

La (vecchia) sfida del *ne bis in idem* nel (nuovo) diritto penale tributario: sperimentazioni normative, responsabilità degli enti e criticità del doppio binario

di **Elia Corvaglia**

Sommario. 1. Introduzione – 2. Il *ne bis in idem* nelle Corti nazionali e sovranazionali: un principio in cerca d'autore – 3. Un principio, tanti sistemi – 4. Il principio di specialità nell'ordinamento penale tributario (artt. 19 – 21 D.lgs. 74/2000) – 5. Il meccanismo di compensazione giudiziaria (art 21-ter D.lgs. 74/2000) – 6. Conclusioni

1. Introduzione.

Il diritto tributario, a uno sguardo superficiale, si presenta come una materia rigidamente "formale", costruita su testi normativi assertivi e apparentemente impermeabili a suggestioni etiche o morali¹. Eppure, basta andare oltre la lettera delle disposizioni per scoprire un terreno vivo, dinamico, quasi "sperimentale", che muta costantemente sotto la spinta di esigenze economiche, sociali e politiche². Questa tensione tra una la natura apparentemente pseudo-positivistica delle enunciazioni normative, spesso impenetrabili ed estremamente (inutilmente?) tecniche, che lo compongono e l'indubbio sostrato etico-sociale che invece le giustifica genera attriti non sempre di facile risoluzione: da un lato, il legislatore tende ad assumere il ruolo di un demiurgo con tratti leviatanici³; dall'altro, le incessanti sperimentazioni e i molteplici approcci normativi finiscono per rimettere ciclicamente al centro i principi

¹ G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Vicenza, Wolters Kluwer, 2019, pp. 6 ss.

² S. Fiore., *Il caso del diritto penale tributario: da eccezione a paradigma? Osservazioni sul diritto penale com'è e come (forse) sarà*, in E. M. Ambrosetti (a cura di), *Studi in onore di Mauro Ronco*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 535: «Nella storia della legislazione penale posta a tutela degli interessi fiscali e delle scelte normative che di volta in volta essa ha prodotto, si è infatti provato e si continua a provare di tutto. Nessuna soluzione è stata nel tempo davvero scartata, nessuna opzione veramente esclusa e moltissime sono state quelle effettivamente praticate»; V. Mongillo, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario: riflessioni introduttive sul D.lgs. n. 87/2024*, in *Diritto penale e processo*, 2024, 12, p. 1558; cfr. anche A. Malinverni, *Principi di diritto penale tributario*, Padova, CEDAM, 1962, p. 58.

³ L. Einaudi, *Saggi sul risparmio e sull'imposta*, Torino, Einaudi, 1965, pp. 184 s.

fondamentali dell'individuo⁴. In questo scenario, la questione del *ne bis in idem* costituisce un nodo cruciale, benché il dibattito sul suo significato e sulla sua applicazione non abbia ancora trovato un «centro di gravità permanente»⁵. Il tema si è ulteriormente complicato con la sregolata moltiplicazione dei paradigmi punitivi e, in particolare, con l'introduzione della responsabilità amministrativa da reato degli enti anche per i reati tributari. Questa evoluzione, da un lato molto attesa, dall'altro ha sollevato interrogativi sulla sua compatibilità con il principio del *ne bis in idem* — questione che verrà evocata nel terzo paragrafo. Sul punto, le innovazioni introdotte dal nuovo Decreto fiscale 2024 si muovono lungo direttrici già tracciate, che aprono però scenari inediti e di difficile prevedibilità. Lo scopo di questo contributo sarà dunque quello di ripercorrere le principali questioni ancora aperte, analizzando criticità e implicazioni del *ne bis in idem* nel diritto penale tributario e nell'ambito della responsabilità degli enti, con l'obiettivo di offrire spunti di riflessione e possibili prospettive di riforma.

2. Il *ne bis in idem* nelle Corti nazionali e sovranazionali: un principio in cerca d'autore.

2.1 La giurisprudenza della Corte EDU.

2.1.1 Prima fase (1995 – 2005): lo “statuto forte” del *ne bis in idem* convenzionale.

Il principio del *ne bis in idem*, riconosciuto innanzitutto all'art. 4 prot. 7 CEDU, ha subito un'evoluzione giurisprudenziale tormentata, se non contraddittoria, da parte della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Corte EDU)⁶.

La Corte affrontò tale tematica sin dal caso *Gradinger c. Austria*⁷ (1995), concernente un sinistro stradale in cui il ricorrente subì una duplice sanzione per la medesima condotta: inizialmente in sede amministrativa, con il ritiro della patente per guida in stato di ebbrezza, e successivamente in sede penale, con una condanna per omicidio colposo aggravato dall'ebbrezza. Innanzi alla duplicazione delle pene, la Corte non attribuì rilevanza né alla diversa natura delle sanzioni, né al fatto che l'illecito amministrativo coincidesse con un'aggravante del reato, ma alla circostanza che l'imputato fosse stato sottoposto a due procedimenti per la medesima condotta, ritenendo ciò solo

⁴ Il diritto tributario è esposto ad una considerevole rete di principi costituzionali: artt. 2, 3, 23, 41, 42, 53, 97 e 117 Cost, tra i tanti.

⁵ R. A. Ruggiero, *Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente*, in *Cassazione penale*, 2017, 10, p. 3809.

⁶ C. Silva, *La proporzionalità della pena in materia di abusi di mercato. profili problematici di un sindacato diffuso di riequilibrio sanzionatorio*, in *Sistema penale*, 22 giugno 2023, p. 12.

⁷ Cfr. C. eur. dir. uomo, 23 ottobre 1995, n. 15963/90, *Gradinger c. Austria*, in www.echr.coe.int.

lesivo del *ne bis in idem* in chiave processuale e, primariamente, adottando il criterio dell'*idem factum*, focalizzato sull'unità dell'episodio storico piuttosto che sulla qualificazione giuridica dei fatti.

