

## **Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del *ne bis in idem*: tra proporzionalità e 231.**

*di Francesco Matteo Magnelli*

**Sommario:** Considerazioni introduttive: la necessità di definire la “dimensione europea” del *ne bis in idem*. – **1.** Il criterio della differente finalità dei procedimenti. – **2.** Il criterio della sufficiente interconnessione probatoria. – **3.** Il criterio della proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate... – **4.**...e l’attuazione della direttiva PIF 1371-2017: l’inserimento delle fattispecie tributarie tra i reati presupposto della responsabilità ex 231/2001. – **5.** Il recepimento della direttiva PIF 1371-2017 UE: verso il “*tris in idem*”.

### **Considerazioni introduttive: la necessità di definire la “dimensione europea” del *ne bis in idem*.**

La presente riflessione ha lo scopo di mettere in luce le criticità dell’attuale sistema penal – tributario, rese ancor più evidenti qualora dovessero divenire definitive le norme inserite nel recentissimo Decreto Fiscale approvato dal Governo<sup>1</sup>, rispetto al principio del *ne bis in idem*, come interpretato dalla più recente giurisprudenza europea sul tema.

L’accennata novità normativa, tesa ad un ulteriore inasprimento sanzionatorio, è peraltro di qualche giorno precedente rispetto all’ennesima pronuncia della Corte Costituzionale<sup>2</sup> in materia di *ne bis in idem* e reati fiscali, che ha dichiarato inammissibile l’ordinanza del giudice rimettente volta a censurare la mancata applicabilità dell’art. 649 c.p.p. nel caso in cui sia divenuto definitivo il procedimento amministrativo per lo stesso fatto per cui si procede in sede penale.

Quest’ultima sentenza della Consulta, che si inserisce nel solco della sempre attuale fibrillazione giurisprudenziale sviluppatasi intorno a questa delicata e complessa tematica, offre peraltro interessanti spunti di riflessione, laddove, censurando il

---

1 D.L. n.124 del 26 ottobre 2019, recante “*Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili*”, in vigore dal giorno successivo, salve le norme che interessano la materia penale, di cui all’art. 39 del medesimo Decreto, le quali entreranno in vigore, salvo modifiche, soltanto con la legge di conversione.

2 Corte Cost, n. 222 del 24 ottobre 2019, in *giurisprudenzapenale.com*, 24 ottobre 2019. La sentenza in questione è stata resa nell’ambito del processo penale innanzi al Tribunale di Bergamo per il reato di omesso versamento di IVA (art. 10-ter D. Lgs. n. 74 del 2000), già oggetto di “*preliminary ruling*” ex 267 T.F.U.E. da parte della CGUE, con la nota sentenza del 20 marzo 2018, causa C-534/15, Menci.

deficit motivazionale dell'ordinanza di rimessione che ne ha comportato l'inammissibilità, pare suggerire all'interprete una verifica puntuale della sussistenza, o meno, all'interno del sistema repressivo degli illeciti fiscali, dei requisiti di compatibilità col divieto di doppio giudizio individuati dalle Corti Europee<sup>3</sup>, tali da integrare una **sufficiente connessione temporale e sostanziale tra procedimenti**.

La verifica suggerita dalla Corte, necessita, tuttavia, ad avviso di chi scrive, una previa ricognizione della giurisprudenza delle Corti sovranazionali volta a chiarire quale sia la “**dimensione europea**”, attualmente vigente, del principio in parola, mediante l'approfondimento di alcune recentissime sentenze della Corte Edu che, seppur volte a censurare i sistemi sanzionatori a “doppio binario” di altri Paesi europei, sono dense di considerazioni applicabili anche al nostro ordinamento, e che, lo si anticipa sin d'ora, sembrano propugnare **uno statuto del *ne bis in idem* “in senso forte”**, tanto da segnare, di fatto, un riavvicinamento alle conclusioni della sentenza Grande Stevens<sup>4</sup>.

In particolare, da un'attenta analisi delle ultime sentenze della Corte di Strasburgo, si nota come la stessa, pure a seguito dell'orientamento di *self restraint* inaugurato con la sentenza A e B c. Norvegia del 2016<sup>5</sup>, col quale ha ammesso, alle condizioni

---

3 Nella sentenza citata, infatti, la Consulta, rimprovera al giudice *a quo* di non aver preso adeguatamente posizione su ciascuna delle condizioni di compatibilità dei sistemi a doppio binario con il divieto di *bis in idem*, individuate dalle Corti Europee, che appresso riassume nel “*Considerato in diritto*”, ovvero: differente finalità delle sanzioni (2.2.1.), prevedibilità della duplicazione procedimentale (2.2.2.), sussistenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra procedimenti, attuata mediante la presenza di istituti di raccordo, la circolazione delle prove (2.2.3.), la proporzionalità della sanzioni irrogate all'esito di entrambi (2.2.4.); nonché, infine, l'appartenenza o meno delle sanzione penale in materia di evasioni di IVA al “*nocciolo duro*” del diritto penale (2.2.5.).

4 Corte EDU, Sez. II, 4 marzo 2014, Grande Stevens e altri c. Italia. Resa in materia di *market abuse*, la sentenza Grande Stevens ha rappresentato il momento più alto della portata processuale del divieto di doppio giudizio: secondo la Corte, in estrema sintesi, il principio espresso dall'art. 4 Prot. 7 CEDU osterebbe alla celebrazione di un secondo procedimento, anche formalmente amministrativo, una volta divenuta definitiva la sentenza penale per lo stesso fatto. La Corte Edu non ebbe alcun dubbio, allora, nel qualificare le sanzioni (pecuniarie e interdittive) comminate per l'illecito amministrativo di cui all'art. 187-ter del T.U.F. come sanzioni sostanzialmente penali, e conseguentemente nel qualificare come afferente alla *matière pénale* il procedimento funzionale all'accertamento dell'illecito e alla loro irrogazione; e ciò ai fini sia dell'applicazione al procedimento medesimo delle garanzie di cui all'art. 6 CEDU, relative al “giusto processo”, sia – per quanto in questa sede rileva – ai fini della garanzia del *ne bis in idem* di cui all'art. 4, Prot. 7 della Carta. Tra i numerosi commenti alla sentenza, per la sua completezza si segnala quello di VIGANO' F., *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della Corte Edu)*, in *penalecontemporaneo.it*, 30 giugno 2014. Sulla scia di Grande Stevens, ma relativamente ai reati tributari, v. Corte EDU, Nykänen c. Finlandia, 20 maggio 2014.

5 Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia. Con tale decisione, la Grande Camera ha escluso che la duplicazione di sanzioni, irrogate definitivamente, dapprima in sede amministrativa e successivamente in sede penale, nei confronti del medesimo soggetto e per lo stesso fatto, violi, di per sé, il canone del *ne bis in idem*, sancito dall'art. 4

ricordate dalla Consulta, la compatibilità dei sistemi sanzionatori multiprocedimentali con la Carta, propugni, in realtà, **un sistema di integrazione** tra di essi tale da comportare, in ultima analisi, una “*reductio ad unum del bis*”. È questo, infatti, ciò che “trasuda” dalle pagine delle sentenze della Corte di Strasburgo, tutte le volte in cui, nell’ambito dei procedimenti in cui ha dichiarato la violazione dell’art. 4 prot. 7 CEDU, ha censurato l’**omogeneità della finalità** dei processi, la loro **mancata contemporaneità**, la **duplicazione della raccolta** e l’**insufficiente interscambio** delle prove: in linea teorica è ammissibile la duplicazione dei procedimenti per lo stesso fatto, a patto che essi, in concreto, si integrino a vicenda, **divenendo, di fatto, uno soltanto**.

Nei prossimi paragrafi si procederà, sulla scia delle indicazioni della Consulta, all’individuazione e alla definizione delle condizioni di derogabilità del divieto di doppio giudizio, sulla scorta delle ultime sentenze delle Corti Europee.

