì nel divieto a che il medesimo fatto possa essere addebitato più volte allo stesso soggetto, qualora l'applicazione di una sola delle norme in cui il fatto è sussumibile ne esaurisca, per intero, il contenuto di disvalore.

Ebbene, nell'ordinamento domestico il principio del *ne bis in idem* nella sua valenza sostanziale trova conforto ancora una volta, *in primis*, in materia penale tramite l'art. 15 c.p., che codifica il noto principio di specialità teso ad evitare che uno stesso soggetto possa essere punito due volte allo stesso titolo: evidentemente, l'individuazione e l'applicazione della sola ipotesi prevalente consente anche di evitare una duplicazione sanzionatoria. In particolare, tale norma svolge la funzione specifica di regolare le ipotesi in cui una pluralità di norme sembrano poter disciplinare il medesimo fatto di reato, ma solo una di esse trova concreta applicazione.

Essa codifica, dunque, uno dei principi che in concreto servono a comprendere se l'interprete si trovi dinnanzi a un c.d. concorso apparente di norme (cioè quando all'apparenza sembrano potersi applicare due disposizioni diverse ma in realtà se ne deve applicare una sola) oppure a un concorso di reati ossia quando, al contrario, il concorso di norme non sia apparente, ma effettivo⁷.

Si osservi incidentalmente come il principio di specialità, coniato per la materia penale, è stato poi trasfuso anche nella materia amministrativa, dal momento che l'art. 9, comma 1, della l. n. 689/81 prevede che quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, o da una pluralità di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, si applica la disposizione speciale.

3, 113 nel senso che tale affermazione si risolve in una tautologia: sarebbe infatti "tanto circolare da rasentare il dialelle".

⁶ Così N. GALANTINI, *Il divieto di doppio processo come diritto della persona*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1981, 97 ss.; anche G. CONSO, V. GREVI, *Profili del nuovo codice di procedura penale*, 2a Ed., Padova, 1991, 575 ss. parlano di "aspetto garantistico del giudicato penale"; nello stesso senso anche D. FALCINELLI, *Il fatto di reato sullo sfondo del ne bis in idem nazional-europeo*, in *Arch. pen.*, 2017, 1, 63 ss.; G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Riv. delle soc.*, 2015, 868 s.; G. RANALDI, F. GAITO, *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Arch. pen.*, 2017, 9 ss.; F. CENTONZE, *Ne bis in idem internazionale e rinnovamento del giudizio. Il problema della tutela dei diritti fondamentali delle persone fisiche e degli enti collettivi*, in *Legislazione pen.*, 2020, 7, 36.

⁷ Nulla vieta, invero, a che un'unica azione od omissione infranga diverse disposizioni penali alle quali corrisponde un autonomo disvalore che il legislatore, nei limiti della discrezionalità di cui è titolare, valuta opportuno riflettere in molteplici e corrispondenti reati da sanzionare con le relative pene.

Si può ragionevolmente affermare, dunque, che i due aspetti del principio del *ne bis in idem* – sostanziale e processuale – siano ad un tempo autonomi e collegati. Sono anzitutto autonomi perché non è automatico che la violazione dell'uno si risolva nella violazione dell'altro. Così, la doppia sanzione per il medesimo fatto inflitta in unico procedimento non violerebbe il *ne bis in idem* processuale; allo stesso tempo, due proscioglimenti per il medesimo fatto non sarebbero in contrasto con il *ne bis in idem* sostanziale pur essendo in palese violazione dell'aspetto processuale. Sono, invece, collegati perché la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ritiene che un doppio procedimento per gli stessi fatti non sia necessariamente lesivo della garanzia se tra i due procedimenti esiste una “*connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*”. Al fine di valutare se detta connessione esista, l'indicatore identificato come più importante dalla stessa Corte è la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio. In questo modo, al fine di apprezzare una violazione del *ne bis in idem* processuale, si utilizza quale criterio principe il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale (sul punto si tornerà nel par. 5.1.)

1.1. La disciplina internazionale del divieto di bis in idem

L'estrema rilevanza del principio del *ne bis in idem* è stata percepita, specialmente, a livello internazionale ed in particolare dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo. Invero, il testo originario della Convenzione non conteneva una disposizione che prevedesse espressamente il principio del *ne bis in idem*⁸: la garanzia venne introdotta per la prima volta nel 1984 quando fu approvato il Protocollo n. 7, ratificato dall'Italia con l. 9 aprile 1990, n. 98 ed entrato in vigore il 1° febbraio 1992.

⁸ Il principio del *ne bis in idem* trovò riconoscimento per la prima volta nel Patto sui diritti civili e politici del 1976, in particolare l'art. 14 del Patto prevede che: “*Nessuno può essere sottoposto a nuovo giudizio o a nuova pena, per un reato per il quale sia stato già assolto o condannato con sentenza definitiva in conformità al diritto e alla procedura penale di ciascun Paese*”. Rispetto all'art. 14 paragrafo 7 del Patto internazionale sui diritti civili e politici, l'art. 4 del Protocollo n. 7, aggiungendo un'esplicita limitazione del principio al solo piano del diritto interno, ne precisa meglio l'ambito di applicabilità. Come spiegato, infatti, dal *Rapport explicatif relatif au Protocole n. 7* le parole “sotto la giurisdizione dello stesso Stato” limitano l'applicazione del principio a livello nazionale, posto che altre convenzioni redatte in seno al Consiglio d'Europa, quali la convenzione europea di estradizione (1957), la convenzione europea sulla validità internazionale delle sentenze penali (1970) e la convenzione europea sul trasferimento delle procedure (1972) regolano l'applicazione del principio a livello internazionale. Inserire nella convenzione europea una norma che sancisse il *ne bis in idem* internazionale avrebbe, pertanto, rappresentato una sorta di duplicazione di questi strumenti pattizi elaborati in seno allo stesso Consiglio d'Europa. Mentre, dunque, la formulazione dell'art. 14 paragrafo 7 del Patto internazionale sui diritti civili e politici lascia ampio spazio interpretativo; la *littera legis* dell'art. 4 del Protocollo n. 7, invece, non lascia alcun dubbio circa l'applicazione del principio entro i confini nazionali.

In particolare, l'art. 4, del Protocollo dispone che “*Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato*”, mirando dunque a proibire la ripetizione di un procedimento penale conclusosi con una decisione definitiva.

La garanzia sancita dall'articolo 4 occupa sicuramente un posto importante nel sistema di protezione previsto dalla Convenzione, come sottolineato dal fatto che all'art. 15 della stessa non è ammissibile alcuna deroga a esso financo in tempo di guerra o di altro pericolo pubblico⁹, anzi, la protezione dalla duplicazione dei procedimenti penali costituisce una delle specifiche salvaguardie associate alla garanzia generale di un equo processo nell'ambito di un procedimento penale.

Inoltre, dato il contenuto normativo dell'art. 4, è immediatamente chiaro che il principio del *ne bis in idem* reca una garanzia irrinunciabile per ogni ordinamento che voglia definirsi rispettoso dei diritti e delle libertà fondamentali dei cittadini di fronte all'esercizio dei poteri punitivi da parte delle pubbliche Autorità.

È bene precisare che la Corte di Strasburgo ha ritenuto che la nozione di “*procedura penale*” contenuta nel testo dell'articolo 4 del Protocollo n. 7 debba essere interpretata alla luce dei principi generali relativi ai corrispondenti termini “*accusa penale*” e “*pena*”, contenuti rispettivamente negli articoli 6 e 7 della Convenzione¹⁰.

Occorre, tuttavia, evidenziare che il disposto dell'art. 4 del Protocollo n. 7 Cedu si indirizza espressamente alle sole statuizioni confinate all'interno della giurisdizione di una Parte contraente. Tanto è vero che il suddetto articolo si riferisce soltanto alle “*giurisdizioni dello stesso Stato*” e non considera quindi i rapporti con gli altri Paesi. Non viene impedito quindi alla giurisdizione di un altro Stato – sia firmatario della Cedu che terzo – di perseguire nuovamente il medesimo soggetto, già giudicato in maniera definitiva, rispetto al medesimo fatto.

La operatività transnazionale del principio del *ne bis in idem* è tuttavia garantita nell'ambito dell'Unione Europea dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Quest'ultimo consacra, quale diritto fondamentale dell'individuo, il “*Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato*”, sancendo che:

⁹ V. in questo senso: Corte Edu, Grande Camera, sentenza dell'8 luglio 2019, *Mihalache c. Romania*, ric. n. 54012/10.

¹⁰ Tanto è vero che se la Corte dovesse ritenere che il primo o il secondo procedimento non sia di natura “*criminale*” o “*penale*”, dichiarerebbe di norma la doglianza irricevibile ai sensi dell'articolo 4 del Protocollo n. 7, in quanto incompatibile *ratione materiae* ai sensi dell'articolo 35 della Convenzione.

“Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato perseguito o condannato nell’Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”.

L’art. 50 della Carta, infatti, pur riecheggiando il già esaminato art. 4 del Protocollo n. 7 Cedu¹¹ ha, a differenza di quest’ultimo, una duplice dimensione, interna ed europea, in quanto impedisce una nuova iniziativa penale sia ad opera dello stesso Stato membro in cui è intervenuta la precedente sentenza, sia ad opera di altri Stati membri dell’Unione europea.

Dunque, ai sensi dell’articolo 50, la regola *ne bis in idem* non si applica solo all’interno della giurisdizione di uno stesso Stato, ma anche tra giurisdizioni di più Stati membri; così corrispondendo all’acquis del diritto dell’Unione.

Anche in questo caso, nonostante l’art. 50 della Carta faccia riferimento alle sole incriminazioni *penali*, sul presupposto che, ai sensi dell’art. 52, par. 3 della Carta, gli scopi dei diritti contenuti nella Carta sono gli stessi di quelli della Cedu, la disposizione dovrà essere letta alla luce dell’ampia nozione di materia penale elaborata dalla Corte Edu e, come si avrà modo di osservare in seguito, dovranno quindi essere applicati i c.d. criteri *Engel* nella ricostruzione di tale definizione.

2. L’attuale disciplina dell’illecito tributario

Al fine di analizzare la compatibilità tra il principio del *ne bis in idem* e l’attuale assetto del sistema sanzionatorio tributario è opportuno, prima di tutto, esaminare brevemente l’evoluzione della disciplina degli illeciti fiscali¹².

In particolare, questa si è evoluta secondo una direttrice che ha tracciato tre grandi fasi: la prima, segnata dalla l. del 7 gennaio del 1929 n. 4, caratterizzata a livello procedimentale dalla c.d. pregiudiziale tributaria e a livello sostanziale dal principio di alternatività sanzionatoria; la seconda, quella intermedia (segnata dalla l. del 7 agosto del 1982, n. 516) definita dal doppio binario procedimentale e dal principio del cumulo sanzionatorio; infine, la fase con cui si è introdotta la disciplina attuale, aperta dal d.lgs. del 10 marzo 2000, n. 74 che, confermando il doppio binario procedimentale,

¹¹ Come visto, l’art. 4 del Protocollo 7 Cedu già nel testo della norma aggiunge un’esplicita limitazione del principio al solo piano del diritto interno.

¹² R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in *Diritto tributario* (a cura di A. FANTOZZI), IV ed., Torino, 2012. Si parla in questo senso anche di “particolarismo tributario”, espressione volta proprio ad indicare l’insieme di quelle regole speciali che caratterizzano il diritto tributario rispetto a tutte le altre branche dell’ordinamento in quanto rispondente alla c.d. ragione fiscale, ossia riconducibile all’interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi, fondamentale per il funzionamento di uno Stato sociale.

ha stabilito all'art. 19 il principio di specialità tra sanzioni penali e sanzioni tributarie¹³.

La disciplina attuale segnata dal d.lgs. n. 74/00, memore delle precedenti esperienze fallimentari come per il caso della pregiudiziale tributaria e del doppio binario procedimentale accompagnato dal cumulo sanzionatorio, al posto di numerose fattispecie contravvenzionali, ha previsto pochi delitti il cui disvalore è incentrato non più su comportamenti prodromici all'evasione quale la violazione di regole formali, ma sul momento dichiarativo¹⁴.

Un sistema ispirato, pertanto, al recupero dei principi di offensività e sussidiarietà della tutela penale. Dunque, sotto il profilo teleologico – funzionale, il baricentro della tutela si concentra sul solido bene patrimoniale dello Stato (quello alla percezione dei tributi) e il contenuto di disvalore dell'illecito penale si emancipa da quello dell'illecito amministrativo.

In questo scenario, il rapporto tra illeciti amministrativi e reati non è più basato sulla regola del cumulo ma è risolto tramite il criterio di specialità¹⁵.

L'art. 19 del decreto legislativo, infatti, sancisce il principio secondo cui “quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa si applica la disposizione speciale”.

Il disposto, dunque, pare allinearsi con quanto stabilito in via generale dal menzionato art. 9 dell'al. n. 689/81 il quale, riprendendo a sua volta il principio contenuto nell'art. 15 del Codice penale, ha esteso il principio di specialità sia al concorso tra norme sanzionatorie penali ed amministrative sia al concorso tra le sole sanzioni amministrative¹⁶.