A conclusioni diverse la stessa Corte giunse nel caso *Oliveira c. Svizzera*⁸ (1998). Nella specie, i Giudici ritennero conforme alla normativa CEDU la doppia sanzionabilità di un medesimo fatto in presenza di un concorso formale, purché la sanzione più lieve restasse assorbita in quella più grave. Tale decisione fu l'esito della valorizzazione di presupposti radicalmente diversi a quelli adottati in precedenti decisioni: a differenza del caso *Gradinger*, in particolare, dove la Corte aveva applicato il criterio dell'*idem factum* (identità del fatto storico), in *Oliveira* si è invece fatto riferimento all'*idem legale*, cioè alla descrizione normativa delle condotte.

L'oscillazione tra questi due approcci proseguì nelle pronunce successive. Nel caso *Ponsetti e Chesnel c. Francia*⁹ (1999), la Corte adottò una lettura rigida dell'*idem legale*. Di contro, nel caso *Franz Fischer c. Austria*¹⁰ (2001), la stessa nozione di *idem legale* venne ampliata, arrivando ad includere anche le fattispecie che, pur avendo formulazioni diverse, condividevano gli stessi elementi essenziali, con un approccio più vicino al concorso apparente di norme. Inoltre, la Corte iniziò a considerare non sufficiente il meccanismo dello scomputo della pena: ciò che rilevava, infatti, era la duplicazione dei procedimenti¹¹.

⁸ Cfr. C. eur. dir. uomo, 30 luglio 1998, n. 25711/94, *Oliveira c. Svizzera*, in www.echr.coe.int.

⁹ Cfr. C. eur. dir. uomo, 14 settembre 1999, 36855/97, 41731/98, *Ponsetti & Chesnel c. Francia*, in www.echr.coe.int: «Under the case-law of the Criminal Division of the Court of Cassation, while there is no requirement that fraudulent means should have been used for the offence under Article 1741 of the General Tax Code to be made out, the accused must nevertheless have "wilfully" failed to make his returns within the prescribed time. Thus, the constitutive elements of that offence are different from those of the "fiscal offence" under Article 1728 of the General Tax Code, which is constituted by the failure to make the returns within the prescribed period. In other words, Articles 1741 and 1728 of the General Tax Code do not relate to the same offence, such that no question can arise in the instant case under Article 4 of Protocol No. 7».

¹⁰ Cfr. C. eur. dir. uomo, 29 maggio 2001, n. 37950/97, *Franz Fischer c. Austria*, in www.echr.coe.int. Cfr. anche C. eur. dir. uomo, 6 giugno 2002, n. 38237/97, *Sailer c. Austria*, in www.echr.coe.int.

¹¹ *Ibid.* (*Franz Fischer c. Austria*), §22: «The Court recalls that the aim of Article 4 of Protocol No. 7 is to prohibit the repetition of criminal proceedings that have been concluded by a final decision (see the *Gradinger* judgment cited above, p. 65, § 53)». Questa tendenza venne ribadita in casi successivi, sempre concernenti la guida in stato di ebbrezza, mentre nel caso *Bachmaier c. Austria* (Cfr. C. eur. dir. uomo, 2 settembre 2009, n. 77413/01, *Bachmaier c. Austria*, in www.echr.coe.int.) la Corte sembrò invece ispirarsi ad una concezione sostanziale del *bis*, escludendo la violazione della CEDU

All'alba del nuovo millennio, in definitiva, il quadro che emergeva rimaneva piuttosto incerto. Da un lato, la Corte tendenzialmente adottava un'interpretazione processualistica del *ne bis in idem*, incentrata sul divieto di duplicazione dei procedimenti (Gradinger v. Austria; Franz Fischer c. Austria, Zigarella c. Italia¹²). Dall'altro lato, nondimeno, il frequente ricorso all'*idem* legale in luogo dell'*idem factum* legittimava in sostanza in radice la duplicazione dei procedimenti in relazione al medesimo fatto concreto (Oliveira c. Svizzera).

2.1.2 Seconda fase (2005 – oggi): la «sufficiently close connection in substance and time»

La giurisprudenza della Corte EDU in materia di *ne bis in idem* subì un'evoluzione significativa a partire dalla sentenza Zolotukhin c. Russia¹³ (2009). In tale pronuncia, la Corte affermò che il principio del *ne bis in idem* dovesse essere applicato considerando l'identità del fatto storico-naturalistico (*idem factum*), indipendentemente dalla qualificazione giuridica attribuita nei diversi procedimenti (*idem crimen*). Tale pronuncia determinò un inevitabile spostamento del *focus* interpretativo: una volta chiarito che l'elemento dirimente fosse l'identità del fatto e non la qualificazione giuridica, il problema centrale diventava chiaramente quello della coesistenza di più procedimenti per la medesima condotta¹⁴. Sul punto, la Corte aveva già manifestato un certo rigore

poiché l'imputato era stato assolto nel processo penale in quanto non era stata raggiunta la prova in ordine alla riconducibilità della condotta delittuosa alla responsabilità dell'individuo coinvolto nel procedimento penale. Una linea simile perdurò in altre decisioni in materia fiscale (C. eur. dir. uomo, 14 settembre 2004, n. 60619/00, Rosenquist c. Svezia, in www.echr.coe.int; C. eur. dir. uomo, 7 dicembre 2006, n. 37301/03, Hauser-sporn c. Austria, in www.echr.coe.int; C. eur. dir. uomo, 26 luglio 2007, n. 18015/03, Schutte c. Austria, in www.echr.coe.int), dove la Corte esclude il *ne bis in idem* poiché le fattispecie amministrative e penali presentavano elementi differenzianti, come il dolo specifico, richiesto solo per l'illecito penale. Tuttavia, questa impostazione si raffinò ulteriormente nel caso Garretta c. Francia (C. eur. dir. uomo, 4 marzo 2008, n. 2529/04, Garretta v. France, in www.echr.coe.int), in cui la Corte introdusse nuovi criteri di valutazione, come il disvalore delle fattispecie e il bene giuridico tutelato, senza però dare seguito a questa innovazione in pronunce successive.

¹² Cfr. C. eur. dir. uomo, 3 ottobre 2002, ric. n. 48154/99, Zigarella c. Italia, in www.echr.coe.int.