Non si analizzerà, tuttavia, il parametro della “sufficiente connessione temporale”, in quanto, essendo criterio eminentemente fattuale, legato alla vicenda procedurale concretamente verificatasi e perciò variabile da caso a caso, non rileva ai fini della presente trattazione, tesa a valutare la legittimità dell’apparato sanzionatorio fiscale nel suo complesso<sup>6</sup>.

Evidenziati i profili di frizione tra il doppio binario in materia fiscale e i parametri di matrice europea, l’analisi del criterio della **proporzionalità delle sanzioni** complessivamente irrogate, sulla cui importanza si è soffermata in particolare la C.G.U.E., sarà l’occasione per la verifica dell’eventuale impatto sul sistema dell’estensione della **responsabilità ex D. lgs. 231/2001** ai reati tributari, come previsto dalla **Direttiva PIF 1371-2017 UE**, in corso di recepimento, ed in parte attuata dall’art. 39 co. 2 del Decreto Fiscale appena approvato dal Consiglio Dei Ministri.

### 1. Il criterio della differente finalità dei procedimenti.

Sulla necessità che i procedimenti avviati per lo stesso fatto perseguano **distinte finalità**, la pronuncia europea di riferimento è costituita dalla recente sentenza

---

Prot. 7 CEDU. La Corte, pur ribadendo i concetti espressi nelle precedenti sentenze in materia di sanzione sostanzialmente penale, di *idem factum* e di definitività della decisione, ha ritenuto decisivo, al fine di escludere la violazione del diritto pattizio, il novello criterio della “**stretta connessione sostanziale e temporale fra procedimenti**”. La vicenda giudiziaria prendeva le mosse da una frode fiscale, soggetta, nell’ordinamento norvegese, come in quello italiano, ad un doppio binario sanzionatorio. Per un approfondimento del processo, si rimanda a CASSIBBA F.: *Ne bis in idem e procedimenti paralleli*, in *Riv. Ita. Dir. Proc. Pen.*, 2017, 351 e ss.

<sup>6</sup> Non a caso, autorevole dottrina, nel commentare una sentenza della Corte Edu che ha dichiarato la violazione dell’art. 4 prot. 7 CEDU per insufficiente connessione temporale tra procedimenti, ha sottolineato come le conclusioni cui la Corte era giunta non potevano offrire ai giudici nazionali alcuna indicazione ermeneutica del principio in parola, esaurendosi nel procedimento nell’ambito del quale sono state formulate. Il riferimento è a VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. Pen. Cont.*, 5/2017, 394.

**Nodet c. Francia**<sup>7</sup>, in quanto è stata proprio l'omogeneità dei fini dei diversi procedimenti uno dei motivi per cui la Corte Edu ha ritenuto convenzionalmente illegittimo il sistema repressivo degli abusi di mercato francese, costituito, come quello italiano, sul binomio amministrativo e penale. Rilevano in tale *arrêt* i Giudici di Strasburgo come, sebbene entrambi i procedimenti di natura sanzionatoria potevano dirsi conseguenza, se non certa, quantomeno prevedibile della condotta illecita perpetrata, difettavano del requisito della complementarietà, essendo connotati da **identiche finalità repressive**, desumibili dall'**analoga formulazione delle rispettive fattispecie**.<sup>8</sup>

In altri termini, tanto la fattispecie di *manquement d'initie*, punita dall'A.M.F. francese, autorità omologa alla nostra CONSOB, quanto quella di *délit d'initie*, perseguita dalla giurisdizione penale, punivano<sup>9</sup> le **medesime condotte manipolative**, apprezzandone il disvalore sotto un unico profilo, in fatto ed in diritto. Solo qualora i procedimenti fossero stati volti a sanzionare **aspetti anche contigui, ma diversi, del fatto** materialmente commesso, la finalità dei due processi avrebbe potuto essere considerata eterogenea, e perciò legittima<sup>10</sup>.

Se, dunque, la differente finalità dei procedimenti deve essere apprezzata in tal senso, la sua "cartina di tornasole" è costituita dall'**analisi delle fattispecie sanzionatorie** da cui essi traggono origine, e in, particolare, dalla presenza, o meno, di pregnanti elementi di difformità tra le condotte descritte.

Ebbene, sotto questo profilo l'analisi delle norme fondanti il doppio binario tributario traccia un quadro a dir poco desolante: salvi alcuni aspetti, invero marginali, **le condotte di cui al D. lgs. n. 471/1997 e al D. lgs. n. 74/2000 risultano pressoché**

7 Corte EDU, Sez. V, 6 giugno 2019, Nodet c. Francia, in *penalecontemporaneo.it*, con nota di SCOLETTA M., *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte Edu sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato (e i possibili riflessi nell'ordinamento italiano)*, 17 giugno 2019. La sentenza in questione, peraltro, operando un confronto con la giurisprudenza della CGUE sul divieto di doppio giudizio, ha il merito di individuare un "concetto unitario europeo" di *ne bis in idem*.

8 In riferimento al fatto che le fattispecie amministrative e penali previste dalla legge francese sanzionassero i medesimi aspetti della condotta, e perciò non potessero dirsi integrate, v. in particolare, § 48: "*l'identité des buts visés par les procédures devant l'AMF et les juridictions pénales, qui concernaient des aspects identiques de l'acte préjudiciable à la société en cause, exclut la complémentarité exigée pour constater l'existence d'un lien suffisamment étroit du point de vue matériel et, partant, la compatibilité des procédures mixtes (A et B, précité, § 132).*"

9 L'imperetto è d'obbligo, in quanto, già all'epoca della pronuncia in commento, il sistema repressivo francese del *market abuse* era stato frattanto riformato in senso convenzionalmente conforme, con l'intervento, dapprima, nel 2015, del *Conseil Constitutionnel*, e successivamente, dalla riscrittura operata dalla L. 819 del 2016, che ha garantito l'alternatività tra i due procedimenti.

10 Che la finalità dei procedimenti e gli aspetti della condotta sanzionati da ciascun procedimento fossero "due facce della stessa medaglia" era già stato messo in luce dalla sentenza A e B c. Norvegia, laddove statuiva che (§132): "*Material factors for determining whether there is a sufficiently close connection in substance include: - whether the different proceedings pursue complementary purposes and thus address, not only in abstracto but also in concreto, different aspects of the social misconduct involved*".

**identiche** sotto il profilo del fatto ivi descritto e degli elementi di disvalore<sup>11</sup>. Se, dunque, la finalità marcatamente sanzionatoria di entrambi i procedimenti è palese, neppure può dirsi che soltanto quello tributario sia orientato al recupero dell'imposta evasa, visto che, in sede penale, tutto l'apparato sanzionatorio "invita" l'imputato al pagamento di quanto dovuto, e, qualora il contribuente non collabori, **al recupero dell'evasione in via coatta è votata la confisca per equivalente** di cui all'art. 12-bis D. lgs. n. 74/2000.

Sul punto, peraltro, la scelta, contenuta nel Decreto Fiscale, di **abbassare le soglie di punibilità delle fattispecie penali** non fa altro che ridurre ulteriormente le distanze tra illecito amministrativo e il corrispondente reato.

Per concludere, dal confronto tra fattispecie tributarie e le omologhe penali emergono condotte, in larga parte, **perfettamente sovrapponibili**, che apprezzano il fatto commesso nei medesimi elementi di disvalore: ciò significa, in ottica CEDU, che le finalità dei procedimenti sono le medesime, in tal modo **adombrando ragionevoli dubbi sulla compatibilità convenzionale**, in *parte qua*, del "doppio binario" in materia tributaria.