¹³ C'è anche chi preferisce parlare di due grandi fasi dell'evoluzione del diritto penale tributario, cfr. in questo senso: A. MARTINI, *Reati in materia di finanza a e tributi*, in *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, XVII, (diretto da) C.F. GROSSO, T. PADOVANI, A. PAGLIARO, Milano, 2010. In particolare, l'Autore fa riferimento a una prima fase, che va dall'Unità d'Italia alla fine degli anni Cinquanta in cui, nella tutela degli interessi dell'Erario, l'illecito penale ricopre una posizione decisamente residuale dovuta sia al “particolarismo” della disciplina tributaria, strutturalmente lontana dal diritto penale sostanziale e processuale, sia dalla ancora scarsa percezione del fenomeno evasivo; ed una seconda fase, che si può collocare dalla fine degli anni Cinquanta ad oggi, in cui l'evoluzione del sistema penale tributario appare caratterizzata da un lento ma progressivo processo di rafforzamento, diretto ad attribuire al diritto penale un ruolo di primo piano nell'azione di contrasto all'evasione fiscale.

¹⁴ M. ROMANO, *Il delitto di sottrazione fraudolenta di imposte*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2009, 1003; M. SCOLETTA, *Il principio del ne bis in idem e i modelli punitivi a doppio binario*, in *Dir. pen., cont. – Rivista trimestrale*, 2021; ID., *Uno più uno anche a Roma può fare due: la illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo in materia di diritto d'autore*, in www.sistemapenale.it, 2022.

¹⁵ In questo senso v. A.F. URICCHIO, *Il principio di specialità nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Boll. trib. infor.*, 2001, 265; A. GIOVANNINI, *Principio di specialità, illecito tributario e responsabilità dell'ente*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 858.

¹⁶ Si legga sul punto A. D'AVIRRO, M. GIGLIOLI, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 645.

Ebbene, al principio di specialità consegue che, qualora un comportamento illecito sia sussumibile contestualmente ad una disposizione sanzionatoria penale e ad una amministrativa, potrà essere irrogata una sola sanzione corrispondente alla fattispecie che contiene gli elementi specializzanti. A seguire l'art. 20, tuttavia, 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”*. Viene quindi ribadito il meccanismo per il quale i due procedimenti iniziano e proseguono indipendentemente l'uno dall'altro: il processo tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale proprio in virtù dell'art. 20, mentre il processo penale non potrà arrestarsi in forza delle previsioni di cui agli artt. 3 e 479 del codice di rito penale¹⁷.

In particolare, il raccordo tra l'art. 19 e l'art. 20 è dato dal sopraccitato art. 21, secondo il quale

“l'ufficio competente irroga comunque le sanzioni amministrative relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato...”. Tali sanzioni rimangono, però, ineseguibili *«salvo che il procedimento penale sia definito con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto»*. In questi casi la cancelleria del giudice penale deve comunicare tali provvedimenti all'ufficio amministrativo e dalla data della comunicazione decorrono i termini per la riscossione delle sanzioni amministrative. In questo modo, il contribuente, pur se soggetto a due distinti procedimenti, si vede garantita l'applicazione, infine, di una sola sanzione: infatti, anche ove la sanzione amministrativa dovesse essere irrogata al termine del procedimento amministrativo, verrà eseguita solamente a seguito di sentenza di assoluzione o proscioglimento di fronte al giudice penale.

Il legislatore, in sostanza, ha inteso evitare che l'applicazione del principio di specialità di cui all'art. 19 determini disfunzioni e dilatazioni di tempi di applicazione concreta, demandando al provvedimento di archiviazione ovvero al giudicato che cristallizza l'irrilevanza penale del fatto la funzione di averare la condizione di eseguibilità della sanzione amministrativa, fino a quel momento sospesa¹⁸.

¹⁷ Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante *«Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205»* (approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri) giustifica tale scelta con le seguenti argomentazioni: in primo luogo, si evidenzia come con l'introduzione di soglie di punibilità siano stati devoluti al giudice penale dei compiti di accertamento per molti versi coincidenti con quelli delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado. In secondo luogo, si afferma che un rapporto di pregiudizialità tra i due procedimenti avrebbe determinato una scarsa effettività della tutela e una dilatazione dei tempi processuali, oltre a porre complicati problemi di raccordo tra le diverse regole probatorie dei due procedimenti, così penalizzando l'imputato o l'Amministrazione finanziaria.

¹⁸ Si legga a tale proposito: G.M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e ammini-*

3. La natura delle sanzioni amministrative quali sanzioni “sostanzialmente penali” e i c.d. criteri di Engel

La Corte di Strasburgo, chiamata a dare concreta attuazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Cedu, si è trovata a dover affrontare, *in primis*, il tentativo degli Stati membri di limitare la portata garantistica del principio, con riguardo al fatto che esso dovesse intendersi confinato alla sola materia penale intesa in senso stretto.

Con riferimento a tale aspetto, la Corte Edu ha chiarito sin da subito come l'applicazione della garanzia convenzionale non potesse essere circoscritta alla sola materia penale, delineata in base alle qualificazioni giuridiche formali adottate dai singoli ordinamenti interni. Affinché fosse offerta effettiva protezione all'individuo rispetto all'abuso del c.d. *ius puniendi*, si è ritenuto necessario evitare che costui potesse essere nuovamente perseguito e sanzionato per un medesimo fatto storico con il pretesto che uno dei due giudizi (e quindi la sanzione) avesse natura diversa da quella penale. Per tale ragione, i giudici di Strasburgo hanno elaborato una serie di criteri, noti come criteri di *Engel*, diretti a verificare la natura penale della sanzione o di un illecito, a prescindere dal *nomen iuris* assegnato dal legislatore nazionale. I giudici, pertanto, hanno chiarito che i criteri alla presenza dei quali può parlarsi di illecito penale sono: a) la classificazione giuridica data dall'ordinamento interno;

b) la natura dell'infrazione; c) la severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere¹⁹.

Il primo criterio è giustificato in *re ipsa*: quando l'ordinamento nazionale adotta una classificazione che riconosce la natura penalistica della sanzione, allora non sono necessari altri accertamenti²⁰. Per il secondo criterio, si è fatto

strative: doppio binario o binario morto? in https://www.rivistaaic.it/images/rivista/pdf/3_2014_Flick_Napoleoni.pdf, 2014, 11.

¹⁹ Corte Edu, Grande Camera, 8 giugno 1976, n. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, *Engel e altri c. Paesi Bassi*, che prevede tre criteri alternativi per la valutazione della natura sostanzialmente penale dell'illecito: la qualificazione formale data dall'ordinamento nazionale; la natura dell'illecito; la natura, assieme al grado di gravità, della sanzione stessa. Con la doverosa precisazione che l'alternatività dei criteri enucleati non impedisce comunque di adottare un approccio unitario nell'analisi, qualora gli stessi, separatamente considerati, non permettano di arrivare ad una conclusione chiara in merito alla natura dell'illecito. Cfr. in quest'ultimo senso Corte EDU, Grande Camera, 23 novembre 2006, n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*. Cfr. in merito anche R. CHENAL, F. GAMBINI, A. TAMIETTI, *Art. 6*, in S. BARTOLE, P. DE SENA, V. ZAGREBELSKY, *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2012, 173 ss.; E. NICOSIA, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino, 2006, 39 ss.; V. ZAGREBELSKY, *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e il principio di legalità nella materia penale*, in V. Manes, Zagrebelsky (a cura di), *La Convenzione europea dei diritti dell'uomo nell'ordinamento penale italiano*, Milano, 2011, 75 ss.

²⁰ E. ALLORIO, *Osservazioni critiche sulle sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. civ.*, 1956; L. DEL

ricorso a diversi indicatori: se la norma interna sia diretta solo *erga omnes* o categoria di destinatari; se la norma abbia funzione repressiva o deterrente; oppure, ancora, quale sia la corrispondente classificazione dei procedimenti analoghi negli altri Paesi del Consiglio d'Europa. Il terzo criterio è stato apprezzato, invece, rispetto al massimo edittale della sanzione.

Del resto, lasciare agli Stati la discrezionalità di individuare quali illeciti o sanzioni ricadano nell'ambito della materia penale potrebbe condurre a risultati incompatibili con gli obiettivi e gli scopi della Convenzione stessa.

Si è avvertito, in particolare, il rischio che alcune sanzioni non penali potessero comportare conseguenze afflittive analoghe a quelle strettamente penali, senza però che per la loro irrogazione sia imposta l'osservanza delle garanzie assicurate dal diritto e dalla procedura penale.

Proprio in ragione dei citati criteri di *Engel*, la Corte Edu ha ritenuto pacificamente di poter attribuire natura “sostanzialmente penale” a quegli illeciti tributari, il cui accertamento comporta l'applicazione di sovrattasse corrispondenti ad una percentuale dell'imposta evasa.

La Grande Camera ha ritenuto, inoltre, che l'art. 6 della Cedu, in virtù dei criteri di *Engel*, dovesse ritenersi applicabile anche al processo tributario, con tutte le relative conseguenze in materia di garanzie procedurali e sostanziali. Sicché la Corte ha potuto affermare la propria competenza anche nell'accertare il rispetto della garanzia del *ne bis in idem* in tutti quei casi nei quali l'ordinamento preveda il c.d. doppio binario sanzionatorio amministrativo – penale: se la natura sanzionatoria dell'illecito amministrativo oggetto di accertamento è sostanzialmente penale, allora occorre verificare se la procedura amministrativa, che riguardi gli stessi fatti del processo penale, non si risolva in una duplicazione di tale ultimo giudizio, in aperto contrasto con l'art. 4 del Protocollo n. 7 della Cedu²¹.

Nel corso del tempo, tuttavia, le decisioni della Corte non hanno seguito una direttrice costante. Anzi, mentre le prime applicazioni dell'art. 4, Prot. 7, della Cedu al sistema del doppio binario hanno teso ad ampliare la portata di

FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Roma, 1993; E. CASETTA, *Sanzioni amministrative*, in *Digesto pubbl.*, XII, Torino, 1997, 598; P. NUVOLETTI, *I principi generali del diritto penale tributario*, in *AA. VV. Le sanzioni in materia tributaria*, Varese, 1979; L. RASTELLO, *Le sanzioni tributarie*, in *Novv. Dig. It.*, Torino, 1969, 618; D'AYALA VALVA F., *Aspetti problematici dell'imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 203; F. PISTOLESI, *Appunti sui procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2002, 903.

²¹ 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; G. CHIARIZIA, *Ne bis in idem europeo e autonomia del processo tributario: le contraddizioni della Cassazione*, in *Corr. trib.*, 2018, 14, 1098; S. DORIGO, *Limitato il ne bis in idem le sanzioni riguardano soggetti distinti giuridicamente – Ne bis in idem e sanzioni tributarie: il regresso della giurisprudenza sovranazionale*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2017, 6, 473.

tale garanzia, successivamente si è assistito a un vero e proprio *revirement* da parte della Corte di Strasburgo, ed è proprio a tali ultimi aspetti che saranno dedicati i paragrafi che seguono.

4. La prima fase della Corte Edu e il *ne bis in idem* secondo uno schema forte di natura processuale: la pronuncia *Grande Stevens c. Italia*

La giurisprudenza convenzionale può essere idealmente divisa in due distinte fasi: la prima, coincidente con il momento di massima espansione applicativa del divieto, seguita poi, come si avrà modo di verificare nel successivo paragrafo, da un parziale *revirement* con cui la Corte ha mitigato la propria posizione²².

In particolare, la prima fase è stata caratterizzata da una direttrice interpretativa del *ne bis in idem* c.d. a schema forte di natura processuale e la cui massima espressione è stata la pronuncia *Grande Stevens c. Italia*²³, intervenuta al fine di dirimere il contrasto sorto tra l'art. 4, Protocollo n. 7 della Cedu, ed il sistema a doppio binario previsto in materia di *market abuse* dagli artt. 185 e 187 *ter* del T.U.F, in occasione della quale i giudici di Strasburgo hanno individuato due distinti momenti di verifica della tenuta del doppio binario sanzionatorio²⁴.

Segnatamente, secondo la Corte Edu si assiste a un "*bis*" quando è possibile ricondurre l'illecito amministrativo alla *matière pénale* secondo i citati criteri di *Engel* con la conseguente assimilazione del procedimento amministrativo, concluso con provvedimento definitivo, ad una *accusation en matière pénale* da cui discende l'attivazione delle garanzie proprie del processo penale. Si assiste, d'altra parte, ad un "*idem*" quando la medesimezza del fatto viene appurata valutando l'accadimento in senso naturale e prescindendo dalla sua definizione legale dell'incriminazione.

Dunque, risulta evidente come un simile impianto abbia massimizzato la portata del *ne bis in idem* andando ad intercettare tutte quelle situazioni in cui, a fronte di una sanzione sostanzialmente penale ma formalmente

²² In merito alle varie accezioni del *ne bis in idem* v. P. RIVELLO., *Analisi in tema di ne bis in idem*, in *Riv. it di dir. e proc. pen.*, 1991.

²³ Corte Edu, 4 marzo 2014, ricorsi 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10.

²⁴ Vedi anche: F. MUCCIARELLI, *La nuova disciplina enrounitaria sul market abuse: tra obblighi di criminalizzazione e ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 4, 295; P. SORBELLO., *Il ne bis in idem nell'ordinamento penale italiano. Dal market abuse al diritto sanzionatorio tributario*, in *Dir. pen. cont.*, 2015, 3, 93, M. SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *Dir. pen. cont.*, del 10 aprile 2017.

amministrativa, coesistano due differenti *iter* processuali; in tal caso, conclusosi il primo procedimento con una sanzione sostanzialmente penale, l'altro dovrà necessariamente estinguersi per evitare che si perfezioni una lesione della suddetta garanzia²⁵.

In particolare, la Corte per accertare la violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Cedu procedeva preliminarmente a verificare che i fatti oggetto dei due procedimenti fossero i medesimi, per poi accertare se la prima vicenda processuale fosse effettivamente riconducibile alla *matière pénale*²⁶.