¹³ Cfr. C. eur. dir. uomo, 10 febbraio 2009, n. 14939/03, Zolotukhin c. Russia, in www.echr.coe.int. In dottrina: G. De Amicis – P. Gaeta, *Il confine di sabbia: la corte EDU ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cassazione penale*, 2017, 2, 474: «Il risultato di tanto argomentare è l'abiura di un approccio teso a privilegiare la qualificazione giuridica delle due infrazioni, ritenuto troppo restrittivo ai fini di una applicazione effettiva della garanzia del *ne bis in idem*».

¹⁴ L. Bin, *Anatomia del ne bis in idem: da principio unitario a trasformatore neutro di principi in regole*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2020, 3, p. 103: «Tale scelta segna il

nella già citata sentenza *Gradinger c. Austria*, escludendo la legittimità della duplicazione dei procedimenti per il medesimo fatto storico-naturalistico. Nondimeno, già in tempi non troppo risalenti i Giudici avevano invece iniziato a valorizzare criteri ulteriori alla mera duplicazione dei procedimenti ai fini dell'esclusione del *ne bis in idem*. In R.T. c. Svizzera¹⁵ (2000), ad esempio, la Corte aveva evidenziato, seppur in modo per certi versi ambiguo, il rilievo della contemporaneità nell'applicazione delle sanzioni, lasciando intendere che l'assenza di una successione temporale netta potesse escludere la violazione del principio del *ne bis in idem*.

In una prima fase, sviluppatasi a partire dalla sentenza *Nilsson c. Svezia*¹⁶ (2005), la Corte EDU enunciò il criterio della «sufficiently close connection in substance and time», ovvero la possibilità di affermare la compatibilità con l'ordinamento CEDU in presenza di un collegamento sostanziale e temporale tra i procedimenti, così da poterli considerarli parte di un'unica risposta sanzionatoria. La rilevanza attribuita alla vicinanza temporale anche nell'ipotesi in cui la seconda sanzione sia stata irrogata dopo il passaggio in giudicato della prima dimostra come la Corte non abbia svolto una mera valutazione cronologica, ma abbia piuttosto indagato il rapporto funzionale tra le misure adottate.

Nel caso *Maszni c. Romania*¹⁷ (2006), i Giudici affinarono ulteriormente il concetto di connessione sostanziale, introducendo i requisiti della prevedibilità e dell'automaticità della seconda sanzione.

passaggio dalla concezione sostanziale del *ne bis in idem* alla concezione processuale». Nondimeno, la questione dello sviluppo parallelo dei procedimenti non venne ancora affrontata in modo sistematico.

¹⁵ Cfr. C. eur. dir. uomo, 30 maggio 2000, n. 31982/96, R. T. c. Svizzera, in www.echr.coe.int: «In the present case the Court notes that the Swiss authorities were merely determining the three different sanctions envisaged by law for such an offence, namely a prison sentence, a fine, and the withdrawal of the driving licence. These sanctions were issued at the same time by two different authorities, i.e. by a criminal and by an administrative authority. It cannot, therefore, be said that criminal proceedings were being repeated contrary to Article 4 of Protocol No. 7 within the meaning of the Court's case-law.».

¹⁶ Cfr. C. eur. dir. uomo, 13 dicembre 2005, n. 73661/01, *Nilsson c. Svezia*, in www.echr.coe.int: «While the different sanctions were imposed by two different authorities in different proceedings, there was nevertheless a sufficiently close connection between them, in substance and in time, to consider the withdrawal to be part of the sanctions under Swedish law for the offences of aggravated drunken driving and unlawful driving».

¹⁷ Cfr. C. eur. dir. uomo, 21 settembre 2006, n. 59892/06, *Maszni c. Romania*, in www.echr.coe.int: «La Cour rappelle ensuite que l'article 4 du Protocole no 7 a pour but de prohiber la répétition de poursuites pénales définitivement clôturées, en évitant qu'une personne soit poursuivie ou punie pénalement deux fois pour le même comportement par les juridictions d'un même État. Cette disposition ne trouve donc pas à s'appliquer avant l'ouverture d'une nouvelle procédure (*Gradinger c. Autriche*, arrêt du

Dopo quasi un decennio, il criterio della «close connection» venne ripreso in una seconda serie di pronunce in materia fiscale, tra cui *Lucky Dev c. Svezia* (2014)¹⁸, *Rinas c. Finlandia*¹⁹, *Österlund c. Finlandia*²⁰ e *Kiiveri c. Finlandia*²¹ (2015), in cui la Corte scompose il criterio in tre parametri distinti: la connessione o indipendenza dei procedimenti; l'eventuale coordinamento tra le sanzioni inflitte; il fatto che l'accertamento di una delle due autorità si fosse basato almeno in parte sulla decisione dell'altra. In tutte queste pronunce, la Corte ha ravvisato una violazione del principio del *ne bis in idem*, poiché nessuno dei tre parametri risultava integrato. L'unica eccezione è rappresentata dal caso *Boman c. Finlandia*²² (2015), in cui la Corte esclude la violazione del *ne bis in idem* poiché la sanzione amministrativa discendeva automaticamente dalla condanna penale, senza richiedere una nuova valutazione del merito da parte dell'autorità amministrativa. Ciò sembrò suggerire una possibile prevalenza dell'aspetto processuale rispetto a quello sostanziale nella valutazione della close connection.

In una terza serie di sentenze, i Giudici omisero ogni riferimento al criterio della «close connection», valorizzando, invece, la rilevanza del giudicato penale nel procedimento amministrativo successivamente instaurato. Nei casi *Kapetanios c. Grecia*²³ (2015) e *Sismanidis/Sitaridis c. Grecia*²⁴ (2016), infatti, la Corte censurò l'applicazione di una sanzione amministrativa successiva all'assoluzione penale definitiva, evidenziando come l'autorità avrebbe dovuto tener conto dell'esito del processo penale e non mettere nuovamente in discussione la responsabilità

23 octobre 1995, série A no 328-C, p. 65, §§ 53, 55). Or, en l'espèce, force est de constater que l'annulation du permis était la conséquence directe et prévisible de la condamnation pénale du requérant. En effet, la Cour relève que, bien que l'annulation litigieuse ait été décidée par une autorité administrative, elle n'est intervenue qu'en raison de la condamnation définitive prononcée par le juge pénal et sans l'ouverture d'une nouvelle procédure.»