## 2. Il criterio della sufficiente interconnessione probatoria.

La necessità di un adeguato interscambio probatorio tra le autorità giudicanti è stata di recente esaltata, invece, dalla sentenza **Bjarni Ármannsson c. Islanda**<sup>12</sup>. In tale sede, la Corte alsaziana ha rilevato che, nonostante l'autorità giudiziaria penale avesse avuto accesso agli atti del procedimento amministrativo, gli inquirenti avevano condotto **un'indagine autonoma**, che ha costituito la premessa per la condanna successivamente inflitta al ricorrente. La condotta del Sig. Ármannsson è stata, poi, "*esaminata – quanto ai profili di responsabilità amministrativa e penale – da autorità e giudici tra loro indipendenti, nel corso di due procedimenti in larga parte autonomi l'uno dall'altro*" (§ 55). La Corte, pertanto, ha ritenuto incompatibile con la Carta lo svolgimento di ulteriori indagini in sede penale. A nulla è valso il fatto che l'imputato fosse stato avvisato che il Procuratore avrebbe svolto indagini

---

11 Così, per tutti, FLICK G.M., NAPOLEONI V, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal ne bis in idem all'e pluribus unum?*, In *Riv. AIC*, 3/2015, 26. Cfr., ad esempio, l'art. 5 co.1, D. Lgs. 471/1997, che recita "*Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione.*", e l'art. 5 co.1 del D. Lgs. n. 74/2000, così formulato: "*E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila*". E' evidente come, salva la presenza della soglia di punibilità nella sola fattispecie penale, la condotta sanzionata è praticamente identica.

12 Cfr. Corte Edu, II Sez., 16 aprile 2019, *Bjarni Armannsson c. Islanda*, in *penalecontemporaneo.it*, con nota di GALLUCCIO A. *Non solo proporzione della pena: la Corte edu ancora sul bis in idem*, 7 maggio 2019.

autonome rispetto a quelle espletate dal Fisco<sup>13</sup>, e che il Governo islandese, intervenuto in giudizio, avesse obiettato che la necessità di ulteriori indagini fosse dettata dal fatto che le fattispecie penali richiedono, per la loro integrazione, di altri requisiti bisognosi di prova<sup>14</sup>. In sostanza, ciò che la Corte sembra suggerire è la necessità di un'istruttoria il più possibile unitaria per entrambi i procedimenti e i cui risultati siano valutati in modo integrato.

Anche la sentenza **Nodet c. Francia** si è soffermata sul necessario interscambio probatorio, censurando l'istruttoria svolta nei confronti dell'imputato in sede penale, essendosi questa risolta in una "*ripetizione nella raccolta di prove da parte di diversi servizi investigativi*"<sup>15</sup>. L'interpretazione della Corte, sul punto, è *tranchant*: non è sufficiente che il giudice d'appello abbia valutato i medesimi elementi di prova, ma, in radice, **era opportuno evitare qualsiasi ripetizione** sul piano della raccolta degli stessi. Dunque, rispetto alla sentenza Ármannsson, che si era appuntata anche sul momento della valutazione della prova<sup>16</sup>, l'ultimo *arrêt* mette l'accento sulla **necessità di un'unica istruttoria**, non tanto, pare, al fine di addivenire ad un medesimo panorama probatorio nei due procedimenti, quanto, piuttosto, ad evitare un eccessivo sforzo investigativo e, di riflesso, difensivo, che determini nel complesso, a carico dell'imputato, un "*danno sproporzionato*" (§ 53).

Tanto premesso, è il momento di verificare se l'attuale sistema repressivo degli illeciti fiscali consenta quell'adeguato interscambio probatorio auspicato dalla Corte, sia dal punto di vista della raccolta che della valutazione della prova.

Per quanto riguarda la fase della *collection* delle prove, merita fare riferimento al fenomeno della "**trasmigrazione delle prove**" da procedimento tributario a procedimento penale e viceversa: nonostante la figura del "doppio binario" susciti l'immagine di due procedimenti che, paralleli, non s'incontrano, **la prassi giudiziaria avalla la condivisione degli elementi di prova** tra di essi. Si porti, a tal proposito, l'esempio del Processo Verbale di Constatazione (P.V.C.), che, rappresentando la *summa* delle indagini svolte dagli organi amministrativi all'esito delle verifiche fiscali sul contribuente, costituisce la base di partenza della gran parte delle incriminazioni ed è ordinariamente acquisito, come documento, all'interno del

---

13 Cfr. Corte Edu, Bjarni Ármannsson c. Islanda, cit., § 14: "*it was stated that the Special prosecutor would make an independent assessment of the applicant's case, repeat an investigation and issue an indictment if there was reason to do so.*"

14 *Ibidem*, § 36: "*The government stated that, due to dissimilar requirements and penalties, it had been necessary for the police to gather additional documentation.*"

15 v. Corte Edu, Nodet c. Francia, cit., § 53. La Corte, in particolare, riteneva necessario che l'autorità penale si limitasse ad acquisire i documenti già raccolti in sede amministrativa dall'A.M.F., senza procedere ad ulteriori verifiche: v. § 49: "*La Cour note au surplus que ces derniers ont été saisis le 11 septembre (paragraphe 19 ci-dessus), et ce alors que le rapport d'enquête de la les procédures devant l'AMF et les juridictions pénales, qui 2007 pour procéder à leurs propres investigations direction des enquêtes et de la surveillance des marchés de l'AMF avait été déposé depuis plus d'un an (paragraphe 13 ci-dessus). Il y a donc eu à tout le moins répétition dans le recueil des éléments de preuve.*"

16 Avendo censurato "*the largely independent collection and assessment of evidence*" (§57).

processo penale<sup>17</sup>. Ciò non significa, ovviamente, che il compendio probatorio sia il medesimo in entrambi i procedimenti, non sussistendo alcuna previsione normativa in tal senso, e ben potendo, in sede penale, essere acquisiti elementi ulteriori, quali, ad esempio, prove dichiarative, non ammesse in sede tributaria<sup>18</sup>. Ciò che preme qui evidenziare, comunque, è che le prove raccolte in una sede ben possono (e, nella prassi, sono) essere acquisite nell'altra, e viceversa<sup>19</sup>.

Per quanto riguarda il profilo dell'*assessment* delle prove, invece, il principio del libero convincimento del giudice ne impone la **piena autonomia valutativa**, garantendo l'indipendenza di giudizio a fronte di statuizioni adottate, sugli stessi fatti, da giudici appartenenti a diverse giurisdizioni: tale sistema, benché foriero di possibili contrasti tra giudicati<sup>20</sup>, è posto a garanzia dell'imputato<sup>21</sup>. La sentenza definitiva resa in sede tributaria è, al più, acquisibile all'interno del processo ai sensi dell'art. 238-*bis* c.p.p., e valutabile ai sensi degli artt. 187 e 192 co.3 c.p.p.<sup>22</sup>. In ogni caso, qualora il giudice penale ritenga di doversi discostare dalle valutazioni rese in sede amministrativa, ha l'onere di motivarne le ragioni<sup>23</sup>.

Il quadro appena tracciato evidenzia che il nostro sistema processuale consente **una**

17 Sull'acquisibilità nel processo penale del P.V.C. in qualità di documento, v., da ultimo, Cass. Pen., Sez. III, n. 54379 del 23 ottobre 2018 (dep. 5 dicembre 2018).

18 Nel quale, ex art. 7, co.4, del D.Lgs. 31.12.1992, n. 546: "*non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*".

19 A ben vedere, la circolazione probatoria si verifica anche prima dell'inizio dei procedimenti. Infatti, la Guardia di Finanza è destinataria di un vero e proprio obbligo di collaborazione con gli Uffici Finanziari, avendo l'onere di trasmettere all'Agenzia delle Entrate gli esiti delle operazioni effettuate, e, previa autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, anche dei dati acquisiti dalle altre Forze di Polizia, ai sensi degli artt. 33 D.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600 e 63 del D. P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633.

20 Come sottolinea COMELLI, *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2017, 1277.

21 La "pregiudiziale tributaria", precedentemente vigente, infatti, è stata dichiarata illegittima dalla Consulta con la sentenza n. 88 del 1982, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 101 Cost. Il c.p.p., in quanto lesiva del diritto di difesa dell'imputato in sede penale. Il codice di rito, peraltro, impedisce espressamente la sospensione del processo penale nel caso debba essere risolta in via pregiudiziale una questione amministrativa (art. 479 c.p.p.).