Quanto al primo profilo, la Corte richiamava il precedente *Zolotoukbin c. Russia*²⁷ con cui la Grande Camera aveva precisato che l'art. 4 del Prot. n. 7 della Cedu vieta di perseguire o giudicare nuovamente il medesimo soggetto quando il secondo procedimento abbia ad oggetto fatti che sono “*sostanzialmente gli stessi*” di quelli su cui si è formato il precedente giudicato (sia esso di condanna o di assoluzione)²⁸.

Ciò che deve essere esaminato nella causa, quindi, sono i fatti come insieme di circostanze fattuali concrete, legate tra loro nello spazio e nel tempo, e attribuite al medesimo soggetto contravventore²⁹. Sciolto il primo nodo

²⁵ Si legga anche D. CONTE., *Processo penale e processo tributario, ovvero il caso delle parallele che si incontrano: riflessioni a margine dell'ineducibilità dei costi da reato*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1171.

²⁶ Per approfondire il concetto di materia penale: V. MANES, *Profili e confini dell'illecito para penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 988; F. VIGANO', *Garanzie penalistiche e sanzioni amministrative*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 1775; M. DONINI, *Septies in idem, dalla materia penale alla proporzione delle pene multiple nei modelli italiano e europeo*, in *Cass. pen.*, 2018, 7, 2293.

²⁷ V. *Sergey Zolotoukbin c. Russia*, del 10 febbraio 2009 (n. 14939/03), con cui la Corte Edu, intervenuta per risolvere incertezze interpretative in merito al concetto di *idem* così come sancito dall'art. 4, Prot. n. 7 della Cedu, ha privilegiato una interpretazione garantista che guarda al solo fatto naturalisticamente inteso, senza prendere in considerazione la fattispecie astratta dell'illecito, in tal modo allargando la portata applicativa del principio del *ne bis in idem*. La tesi è stata sposata successivamente anche dalla Corte costituzionale che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che, in caso di concorso formale di reati, non si possa iniziare un nuovo procedimento contro la medesima persona quando uno dei reati commessi è già stato giudicato con sentenza irrevocabile proprio perché i due procedimenti originano dal medesimo fatto. In tal senso v. Corte Cost. n. 200/2016 con nota di D. PULITANÒ, *La Corte costituzionale sul ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2016, 1, 60 ss. In argomento, M. CASTELLANETA, *Concorso formale di reati e principio del ne bis in idem tra diritto interno e Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, in *Riv. dir. intern.*, 2017, 1, 161 ss. Per una critica severa del precedente orientamento della giurisprudenza di legittimità che permetteva l'apertura del nuovo procedimento v. F. CORDERO, *cit.*, 1044 ss. che ricorda anche come fosse stato scartato, in sede di lavori preparatori del codice Rocco, il terzo comma del previgente art. 90 c.p.p. volto proprio a permettere l'apertura del secondo procedimento in caso di concorso formale di reati.

²⁸ L'espressione è utilizzata in più pronunce: C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 1493/03, *Zolotoukbin c. Russia*, par. 83-84; ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, par. 45; ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 108. Negli stessi termini anche Guide on art. 4 Prot. 7 to the ECHR di aprile 2021.

²⁹ C. E. PALIERO, *Market abuse e legislazione penale: un connubio tormento*, in *Corr. merito*, 2005, 811

interpretativo in ordine alla medesimezza del fatto, e integrato il primo requisito di applicabilità del divieto di *bis in idem*, la Corte procede alla volta del secondo: vagliare l'estensione della garanzia prevista dall'art. 4, Prot. n. 7, Cedu ai sistemi a doppio binario, qualora la sanzione debba considerarsi – a tutti gli effetti – di natura sostanzialmente penale, in accordo con la concezione di materia penale inaugurata dalla sentenza *Engel c. Paesi Bassi*, i cui criteri vengono riproposti dalla Corte per la valutazione della natura dell'illecito e delle sanzioni comminate dalla Consob nel caso di specie.

In applicazione dei criteri di *Engel*, pertanto, la Corte afferma che la qualificazione formale data dall'ordinamento nazionale non può considerarsi, per ciò sola, definitiva, specificando che il carattere “penale” dell'illecito deve essere subordinato al grado di severità della sanzione³⁰.

Sanzioni che nel caso di specie erano obiettivamente gravi sia perché concretamente irrogate in una misura particolarmente affittiva, sia perché astrattamente comminate dalla norma con soglie edittali altissime, elevabili fino al triplo o fino al maggiore importo di dieci volte il profitto conseguito dall'illecito³¹.

Le implicazioni sul meccanismo sanzionatorio del doppio binario non potevano che risultare dirompenti: il divieto di *bis in idem*, applicato alle sanzioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali, avrebbe comportato una sua applicazione su larga scala, favorita anche da un'interpretazione naturalistica del concetto di medesimezza fattuale.

Nel caso *Grande Stevens*, dunque, accertata la natura penale del primo procedimento e delle sanzioni irrogate, nonché la medesimezza dei fatti oggetto dei due giudizi e il passaggio in giudicato della prima decisione sull'i-

e G. M. BOZZI, *Manipolazione del mercato: la Corte Edu condanna l'Italia per violazione dei principi dell'equo processo e del ne bis in idem*, in *Cass. pen.* 2014, 3107.

³⁰ V. sulle sanzioni anche Corte Edu, ric. n. 12547/1986, *Bendenoun c. Francia*; ric. n. 19380/92, *Benham c. Regno Unito*; ric. n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*. La Corte si è spinta a considerare come aventi natura penale anche illeciti puniti con una pena piuttosto esigua purché abbia rilievo determinante lo scopo punitivo e deterrente della sanzione. Così la Corte Edu, ric. n. 11828/11, *Nikänen c. Finlandia*, ha riconosciuto come rientrante nella natura penale una soprattassa di appena 1.700 euro. La sentenza è stata commentata, tra i tanti, anche da M. DOVA, *op. ult. cit.* e anche da A. PODDIGHE, *Il divieto del ne bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la Corte europea dei diritti dell'Uomo: il caso Nykanen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 104.

³¹ La dottrina sulla affittività delle sanzioni tributarie: A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, *Diritto penale dell'economia*. Tomo I, Milano, 2019, 57; A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem sostanziale*, in A. GIOVANNINI, A. DI MARTINO, E. MARZADURI, (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Milano, 2016, 1270; G. MARINO, *Il principio del ne bis in idem nella giurisprudenza Cedu: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in C. GLENDI, G. CORASANTI, C. OLIVA (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Tomo I, Milano, 2019; A. PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo – penale con il principio del ne bis in idem*, in *Il fisco*, 2021, 11, 1046.

deam factum, la Corte concludeva per una piena e manifesta violazione del *ne bis in idem*, condannando l'Italia a risarcire ogni ricorrente per il danno morale subito e a chiudere, nel più breve tempo possibile, il procedimento penale ancora aperto³².

La Corte assume con la sentenza *Grande Stevens* una prospettiva piuttosto garantista, affermando che ciò che rileva per l'applicazione del principio del *ne bis in idem* è l'identità del fatto concreto e la natura penale delle sanzioni amministrative; da ciò ha fatto discendere due criticità: la prima consiste nella mancata applicazione delle garanzie del processo penale nell'ambito del procedimento amministrativo (da parte della Consob, nel caso di specie) che però sfocia nell'irrogazione di una sanzione di carattere sostanzialmente penale; la seconda nell'assenza di un meccanismo di interruzione del secondo procedimento allorché il primo si sia concluso con pronuncia definitiva³³.

Questo primo tassello, dunque, ha dato avvio ad una vera e propria età dell'oro del *ne bis in idem*, solo se si considera che, da tale momento in poi, la Corte Edu ha spinto con forza verso un'elaborazione concettuale della preclusione tesa a garantirle la massima espansione.

5. La seconda fase della Corte Edu e il *ne bis in idem* secondo uno schema debole di natura sostanziale: il caso A. B. c. Norvegia

I principi contenuti nella sentenza *Grande Stevens* hanno avuto l'effetto di estendere la portata del divieto *ex art. 4 Prot. 7 Cedu* sino a far ritenere che il meccanismo del doppio binario sanzionatorio potesse essere in *toto* falciato³⁴.

In effetti, i casi di *idem factum*, accompagnati da sanzioni sostanzialmente penali secondo i criteri di c.d. di *Engel*, riconducibili al concetto di *matière pénale*, risultano essere, in questi termini, le ipotesi più frequenti di cumulo sanzionatorio³⁵.

³²V. A. BIGARINI, *Ne bis in idem: il cortocircuito del doppio binario sanzionatorio in relazione ai fatti di criminalità economica*, in *Dir. proc. pen.*, 2016, n. 2, 262.

³³Principi che poi hanno trovato ulteriore applicazione in una successiva pronuncia riguardante i rapporti tra illeciti fiscali e reati tributari: la sentenza Corte Edu, 20 maggio 2014, n. 11828, *Nykaenen c. Finlandia*. Annotata in www.penalecontemporaneo.it da M. Dova, *op. ult. Cit.*

³⁴P. CORSO, *Prospettive evolutive del ne bis in idem*, in *Archivio penale*, 2017, fasc. 1, 13; A. GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte Edu e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, 1155.

³⁵Cfr. Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. e B. c. Norvegia*, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di F. VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio* (ult. acc. 15/10/2019). Per approfondimenti sulla sentenza cfr. anche, *ex multis*, G. DE AMICIS, P. GAETA, *cit.*; 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.*, 3/2018, 1128 ss.; A. SCARCELLA, *Un passo indietro della Grande Camera della Corte di Strasburgo*

Probabilmente, il rischio di veder tramontare il sistema a doppio binario, il cui utilizzo è estremamente diffuso fra gli Stati europei, è risultato essere uno dei principali fattori che ha spinto la Corte di Strasburgo a compiere una vera e propria inversione di marcia³⁶, in occasione della sentenza *A. e B.*

sulla questione del *ne bis in idem* in materia tributaria?, in *Quot. giur.*, 16 novembre 2016; A.F. TROPOLI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*. Cfr. inoltre, da ultimo, con riferimento al dialogo fra Corti europee in materia tributaria, P. DE FRANCESCHI, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della "sufficiently close connection in substance and time"*, in *giurisprudenza penale web*, 4/2018.

³⁶Con tale pronuncia la Corte Edu, pur tenendo ferma la giurisprudenza in tema di individuazione del *ne bis in idem*, ha osservato che gli Stati possono legittimamente adottare strumenti di risposta complementare ad alcune condotte socialmente riprovevoli, purché intese ad affrontare "*different aspects of the social problem involved*" e purché non si determini un "*excessive burden for the individual concerned*". In particolare, la decisione della Corte Edu nasce dai ricorsi presentati da due cittadini norvegesi, titolari di una società registrata a Gibilterra, per mezzo della quale avevano messo in atto complesse operazioni di carattere finanziario, i quali contestavano la violazione dell'art. 4 Prot. 7 Cedu per essere stati giudicati due volte, in sede penale e amministrativa, in merito agli stessi fatti di natura fiscale. La procura norvegese aveva proceduto ad esercitare l'azione penale nei confronti degli imputati e contemporaneamente l'autorità fiscale, facendo leva sulle dichiarazioni rese dopo l'arresto, aveva inflitto una sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta evasa. I ricorrenti avevano però deciso di non impugnare il provvedimento sanzionatorio e di versare l'importo dovuto prima della scadenza del termine per l'impugnativa, chiudendo così in breve tempo il procedimento amministrativo. Il processo penale di primo grado si era concluso nel 2009 con una condanna di reclusione per frode fiscale. Nella quantificazione della pena, il Tribunale aveva precisato di aver tenuto conto della sanzione tributaria già inflitta all'imputato (e da questi già versata al fisco). La decisione era stata poi confermata in appello e dalla Corte Suprema, nonostante il ricorrente avesse lamentato già di fronte agli organi giurisdizionali interni l'inosservanza del proprio diritto a non essere giudicato e condannato due volte per i medesimi fatti, in violazione dell'art. 4 della Cedu. La Corte norvegese aveva respinto la tesi difensiva secondo cui la contestuale applicazione della sanzione amministrativa e penale aveva comportato la violazione del *ne bis in idem*. I giudici norvegesi, pur riconoscendo che i procedimenti interni (tributario e penale) avevano ad oggetto i medesimi fatti, che la sanzione amministrativa irrogata aveva natura sostanzialmente penale e che la prima decisione era definitiva, aveva ritenuto che non fossero violati i diritti fondamentali dei ricorrenti. Ciò, perché i due procedimenti erano stati condotti in parallelo ed in modo tale che si integrassero a vicenda, tanto che se da un lato l'Amministrazione Finanziaria aveva conferito rilevanza alle prove assunte nel corso del procedimento penale, dall'altro il giudice penale al termine del dibattimento aveva graduato la pena evitando un irrazionale aggravio delle sanzioni. Tale connessione, sostanziale e cronologica, tra i due procedimenti consentiva di valutare congiuntamente la sanzione irrogata dall'Amministrazione finanziaria e la condanna comminata in sede penale come due facce della stessa medaglia. Nella causa *A. B. c. Norvegia* la Corte è quindi pervenuta a conclusioni che sembrano mettere in seria discussione alcuni punti ritenuti, fino a quel momento pacifici, ricorrendo ad un criterio di propria creazione³⁶. A ben guardare, pertanto, la decisione può essere letta anche come un tentativo, da parte della Corte Edu, di riavvicinarsi ai dettami della Corte di Giustizia. Non va dimenticato infatti che la Corte di Lussemburgo ha affrontato la questione della legittimità del doppio binario pur sempre nell'ottica di salvaguardare, come detto, gli interessi finanziari dell'Unione, richiedendo, per la "salvezza" di tali sistemi, la necessaria proporzionalità del meccanismo sanzionatorio da essi apprestato.

c. Norvegia, del 15 novembre 2016³⁷. Il parziale *revirement* operato dalla Corte di Strasburgo con *A. B. c. Norvegia* può riassumersi nei seguenti termini: non viola il divieto di *bis in idem*, così come sancito dall'art. 4 Prot. 7 Cedu, la celebrazione di un secondo processo penale, seguito dall'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato condannato in via definitiva dall'autorità amministrativa, con sanzione tuttavia riconducibile al concetto di materia penale, a patto che tra i due procedimenti sussista una c.d. "*sufficiently close connection in substance and time*"³⁸.