¹⁸ Cfr. C. eur. dir. uomo, 27 novembre 2014, n. 7356/10, *Lucky Dev c. Svezia*, in www.echr.coe.int. In dottrina: M. Dova, *Ne bis in idem e reati tributari: una questione ormai ineludibile*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2014.

¹⁹ Cfr. C. eur. dir. uomo, 27 gennaio 2015, n. 17039/13, *Rinas c. Finlandia*, in www.echr.coe.int.

²⁰ Cfr. C. eur. dir. uomo, 10 febbraio 2015, n. 53197/13, *Österlund c. Finlandia*, in www.echr.coe.int.

²¹ Cfr. C. eur. dir. uomo, 10 febbraio 2015, n. 53753/12, *Kiiveri c. Finlandia*, in www.echr.coe.int.

²² Cfr. C. eur. dir. uomo, 17 febbraio 2015, n. 41604/11, *Boman c. Finlandia*, in www.echr.coe.int.

²³ Cfr. C. eur. dir. uomo, 30 aprile 2015, nn. 3453/12, 42941/12 e 9028/13, *Kapetanios c. Grecia*, in www.echr.coe.int.

²⁴ Cfr. C. eur. dir. uomo, 9 giugno 2016, nn. 66602/09 et 71879/12, *Sismanidis/Sitaridis c. Grecia*, in www.echr.coe.int.

dell'individuo. Inoltre, indicò che il rispetto del *ne bis in idem* avrebbe richiesto la sospensione del procedimento penale non appena fosse stato avviato quello amministrativo, in modo da garantire un effettivo coordinamento tra le autorità. Infine, in una quarta serie di sentenze, riconducibili essenzialmente a *Tomasović c. Croazia*²⁵ (2005) e *Grande Stevens c. Italia*²⁶ (2014), la Corte ravvisò la violazione dell'art. 4 prot. 7 CEDU in casi in cui le procedure erano state condotte parallelamente solo per un certo periodo, senza tuttavia attribuire alcun rilievo al criterio della "connessione sostanziale e temporale".

In ultimo, come ben noto, nel caso *A e B c. Norvegia*²⁷ (2016) la Corte EDU ha adottato un'interpretazione rigorosamente sostanzialistica del requisito dell'*idem*, consolidando al contempo il criterio della «close connection» mediante una sistematizzazione dei suoi parametri, tuttora largamente osservati. In particolare, la legittimità della conduzione di procedimenti paralleli è stata subordinata alla soddisfazione di cinque condizioni cumulative: la complementarità dei diversi procedimenti; la prevedibilità *ex ante*, per l'imputato, della duplicità dei procedimenti; la complementarità degli scopi perseguiti dalle sanzioni; l'unitarietà del procedimento probatorio, tale da garantire un coordinamento nella raccolta e nella valutazione delle prove; infine, la valorizzazione della prima sanzione nella quantificazione della seconda. Tale impostazione ha determinato una progressiva fusione tra la dimensione sostanziale e quella processuale del *bis in idem*, subordinando in sostanza la legittimità della pluralità dei procedimenti al rispetto del principio di proporzionalità complessiva della sanzione inflitta. Tuttavia, una parte significativa della dottrina ha espresso perplessità al riguardo, osservando come, anziché sanzionare la mera duplicazione di sanzioni sostanzialmente penali, secondo la logica seguita dalla Corte nel caso *Grande Stevens*, i Giudici abbiano introdotto criteri tanto flessibili quanto incerti. Il *ne bis in idem*, da garanzia assoluta a tutela dell'individuo, è stato in tal modo trasformato in un confine «di sabbia», la cui operatività concreta è destinata ad essere rimessa ad una

²⁵ Cfr. C. eur. dir. uomo, 10 novembre 2005, n. 5208/03, *Antonić-Tomasović c. Croatia*, in www.echr.coe.int.

²⁶ Cfr. C. eur. dir. uomo, 4 marzo 2014, nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10, 18698/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*, in www.echr.coe.int.

²⁷ Cfr. C. eur. dir. uomo, 15 novembre 2016, n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, con nota di F. Viganò, *La Grande camera della corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2016; P. De Franceschi, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della "sufficiently close and connection in substance and time"*, in *Giurisprudenza penale*, 2018, 4, pp. 8 ss.; I. Giacona, *Concorso apparente di reati e istanze di Ne bis in idem sostanziale*, Giappichelli, Torino, 2022, pp. 151 ss..

valutazione caso per caso del giudicante, spesso difficilmente prevedibile *ex ante*²⁸.

2.2 Il *ne bis in idem* nella Corte di Giustizia UE.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE) ha affrontato il principio del *ne bis in idem*, contemplato dall'art. 50 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), inizialmente aderendo agli orientamenti della Corte EDU, salvo poi successivamente sviluppare un'interpretazione autonoma particolarmente focalizzata più sulla proporzionalità delle sanzioni.

In un primo momento, con la sentenza Åkerberg Fransson (2013)²⁹ la Corte sostenne esplicitamente che non fosse contrario al diritto comunitario prevedere una combinazione di sanzioni amministrative e penali per le medesime violazioni in materia di omesso versamento IVA, in quanto, in questo modo, era possibile tutelare in misura ancora più intensa gli interessi finanziari dell'Unione Europea. Tuttavia, era necessario che la sanzione amministrativa fosse realmente riconducibile alla sfera del diritto amministrativo e non fosse qualificabile come sanzione sostanzialmente penale. Sul punto, i Giudici valorizzarono i criteri Engel³⁰, con ciò aderendo pienamente alla più risalente interpretazione fornita dalla Corte EDU.