22 Cfr., da ultimo, Cass. Pen., Sez. III, Sent. n. 50157 del 27 settembre 2018, (dep. 07 novembre 2018), con la quale la Cassazione ha ribadito l'assenza di alcuna pregiudiziale tributaria anche in riferimento al *quantum* d'imposta evasa. Per completezza, merita rilevare che il meccanismo opera anche al contrario: di regola, la sentenza definitiva emanata in sede penale non potrà effondere alcuna efficacia di giudicato in merito ai fatti oggetto di giudizio in sede tributaria. Ciò, perché, sebbene l'art. 654 c.p.p. stabilisca che la sentenza penale fa stato nei confronti dell'imputato e della parte civile costituita negli altri procedimenti civili o amministrativi inerenti allo stesso fatto, tale efficacia è minata, in primo luogo, dalla tendenziale assenza, nella prassi, di una costituzione di parte civile da parte dell'ente riscossore, e, più in radice, dal fatto che il medesimo articolo nega l'efficacia nelle ipotesi in cui la legge civile "*ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa*", cosa che puntualmente avviene in sede tributaria, in cui non sono ammessi né il giuramento né la prova testimoniale tipica, ai sensi dell'art. 7 co. 4 del D. Lgs. n. 646 del 1992, mentre, al contrario, possono essere utilizzate le presunzioni.

23 Così, da ultimo, Cass. Pen., Sez. III, n. 29091 del 04/04/2019 (dep. 03/07/2019).

**raccolta autonoma ma integrata delle prove** nell'ambito dei due procedimenti. Ad avviso di chi scrive, tale meccanismo risulta corretto, in quanto un mero travaso delle prove già raccolte in sede amministrativa, senza ulteriore integrazione e senza ammettere valutazioni difformi rispetto a quelle già formulate dall'altra autorità, come parrebbe auspicare la Corte Edu, non sarebbe rispettosa dei principi fondamentali del processo penale, quali, a tacer d'altro, **il principio di oralità**. In altre parole, si ritiene che il dovere di adeguamento ai principi sanciti dalla CEDU alla luce dell'opera ermeneutica della rispettiva Corte, non possa determinare il sovvertimento dei principi fondamentali che governano il procedimento penale. Tale ultima considerazione risulta, a ben vedere, tutto sommato confortata dall'orientamento della CGUE, che, in un recente arresto<sup>24</sup>, ha precisato che l'interesse europeo ad una sanzione effettiva e dissuasiva delle frodi I.V.A. non può comunque comportare la disapplicazione delle norme interne che impediscono l'ingresso nel processo penale di elementi di prova acquisiti illegittimamente contro l'imputato.

### **3. Il criterio della proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate...**

Da ultimo, è necessario vagliare il profilo, eminentemente sostanziale, della complessiva proporzionalità del carico sanzionatorio previsto in caso di commissione di illeciti fiscali penalmente rilevanti; argomento, questo, caro, in particolare, alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

La necessità di una **sanzione dissuasiva, ma proporzionata**, dei reati suscettibili di ledere gli interessi finanziari dell'Unione è un tema caro, in particolare, alla CGUE, la quale, nell'ambito delle note sentenze "gemelle" del 20 marzo 2018, e, in particolare, dalla sentenza Menci<sup>25</sup>, ne ha elevato l'importanza a requisito principale. Con tale sentenza, la Corte, nel sancire la legittimità del nostro apparato repressivo tributario sotto il profilo della complessiva proporzionalità delle sanzioni, ha valorizzato **il divieto di esecuzione delle sanzioni amministrative in caso di sentenza di condanna**, posto dall'art. 21 co. 2 del d.lgs. 74/2000 e **la circostanza attenuante del pagamento del debito tributario** di cui all'art. 13 (oggi, *-bis*) del medesimo Decreto<sup>26</sup>. Sulla supposta sufficienza di queste due disposizioni a

---

24 Cfr. C.G.U.E., Sez. IV, sentenza del 17 gennaio 2019, C-310/16, Zvivev. Il quesito posto ai giudici lussemburghesi consisteva nella possibilità o meno di acquisire al processo penale alcune intercettazioni comprovanti la responsabilità penale degli imputati per reati di rilevanza comunitaria disposte da un giudice incompetente, e perciò illegittime. Nel dare risposta negativa al rinvio, la Corte ha così affermato la soccombenza dell'interesse europeo alla repressione dei reati fiscali rispetto alle garanzie fondamentali del processo penale, quale, in particolare, il principio di legalità.

25 Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, C524/15 Menci, C537/16 Garlson Real Estate-Ricucci, C596/16 e 597/16 Di Puma e Zecca. 20.3.2018. L'articolata vicenda giudiziaria del sig. Luca Menci è da ultimo "sfociata" nella sentenza della Corte Costituzionale n. 222 del 2019 di cui s'è data contezza nel primo paragrafo.

26 C.G.U.E., "Menci", cit., §§ 54-57. Secondo la Corte, tali previsioni consentirebbero di scongiurare l'eccesso sanzionatorio, rendendo in tal modo compatibile l'attuale assetto repressivo con il principio di cui all'art. 50 della Carta di Nizza.

scongiurare la violazione del divieto di doppio giudizio, tuttavia, risultano condivisibili le critiche sollevate da buona parte della dottrina, la quale ha sottolineato come, da un lato, l'art. 21 evita sì il cumulo delle sanzioni, ma implica comunque la celebrazione di due procedimenti innanzi a due distinte giurisdizioni, e, dall'altro, che l'attenuante si concretizza proprio nel pagamento, pur volontario, delle sanzioni tributarie<sup>27</sup>.

Tralasciando, momentaneamente, questi ultimi rilievi dottrinali, la scelta operata dalla CGUE di dare **esclusivo rilievo** alla proporzionalità al fine di sancire la legittimità del doppio binario in ambito tributario conduce ad almeno due considerazioni.

In primo luogo, associare il bis in idem alla proporzionalità della pena concretamente irrogabile significa **svuotare di significato la portata processuale del ne bis in idem** per abbracciare, di fatto, un principio diverso, sostanziale, quello di proporzionalità<sup>28</sup>. Non è questa la sede per approfondire il legame, innegabile, sussistente tra *ne bis in idem* in senso sostanziale e proporzionalità<sup>29</sup>, né sulla crescente importanza riconosciuta a quest'ultimo principio dalla giurisprudenza, anche costituzionale<sup>30</sup>; merita tuttavia rilevare che, dal punto di vista logico, il **ne bis in idem sostanziale opera a monte della proporzionalità**, e cioè nella fase della scelta della norma applicabile al fatto commesso tramite le regole che dirimono il concorso di norme: per questo motivo, si ritiene condivisibile l'opinione di chi ritiene più opportuno risolvere la questione dei sistemi sanzionatori multipli, prioritariamente, coi principi di specialità e consunzione<sup>31</sup>.

La seconda considerazione, di ordine pratico, è che tale criterio, per sua intrinseca natura, **apre all'assoluta discrezionalità giudiziaria**, dipendendo non soltanto dal caso concreto ma dalla sensibilità dei magistrati, chiamati all'arduo compito di

---

27 v., per tutti, FLICK G.M.: *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *penalecontemporaneo.it*, 12 settembre 2014, 15 e ss.; così, pure, DOVA M. *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, *ibidem*, 9 febbraio 2016, 16; nello stesso senso, SILVA C. *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio penale web.*, 1/2019, 19, la quale ricorda come il mancato pagamento del debito tributario comprensivo di sanzioni sia ostativo al patteggiamento.

28 Attraverso tale impostazione, presa dalla CGUE, "La proporzionalità diviene così l'unico criterio che emerge da un coacervo di parametri troppo fumosi e si staglia nel buio scenario del ne bis in idem", così SILVA, *La deriva del ne bis in idem*, cit., 32. Similmente, TRIPODI A.F., *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Cassazione "sfornda" il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Dir. Pen. Cont.*, 3/2018, 237. Sulle plurime dimensioni e sulla duttilità del principio di proporzionalità si rimanda a PALAZZO, *Corso di diritto penale. Parte Generale*, Torino, 2016, 30.