La Corte ha affermato, dunque, che una corretta interpretazione della garanzia convenzionale del *ne bis in idem* non preclude la possibilità di condurre più procedimenti interconnessi con riferimento ad uno stesso fatto e ammettendo, dunque, reazioni sanzionatorie multilivello.

Pertanto, secondo la Corte Edu, i criteri che permettono di invocare legittimamente il divieto del *bis in idem* sono:

Le sanzioni irrogabili con i due procedimenti devono essere configurabili come penali secondo i noti criteri di *Engel*.

I due procedimenti devono riguardare gli stessi soggetti (*eadem personam*), la stessa condotta e gli stessi fatti sostanziali (*ideam factum*).

Che dei due procedimenti uno deve essere già definitivo (o perché passato in giudicato o perché decorsi i termini per l'impugnazione). La c.d. *final decision*.

Che i tra i due procedimenti che portano all'irrogazione delle due sanzioni non vi sia una c.d. "*sufficiently close connection in substance and time*".

La Corte Edu con questa seconda fase, dunque, segna l'inizio di una interpretazione e applicazione del divieto del *ne bis in idem*, caratterizzato da una forte impronta sostanziale; ciò comportando un sensibile depotenziamento del principio nella sua declinazione processuale attraverso un innesto che introduce un elemento valutativo tipico del *ne bis in idem* sostanziale, ossia la

³⁷ C. FATTA, *Il nuovo volto del ne bis in idem nella giurisprudenza della Grande Camera e la compatibilità del doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, nota a Corte Edu, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. B. c. Norvegia*, ric. n. 24130/11 e 29758/11, in *Giurisprudenza penale*, P. FIMIANI, *Market abuse e doppio binario sanzionatorio dopo la sentenza della Corte Edu*, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A. B. c. Norvegia*, in *Dir. pen. cont.*, 8 febbraio 2017.

³⁸ V. C. Eur. Dir. Uomo, *A e B c. Norvegia*, parr. 125-132. Per un commento alla sentenza, si vedano F. VIGANÒ, *op. ult. cit.*; F. CASSIBA, *Ne bis in idem e procedimenti paralleli*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 351 ss.; G. DE AMICIS, P. GAETA, *Il confine di sabbia: la Corte EDU ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2017, 2, 469 ss. in argomento anche N. MAZZACUVA, E. AMATI, *Diritto penale dell'economia*. V ed., Padova, 2020, 341 ss.

proporzionalità della risposta sanzionatoria, elevata a *discrem* del cumulo tra sanzioni *in idem*³⁹.

Del resto, se fino alla pronuncia *Grande Stevens* la sentenza definitiva in uno dei procedimenti segnava in maniera automatica il momento a partire dal quale il protrarsi del procedimento ancora pendente costituiva violazione del principio, a partire da *A. B. c. Norvegia* non vi è più alcun automatismo, ma va effettuato il c.d. stress test di connessione.

5.1. Il principio della c.d. sufficiently close connection in substance and in time

La connessione tra i due procedimenti viene ritenuta sussistente dalla Corte Edu attraverso l'adozione di un test, che individua gli elementi la cui presenza consente di ritenere non applicabile il divieto di *bis in idem*, pur a fronte di un cumulo sanzionatorio sul medesimo fatto storico, in capo al medesimo soggetto.

La contemporanea presenza di questi requisiti induce a ritenere che la duplicità dei procedimenti, per sé sola, non conduca automaticamente alla violazione della garanzia *ex art. 4 Prot. 7 Cedu*, purché gli stessi possano considerarsi come aspetti differenti, da un punto di vista sostanziale e cronologico, di un unico procedimento o, quantomeno, come due procedimenti integrati in modo coerente tra loro (c.d. *coherent whole*).

In altri termini, la Corte di Strasburgo ha proceduto a temperare la notevole espansione applicativa del principio, causata dall'interpretazione estensiva del concetto dell'*idem* (sul quale non si registra alcun mutamento), attraverso una ulteriore ricostruzione, questa volta in chiave restrittiva, dell'elemento del *bis*.

Di conseguenza per aversi una connessione "*in substance*":

- I due procedimenti devono perseguire fini complementari;
- I due procedimenti paralleli devono essere una conseguenza prevedibile della condotta del trasgressore;
- I procedimenti devono essere condotti in maniera tale da evitare ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove;
- La sanzione irrogata nel procedimento chiuso per primo deve essere presa in considerazione dell'altro ancora in corso, così da evitare che il soggetto sia costretto a subire una pena eccessiva.

La connessione in *time*, invece, non richiede necessariamente che i due procedimenti vengano celebrati simultaneamente, ammettendo la loro instaurazione progressiva, purché la loro durata non determini un grave pregiudizio per i soggetti che vi sono sottoposti.

³⁹ MANES, *Principio di proporzionalità. Scelte del legislatore e sindacato di legittimità*, in *Treccani. Il libro dell'anno del diritto*, 2013, 2014 e ss.

Dunque, sembra difficile non sostenere che un simile sistema non possa offrire ai giudici nazionali parametri interpretativi certi e che la soluzione al quesito sulla violazione del *ne bis in idem* sia da ricercarsi caso per caso nella maggiore o minore celerità dei procedimenti celebrati nei confronti di uno stesso soggetto per il medesimo fatto⁴⁰.

L'auspicio, quindi, era che venissero fornite indicazioni più precise anche nell'ottica di consentire agli Stati aderenti alla Convenzione di apportare eventuali misure correttive, ma così non è stato (la pronuncia *Simkus c. Lituania*⁴¹ del 13 giugno 2017, non ha neppure menzionato il test).

Ad ogni modo, ciò che incuriosisce, dunque, non è tuttavia la scelta di intervenire sull'altro elemento del divieto di doppio giudizio, quanto piuttosto la selezione degli indici rilevanti per la sussistenza della c.d. "*sufficiently close connection in substance and time*".

La maggior parte dei criteri risultano, almeno da un punto di vista logico, congruenti con le finalità del divieto di *bis in idem*, testimoniando la necessità che i due procedimenti si svolgano in modo da evitare, per quanto possibile, la duplicazione dei procedimenti, dimostrandosi in qualche modo "figli" della tradizionale *ratio* sottostante al divieto processuale. Tuttavia, alcuni dei criteri prospettati non risultano in alcun modo ricollegabili agli scopi del *ne bis in idem* processuale.

Nello specifico nel primo gruppo rientrano tutti quei criteri che si conformano in un modo o nell'altro alla necessità di rispettare le ben note esigenze di economicità, celerità ed efficienza dei giudizi: la necessità che i differenti procedimenti abbiano scopi diversi ed assumano a oggetto anche differenti aspetti della stessa condotta; la necessità che gli stessi siano condotti in modo da evitare, per quanto possibile, ogni duplicazione nella raccolta delle prove; il criterio di natura cronologica, il quale, sebbene non impone uno svolgimento "in contemporanea" degli stessi, in ogni caso sottintende che tanto più risulta elevato il lasso temporale fra la celebrazione dei due procedimenti, quanto più risulterà probabile la violazione dell'art. 4 Prot. 7 Cedu.

Meno chiaro, al contrario, risulta essere il riferimento ad altri criteri, quali la necessità che la duplicità dei procedimenti sia un effetto prevedibile della condotta e, soprattutto, la necessità di rispettare la proporzionalità della pena nel momento di infissione della seconda sanzione⁴².

⁴⁰Questo elemento, riguardante la ragionevole durata del processo, è sintomo di come l'attuale orientamento della Corte EDU sia incline a far "scadere" il principio in esame in un presidio contro l'irragionevole lunghezza del procedimento o la sproporzionalità della sanzione rispetto al fatto. v. B. NASCIMBENE, *Il divieto di bis in idem nella elaborazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in *Sist. pen.*, 2020, 4, 101.

⁴¹Corte Edu, *Simkus c. Lituania*, 13 giugno 2017.

⁴²Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, con nota di VIGANÒ, *Una*

6. La posizione della Corte di Giustizia dell'Unione europea: il caso Menci

La sentenza *A. B. c. Norvegia* della Corte Edu ha portato la Corte di Giustizia Ue ad intervenire nuovamente con un trittico di sentenze da tempo atteso in dottrina. Il riferimento è alle cause *Menci*⁴³, *Garlsson Real Estate e Di Puma e Zecca*, con le quali i giudici rimettenti richiedevano di valutare la compatibilità di taluni sistemi a doppio binario, con l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

In particolare, in occasione della sentenza *Menci* la Corte di Giustizia dell'Ue torna ad occuparsi della compatibilità degli strumenti di repressione delle frodi e delle omissioni tributarie (in particolare relative all'Iva) con i principi fondamentali del diritto europeo e convenzionale.

In estrema sintesi, la Corte giunge a ritenere che, a determinate condizioni, la celebrazione di un doppio procedimento per gli stessi fatti non costituisca una violazione, bensì una mera limitazione del divieto di *bis in idem*, la cui giustificazione si rinviene nell'art. 52, c. 1, della Carta di Nizza⁴⁴.

Procedendo con ordine, in primo luogo vengono confermati tanto il concetto di "*materia penale*", quanto quello di *idem factum*, nel medesimo significato e portata loro conferito dalla consolidata giurisprudenza Edu. Specularmen-

nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 392 ss. e TOMASINI, *Rilevanza del fattore tempo nel principio del ne bis in idem*, in *Riv. giur. trib.*, 2017, 11, 833 ss.; ricorso n. 72098/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, con nota di G. DE MARZO, *Ne bis in idem e contestualità dei procedimenti paralleli*, in *Cass. pen.*, 2019, 8, 3086 ss. e A. GALLUCCIO, *Non solo proporzionalità della pena: la Corte EDU ancora sul ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2019; ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*, con nota di SCOLETTA, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte Edu sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 2019. In argomento anche A. MAITARELLA, *Le recenti pronunce della Corte di Strasburgo in materia di ne bis in idem: un'occasione per riflettere anche sulla progressiva emersione del principio di proporzionalità della pena nel sistema multilivello delle fonti*, in *Cass. pen.*, 2017, 12, 4577 ss.; L. BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem. La giurisprudenza interna alle prove delle indicazioni euro – convenzionali in materia di market abuse*, in *Arch. Pen.*, 2019, 39; CHINDEMI, *op. ult. cit.*, 273.

⁴³La prima, in particolare, generata da un rinvio del Tribunale di Bergamo aveva ad oggetto un procedimento penale per il delitto di cui all'art. 10bis del d.lgs. 74/2000, al cui imputato era già stata inflitta, in via definitiva, una sanzione pecuniaria amministrativa, ma ritenuta sostanzialmente penale, all'esito del procedimento tributario, ex art. 13 d.lgs. 471/1997, relativa allo stesso importo IVA non pagato. Nella causa *Menci* il rimettente chiedeva: «Se la previsione dell'art. 50 [della Carta], interpretato alla luce dell'art. 4 [protocollo] n. 7 [della CEDU] e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto (omesso versamento IVA) per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa irrevocabile».

⁴⁴F. VIGANO', *Ne bis in idem e omesso versamento dell'Iva: la parola alla Corte di Giustizia*, in *Dir. pen. cont.*, 28 settembre 2015; F. VIGANO', *A never ending story? Alla Corte di Giustizia dell'Unione europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, questa volta di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 17 ottobre 2016.

te, anche sul versante eurocomunitario si conferma che, a certe condizioni, il binario sanzionatorio non viola il divieto di *bis in idem*, pur in presenza della convergenza di sanzioni sostanzialmente penali sul medesimo fatto⁴⁵.

Pertanto, anche la Corte di Giustizia procede alla predisposizione di un test attraverso cui valutare l'applicazione o meno della preclusione. Test che risulta necessario proprio in virtù dell'art. 52, c. 1 della Carta, che ammette limitazioni ai diritti da essa garantiti solo nel rispetto del principio di proporzionalità, in una logica che si potrebbe definire di *extrema ratio*.

In proposito, nel rispetto dei limiti sanciti dall'art. 52, c. 1 della Carta, la Corte di Lussemburgo, al pari di quella di Strasburgo, richiede: che i procedimenti riguardino scopi complementari vertenti su aspetti differenti della medesima condotta; che il doppio binario sia disciplinato da norme chiare e precise (*rectius*: il cumulo di procedimenti e sanzioni deve risultare prevedibile al soggetto); che siano presenti disposizioni finalizzate a ridurre l'onere supplementare del cumulo di procedimenti a quanto strettamente necessario (come per esempio, la duplicazione in ambito probatorio); che la severità del cumulo sanzionatorio imposto al soggetto non sia superiore alla gravità del reato contestato. Risulta pertanto chiaro come gli indici elaborati dalle Corti siano, a conti fatti, in gran parte sovrapponibili.