Successivamente, con la sentenza Menci (2018)³¹, la Corte ha approfondito la compatibilità del doppio binario sanzionatorio italiano per l'omesso versamento IVA con l'art. 50 CDFUE. I Giudici hanno stabilito per la prima volta che la

²⁸ G. De Amicis – P. Gaeta, *op. cit.*, pp. 469 ss. Le ragioni di un tale cambio di indirizzo, per certi versi inaspettato se posto in comparazione con la netta statuizione proposta con la precedente Grande Stevens c. Italia, possono rinvenirsi, secondo gli autori, nella necessità di un "riallineamento" con i postulati invece affermati dalla CDFUE nel caso Fransson (vedi oltre), altrimenti dissonanti e tali da creare il concreto pericolo di una diversità, per il *bis in idem*, tra un'interpretazione "comunitariamente conforme" ed una "convenzionalmente conforme": «Quest'ultima pare costituire un tentativo di limitare in qualche modo la forza centrifuga della giurisprudenza della Corte di Lussemburgo rispetto all'orbita della garanzia: ben consapevole che gli interessi finanziari dell'Unione trovano presidio formidabile nella sinergia tra interpretazione della Corte di giustizia adita in sede di rinvio pregiudiziale e cogenza che impone adesione da parte degli organi giurisdizionali nazionali a tutti i livelli» (p. 476). In tal senso anche: G. Ranaldi – F. Gaito, *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Archivio penale*, 2017, 1, p. 23; R. A. Ruggiero, *op. cit.*, pp. 178 ss.

²⁹ Cfr. C. giust. U. E., 26 febbraio 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson in www.eur-lex.europa.eu.

³⁰ Cfr. C. eur. dir. uomo, 8 giugno 1976, n. 5100/71, Engel and Others c. Paesi Bassi, in www.echr.coe.int.

³¹ Cfr. C. giust. UE, 20 marzo 2018, C-524/15, Menci, in *Diritto penale contemporaneo*, con nota di A. Galluccio, *La Grande sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Diritto e procedura penale*, 2018, 3, p. 286.

duplicazione dei procedimenti è astrattamente compatibile con la Carta se la limitazione è prevista dalla legge, risponde a un interesse generale (come la tutela delle risorse finanziarie dell'UE) e può ritenersi è proporzionata³². Tuttavia,

³² Nel dettaglio, il Tribunale di Bergamo aveva sollevato una questione pregiudiziale relativa all'interpretazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, letto in combinato disposto con l'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, nell'ambito di un procedimento penale instaurato nei confronti del titolare di un'impresa individuale, il quale era già stato destinatario di una sanzione amministrativa irrevocabile per l'omesso versamento dell'IVA. A seguito della definizione del procedimento amministrativo, con l'irrogazione della sanzione pari al 30% dell'imposta evasa – divenuta definitiva e successivamente rateizzata, con pagamento delle prime rate – veniva avviato il procedimento penale per la violazione dell'art. 10-ter del D.lgs. 74/2000. Il giudice remittente, pur evidenziando che i due procedimenti seguono iter autonomi e indipendenti, senza possibilità di sospensione del procedimento penale in attesa della definizione di quello amministrativo, rilevava come l'art. 21, comma 2, del predetto decreto legislativo, nel prevedere l'inibitoria dell'esecutività delle sanzioni amministrative salvo che il procedimento penale si concluda con archiviazione o con sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento per irrilevanza penale del fatto, non precluda la celebrazione di un autonomo procedimento penale nei confronti del medesimo soggetto già destinatario di una sanzione amministrativa definitiva. Sulla questione pregiudiziale, la CGUE ha ribadito che, con riferimento alla disciplina IVA, dagli artt. 2 e 273 della Direttiva 2006/112 deriva l'obbligo per gli Stati membri di adottare misure normative e amministrative idonee a garantire la riscossione integrale dell'imposta e a contrastare le frodi; parallelamente, l'art. 325 TFUE impone agli Stati membri di adottare misure efficaci e dissuasive per contrastare le condotte illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione, applicando a tal fine strumenti sanzionatori analoghi a quelli previsti per la tutela dei propri interessi finanziari nazionali. Quanto alla qualificazione giuridica dei procedimenti e delle sanzioni, la Corte ha richiamato i criteri "Engel" (qualificazione dell'illecito nell'ordinamento nazionale, natura sostanziale dell'illecito, gravità della sanzione), rilevando che la sanzione amministrativa di cui all'art. 13, comma 1, D.lgs. 471/1997, in ragione della sua funzione repressiva e della severità della misura, assume natura sostanzialmente penale. Nessun dubbio, inoltre, sussiste in ordine all'identità soggettiva e oggettiva tra i procedimenti definiti in sede amministrativa e quelli instaurati in sede penale. Cfr. P. De Franceschi, *Ne bis in idem e reati tributari: nel dialogo tra Corti trionfa il criterio della "sufficiently close and connection in substance and time"*, in *Giurisprudenza penale*, 2018, 4, 12-14. Nell'esaminare la compatibilità della normativa interna con l'art. 50 della Carta, ai sensi dell'art. 52, par. 1, la Corte ha ritenuto che la disciplina nazionale possa legittimare il cumulo di procedimenti e sanzioni di natura penale, purché essi perseguano finalità complementari e attinenti ad aspetti distinti della medesima condotta: le sanzioni amministrative mirano a dissuadere e reprimere qualunque inadempimento, anche colposo, degli obblighi di dichiarazione e versamento dell'IVA; le sanzioni penali, invece, intervengono nei casi di maggiore gravità. Tale cumulo di sanzioni e procedimenti deve tuttavia rispettare i principi di proporzionalità rispetto alle finalità perseguite, di determinatezza e chiarezza della normativa sanzionatoria e di coordinamento tra i due procedimenti, al fine di

la CGUE, nella stessa occasione, ha valorizzato la connessione materiale tra i due procedimenti, soprassedendo invece sul requisito della connessione temporale. Inoltre, il giudizio sulla proporzionalità è stato condotto in astratto, senza approfondire sufficientemente le difficoltà applicative degli istituti premiali e dei meccanismi di coordinamento tra le sanzioni.