29 V. SILVA, *La deriva del ne bis in idem*, cit., 34. Tali principi condividono in buona parte la stessa *ratio*, essendo volti a parametrare la severità della risposta dello Stato all'offensività del fatto commesso.

30 Cfr., da ultimo, Corte cost., 10 maggio 2019, n. 112, in tema dell'oggetto della confisca per il reato di *insider trading*; in precedenza, cfr. Corte Cost., n. 222 del 2018, relativa alla misura delle pene accessorie della bancarotta fraudolenta; cfr., ancora, Corte Cost. n. 236 del 2016, relativamente ai limiti edittali del delitto di alterazione di stato.

31 V. SILVA, *la deriva del ne bis in idem*, cit. 35.

stabilire se la sanzione complessivamente irrogata nell'ambito delle diverse giurisdizioni è proporzionata alla gravità del fatto o meno<sup>32</sup>.

L'applicazione del principio di **proporzionalità in concreto**, *case by case*, comporta, in sostanza, il rischio di sacrificare sull'altare della proporzionalità i **principi di legalità e di parità di trattamento** degli imputati in ordine allo stesso fatto. Certo, è pur vero che la valutazione della gravità di un fatto è il l'ordinario compito del giudice penale in virtù dell'art. 133 c.p.: tuttavia, estenderne l'operatività degli indici, praticamente omnicomprendivi, anche in *subiecta materia*, significherebbe caricare il giudice di un compito davvero complicato e, in definitiva, eccessivamente arbitrario<sup>33</sup>.

Dal punto di vista della **proporzionalità in astratto**, invece, non pare oggi potersi predicare un'oggettiva sproporzione tra il disvalore degli illeciti tributari e la loro sanzione, come la Corte di Giustizia ha sottolineato: effettivamente, sulla carta, l'alternatività tra l'irrogazione della pena pecuniaria e quella detentiva, prevista dall'art. 21 del D. lgs. n. 74/2000 scongiura il cumulo, salvo taluni casi<sup>34</sup>. Come

---

32 Come le recenti pronunce giudiziarie in tema di *market abuse* hanno dimostrato. Ad esempio, Cass. civ., Sez. trib., sent. 30 ottobre 2018, n. 27564, sul caso Garlsson R.E., ha rinviato alla Corte d'Appello di Roma per la quantificazione della sanzione pecuniaria irrogata dalla CONSOB per gli stessi fatti oggetto di patteggiamento in sede penale; cfr. Cass. Pen. V, n. 45859 del 10 ottobre 2018, con nota di BONCOMPAGNI F., *Ne bis in idem: anche la Cassazione può valutare la proporzionalità del cumulo sanzionatorio*, in *Dir. Pen. Proc.*, 3/2019, 397, in cui la Corte ha sindacato essa stessa la proporzionalità della pena; similmente, Cass. Pen. V, n. 5679 del 5 febbraio 2019, ha ritenuto proporzionata l'applicazione della sola pena detentiva, senza multa, a fronte di una sanzione amministrativa pecuniaria per lo stesso fatto di 400.000 Euro. Si è spinto oltre il Trib. Milano, con la sent. 15 novembre 2018 (dep. 1° febbraio 2019), Pres. Zucchetti, Est. Secchi, commentata da MUCCIARELLI F., *"Doppio binario" sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della cgue e la (parziale) riforma domestica*, in *penalecontemporaneo.it*, 15 marzo 2019, avendo il Collegio persino disapplicato, per la ritenuta eccedenza della sanzione amministrativa pecuniaria irrogata dalla CONSOB, il minimo edittale della pena detentiva stabilita dall'art. 185 T.U.F. Da ultimo, v. Corte App. Milano, Sez. II, sent. 15 gennaio 2019 (dep. 15 aprile 2019), n. 284, Pres. Correrà, Est. Puccinelli, in *penalecontemporaneo.it*, 20 giugno 2019, con nota di PAGELLA C., *Riflessi applicativi del principio di proporzione del trattamento sanzionatorio complessivamente irrogato per fatti di market abuse e punibilità dell'"insider di sé stesso": la Corte d'appello di Milano sul caso Cremonini*, la quale ha dichiarato non eseguibili le multe inflitte per insider trading, ritenendo capiente la sanzione amministrativa di 600.000 euro già inflitta dalla CONSOB.

33 *"E' difficile non osservare che l'ampiezza dei parametri contemplati nello stesso art. 133 c.p. e le incertezze e i dubbi interpretativi che caratterizzano la disposizione, non autorizzano prognosi fauste circa l'idoneità della stessa a fornire parametri sicuri e affidabili in materia."*, così, MUCCIARELLI F., *Illecito penale, illecito amministrativo e ne bis in idem: la corte di Cassazione e i criteri di stretta connessione e di proporzionalità*, in *penalecontemporaneo.it*, 17 ottobre 2018. Secondo CONSULICH F., GENONI C., *L'insostenibile leggerezza del ne bis in idem. Le sorti del divieto di doppio giudizio e doppia punizione, tra diritto eurounitario e convenzionale*, in *Giur. Pen. Web*, 4/2018, 12, è, in radice, la stessa versione sostanzialistica del *ne bis in idem* ad essere *"uno strumento impalpabile, i cui contorni sono, è vero, immediatamente visibili, ma il contenuto è inafferrabile"*.

34 Trattasi delle ipotesi in cui a essere oggetto della sanzione amministrativa è la società di cui l'imputato è legale rappresentante, per cui v. *infra*, § 5.

anticipato, tuttavia, **tale criterio non è soddisfacente**, in quanto “*se impedisce la doppia sanzione*” ... “*al contempo non impedisce*”... “*il doppio procedimento formalmente considerato, anzi finisce di fatto per legittimarlo*”<sup>35</sup>.

#### **4. ...e l’attuazione della direttiva PIF 1371-2017: l’inserimento delle fattispecie tributarie tra i reati presupposto della responsabilità ex 231/2001.**

In tema di proporzionalità della sanzione complessivamente irrogata per un reato tributario merita di essere analizzato l’impatto dell’ (imminente?) inserimento di alcuni reati tributari come reati presupposto col recepimento della direttiva PIF n. 1371-2017 dell’UE<sup>36</sup>.

La Direttiva, infatti, prevede per gli Stati Membri l’**obbligo di introdurre la responsabilità delle persone giuridiche per i fatti ivi contemplati**<sup>37</sup>, tra cui figurano, per quel che ci interessa, alcuni *reati gravi* in materia di IVA, che è un’imposta, notoriamente, di rilevanza comunitaria.

Da una lettura sistematica della - poco limpida - portata della Direttiva, risulta come questa si applichi, in riferimento all’IVA, alle condotte, inserite in un sistema fraudolento transfrontaliero, di: 1. **utilizzo** o la **presentazione** di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti relativi all’IVA, cui consegua la diminuzione di risorse del bilancio dell’Unione; 2. **mancata comunicazione** di un’informazione relativa all’IVA in violazione di un obbligo specifico, cui consegua lo stesso effetto; 3. **presentazione di dichiarazioni esatte** relative all’IVA **per dissimulare in maniera fraudolenta** il mancato pagamento o la costituzione illecita di diritti a rimborsi dell’IVA.

Tali condotte devono essere criminalizzate ed essere inserite quali reati presupposto della responsabilità delle persone giuridiche, **solo ove siano qualificabili come gravi**, ossia se connesse a **più Stati Membri** e se determinino un **danno** (da intendersi come quantum d’evasione) **di almeno 10.000.000 di Euro**<sup>38</sup>.