Inoltre, è interessante evidenziare che sino a prima del *revirement* operato da *A. e B. c. Norvegia*, l'applicazione della giurisprudenza *Grande Stevens* avrebbe certamente ricondotto tali ipotesi ad una violazione del divieto convenzionale, mentre secondo i dettami eurounitari la limitazione del divieto di *bis in idem* sarebbe stata perfettamente plausibile.

Chiaramente, una simile circostanza avrebbe ingenerato non pochi inconvenienti, in particolare in virtù della clausola di salvaguardia *ex art. 52, c. 3*, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Ecco perché, sotto questo punto di vista, può effettivamente concordarsi con chi ha affermato che la Corte di Strasburgo, nel caso *A e B c. Norvegia*, sia sostanzialmente intervenuta "in soccorso" della Corte di Lussemburgo, negando l'automatica applicazione del divieto di *bis in idem*.

Ciononostante, sussistono ancora alcune divergenze nell'incedere delle due Corti. In particolare, se la Corte di giustizia riconosce che la combinazione di più procedimenti costituisca una limitazione del divieto di *bis in idem*, e che, come tale, necessiti di essere giustificata sulla base dell'art. 52 della Carta di Nizza; al contrario, la Corte di Strasburgo non la ritiene essere una limitazione, ma più radicalmente esclude che la stessa rientri nell'ambito applicativo del divieto, proprio ritenendo che la stessa non costituisca un'ipotesi di "bis".

In secondo luogo, un'altra differenza si rinviene sul piano degli intenti:

⁴⁵N. RECCHIA, *Note minime sulle tre recenti sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea in tema di ne bis in idem*, in www.eurojust.it, 2018.

nonostante il passo indietro operato nella sentenza *A. e B. c. Norvegia*, risulta chiaro che lo scopo della Corte di Strasburgo sia, prima di tutto, quello di guardare al diritto del singolo a non vedersi perseguito (e condannato) più volte per il medesimo fatto; dall'altro, altrettanto evidenti sono le diverse motivazioni che si pongono alla base del ragionamento della giurisprudenza Ue, che pare sempre muovere dalla primaria necessità di garantire un'efficace tutela (e, conseguentemente, il perseguimento) degli interessi finanziari dell'Unione.

In definitiva, l'art. 4 Prot. 7 e l'art. 50 CDFUE non devono più essere letti nel senso di impedire *tout court* di perseguire lo stesso soggetto, in relazione al medesimo fatto storico, con due procedimenti, l'uno *stricto sensu*, l'altro sostanzialmente, penali.

Questo al ricorrere di determinate condizioni il cui rispetto viene valutato dal giudice nazionale:

il primo procedimento penale si sia concluso con una risposta sanzionatoria che non sia idonea da sola a reprimere il reato in maniera efficace proporzionata e dissuasiva;

che i due procedimenti siano finalizzati a tutelare un obiettivo di interesse generale;

i due procedimenti siano previsti specificamente da norme, in modo da rendere prevedibile per il soggetto la doppia sanzione;

il carico sanzionatorio sia proporzionato;

sia garantito un coordinamento tra i procedimenti;

la sottoposizione a doppio procedimento non sia un eccessivo onere per l'interessato.

7. Il recepimento del test da parte della giurisprudenza domestica

Al fine di vagliare il rispetto, da parte della giurisprudenza interna, degli indicatori forniti dalle Corti sovranazionali e dunque sostenere la (il)legittimità del doppio binario, si rivela opportuno volgere l'attenzione all'indice della connessione sostanziale (essendo l'indice cronologico, invece, fortemente dipendente dal caso concreto di volta in volta esaminato e dunque scarsamente attendibile)⁴⁶.

⁴⁶ Nello stesso senso anche M. TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Arch. pen.*, 2018, 8. Il punto si ricaverrebbe dalla citata sentenza Corte Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Jobannesson e a. c. Islanda*. La Cassazione, nelle pronunce analizzate, sembra invece ribaltare questo assunto ritenendo integrata la connessione allorché risulti sussistente anche un solo indice. L'orientamento è da censurare e comunque pare superato dall'ultima pronuncia che ha svolto per intero il test di connessione: Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021.

Meritano, dunque, un'analisi approfondita i requisiti della prevedibilità del doppio procedimento, la complementarità degli scopi, il coordinamento tra i due iter procedimentali, e soprattutto la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato dai giudici.

Per quel che attiene al primo requisito sembra difficile negarne la sussistenza, invero sia la Suprema Corte di Cassazione sia la Corte costituzionale hanno spesso parlato di prevedibilità *in re ipsa* della duplicità del procedimento⁴⁷.

Maggiori difficoltà sorgono, invece, nel momento in cui si voglia sostenere una complementarità di scopi tra il procedimento amministrativo – tributario e procedimento penale: il primo, del resto, è storicamente orientato al recupero delle imposte evase, il secondo invece – con scopo decisamente punitivo – è teso alla repressione delle condotte illecite⁴⁸. In questo quadro, tuttavia, non si può tacere come via via che la sanzione tributaria diventa più afflittiva diventa arduo non riconoscerle il medesimo scopo penal-repressivo di quella penale, e dunque diviene ancor più difficile sostenere una reale complementarità tra gli scopi perseguiti tra i due procedimenti⁴⁹.

Ancora più complesso risulta il rapporto tra il processo tributario e quello penale in ordine al coordinamento nella raccolta e nella valutazione del materiale probatorio. Sicuramente, una prima forma di coordinamento processuale si rinviene nell'art. 331 c.p.p. a mezzo del quale si impone alla Guardia di Finanza di rendere nota all'Autorità Giudiziaria l'eventuale notizia di reato raccolta nell'esercizio delle proprie funzioni⁵⁰.

Analogamente, a fronte dell'emersione di violazioni tributarie di cui gli organi requirenti e la polizia giudiziaria hanno notizia nell'esercizio delle proprie funzioni, è fatto obbligo di comunicato alla Guardia di finanza. Anche la

⁴⁷ Cass. pen., Sez. III n. 4439/2021 e Corte cost. n. 222/2019. *Contra*, G. BISCARDI, *Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?*, in <http://www.processopenaleggiustizia.it/reati-tributari-tramonto-o-ascenza-del-doppio-binario>, 1198 che ritiene prevedibile la duplicità procedimentale ma non la doppia sanzione in virtù dell'incerta applicazione del principio di specialità da parte del giudice penale.

⁴⁸ Cass. pen. Sez. III n. 4439/2021. Riguardo gli scopi "ulteriori" della sanzione penale, la Cassazione riprende nuovamente la Corte cost. n. 222/2019.

⁴⁹ Giungono alle medesime conclusioni anche G. MELIS, M. GOLISANO, *Il livello di implementazione del ne bis in idem nell'ambito del sistema tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, 3, 597. Per F. PISTOLESI, cit., 523, invece, la complementarità degli scopi potrebbe essere soddisfatta poiché nel procedimento penale è necessario accertare il dolo, elemento estraneo all'illecito tributario. In questo senso, i due procedimenti punirebbero due diversi aspetti della condotta antidoverosa. L'orientamento non convince: entrambe le sanzioni mirano a reprimere la medesima condotta sul piano empirico, senza che l'elemento soggettivo possa essere valutato quale parametro per definire la medesimezza fattuale che, come si è visto, va valutata unicamente con riguardo all'elemento oggettivo.

⁵⁰ Per un quadro complessivo dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria si rinvia a: A. CARINCI, T. TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, II ed., Torino, 2019, 220 ss.

fase di raccolta del materiale probatorio presenta tentativi di coordinamento: in tal senso – in deroga alla disciplina sul segreto delle indagini – la Guardia di finanza trasmette dati, documenti e notizie direttamente o riferiti ed ottenuti da altre forze di Polizia nell'esercizio delle funzioni di Polizia giudiziaria; entrando così gli elementi raccolti nel procedimento penale in quello tributario (sebbene maggiori criticità sorgano nel caso inverso e cioè ove fosse osservato pedissequamente l'art. 220 disp. att. che impone l'osservanza di uno standard minimo di garanzie in fase di indagine; e che se non osservato potrebbe rendere inutilizzabile la verifica fiscale, quanto meno nel caso di dichiarazioni auto indizianti da parte del contribuente)⁵¹.

La fase che, invece, risulta maggiormente difficoltosa è quella della valutazione delle prove, è infatti precluso ai giudici di basarsi unicamente sulle sentenze emesse all'esito di uno dei procedimenti. La sentenza che definisce il processo tributario, anche se acquisibile, è liberamente valutabile dal giudice penale *ex artt.* 187 e 192 c.p.p.; allo stesso modo la sentenza penale irrevocabile non fa stato nel processo tributario (*idem* per la sentenza patteggiata o per il decreto penale di condanna). A ciò si aggiungano le differenze strutturali tra i due procedimenti in materia probatoria, il riferimento non può che essere al divieto di prova testimoniale orale nel processo tributario così come l'utilizzo di presunzioni che caratterizzano quest'ultimo e non il processo penale (se non a determinate condizioni).

Infine, criterio principe per vagliare la tenuta del doppio binario alla luce degli indici forniti dalle Corti sovranazionali è quello della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, e cioè che il secondo giudice tenga in debita considerazione la sanzione irrogata all'esito del procedimento concluso per primo⁵².

⁵¹La dottrina sul tema: 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, 115 ss. ove evidenzia come spesso gli elementi indicanti un'evasione sopra soglia emergano solo a seguito dell'attività di accertamento e quasi mai prima così che raramente si osserva la disposizione di cui all'art. 220 disp. att. c.p.p.

⁵²Per un'analisi più dettagliata del principio di proporzionalità della pena al fatto con una rassegna delle più importanti pronunce sul punto della Corte costituzionale, si rinvia a F. VIGANÒ, *Un'importante pronuncia della Consulta sulla proporzionalità della pena*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 2, 61 ss., nota alla sentenza della Corte cost. n. 236/2016 e I. GRIMALDI, *Il principio di proporzionalità della pena nel disegno della Corte costituzionale*, in *Giur. pen.*, 2020; A. CALZOLARI, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il principio del ne bis in idem*, in *Corr. Trib.*, 2017, 4, 309 ss.; A.F. TRIPODI, *cit.*, in *Diritto penale dell'economia*. Tomo I, Milano, 2019, 58; M. TORTORELLI, *cit.*, in *Arch. pen.*, 2018, 11; A. CARINCI, *cit.*, in *Rass trib.*, 2015, 2, 453 s.; CORDERO GUERRA, *Sanzioni amministrative tributarie*, in *Dig. Disc. Pen. – Sez. Comm.*, Agg. VIII, 2017, 463; S. DORIGO, *cit.*, in *Rass trib.*, 2017, 2, 444; E. MANONI, *Il principio di specialità non scongiura le duplicazioni sanzionatorie*, in *Il fisco*, 2018, 7, 653 ss.; A. BENAZZI, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, (a cura di A. Cappodi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa), in *Diritto penale dell'economia*. Tomo I, 2019, 693 ss.; A. GAITO, *La progressiva trasfigurazione del ne bis in idem*, in *Arch. pen.*, 2019, 1, 11; F. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale*

Come si può agevolmente intuire detto criterio di proporzionalità è per sua natura fortemente elastico essendo ancorato alle contingenze del caso concreto di volta in volta esaminato dal secondo giudice; nonostante ciò è utilizzato quale argomento per ritenere immuni da censure i sistemi a doppio binario (e quindi escludere la violazione del *ne bis in idem* processuale)⁵³.

Come si è accennato, il fondamento positivo dell'accezione sostanziale del principio è stato individuato nelle disposizioni che regolano il concorso apparente di norme: si evidenzia, dunque, uno stretto legame tra principio di proporzione, principio di colpevolezza e *ne bis in idem* sostanziale⁵⁴.

Di qui, il legame con il principio di proporzione: occorre scongiurare il rischio per il quale l'applicazione di una pluralità di norme sanzionatorie al medesimo fatto possa portare a una risposta punitiva sproporzionata⁵⁵. A sua volta, il principio di proporzione ha stretti rapporti con il principio di colpevolezza, legando così inestricabilmente le tre diverse garanzie⁵⁶.

Tale principio, inteso come divieto di sproporzione tra pena e gravità del fatto, è riconosciuto anche dalle Carte dei diritti sovranazionali. È infatti enunciato dal terzo comma dell'art. 49 della Carta di Nizza⁵⁷ e, a livello con-

dell'economia: profili sostanziali e processuali, in *discrimen*, 2020, 7. *Contra*, G. BISCARDI, *cit.*, in *Processo pen. e giustizia.it*, 5, 2019, 1197 ss.; FANELLI, *cit.*, in *Cor. trib.*, 2018, 22, 1748. Nel senso che tale meccanismo è comunque idoneo ad assicurare la proporzionalità complessiva della sanzione ma non a scongiurare la duplicazione di procedimenti, v. F. M. MAGNELLO, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giur. pen.*, 2019, 12, 10; B. PIATTOLI, *Livelli di tutela europei per la garanzia del ne bis in idem*, in *Giur. it.*, 2019, 1461.

⁵³Così F. CONSULICH, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del giudice eurounitario*, *Dir. pen. proc.*, 2018, 7, 949 s.; L. BARON, *op. ult. cit.*, 24 ss. che comunque sottolinea la rilevanza anche degli altri indici; A. F. TRIPODI, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sist. pen.*, 2020, 18.