Alle stesse conclusioni è giunta la Corte in relazione al *Market Abuse* (T.U.F.)³³, confermando l'approccio della sentenza Menci. La Corte ha ribadito che la cumulabilità delle sanzioni è legittima se rispettosa del principio di proporzionalità, consolidando così una tendenza a valutare il *ne bis in idem* solo sotto il profilo sostanziale, con riferimento all'entità della sanzione, e non come garanzia processuale contro il doppio giudizio.

ridurre al minimo gli oneri supplementari derivanti dall'accumulo sanzionatorio per il soggetto coinvolto. In tale contesto, la CGUE ha sottolineato che l'art. 21 del D.lgs. 74/2000 non si limita a prevedere la sospensione dell'esecuzione delle sanzioni amministrative di natura penale durante lo svolgimento del procedimento penale, ma ne esclude definitivamente l'esecuzione qualora intervenga una condanna penale definitiva. Inoltre, all'epoca dei fatti, il pagamento spontaneo del debito tributario, comprensivo della sanzione amministrativa irrogata, costituiva una circostanza attenuante speciale. Di conseguenza, la CGUE ha ritenuto che, salvo verifica da parte del giudice remittente, la normativa nazionale consenta di assicurare la proporzionalità del cumulo sanzionatorio rispetto all'obiettivo perseguito. In ogni caso, i criteri cui l'art. 50 della Carta, in combinato disposto con l'art. 52, par. 1, subordina il cumulo sanzionatorio garantiscono un livello di tutela del principio del *ne bis in idem* che non risulta inferiore a quello sancito dall'art. 4 del Protocollo n. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte EDU nella sentenza A e B c. Norvegia.

³³ Cfr. C. giust. U. E., 20 marzo 2018, C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca* in www.eur-lex.europa.eu. In dottrina: E. Basile, *Il "doppio binario" sanzionatorio degli abusi di mercato in Italia e la trasfigurazione del ne bis in idem europeo*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2019, pp. 129 ss.; E. Bindi, *Divieto di bis in idem e doppio binario sanzionatorio nel dialogo tra giudici nazionali e sovranazionali*, in *Federalismi.it*, 2018, p. 17; F. Consulich, *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, in *Diritto penale e processo*, 2018, pp. 949 ss.; L. Deaglio, *Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. È tempo di bilanci*, in *Diritto penale e processo*, 2019, 10, pp. 1439 s.; V. Felisatti, *Il ne bis in idem domestico. Tra coordinazione procedimentale e proporzionalità della sanzione*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2018, 3, pp. 121 ss.; E. Fusco – G. Baggio, *Recenti pronunce in tema di market abuse. Qualche punto fermo in una materia ancora in attesa di un moderno assetto normativo* in *Diritto penale contemporaneo*, 2019, 1, pp. 67 ss.; A. Gallucci, *La Grande sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, cit., pp. 292 ss.; F. Piergallini, *La riforma dei reati tributari tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente*, in *Sistema penale*, 4 giugno 2020, pp. 21 s.

2.3 La giurisprudenza nazionale: l'approdo al criterio della connessione sostanziale e temporale.

A livello nazionale, l'evoluzione giurisprudenziale in materia di *ne bis in idem* ha registrato, nel corso del tempo, un progressivo superamento dell'originario approccio formalistico, fondato sull'*idem* legale, a favore di una ricostruzione sostanzialistica del concetto di medesimo fatto, in linea con gli orientamenti sovranazionali.

In una fase iniziale, la giurisprudenza nazionale interpretò il divieto di *bis in idem* in senso restrittivo, riconoscendone l'operatività esclusivamente nei casi in cui il secondo procedimento avesse avuto ad oggetto un fatto identico sotto il profilo della qualificazione giuridica, intesa quale corrispondenza tra gli elementi costitutivi del reato (condotta, nesso di causalità ed evento) e la norma incriminatrice applicata³⁴.

Nel mutato quadro interpretativo offerto dalla giurisprudenza sovranazionale, anche i Giudici interni hanno progressivamente accolto il criterio dell'*idem factum*. Tale orientamento ha trovato una granitica affermazione con la sentenza n. 200 del 21 luglio 2016 della Corte costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui escludeva l'identità del fatto sulla base della mera sussistenza di un concorso formale tra la violazione già giudicata con sentenza irrevocabile e il reato oggetto di un nuovo procedimento. Con tale decisione, la Consulta ha chiarito che l'identità del fatto deve essere accertata in base a un criterio di natura fattuale, indipendentemente dalla qualificazione giuridica attribuita nei diversi procedimenti. Tuttavia, ha altresì precisato che, «allo stato la Convenzione impone agli Stati membri di applicare il divieto di *bis in idem* in base a una concezione naturalistica del fatto, ma non di restringere quest'ultimo nella sfera della sola azione od omissione dell'agente»³⁵, sicché rimane possibile configurare fatti distinti (e dunque giudicabili separatamente) qualora una medesima condotta dia luogo a una pluralità di eventi naturalistici eterogenei, a condizione che tale valutazione non risulti influenzata da considerazioni relative alle astratte fattispecie applicabili al

³⁴ Per limitarsi a pochi esempi, si era così escluso un *bis in idem*: nel rapporto tra appropriazione indebita e bancarotta fraudolenta per distrazione del medesimo bene (Cass. pen., Sez. V, sent. n. 48743 del 2014); tra i reati di collusione del militare della Guardia di finanza e di corruzione, avendo essi diverse obiettività giuridiche (Cass. pen., Sez. I, sent. n. 12943 del 2014); tra la distruzione di documenti contabili a titolo di bancarotta fraudolenta e la medesima distruzione punita ad altri fini dalla legge tributaria (Cass. pen., Sez. V, sent. n. 16360 del 2011); con riguardo all'omesso versamento, in un unico contesto di accertamento doganale, dei diritti di confine e dei diritti di monopolio sui tabacchi (Cass. pen., Sez. VI, sent. n. 3755 del 1999).

³⁵ Cfr. Corte cost., sent. n. 200 del 2016, §6.

caso concreto³⁶. Un simile approccio esprime, evidentemente, l'adozione di una sorta di versione ibrida del fatto giuridico³⁷.

L'affermazione dell'*idem factum* in luogo dell'*idem* legale – seppur con le suindicate ambiguità – ha determinato nella giurisprudenza interna ripercussioni devastanti, ancor più alla luce della sentenza Grande Stevens c. Italia³⁸ (2014), ben presto disinnescate, in realtà, dalle ben più concilianti statuizioni della A e B c. Norvegia (2016).