35 Così, TORTORELLI M., *L’illecito penale e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Arch. Pen. Web*, 2/2018, 11. Similmente, D’ANDREA P.I., *Ne bis in idem e repressione delle omissioni dei versamenti IVA: le indicazioni della Corte di Giustizia UE per i Giudici nazionali. Nota a CGUE, 20 marzo 2018, C-524/15, Luca Menci*, in *Riv. A.I.C.*, 2/2018, il quale sottolinea che il rispetto del *ne bis in idem* in senso processuale dovrebbe impedire, in radice, l’avvio di un secondo procedimento per lo stesso fatto.

36 Direttiva n. 2017/1371 del 5 luglio 2017, il cui termine di approvazione è scaduto il 6 luglio 2019. Attualmente, il Decreto Fiscale ha previsto la responsabilità degli enti per la sola dichiarazione fraudolenta mediante false fatturazioni (Art. 2 .lgs. n. 74/2000).

37 Cfr. Articolo 6: “*Responsabilità delle persone giuridiche*” 1: “*Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché le persone giuridiche possano essere ritenute responsabili di uno dei reati di cui agli articoli 3, 4 e 5 commessi a loro vantaggio da qualsiasi soggetto, a titolo individuale o in quanto membro di un organo della persona giuridica*”

38 Cfr. Art. 2 co.2: “*Ai fini della presente direttiva, i reati contro il sistema comune dell’IVA sono considerati gravi qualora le azioni od omissioni di carattere intenzionale secondo la definizione di cui all’articolo 3, paragrafo 2, lettera d), siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell’Unione e comportino un danno complessivo pari ad almeno 10 000 000 EUR*”.

Provando a operare un confronto con i reati tributari vigenti, sembra che la Direttiva in commento imponga l'inclusione tra i reati presupposto dei reati di **dichiarazione fraudolenta** (art. 2-3), **dichiarazione infedele** (art. 4), **omessa dichiarazione** (art. 5) ove commessi nell'ambito di un sistema fraudolento transfrontaliero, che coinvolgano più Stati membri, e con un'evasione accertata di almeno 10.000.000 di euro<sup>39</sup>.

Dal quadro delineato, emerge la **limitata applicazione**, in *parte qua*, della direttiva PIF sul sistema sanzionatorio 231, in quanto essa è destinata a dispiegarsi solo in riferimento a società multinazionali operanti in almeno due Stati europei, coinvolte in una condotta fraudolenta a carattere transfrontaliero (viene subito in mente lo schema delle cd. "frodi carosello"<sup>40</sup>), che abbia fruttato un'evasione multimilionaria: tali requisiti sembrano mettere al riparo le nostre P.M.I., che, come noto, costituiscono il "nerbo" dell'economia italiana.

La - probabile - scarsità di futura applicazione della responsabilità *ex* 231 in riferimento ai reati tributari non può esimere dall'analisi dei **profili di rischio** dell'inserimento dei reati tributari anzidetti nel catalogo dei reati presupposto: occorre verificare se tale ampliamento normativo conduca ad una maggiore coerenza sistematica, o se, al contrario, possa innescare talune complicazioni in riferimento ai profili, sostanziali e processuali, del *ne bis in idem*.

Un **primo orientamento** dottrinario ritiene coerente e, anzi, **doveroso** l'inserimento dei reati fiscali tra i "reati presupposto", in modo da consentire non soltanto le sanzioni interdittive, ma, in particolare, la confisca per equivalente del profitto conseguito dall'ente, vero beneficiario della condotta criminosa commessa dall'autore materiale del reato; inoltre, non sussisterebbe alcuna sovrapposibilità tra le fattispecie tributarie *ex* D. lgs. n. 471/1997 e l'illecito *ex* D. Lgs. n. 231/2001, in quanto, a tacer d'altro, le prime prescindono da qualsivoglia profilo di colpevolezza<sup>41</sup>.

Un **secondo orientamento**, invece, si mostra assai scettico nei confronti di tale scelta, ritenendo già ampiamente sufficiente, nei confronti della società, l'irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria in sede tributaria oltre al recupero dell'indebito risparmio d'imposta<sup>42</sup>. Sottolinea, peraltro, che tale sanzione,

---

39 Non pare soggetto ad obbligo di penalizzazione europeo l'art. 10-ter (omesso versamento d'IVA), in quanto la condotta descritta dalla direttiva richiede una dichiarazione esatta finalizzata a "dissimulare in maniera fraudolenta" il mancato versamento, con ciò, forse, richiedendo un *quid pluris* (l'artificio fraudolento), rispetto alla mera omissione del versamento dell'imposta. *Contra*, MUNGARI N., *La direttiva PIF ed i reati tributari nel D. Lgs. 231/2001: le nostre imprese rischiano se non versano l'IVA?*, in *diritto24.ilsole24ore.com*, 15 gennaio 2019.

40 Per il cui funzionamento, v. Circolare n. 1/2018 della G.D.F., vol. I, 11 e ss.

41 V., da ultimo, BASILE E., *Brevi note sulla nuova direttiva PIF*, in *dir. Pen. Cont.*, 12-2017, 72. In precedenza, v. IELO P., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. Resp. Amm. Soc. Enti*, 3-2007, 7 e ss.;

42 V., da ultimo, LANOTTE M., *L'impunità degli autori delle frodi carosello e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la direttiva PIF e il regolamento EPPO*, in *Dir. Pen. Cont.*, 6/2019, 204. In termini critici, v. SANTORIELLO C., *I reati tributari*

essendo parametrata all'imposta evasa, non è soggetta ai limiti quantitativi stabiliti dall'art. 10 del d. lgs. 231/2001 per la pena pecuniaria e che la confisca per equivalente del profitto del reato, prevista dall'art. 12-bis del d. lgs. n. 74/2000, a seguito della nota sentenza "Gubert", già consente di attingere alle casse della società beneficiaria dell'illecito tributario<sup>43</sup>. In conclusione, a fronte di vantaggi marginali, il rischio è quello di concepire una sproporzionata moltiplicazione delle sanzioni, determinando ulteriori conflitti col *ne bis in idem* sostanziale<sup>44</sup>.

Merita incidentalmente sottolineare come, nel testo della direttiva in commento, non manchino numerosi *caveat* indirizzati al legislatore interno chiamato a recepire la direttiva, in tema di *bis in idem*: ciò a conferma di quanto, in ambito europeo, sia ben tenuto da conto questo aspetto<sup>45</sup>.

### 5. Il recepimento della direttiva PIF 1371-2017 UE: verso il "tris in idem".

Quali sono, dunque, i nodi che dovranno essere sciolti dal legislatore in sede di recepimento?

La disamina non può che fondarsi sui criteri con cui le Corti europee giudicano gli apparati sanzionatori multiprocedimentali, di cui s'è data contezza nei paragrafi precedenti.

Per quanto riguarda il **requisito della eterogeneità dei fini** dei procedimenti, si è detto che l'attuale assetto normativo non consente di evidenziare profili di difformità

---

*nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di illeciti fiscali, in Arch. Pen.web*, 1/2017, 7 e ss.; nello stesso senso, CARACCIOLI I., *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in *Riv. Resp. Amm. Soc. Enti*, 1/2007, 155.

43 Cfr. SANTORIELLO C., *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi*, cit., 10 e ss. Il riferimento è alla nota sentenza di Cass., Sez. Un. 30 gennaio 2014, n.10561, "Gubert", la quale, in estrema sintesi, ha ritenuto che, ove il profitto abbia ad oggetto somme di denaro (come nei reati tributari, in cui consiste nell'indebito risparmio d'imposta) la confisca sia sempre diretta; nulla osta, pertanto, al sequestro preventivo finalizzato alla confisca nei confronti della società, ove in capo a quest'ultima maturi il vantaggio conseguito con l'evasione d'imposta. Per un commento critico alla sentenza, v., per tutti, ROMANO M., *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. Ita. Dir. Proc. Pen.*, 2015, n. 4, 1687 e ss.