⁵⁴ Così infatti F. MANTOVANI, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Bologna, 1966, 592 ss.; ID, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, 2010, 410; A. VALLINI, *op. cit.*, 274; C. SOTIS, *Il "fatto" nella prospettiva di divieto di doppia punizione*, in *Ind. pen.*, 2017, 471; C. SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio pen.*, 2019, 34 ss. Nel senso che il principio abbia portata interdisciplinare, trovando fondamento sia nell'art. 15 c.p. che nell'art. 9 l. 689/1981, v. VALLINI, *Giusti principi, dubbie attuazioni: convergenza di illeciti in tema di circolazione di veicolo sottoposto a sequestro*, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 853 ss.

⁵⁵ Negli stessi termini, v. B. ROMANO, *Il rapporto tra norme penali*, Milano, 1996, 281 ss. e, con riferimento specifico al *ne bis in idem* sostanziale, F. MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017, 296 ss.; L. BARON, *op. cit.*, 9 ss.; A. F. TRIPODI, *op. cit.*, 1066 ss.; L. BIN, *op. ult. cit.*, 121 ss.

⁵⁶ Evidenzia tale legame anche L. BARON, *Test di proporzionalità e ne bis in idem*, 10. Tale connessione tra principio di colpevolezza e *ne bis in idem* sostanziale è evidenziata per il ruolo del *ne bis in idem* nell'estensione della materia penale poiché estenderebbe la portata del principio di proporzione della pena quale corollario del principio di colpevolezza anche agli illeciti formalmente amministrativi ma sostanzialmente penali. Sul punto, v. F. MAZZACUVA, *op. ult. cit.*, 317 ss.

⁵⁷ Ci si riferisce alla proporzionalità cd. "formale", distinta dal criterio di proporzionalità materiale di cui all'art. 52 CDFUE spesso richiamato dalla Corte di Giustizia in sede di giudizio di

venzionale, è fatto discendere dal divieto di trattamenti inumani e degradanti di cui all'art. 3 della Cedu.

Quanto osservato circa la relazione tra *ne bis in idem* sostanziale e principio di proporzionalità della pena, sottolineato dalle già analizzate sentenze delle Corti sovranazionali, ha dunque spinto a ricercare la soluzione ai doppi binari sanzionatori sul piano sostanziale piuttosto che processuale.

Così facendo, si scindono i due diversi aspetti della garanzia, risultando possibile analizzare separatamente due diversi temi posti dai sistemi "a doppio binario".

Se da un lato, però, è certamente opportuno assicurare un trattamento sanzionatorio proporzionato in caso di cumuli punitivi, dall'altro risulta ormai altresì imprescindibile porre rimedio alla duplicazione processuale con tutto ciò che essa comporta anche in termini costo economico per la giustizia. Del resto, come insegnavano gli antichi romani nella accezione più risalente del principio, è proprio la duplicazione procedimentale per lo stesso fatto ad essere di per sé lesiva di un diritto della persona, a prescindere dall'esito dei procedimenti e, di conseguenza, dell'entità dell'eventuale doppia sanzione.

A ciò si aggiunga la recentissima pronuncia della Corte costituzionale⁵⁸ con la quale il giudice delle leggi, sebbene adito a pronunciarsi sul meccanismo del doppio binario sanzionatorio in materia di diritti d'autore, ha comunque offerto l'occasione per muovere alcuni rilievi critici anche sul versante degli illeciti fiscali⁵⁹.

In tale occasione la Corte, censurando il sistema a doppio binario per carenza dei requisiti di connessione tra i procedimenti, riconosce la violazione dell'art. 4, Prot. n. 7 della Cedu, e dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento (o di non luogo a procedere) nei confronti dell'imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171 *ter* della l. 633/1941 che, in relazione al medesimo fatto, sia stato già sottoposto a procedimento concluso in via definitiva, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174 *bis* della medesima legge.

Dalla pronuncia della Corte emerge la volontà di recuperare la dimensione processuale del principio, tutelando l'imputato, dunque, non solo contro

bilanciamento. Sul punto, v. C. SOTIS, *I principi di necessità e proporzionalità della pena nel diritto dell'Unione Europea dopo Lisbona*, in *Dir. pen. cont.*, 2012, 1, 111 ss.; L. BARON, *op. ult. cit.*, 8 ss.

⁵⁸ Corte costituzionale, sentenza 14 giugno 2022, n. 149.

⁵⁹ Per un commento alla pronuncia vedi F. PEPE, *Prime "brecce" del ne bis in idem "europeo" nell'ordinamento italiano: quali implicazioni sul sistema sanzionatorio tributario?*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2022, fasc. 3, 1578. Ancora per la dottrina: C. AMALFITANO, *Il rapporto tra rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia e remissione alla Consulta e tra disapplicazione e remissione alla luce della giurisprudenza comunitaria e costituzionale*, in *Rivista AIC*, 2020; G. ANGIOLINI, *Una questione ancora irrisolta: il principio del ne bis in idem europeo e in Italia*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2018; A. BARBERA, *La Carta dei diritti: per un dialogo fra Corte italiana e la Corte di Giustizia*, in *Rivista AIC*, 2017.

la prospettiva dell'infissione di una seconda pena, ma ancor prima contro la prospettiva di subire un secondo processo per il medesimo fatto (ciò a prescindere dall'esito del primo processo, che potrebbe essersi concluso con una assoluzione), poiché la *ratio* originaria del principio è proprio quella di evitare ulteriori sofferenze e costi economici determinati dal nuovo processo⁶⁰.

In tale modo la Corte sembra anche voler correggere quell'orientamento giurisprudenziale che tende a ridurre il *ne bis in idem* a mera proporzionalità e prende le distanze da siffatta tendenza riduttiva della garanzia, dimostrando la limitatezza di tale approccio: la proporzionalità è solo uno degli indici che può essere valorizzato al fine di vagliare il carattere integrato del doppio binario sanzionatorio.

Ad ogni modo, la Consulta ha sottolineato che il rimedio introdotto, pur necessario per evitare la violazione del diritto fondamentale dell'imputato, non basta a rendere razionale il sistema, che consente comunque l'apertura di due procedimenti e il loro svolgimento parallelo. Ha dunque invitato il legislatore ad eliminare questa disarmonia nel quadro di una auspicabile rimediazione complessiva dei sistemi a doppio binario sanzionatorio ancora vigenti.

Nondimeno, come si è accennato, nonostante la chiara divisione teorica dei distinti aspetti della garanzia (processuale e sostanziale), l'attuale interpretazione del *ne bis in idem* da parte delle Corti sovranazionali giunge ad una sostanziale commistione dei due piani. Infatti, il rispetto della proporzionalità del carico sanzionatorio complessivo è indicato come il criterio maggiormente significativo per escludere una violazione dell'art. 4 Protocollo 7. Come a dire, sarebbe ben possibile una compressione del diritto a non esser giudicato due volte per lo stesso fatto in caso di cumulo tra procedimenti penali e amministrativi ma sostanzialmente penali laddove, in un'ottica di bilanciamento con altri interessi dell'ordinamento, sia comunque assicurata la proporzionalità della sanzione integrata di modo che tale compressione del diritto fondamentale non sia eccessiva.

Alla luce di tale interpretazione è quindi possibile giungere alla seguente conclusione: nei sistemi a doppio binario, al fine di evitare una violazione del *ne bis in idem* processuale, è necessario il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale, assicurando quindi la proporzionalità del cumulo punitivo. In tal modo, il

⁶⁰Per cui v., *ex plurimis*, A.F. TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del ne bis in idem in tema di manipolazioni di mercato*, in www.penalecontemporaneo.it, 2014; nonché, con precipuo riferimento alle dirette implicazioni del principio di specialità amministrativa di cui all'art. 9 l. n. 689/1981, E. PENCO, *Il principio di specialità amministrativa*, in *Diritto penale contemporaneo – Rivista trimestrale*, 2015, 63. Secondo la concezione puramente processuale, all'evidenza una violazione del principio potrebbe maturare anche all'esito di un'assoluzione e, dunque, a prescindere dagli epiloghi processuali, in quanto la sofferenza del soggetto è misurata sulla duplice pendenza, considerata in sé e per sé; sul punto, cfr., *ex plurimis*, L.BIN. op. cit. p. 100, nonché, più di recente e con precipuo riferimento al caso Corte EDU, *Tsonyo Tsonev c. Bulgaria*, 14 gennaio 2010.

sacrificio subito dall'individuo (o dall'ente) sul piano processuale sarà in qualche guisa bilanciato sul piano sostanziale.

Stante, tuttavia, gli approdi a cui giungono sia la Corte di Strasburgo che quella di Lussemburgo in materia e tenendo a mente tutti gli indicatori del test di connessione da queste elaborati, va evidenziato come il criterio della proporzionalità sia criterio necessario ma non sufficiente ad escludere violazioni del *ne bis in idem*; ed è proprio in quest'ottica che sembra opportuno esaminare nei paragrafi a seguire le diverse ipotesi avanzate dalla dottrina per assicurare una coesistenza tra il principio del *ne bis in idem*, per come interpretato a livello sovranazionale, e il sistema sanzionatorio tributario nazionale.

8. Soluzioni de jure condito alla luce della giurisprudenza sovranazionale

Una prima soluzione proposta dalla dottrina, al fine di risolvere il contrasto tra il principio europeo del *ne bis in idem* e il doppio binario in materia fiscale è stata quella dell'interpretazione conforme dell'art. 649 c.p.p. rispetto all'art. 4, Prot. 7, della Cedu.

Se si considera, infatti, il rapporto di detta disciplina con la norma pattizia una prima via da seguire potrebbe essere quella dell'interpretazione adeguatrice dell'art. 649 c.p.p. rispetto al principio del *ne bis in idem* per come disciplinato dalla Cedu.

Dall'ordinamento gerarchico delle fonti deriva, invero, il principio per cui, nell'interpretazione di un testo normativo, debba prevalere l'interpretazione conforme al testo gerarchicamente sovraordinato (c.d. interpretazione adeguatrice o conforme).

L'operazione parrebbe, invero, facilitata dal fatto che il sistema interno già conosce un rimedio in *executivis* per i casi in cui il *ne bis in idem* non abbia funzionato a monte – prevenendo in radice l'apertura di un procedimento *de eadem re et persona* –, o almeno in pendenza del secondo giudizio, conducendo alla decisione di non doversi procedere *ex art. 649, 2 c., c.p.p.*

Il riferimento va, evidentemente, alla disciplina del “conflitto pratico” di giudicati *ex art. 669 c.p.p.*, che, a fronte di un plurimo giudicato *in idem*, demanda al giudice dell'esecuzione la selezione di un solo titolo esecutivo – con contestuale revoca degli altri –, alla luce di un criterio non già – circostanza significativa, ai nostri fini – cronologico, bensì, almeno di regola, di *favor rei*.

Non a caso diversi Autori⁶¹, nell'interrogarsi sui riflessi interni della

⁶¹ G. DE AMICIS, *Ne bis in idem e “doppio binario” sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza “Grande Stevens” nell'ordinamento italiano*, 22, in www.penalecontemporaneo.it, 30.6.2014; A.F.

sentenza *Grande Stevens*, avevano individuato nell'art. 669 c.p.p. – quando il richiamo all'art. 649 c.p.p. sia impedito dal “doppio giudicato” – il canale dell'adeguamento interno ai vincoli convenzionali – per via d'interpretazione conforme o di incidente costituzionalità *ex art.* 117 Cost., 4 Prot. 7 Cedu –, nei casi identici, ed eventualmente analoghi, a quello specificamente oggetto del giudicato europeo.

La via dell'interpretazione conforme, tuttavia, tanto dell'art. 649 c.p.p., quanto dell'art. 669 c.p.p., non convince⁶².

Ciò non tanto perché il riferimento di tali disposizioni a un doppio procedimento, o giudicato, “*penale*”⁶³, sia semanticamente inidoneo ad essere inteso come “*sostanzialmente penale*” secondo gli indici convenzionali, ma perché siffatta operazione interpretativa non è consentita dai principi di stretta legalità in materia penale e di obbligatorietà dell'azione penale.

Nel nostro sistema, da un lato, sono illeciti, sanzioni e procedimenti penali solo quelli che la legge, non il giudice – sia pure per ragioni di garanzia – qualifica tali⁶⁴; dall'altro, a fronte di un illecito così qualificato *ex lege*, l'azione penale è obbligatoria, e non può essere ritrattata. Ciò non esclude che la legge possa attribuire a taluni atti o fatti – ivi compreso un precedente giudicato di natura amministrativa *de eadem re et persona* – l'effetto di rendere improcedibile – o di giustificare la ritrattazione – dell'azione penale⁶⁵, ma deve trattarsi, appunto, della legge, non di un'operazione interpretativa, per quanto autorevolmente fondata sulla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, che legge non è⁶⁶.

Né convince la tesi per cui all'interpretazione conforme si potrebbe arrivare con l'*analogia iuris*⁶⁷, seguendo il percorso tracciato dalle Sezioni unite

TRIPODI, *Abusi di mercato*, 109; G.M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo*, 8; V. Zagrebelsky, *Le sanzioni Consob, l'equo processo e il ne bis in idem nella Cedu*, in *GI* 2014, 1196.

⁶² Cfr. già, volendo, B. LAVARINI, *Corte europea dei diritti umani e ne bis in idem: la crisi del “doppio binario sanzionatorio*, in *DPP, Speciali*, suppl. 2014 (12), 87 s. Deve però darsi atto che detta via è stata, discutibilmente, percorsa da talune decisioni di merito: cfr. T. Brindisi 17.10.2014, in *DPP* 2015, 438; T. Asti 10.4.2015 n. 717, in www.giurisprudenzapenale.com.