Il significativo mutamento registratosi nella giurisprudenza della Corte EDU con quest'ultima pronuncia è stato rilevato anche dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 43 del 2018, con la quale i Giudici hanno dichiarato l'illegittimità dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non escludeva un secondo giudizio nei confronti di un imputato già destinatario di una sanzione amministrativa di natura sostanzialmente penale, con riferimento alla fattispecie di omessa dichiarazione dei redditi e IVA³⁹. Tuttavia, rilevando che la questione fosse stata sollevata anteriormente alla pronuncia della Corte EDU nella causa A. e B. c. Norvegia, la Consulta ha disposto la restituzione degli atti al giudice a quo per una nuova valutazione alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale europea⁴⁰.

³⁶ La Corte costituzionale fa particolare riferimento alla soluzione elaborata dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 34655 del 28 giugno 2005. In tale pronuncia, la Corte ha affermato che il riconoscimento dell'*idem factum* deve basarsi su un accertamento storico-naturalistico, il quale tenga conto della condotta, dell'evento, del nesso di causalità, nonché delle coordinate spazio-temporali e soggettive dell'azione. Cfr. A. F. Tripodi, *L'ente nel doppio binario punitivo. Note sulla configurazione metaindividuale dei doppi binari sanzionatori*, in *Sistema penale*, 28 dicembre 2020, p. 7.

³⁷ Cfr. I. Giacona, *op. cit.*, p. 152.

³⁸ Sugli scenari aperti dalla sentenza Grande Stevens c. Italia: A. Bigiarini, *Ne bis in idem: il cortocircuito del "doppio binario" sanzionatorio in relazione a fatti di criminalità economica*, in *Diritto penale e processo*, 2016, pp. 262 ss.; G. M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in *Diritto penale contemporaneo*, 14 settembre 2014, pp. 13 ss.; G. Flora, *La "tela di penelope" della legislazione penale tributaria*, in *Rivista trimestrale diritto penale commerciale*, 2017, pp. 3 s. e 497 ss.; F. Gallo, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rassegna tributaria*, 2017, 4, p. 915; A. Massaro, *Europeizzazione del diritto penale e razionalizzazione del sistema sanzionatorio: il superamento dei "doppi binari" nazionali nel segno sostanzialistico-funzionale della "materia penale"*, in *Diritto penale contemporaneo*, 15 luglio 2025.

³⁹ Cfr. Corte cost., sent. n. 43 del 2018, §7.

⁴⁰ Cfr. Corte cost., sent. n. 43 del 2018. In dottrina: E. Aprile, *Il divieto di bis in idem e la compatibilità con il sistema del "doppio binario sanzionatorio" in una illuminante sentenza della Corte costituzionale*, in *Cassazione penale*, 2018, pp. 1945 ss.; A. Galluccio, *Ne bis in idem e reati tributari: la Consulta restituisce gli atti al giudice a quo perché tenga conto del mutamento giurisprudenziale intervenuto con la sentenza A. e B. c. Norvegia*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 2018, p. 3; F. Pepe, *La Corte costituzionale prende atto della metamorfosi del ne bis in idem europeo: fine della storia?*, in *Giurisprudenza*

Successivamente, in altre due pronunce, la Corte ha respinto le questioni pregiudiziali sollevate per il mancato esperimento del test CEDU sulla stretta connessione materiale e temporale tra i procedimenti. In particolare, nella sentenza n. 222/2019, la Consulta ha sottolineato che non bastano affermazioni astratte per dichiarare l'illegittimità costituzionale dei doppi binari, essendo necessario un approccio empirico basato sui cinque criteri elaborati dalla Corte EDU. L'ordinanza n. 114/2020 ha confermato tale orientamento, invitando i giudici di merito a eseguire il test CEDU prima di sollevare questioni di legittimità⁴¹. Nella stessa linea si è posta ancora la stessa Corte con la sentenza n. 149/2022⁴².

La Corte di cassazione ha sostanzialmente aderito all'impostazione della Corte EDU e della Consulta⁴³. Nondimeno, va rilevata la presenza di significative deviazioni rispetto alla rigorosa verifica di tutti i requisiti A e B. In una specifica pronuncia, ad esempio, la Suprema Corte ha ritenuto sufficiente il solo criterio della connessione temporale, ribadendo che, secondo la Corte EDU, la norma convenzionale non precluderebbe lo svolgimento parallelo di procedimenti distinti, purché tra loro sussista una connessione sostanziale e cronologica sufficientemente stretta tale da garantire un sistema sanzionatorio unitario, caratterizzato da proporzionalità e prevedibilità. Tale connessione si realizza laddove il meccanismo normativo preveda strumenti di coordinamento idonei a prevenire duplicazioni nella raccolta e valutazione della prova. Ad avviso dei Giudici, pertanto, la simultaneità nella conduzione dei procedimenti e nell'irrogazione delle sanzioni ha dunque consentito di riconoscere una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, pur senza un approfondimento ulteriore degli altri criteri elaborati dalla giurisprudenza

Costituzionale, 2018, 2, pp. 530 ss.; A. F. Tripodi, *Il nuovo volto del ne bis in idem convenzionale agli occhi del giudice delle leggi. Riflessi sul doppio binario sanzionatorio in materia fiscale*, in *Giurisprudenza costituzionale*, 2018, pp. 530 ss.

⁴¹ Cfr. Corte cost., sent. n. 222 del 2019; Corte cost., ord. n. 114 del 2020. In dottrina: A. Calzolari, *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rivista telematica di diritto tributario italiano*, 16 settembre 2020, p. 9.

⁴² Cfr. Corte cost., sent. n. 149 del 2022, §5.1.1.