44 SANTORIELLO C., *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi*, cit., 19.

45 V. Considerando n. 28: "L'auspicato effetto deterrente dell'applicazione di sanzioni penali impone particolare cautela con riferimento ai diritti fondamentali. La presente direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti, in particolare, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea («Carta»), segnatamente".... "i principi della legalità e della proporzionalità dei reati e delle pene e il principio del *ne bis in idem*." Sul possibile cumulo sanzionatorio, v. Considerando n. 17: "La presente direttiva non preclude l'adeguata ed efficace applicazione di misure disciplinari o di sanzioni diverse da quelle di natura penale. Le sanzioni non assimilabili a sanzioni penali, che sono irrogate nei confronti della stessa persona per la stessa condotta possono essere tenute in considerazione in sede di condanna della persona in questione per un reato definito nella presente direttiva. Per gli altri tipi di sanzione dovrebbe essere pienamente rispettato il principio del divieto di essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato (*ne bis in idem*)."

nei fini perseguiti dal processo tributario e quello penale. L'aggiunta della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, sulla cui natura si è dibattuto a lungo<sup>46</sup>, **non farebbe che complicare ulteriormente il quadro**, posto che presenta, anch'essa, incontrovertibilmente, caratteristiche sanzionatorie.

Per quanto riguarda la necessità di un **adeguato interscambio probatorio**, non sussistono ulteriori profili di frizione rispetto a quelli già evidenziati, considerando che ente e persona fisica sono giudicate nel medesimo procedimento penale sulla base di un panorama probatorio comune. Stesso dicasi per il profilo della **“sufficiente connessione temporale”**, con una nota: il processo all'ente, visto quanto dispone l'art.22 co.4 del D. lgs. n. 231/2001, non si prescrive praticamente mai, con il **rischio conseguente di ulteriori aggravati temporali** ove a essere coinvolta nell'illecito fiscale vi sia anche la società.

Il vero punto dolente, evidentemente, è **il rischio di una complessiva sproporzione** tra le sanzioni amministrative pecuniarie irrogate in sede tributaria nei confronti della società, ex d. lgs. n. 471/1997, la sanzione detentiva nei confronti della persona fisica ex d. lgs. n. 74/2000, e le sanzioni “amministrative” previste dal D. Lgs. 231/2001. Il rischio, tutt'altro che remoto, è quello di un vero e proprio **“tris in idem”**<sup>47</sup> in caso di commissione di una grave frode IVA.

E' da segnalare che, fino ad oggi, la giurisprudenza, anche Comunitaria, in materia di *bis in idem*, aveva da sempre escluso la violazione del principio nel caso in cui le sanzioni fossero conseguenti allo stesso fatto materiale, ma comminate a soggetti diversi.

E' ciò che avviene in caso di commissione di un illecito tributario nell'ambito di una società: l'art. 19 co. 2 del D. lgs. n. 74 del 2000, in tali ipotesi, dispone il cumulo delle sanzioni penali e amministrative, senza sospensione di quest'ultime, in quanto la sanzione pecuniaria rimane a carico della sola persona giuridica<sup>48</sup>.

---

46 Non è questa la sede per dar conto del dibattito dottrinale relativo alla natura della responsabilità degli enti. Per una rassegna delle diverse opinioni dottrinali sussistenti al momento del varo del D. lgs. 231/2001, v., per tutti, ROMANO M., *La responsabilità amministrativa degli enti, società o associazioni: profili generali*, in *Riv. Soc.*, 2002, 400 e ss. Ritene tale natura eminentemente penale SEVERINO P., *La responsabilità dell'ente ex d.lgs. n. 231 del 2001: profili sanzionatori e logiche premiali*, in PALIERO C.E., VIGANÒ F., BASILE F., GATTA G.L. (a cura di), *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, II, 2018, 1101; La Cassazione, come noto, si è viceversa orientata sulla teoria del *tertium genus*, a partire dalla nota sentenza Thyssenkrupp (Cass., Sezioni Unite penali, n.38343 del 2014).

47 Per tale espressione si è preso spunto da DONINI, *Septies in idem. Dalla “materia penale” alla proporzione delle pene multiple nei modelli italiano ed europeo*, in *Cass. Pen.*, 7/2018, 2284 e ss. in cui l'Autore analizza acutamente il fenomeno dell'“ipertrofia sanzionatoria” che caratterizza l'ordinamento nostrano.

48 L'art. 11 co. 1 del D. Lgs. n. 471 del 1997, infatti, espressamente contempla il caso in cui la violazione tributaria sia commessa da un dipendente o dal rappresentante legale, anche di fatto, della società, stabilendo che in tale ipotesi l'ente risponda della sanzione in solido con la persona fisica autrice dell'illecito. In tal modo, si amplia la tutela dei soggetti passivi della sanzione pecuniaria nell'ottica di una maggiore solvibilità. La regola testè esposta risulta però derogata dall'art. 7 del D.L. n. 269 del 2013, secondo il quale “le sanzioni

La compatibilità “unionale” del meccanismo testé delineato è stata sancita dalla sentenza **“Orsi e Baldetti” della CGUE**<sup>49</sup>: in tale arresto, la Corte ha sottolineato che la duplicità dei soggetti sanzionati (società in sede amministrativa, persona fisica in sede penale) è già di per sé sufficiente ad escludere in radice la configurabilità di una violazione del principio di *ne bis in idem*, ai sensi dell’art. 50 CDFUE, anche alla luce della corrispondente garanzia di cui all’art. 4 del Protocollo 7 alla Convenzione europea dei diritti dell’uomo, come interpretata, in *subiecta materia*, dalla sentenza della Corte Edu del 20 maggio 2014, **Pirttimäki c. Finlandia**, che aveva espressamente escluso la violazione del principio di *ne bis in idem* nel caso di sanzioni indirizzate a persone, fisiche o giuridiche, giuridicamente distinte<sup>50</sup>.

Sulla stessa linea anche la nostra Corte di Cassazione, la quale, anche recentissimamente<sup>51</sup>, in un procedimento penale per frode fiscale (*ex art. 2 D. lgs. n. 74 del 2000*) nei confronti del legale rappresentante di una s.r.l. cui veniva contestata la falsità di alcune fatture annotate in dichiarazione, ha dichiarato inammissibile, in *parte qua*, il ricorso dell’imputato che si doleva della sanzione già irrogata alla società in sede amministrativa, poiché *“le sanzioni conseguenti alle violazioni tributarie sono state disposte nei confronti della persona giuridica e non della persona fisica: sono dunque insussistenti i presupposti per ravvisare una duplicazione di sanzioni nei confronti del medesimo soggetto a seguito delle medesime condotte, difettando il connotato ineludibile della identità dei soggetti sanzionati”*.

Il ragionamento che esclude l’applicazione del principio ogni qual volta ne manchi il presupposto applicativo (la sussistenza dell’*idem* dal punto di vista soggettivo) è senz’altro condivisibile; come anche condivisibili, però, sono i dubbi espressi da parte della dottrina, laddove ha sottolineato come i profili di frizione non manchino allorché la duplicità dei soggetti sanzionati sia soltanto formale, come accade nelle società di piccole dimensioni o, a maggior ragione, alle imprese individuali, casi nei quali la sanzione, di fatto, viene a pesare sul medesimo soggetto<sup>52</sup>.

---

amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica.”

49 Corte di giustizia UE, IV sezione, sentenza 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15), con nota di SCOLETTA M.: *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, in *penalecontemporaneo.it*, 10 aprile 2017. La Corte è intervenuta a seguito di due ricorsi sollevati nell’ambito di procedimenti penali instaurati per il reato di cui all’art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000), in relazione ai quali, le società coinvolte (*ex art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/1997*) erano già state sanzionate nella misura del 30% dell’imposta evasa.