⁶³ La soluzione, infatti, si presta a forti dubbi di fondatezza in quanto lo stesso tenore testuale di detto articolo, riferendosi “*all'imputato*” e al “*procedimento penale*” per il “*medesimo fatto*” non depone a favore di una interpretazione estensiva che ricomprenda anche le sanzioni amministrative.

⁶⁴ Non intendiamo certamente contestare che alle sanzioni punitive, anche non “penali”, debbano essere estese le garanzie previste per le sanzioni *stricto sensu* penali, ma soltanto rimarcare che, se nel nostro sistema è “penale” solo ciò che la legge qualifica tale, non è possibile – almeno *de iure condito* –, denominare “penale” quanto la legge qualifichi altrimenti.

⁶⁵ V. peraltro le riserve di M.L. DI BITONTO, *Una singolare applicazione dell'art. 649 c.p.p.*, in *DPP* 2015, 445 ss.

⁶⁶ V. anche, con qualche diversa sfumatura, M. BONTEMPELLI, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, 15 ss., in www.archiviopenale.it.

⁶⁷ Cfr. F. VIGANÒ, *Doppio binario*, 14, nonché, con qualche diversa sfumatura, R. RISTUCCIA,

allorché, ravvisando nel *ne bis in idem* un principio generale dell'ordinamento trascendente le specifiche applicazioni di cui, fra l'altro, agli artt., 649 e 669 c.p.p., hanno ritenuto improcedibile l'azione penale *in idem* anche in difetto di un pregresso giudicato. Altro è, infatti, richiamare il principio generale del *ne bis in idem* per estendere il novero dei rimedi preventivi e repressivi della relativa violazione, altro riscrivere integralmente il principio stesso, ampliandone l'ambito applicativo al di fuori della "materia penale" nell'accezione italiana del termine. Questa seconda operazione, per le ragioni già dette, non è bene che si svolga per via interpretativa.

8.1. L'applicazione diretta del diritto dell'Unione europea: l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea

Un'altra soluzione proposta, al fine di risolvere il contrastato tra il principio europeo del *ne bis in idem* e il doppio binario in materia fiscale, è stata quella dell'applicazione diretta dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea da parte dei giudici nazionali, stante il fatto che, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, dal 1° dicembre 2009, la Carta di Nizza è stata elevata a rango di diritto primario dell'Unione europea (con efficacia pari a quella dei Trattati *ex art.* 6 TFUE)⁶⁸.

Ebbene, si potrebbe disapplicare la norma sanzionatoria facendo diretta applicazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali non solo per ragioni di proporzionalità del cumulo punitivo ma, più in generale, laddove manchi la connessione sostanziale e temporale tra i procedimenti che deve sussistere al fine di ritenere legittimi i doppi binari sanzionatori sulla base della interpretazione della Corte di giustizia Ue. In altri termini, laddove non sia rispettato anche solo uno degli indici di connessione, si potrebbe chiudere il secondo procedimento disapplicando la norma sanzionatoria.

La proporzionalità della sanzione, infatti, come detto, è solo uno tra gli indici che devono essere rispettati e sarebbe erroneo non tenere conto anche delle ulteriori condizioni poste dalla Corte Edu e dalla Corte di Giustizia per ritenere immuni da censure i doppi binari sanzionatori.

Il giudice del secondo procedimento dovrebbe valutare il rispetto di ogni indicatore e, laddove anche solo uno dei requisiti non sia rispettato, disapplicare la norma sanzionatoria ricorrendo all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Ue. Il diritto dell'Ue verrebbe così utilizzato non solo per garantire il rispetto della proporzionalità complessiva della sanzione ma, più in generale, per valutare la legittimità dell'intero sistema a doppio binario

Sanzioni a doppio binario, 3 s., in www.fchub.it, 3.2.2015; V. ZAGREBELSKY, *Le sanzioni*, 1198.

⁶⁸ Si legga in proposito: F. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia: profili sostanziali e processuali*, in www.discrimen.it, 2020.

intervenendo anche quando sia complessivamente proporzionata in caso di mancato rispetto degli indici di connessione.

L'applicazione diretta del diritto dell'Ue non appare, purtroppo, rappresentare la migliore alternativa in materia tributaria né per garantire la proporzionalità complessiva del trattamento sanzionatorio né per porre rimedio ad una violazione del *ne bis in idem* così come interpretato dalle Corti internazionali per i sistemi a doppio binario.

Difatti l'ambito di applicazione della Carta di Nizza è circoscritto esclusivamente all'attuazione del diritto dell'Unione; dunque, nel settore tributario solo le imposte indirette sono regolate dal diritto dell'Unione europea. Dunque, ci si troverebbe di fronte ad una discriminazione laddove il rispetto del principio del *ne bis* potesse essere garantire solo in materia di imposte indirette.

A fronte di tale inconvenienza è preferibile ricercare una alternativa che non ponga tali criticità in ordine alla disparità di trattamento tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati.

La soluzione auspicabile sembra essere quindi la prospettazione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. poiché eliminerebbe tale ingiustificata disparità di trattamento ma permetterebbe anche l'applicazione nell'ordinamento nazionale dei principi contenuti nelle Carte sovranazionali senza limitarsi a ricercare la sola proporzionalità complessiva della sanzione⁶⁹.

8.2. La questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p.

Considerato come illustrato l'inadeguatezza del diritto dell'Unione a rappresentare una valida alternativa in materia tributaria, non rimane che individuare nell'intervento della Corte costituzionale l'unico rimedio concretamente esperibile capace di dare attuazione nell'ordinamento interno dei principi espressi dalla Corte Edu.

La questione di legittimità concretamente da porre dovrebbe quindi fare esplicito riferimento al test di connessione tra procedimenti senza determinare una radicale contrarietà al *ne bis in idem* di ogni duplicazione procedimentale⁷⁰.

⁶⁹ Per spunti interessanti in tema: L. DEAGLIO, *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, in *Dir. pen. e proc.*, 2019, 10, 1437.

⁷⁰ Questo invece era il carattere dell'ultima questione di legittimità sul punto sollevata dal Tribunale di Bergamo che chiedeva un intervento manipolativo dell'art. 649 c.p.p. «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di 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

A seguito di un eventuale accoglimento della questione prospettata in questi termini, il giudice del secondo procedimento, secondo un approccio casistico in linea con il “nuovo volto” della garanzia, dovrebbe valutare di volta in volta la connessione materiale e temporale tra i procedimenti e, in caso non la ritenesse sussistente, pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere. In questo modo, si avrebbe una “traslazione” nell’ordinamento interno del test di connessione come delineato dalla Corte Edu e si indicherebbe al giudice quale strada percorrere in caso di mancato superamento del test così scongiurando il rischio di condanna dell’Italia da parte della Corte di Strasburgo.

Nondimeno, anche tale soluzione non è andata esente da critiche. Infatti, si è sostenuta l’impraticabilità di una simile alternativa perché finirebbe per determinare la “neutralizzazione” della tutela penale⁷¹. In altri termini, considerata la maggiore celerità del procedimento amministrativo, sarebbe (quasi) sempre il giudice penale a dover chiudere il procedimento così da determinare la “sopravvivenza” del solo procedimento meno garantito. Tale esito, secondo alcuni, precluderebbe a priori l’accoglimento della questione di legittimità costituzionale poiché determinerebbe la violazione dei cd. “controllimiti”⁷². Inoltre, determinerebbe un arretramento e non un «innalzamento del livello di tutela dei diritti fondamentali»⁷³ con conseguente violazione dell’art. 53 Cedu⁷⁴.

Inoltre, non sembra che le altre soluzioni *de jure condito* siano idonee a porre rimedio a una simile incongruenza. L’interpretazione estensiva dell’art. 21 del d. lgs. 74/2000 potrebbe talvolta raggiungere un simile risultato lad-

Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo e dei relativi Protocolli». La Corte costituzionale, con la citata sentenza n. 222/2019, ha nuovamente dichiarato inammissibile la questione per il carattere lacunoso della motivazione dell’ordinanza di rimessione ma non si è pronunciata sul merito della questione. Tuttavia, l’accoglimento della questione come prospettata dal Tribunale di Bergamo avrebbe determinato *sempre* la violazione del *ne bis in idem* nei sistemi a doppio binario e non solo in caso di mancata connessione tra i due procedimenti.

⁷¹ Così G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *op. cit.*, 838; M. L. DI BITONTO, *Una singolare applicazione dell’art. 649 c.p.p.*, in *Dir. pen. e proc.*, 2015, 4, 443 e 445 ss.

⁷² Così infatti M. L. DI BITONTO, *Il ne bis in idem*, 1340; F. S. CASSIBA, *op. cit.*, 17 s.; V. MAIELLO, *op. ult. cit.*, 348 ss.; M. TORTORELLI, *op. cit.*, 17 che individuano, con varietà di accenti, negli artt. 3, 24, 25, 27, 111 e 112 Cost. i controllimiti che osterebbero a una simile pronuncia. In particolare, nella maggior parte dei casi in cui non si ravvisasse la *close connection*, si priverebbe il contribuente delle garanzie proprie del solo procedimento penale, “processandolo” solo in sede amministrativa. *Contra*, v. F. VIGANO’, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell’art. 50 della Carta? (A margine della sentenza Grande Stevens della Corte Cedu)*, in *Dir. pen. cont.*, 2014.

⁷³ M. L. DI BITONTO, *op. ult. cit.*

⁷⁴ Difatti, l’art. 53 della Convenzione dispone che «Nessuna delle disposizioni della presente Convenzione può essere interpretata in modo da limitare o pregiudicare i diritti dell’uomo e le libertà fondamentali che possano essere riconosciuti in base alle leggi di ogni Parte contraente o in base a ogni altro accordo al quale essa partecipi».

dove non risultino applicabili i meccanismi premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis* ma non permetterebbe al giudice di prendere in considerazione tutti gli indici del test di connessione come delineato dalla Corte Edu, senza considerare il fatto che gli enti collettivi rimarrebbero al di fuori della portata applicativa della norma.

Del pari, l'estensione dell'art. 187-*terdecies* del TUF, in materia di abusi di mercato, al sistema tributario potrebbe essere una soluzione idonea a garantire una sanzione complessivamente proporzionata ma non risolverebbe le criticità emerse nell'analisi degli altri indici di connessione tra i procedimenti, oltre a determinare comunque un cumulo sanzionatorio (ancorché astrattamente proporzionato). Infine, l'applicazione diretta dell'art. 50 CDFUE, oltre a riproporre negli stessi termini l'incongruenza sistematica del criterio del «vince chi arriva prima»⁷⁵, determinerebbe altresì una ingiustificata disparità di trattamento tra imposte armonizzate e non armonizzate dando luogo a un «*ne bis in idem* a due velocità».

Per questi motivi, pur non essendo priva di criticità, sembra che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., posta nei termini sopra descritti, continui a rappresentare una tra le migliori soluzioni *de jure condito* al mancato superamento del test di connessione nei sistemi a doppio binario.

In alternativa, spetterebbe al legislatore «stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni» poste dal cumulo di procedimenti tra «ordinamento nazionale e Cedu»⁷⁶. Una volta deciso di intervenire in via legislativa, ci si dovrebbe però aspettare una riforma organica capace non solo di assicurare una risposta sanzionatoria proporzionata ma anche di scongiurare la stessa duplicazione procedimentale.

9. La necessità di un intervento da parte del legislatore e le alternative *de jure condendo* al doppio binario sanzionatorio

Al fine di evitare la duplicazione procedimentale, una prima alternativa al sistema attuale potrebbe essere quella di prevedere un inquadramento dei rapporti tra illecito amministrativo e reato nell'ambito del c.d. concorso apparente di norme *infra* – sistemico con l'introduzione di una clausola espressa di sussidiarietà per gli illeciti amministrativi o la generale previsione del principio di alternatività.

Dunque, in uno simile scenario e a fronte di una evasione fiscale sopra soglia, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe limitarsi ad attivarsi per il

⁷⁵ G. M. FLICK, V. NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. AIC*, 2014, 10.

⁷⁶ Corte cost. n. 102/2016.

recupero del tributo evaso, astenendosi però dall'irrogare sanzioni amministrative e trasmettendo – invece – la notizia di reato alla Procura competente (perdendo in tal modo la procedura amministrativa connotazione affittiva tipica del diritto penale)⁷⁷.

È pur vero, tuttavia, che all'esito del processo penale, pur a fronte di una evasione sopra soglia, il giudice potrebbe ritenere che il fatto illecito difetti di taluni elementi, come ad esempio dell'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione, e dunque potrebbe decidere di non procedere. A quel punto, il giudice amministrativo dovrebbe nuovamente attivarsi, al fine di irrogare quantomeno la sanzione pecuniaria, ciò evidentemente contrastando con il principio di economia processuale (senza contare che durante il tempo necessario a definire il processo penale potrebbe altresì prescriversi il reato tributario; quest'ultimo motivo, infatti, è stato a base dell'abbandono della previgente disciplina degli illeciti tributari, *ex l. 4/29*, basata sulla c.d. pregiudiziale)⁷⁸.

Chiaro è quindi che la strada migliore da perseguire per rispettare il principio del *ne bis in idem* sarebbe quella di pianificare *ex ante* un coordinamento processuale idoneo sia ad apprestare adeguata tutela agli interessi finanziari dello Stato, sia al diritto fondamentale a non essere giudicato due volte in ordine al medesimo fatto.

Taluni hanno ipotizzato di differenziare in modo netto le fattispecie di reato dagli illeciti amministrativi riservando la sanzione penale unicamente alle violazioni connotate da maggior disvalore, rinforzando in tal modo i principi di sussidiarietà ed *extrema ratio* del diritto penale⁷⁹.

⁷⁷ Nel senso di prevedere questo tipo di coordinamento processuale, v. F. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari*, in A. GULLO, F. MAZZACUVA (a cura di), *Ricchezza illecita ed evasione fiscale*, Bari, 2016, 128 ss. In senso simile, anche L. TROYER, *Ne bis in idem e reati tributari: la Corte di Cassazione valuta concretamente legittimo il doppio binario sanzionatorio in tema di dichiarazione infedele*, in *Riv. dott. comm.*, 2021, 2, 288 per il quale il legislatore dovrebbe prevedere che «il procedimento tributario ritorni a svolgere la propria funzione originaria di accertamento del debito erariale, riservando all'esercizio dell'azione penale il ruolo di esaurire le pretese punitive dello Stato nei confronti dell'illecito tributario».

⁷⁸ E infatti questa è la ragione per la quale il legislatore ha adottato il sistema a doppio binario cd. "alternativo" con il d. lgs. 74/2000: nella *mens legis*, la sanzione amministrativa irrogata all'esito del relativo procedimento avrebbe dovuto rimanere ineseguibile a seguito di una condanna in sede penale per gli stessi fatti in virtù del principio di specialità. In tal modo, la duplicazione procedimentale sarebbe stata funzionale proprio a evitare un simile vuoto di tutela e sarebbe stata bilanciata sul piano sostanziale dall'applicazione effettiva della sola sanzione speciale. Cfr. anche la Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante

«Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205», approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri.

⁷⁹La proposta è stata avanzata da F. PISTOLESI, *op. cit.*, 526; G. MARINO, *op. cit.*, 653; F. PAZZAGLIA, *Compatibilità del doppio binario sanzionatorio amministrativo-penale con il principio del ne bis in idem*, 1048. Anche in materia di abusi di mercato, era stata proposta una simile alternativa: cfr. VIGANÒ,

Talaltri hanno evidenziato l'opportunità di prendere ispirazione da alcuni sistemi europei che impongono un coordinamento tra magistratura requirente e autorità amministrativa prima dell'avvio del procedimento, come avviene ad esempio avviene nel sistema bretone o francese.

Il primo, in materia di abusi di mercato, si astiene dall'irrogare le sanzioni amministrative quando è pendente o è stato portato a conclusione il processo penale avente ad oggetto il medesimo fatto. Il sistema pone al centro una Autorità con il potere di perseguire determinati reati individuati *ex ante* dalla legge e sceglie se esercitare l'azione penale o sanzionare il fatto in via amministrativa secondo dei criteri consultabili sul c.d. *Fca Handbook*⁸⁰, applicando di fatto una sola sanzione⁸¹.

In Francia, in modo quasi analogo, l'AMF⁸² ossia l'Autorità che è preposta alla supervisione dei mercati finanziari e delle società di investimento, non può irrogare sanzioni amministrative quando è stata esercitata l'azione penale per lo stesso fatto né il p.m. può esercitare l'azione penale quando lo stesso fatto è stato già sanzionato in via amministrativa.

Altrimenti, sarebbe ipotizzabile anche prevedere solo un unico procedimento in sede penale, innalzando così anche le garanzie probatorie del contribuente, all'interno del quale accertare la rilevanza penale del fatto e, in caso di riscontro affermativo, evitare di irrogare la sanzione amministrativa⁸³.

Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato, cit., par. 4.3; E. BASILE, *Una nuova occasione (mancata) per riformare il comparto penalistico degli abusi di mercato?*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 283 ss.

⁸⁰Cfr. *Decision Procedure and Penalties Manual* 6.2.1 par. 6 e *Enforcement guide* 12.3.4, consultabile su <https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/EG/12/?view=chapter>.

⁸¹Parla infatti di «doppio binario formale e non sostanziale», F. D'ALESSANDRO, *Regolatori del mercato, enforcement e sistema penale*, Torino, 2014, 400 ss. Sul punto, v. anche ID, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti fondamentali*, in *Dir. pen. e proc.*, 2014, 630. Per il funzionamento della FCA, v. anche M. PASETTO, *Inghilterra*, in P. PASSAGLIA (a cura di), *Il principio del ne bis in idem*, Servizio studi della Corte costituzionale – Area di diritto comparato, 2016, 70 ss., liberamente consultabile sul sito della Corte.

⁸²*Autorité des marchés financiers*, principali garanti delle attività finanziarie in Francia. In qualità di garante del mercato azionario, l'AMF è responsabile della supervisione dei mercati finanziari e delle società di investimento.

⁸³A favore di una simile soluzione anche P. CORSO, *Il doppio binario sanzionatorio tributario: un vulnus al divieto di secondo giudizio?*, in *Arch. pen.*, 2016, 3, 15; M. DONINI, *op. cit.*, 2297; O. MAZZA, *I controversi rapporti tra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 1, 231; Fr. MAZZACUVA, *Ne bis in idem e diritto penale dell'economia*, 23. A favore della trattazione congiunta delle diverse reg Giudicande anche per gli enti collettivi, v. G. BISCARDI, *La riforma dei reati tributari: profili processuali. Sfatato il tabù del processo agli enti*, in *Proc. pen. giust.*, 2020, 5, 1230.

10. Considerazioni conclusive

Stante quando sinora esposto, è utile a questo punto trarre alcune considerazioni conclusive in merito alla ormai difficile coesistenza tra il principio del *ne bis in idem* e il doppio binario in materia fiscale, soprattutto alla luce dell'estensione dei concetti di materia penale e *idem factum* ad opera della Corte Edu⁸⁴.

È stato messo in luce, infatti, come sussistano diverse condizioni affinché il divieto sopra richiamato possa dirsi violato secondo la giurisprudenza sovranazionale: il cumulo procedimentale sarebbe illegittimo laddove entrambi i procedimenti abbiano natura penale, abbiano ad oggetto il medesimo fatto e non vi sia tra loro una “*connessione materiale e temporale sufficientemente stretta*”⁸⁵ secondo i più volte citati indici elaborati dalla Corte Edu.

Del resto, è ormai pacifica l'appartenenza degli illeciti amministrativi tributari alla materia penale e non può neppure dubitarsi che derivino da medesimo fatto storico – naturalistico⁸⁶.

A ciò si aggiunga, come visto, che dall'esame dei vari indici del c.d. stress test di connessione materiale e temporale tra i due procedimenti sono emerse molte criticità. In primis, è stato difficile ravvisare la complementarità degli scopi dei due procedimenti, essendo difficile ravvisare nel procedimento amministrativo la mera funzione risarcitoria; in secondo luogo, dall'analisi del coordinamento tra i due procedimenti è emerso che, sebbene talvolta sia possibile evitare a determinate condizioni una duplicazione delle prove in fase di

⁸⁴Sulla elasticità di tali indici, si prenda in considerazione anche la recente sentenza *Bragi Gudmundur Kristjansson c. Islanda* con cui la Corte Suprema islandese aveva ritenuto superato il test di connessione mentre la Corte Edu è pervenuta all'opposta conclusione. V. Corte Edu, 31 agosto 2021, ricorso n. 12951/18, *Bragi Gudmundur Kristjansson c. Islanda*. A tale proposito si legga anche: 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*, in www.dirittopenalecontemporaneo.it, 2019; G. CANESCHI, *Ne bis in idem: una garanzia ancora in cerca di identità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 4, 2104. Per la giurisprudenza recenti si legga: Corte Edu, 6 aprile 2021, ricorso n. 35623/11, *Tsonyo Tsonov c. Bulgaria*; Corte Edu, 6 giugno 2019, ricorso n. 47342/14, *Noted c. Francia*; Corte Edu, 16 aprile 2019, ricorso n. 72089/14, *Bjarni Armannsson c. Islanda* commentata da G. DE MARZO, *Ne bis in idem e contestualità dei procedimenti paralleli*, 3086.

⁸⁵Si rinvia alla già citata Corte Edu, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A. B. c. Norvegia*, par. 132. Per la precisione, anche prima di tale sentenza la Edu aveva citato tale test di connessione in casi riguardanti i doppi binari sanzionatori relativi alla guida in stato di ebrezza. Cfr. Corte Edu, 13 dicembre 2005, ricorso n. 73661/01, *Nilsson c. Svezia*.

⁸⁶A tale proposito si legga la già citata: Corte Edu, 10 febbraio 2009, ricorso n. 1493/03, *Zoluthukin c. Russia*. La stessa interpretazione di medesimezza fattuale è stata poi adottata anche dalla Corte costituzionale, v. Corte cost. 21 luglio 2016, n. 200. Per la dottrina si veda: P. RIVELLO, *La nozione di fatto ai sensi dell'art. 649 c.p.p. e le perduranti incertezze interpretative sul ne bis in idem*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, 1410

raccolta, nondimeno la fase di valutazione delle medesime è sempre rimessa all'autonomia dei singoli giudici. Inoltre, per quel che attiene al parametro cronologico, si è già detto di come esso risulti fortemente ancorato ai casi di specie e dunque risulti inidoneo ad una analisi sistematica.

Sulla base di tutte queste considerazioni, sembra ragionevole poter affermare che il sistema dell'illecito tributario entra oggi in rotta di collisione con il nuovo volto del *ne bis in idem* per come interpretato a livello sovranazionale.

Si è altresì evidenziato come le diverse soluzioni dottrinali proposte, pur con esiti abbastanza soddisfacenti, non risolvano del tutto il problema.

Alla luce di ciò, la via che sembra più opportuna perseguire è quella di un intervento legislativo che sappia ricercare un migliore bilanciamento tra il diritto fondamentale a non subire due procedimenti per lo stesso fatto e l'effettiva tutela contro le violazioni finanziarie.

Tale bilanciamento dovrebbe sapere tenere distinti i due aspetti della garanzia, posto che il rispetto del solo *ne bis in idem* sostanziale legato alla proporzionalità della (doppia) risposta sanzionatoria appare insufficiente da solo ad assicurare un adeguato livello di tutela dei diritti fondamentali. Come si è visto, il processo da solo è già un peso per l'individuo che vi è sottoposto. La soluzione dovrebbe allora necessariamente passare per il rispetto del *ne bis in idem* processuale eliminando definitivamente la duplicazione procedimentale a carico della stessa persona per lo stesso fatto, anche quando uno dei procedimenti è formalmente amministrativo ma sostanzialmente penale.

Del resto, quando ci si riferisce al principio del *ne bis in idem*, occorre sempre tenere distinta l'accezione sostanziale del principio da quella processuale. Si è visto come l'attuale sistema sanzionatorio penal-tributario postuli una duplicazione procedimentale per lo stesso fatto a carico della medesima persona. L'analisi degli indici di connessione tra procedimenti elaborati dalla Corte Edu, ai quali è subordinata la legittimità di tale cumulo, ha fatto emergere gravi criticità tali da poter affermare il mancato rispetto del *ne bis in idem* processuale da parte di un simile sistema, anche se "letto" alla luce dell'attuale interpretazione delle Corti sovranazionali.

Di fronte un simile scenario, ci si trova dunque davanti a una scelta. Si può innanzitutto ritenere che le esigenze di gettito dello Stato giustifichino il cumulo di procedimenti penali e amministrativi (ma sostanzialmente penali) e ricercare una soluzione sul solo piano sostanziale. In questo senso, la valorizzazione del meccanismo di ineseguibilità della sanzione amministrativa previsto per le persone fisiche ovvero l'applicazione di una sola sanzione ovvero una sanzione complessivamente proporzionata.

Si è però visto come tali soluzioni non siano pienamente convincenti. Ogni limitazione di un diritto fondamentale – come quello di non subire due procedimenti (anche sostanzialmente) penali per lo stesso fatto – deve

rispondere a una logica di stretta necessità rispetto al fine perseguito. Anche a seguito della breve analisi delle soluzioni adottate negli altri ordinamenti e delle diverse proposte avanzate dalla dottrina per scongiurare il cumulo procedimentale, si deve ritenere che il doppio procedimento non sembri strettamente necessario per assicurare l'effettiva percezione dei tributi da parte dello Stato ma, al contrario, esistano mezzi idonei al perseguimento di tale scopo che comportano un sacrificio minore dei diritti fondamentali.

D'altra parte, il rischio di una stratificazione sanzionatoria non è altro che il prodotto di una duplicazione di procedimenti insistenti in capo al medesimo soggetto, in ordine al medesimo fatto. Pertanto, alla luce delle considerazioni svolte, appare più ragionevole optare per un ripensamento dell'intero sistema punitivo tributario, basato sul c.d. doppio binario procedimentale, evitando, invece, il ricorso a criteri di coordinamento tra le sanzioni i quali, come osservato nella prassi applicativa recente, raramente consentono di pervenire ad esiti apprezzabili⁸⁷.

⁸⁷Sul punto si legga: TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*; V. VALLINI, *Tracce di bis in idem sostanziale nei percorsi argomentativi delle Corti*, in *Dir. pen. e proc.*, 2018, 537; D. LABIANCA, *Il ne bis in idem rivisitato: appunti sulla svolta proporzionalista della Corte di Giustizia dell'Unione europea* (a cura di A. CAPPODI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA in *Diritto penale dell'economia*, Tomo II, Milano, 2019, 1913; E. BASILE, *Il doppio binario sanzionatorio degli abusi di mercato in Italia e la trasfigurazione del ne bis in idem europeo*, in *Giur. comm.*, 1, 2019, 129; C. SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, 27; L. BIN, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, 126, il quale ritiene che la Corte Edu abbia riempito un contenitore estremamente duttile e capiente come il principio del ne bis in idem con altri e diversi principi fondamentali come la proporzionalità della risposta sanzionatoria e la ragionevole durata del processo.