50 Corte Edu, sez. IV, sent. Pirttimäki c. Finlandia, 20 maggio 2014.

51 Cass. Pen., sez. III, sent. n. 36699, dep. 30 agosto 2019.

52 Così, SCOLETTA M., *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, cit., che rileva: *“Il problema, come noto, si è posto (e ancora, spesso, si ripropone) in termini analoghi anche in relazione alla disciplina normativa della responsabilità ex crimine degli enti collettivi, dove in caso di società ‘di piccole dimensioni’ la sanzione punitiva irrogata alla persona giuridica è spesso percepita come un ingiusto duplicato della pena inflitta, per il medesimo fatto di reato, alla persona fisica autrice materiale della condotta illecita. Anche in queste*

In questo scenario, è evidente che l'aggiunta delle pesanti sanzioni previste dagli artt. 9 e ss. del D. Lgs. 231/2001 a quelle già irrogate in sede amministrativa nei confronti della società rischierà di portare a una **deflagrazione del sistema** sotto il profilo della proporzionalità delle complessive sanzioni inflitte per un medesimo fatto.

*Dulcis in fundo*, non bisogna dimenticare il protagonista indiscusso del sistema sanzionatorio moderno: la **confisca, anche per equivalente, dei proventi del reato**, prevista sia dall'art. 19 del d.lgs. 231/2001, che dall'art. 12-*bis* del D.lgs. n. 74/2000<sup>53</sup>: tale misura contribuisce non poco a rendere ancor più severa la riposta statutaria all'illecito fiscale. Alla confisca per equivalente, secondo quanto previsto dal Decreto Fiscale, **si aggiunge anche quella "per sproporzione"**, grazie al prospettato innesto del nuovo art. 12-*ter* nell'impianto dei reati tributari.

Questo, dunque, il quadro ipotizzabile in caso di accertamento della commissione di una frode IVA, qualificabile come *grave* ai sensi della direttiva PIF 1371-2017: a) **sanzione amministrativa pecuniaria** nei confronti della società dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza di credito utilizzato, aumentata della metà in quanto la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, oltre al recupero di quanto dovuto, *ex art. 5 co.4 e 4-bis del D. lgs. n. 471/1997*; b) **reclusione fino a 6 anni** (8, se verrà convertito il Decreto Fiscale) per il legale rappresentante autore del reato, *ex art. 2 del D. lgs. n. 74/2000*; c) **confisca obbligatoria, anche per equivalente** *ex art. 12-bis del d. lgs. n. 74/2000* (e **per sproporzione**, se verrà convertito il Decreto Fiscale) del profitto nei confronti dello stesso, salvo per la parte che abbia già versato o si sia già impegnato a versare; **sanzioni pecuniarie ed interdittive** nei confronti della società colpevole *ex D. lgs. n. 231/2001*; **confisca per equivalente** del profitto dell'illecito nei confronti della società colpevole, *ex art. 16, e, ove non colpevole, ex art. 6 co. 5 del D. lgs. n. 231/2001*.

---

*ipotesi, tuttavia, le perplessità di ordine (anche) 'costituzionale' sono superate sulla base dell'argomento della 'alterità' giuridica e patrimoniale della persona giuridica (o dell'ente anche privo di personalità giuridica in senso stretto) rispetto a quella fisica." ... "Del tutto diverso il caso in cui il bis in idem sia eccepito in relazione alla duplicazione punitiva tra persona fisica e "ditta individuale" (recte: l'impresa individuale)".*

53 Sulla natura marcatamente sanzionatoria della confisca per equivalente, v., da ultimo, Corte cost. 7 aprile 2017, n. 68, che, in riferimento alla confisca prevista dall'art. 187-sexies del d. lgs. n. 58 del 1998 ha affermato, al § 6 del Considerato in diritto: *"questa Corte non ha motivo di discostarsi dalla premessa argomentativa da cui muove il rimettente, sulla natura penale, ai sensi dell'art. 7 della CEDU, della confisca per equivalente. Con quest'ultima espressione si indica una particolare misura di carattere ablativo che il legislatore appronta per il caso in cui, dopo una condanna penale, non sia possibile eseguire la confisca diretta dei beni che abbiano un "rapporto di pertinenzialità" (ordinanze n. 301 e n. 97 del 2009) con il reato. Mentre quest'ultimo strumento, reagendo alla pericolosità indotta nel reo dalla disponibilità di tali beni, assolve a una funzione essenzialmente preventiva, la confisca per equivalente, che raggiunge beni di altra natura, "palesa una connotazione prevalentemente afflittiva ed ha, dunque, una natura eminentemente sanzionatoria" (ordinanza n. 301 del 2009)."*

Alla luce di quanto sopra, la domanda è retorica: sarà possibile ancora sostenere la legittimità costituzionale di un sistema repressivo di tal fatta, sotto il profilo della sua complessiva proporzionalità?

**Alla ricerca del principio perduto: per un ne bis in idem svincolato dalla proporzionalità**

Alla luce di quanto emerso, si ritiene che, sulla base dell'interpretazione "in senso forte" del divieto posto dall'art. 4 Prot. 7 CEDU fornita dalla rispettiva Corte, il *ne bis in idem* non sia affatto da considerarsi un "moribondo", aggrappato al bastone della proporzionalità: le ultime sentenze della Corte EDU, se lette attentamente, dimostrano come la sua dimensione primigenia, quella processuale, **conservi oggi tutta la sua precettività**.

Il punto è che la giurisprudenza nostrana, anche costituzionale<sup>54</sup>, ha tratto (o meglio, ha voluto trarre) dalla sentenza A e B c. Norvegia una lettura orientata a preservare il vigente apparato repressivo, così riassumibile: i sistemi sanzionatori a doppio binario non violano l'art. 4 prot. 7 Cedu, in presenza dei criteri di connessione sostanziale e temporale tra procedimenti sufficientemente stretti.

Ad avviso di chi scrive, il messaggio lanciato dalla Corte Edu nel 2016 con la sentenza A e B era, piuttosto, il seguente: **il doppio binario è di per sé "unconventional"**, salvo ricorrano i menzionati criteri di connessione temporale e sostanziale tra procedimenti.

Le due locuzioni paiono simili negli esiti, ma ne muta la premessa: nella seconda è reso evidente che, di base, il doppio binario viola l'art. 4 Prot. 7 Cedu, ma è "convenzionalmente tollerato" solo al ricorrere di speciali clausole di connessione, da riscontrare, tutte, nel caso concreto. La proporzionalità della sanzione è soltanto l'ultimo di tali requisiti. La sua operatività, certo, **diverrà centrale** allorchè, in futuro, gli enti risponderanno dei reati tributari commessi dai loro amministratori.

Alla luce di questo cambio di prospettiva è possibile tracciare i nodi di un *fil rouge* che, senza interrompersi, come invece, ai più era parso, si snoda da Grande Stevens 2014 a Nodet 2019. Un percorso, certo accidentato, che dovrebbe ricordare al legislatore la necessità di un **vero ripensamento** dell'attuale sistema repressivo penal-tributario, volto, da un lato, alla **riduzione drastica** delle ipotesi di concorso di norme penali e amministrative, e dall'altro, a prevedere, ove si ritenga il cumulo imprescindibile per ragioni, certo comprensibili, di politica criminale, non tanto meccanismi di ragguaglio tra sanzioni (pure necessari), ma la loro irrogazione nell'ambito del **medesimo procedimento** che non può che essere, per ovvie ragioni di garanzia, quello penale.

Una soluzione concretamente praticabile sarebbe dunque quella di prevedere che, qualora l'illecito fiscale integri anche una fattispecie incriminatrice, **tutto il procedimento venga trasferito in sede penale**, anche per l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria.

Per evitare, tuttavia, che ciò possa appesantire la giustizia penale sarebbe necessario

---

<sup>54</sup> Il riferimento è a Corte Cost. n. 43 del 2018.

ridurre al minimo le ipotesi di concorso tra norme, mediante una più netta differenziazione tra fattispecie amministrative e penali.

Tutto il contrario, insomma, di quanto previsto nell'ultimo Decreto Fiscale, col quale, verosimilmente, il contrasto tra normativa penal-tributaria e *ne bis in idem* verrà ulteriormente esacerbato.