⁴³ Nel convenire con la giurisprudenza sovranazionale, la Cassazione afferma, in buona sostanza, che l'identità del fatto sussiste quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona. Cfr.: Cass. pen., SS. UU, sent. n. 34655 del 2005, Rv. 231799 – 01; Sez. III, sent. n. 31378 del 2015; Sez. II, sent. n. 26235 del 2015; Sez. IV, n. 54986 del 24/10/2017, Rv. 271717 – 01; Sez. I, sent. n. 30428 del 2018; Sez. VII, sent. n. 42994 del 2021, Rv. 282187 – 01; Sez. I, sent. n. 15706 del 2022; Sez. I, sent. n. 7710, del 2023; Sez. I, sent. n. 7707 del 2023; Sez. I, sent. n. 12686 del 2023.

europea⁴⁴. In un'altra pronuncia, invece, la Corte di Cassazione ha posto l'accento sul profilo della proporzionalità della pena, evidenziando la necessità di un meccanismo compensativo idoneo a garantire il rispetto del principio di proporzione. Ha così affermato che, in assenza di una clausola di sussidiarietà espressamente prevista dal legislatore, non si configura una violazione del divieto convenzionale di *bis in idem* quando, a fronte di una condotta sanzionata in sede amministrativa e penale, sussista una connessione sostanziale e temporale tra i due procedimenti, purché il sistema garantisca un meccanismo di compensazione, tale da consentire alla seconda autorità giudicante di tenere conto, nella determinazione della sanzione, degli effetti già prodotti dalla prima, evitando così un'irrogazione complessiva sproporzionata⁴⁵.

2.4 Il *ne bis in idem*, principio caleidoscopio di principi. La proporzionalità della pena.

Alla luce di quanto esposto, il *ne bis in idem* si rivela non già come un principio granitico, bensì come una categoria giuridica dai confini sfuggenti, la cui attuazione concreta continua a prestarsi a declinazioni molteplici e non di rado divergenti.

Se, da un lato, le diverse autorità giurisdizionali e sovranazionali hanno progressivamente ridefinito l'ambito applicativo del divieto in esame, adattandolo alle esigenze normative e sistemiche più varie, dall'altro, quale conseguenza di tale tendenza, si è assistito a un'implicita subordinazione del principio in questione a istanze di ordine superiore e, dunque, ad una sua ridefinizione come strumento per la valorizzazione di principi generali più strutturali⁴⁶. Nell'interpretazione della Corte europea dei diritti dell'uomo, infatti,

⁴⁴ Cfr. Cass. pen., Sez. III, sent. n. 6993 del 2017. Nella fattispecie oggetto di giudizio, in particolare, la Suprema Corte ha riscontrato una connessione temporale tra i due procedimenti, rilevando che gli avvisi di accertamento e contestazione, datati 15 luglio 2014, erano stati notificati nel medesimo mese, mentre il giudizio di primo grado dinanzi al Tribunale di Bergamo si era concluso il 2 dicembre 2014 e quello d'appello il 26 maggio 2015. In dottrina: P. De Franceschi, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., p. 16; A. F. Tripodi, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 16 marzo 2018.

⁴⁵ Cfr. Cass. pen., Sez. III, sent. n. 2245 del 2021; Cass. pen., Sez. III, sent. n. 44043 del 2024.

⁴⁶ Come rileva F. Viganò, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani Riflessioni de lege lata e ferenda sull'impatto della sentenza Grande Stevens nell'ordinamento italiano*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2016, 1, p. 187; I. Bin, *op. cit.*, p. 110: «In altre parole, il *ne bis in idem* non è un principio, ma un modo attraverso cui un determinato principio, costituzionale o sistematico, può prendere corpo, attuandosi (ma non necessariamente esauendosi) in un determinato contesto; meglio: di uno dei modi attraverso cui un principio diviene regola, o attraverso cui il bilanciamento di più principi si fissa in una regola». In senso contrario, a favore,

il *ne bis in idem* si configura come diritto fondamentale dell'individuo, sebbene la sua concreta declinazione abbia condotto a esiti giurisprudenziali talvolta contrastanti, oscillando tra l'impostazione tradizionalmente garantista e una prospettiva maggiormente funzionale alla tutela di interessi pubblici ritenuti prevalenti. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, per contro, ne ha enfatizzato la duttilità ermeneutica, strumentale alla realizzazione di un sistema di cooperazione giudiziaria efficace tra gli Stati membri e, più in generale, alla costruzione di uno spazio giuridico comune improntato ai principi di libertà, sicurezza e giustizia⁴⁷. Le Corti nazionali, in particolare la Corte costituzionale italiana, infine, hanno invece recepito, seppur velatamente, l'impostazione sostanzialistica propugnata dalla Corte EDU, orientando la propria giurisprudenza verso una lettura del principio fondata sulla proporzionalità e prevedibilità della sanzione⁴⁸, alla luce dei parametri costituzionali e convenzionali, ma anche verso ragioni di economia processuale.

Quest'ultimo orientamento si rivela di particolare rilievo nell'ambito della regolazione del sistema sanzionatorio in materia tributaria, poiché consente, da un lato, di delineare con maggiore precisione i limiti evolutivi del principio, mitigando il rischio di un'eccessiva malleabilità interpretativa che, a partire dalla nota sentenza Engel, ha generato un panorama giurisprudenziale frastagliato e non sempre coerente; dall'altro, di superare le difficoltà derivanti dalla coesistenza di procedimenti sanzionatori paralleli, riconciliando la qualificazione sostanzialmente penale di talune sanzioni amministrative con le esigenze proprie dei procedimenti di settore. Tuttavia, una simile impostazione presenta al contempo significative criticità, in quanto, pur ammettendo la compatibilità tra la pluralità di procedimenti per il medesimo fatto e il rispetto del principio di proporzionalità, non fornisce criteri positivi univoci per definire in concreto il limite oltre il quale il cumulo sanzionatorio divenga eccessivo e, dunque, incompatibile con le garanzie convenzionali. Le Corti giurisdizionali, invero, individuano taluni parametri negativi volti ad escludere sanzioni eccessivamente afflittive, ma assai raramente forniscono elementi positivi idonei a determinare con certezza la soglia oltre la quale il cumulo sanzionatorio possa ritenersi sproporzionato. Se è vero che la definizione di criteri positivi non rientra, in linea

cioè, di una concezione del *ne bis in idem* come principio generale: F. Coppi, *Reato continuato e cosa giudicata*, Napoli, Jovene, 1969, pp. 321 ss.; G. Fiandaca – E. Musco, *Diritto penale. Parte generale*, Bologna, Zanichelli, 2019, p. 728; F. Mantovani, *Concorso e conflitto di norme nel diritto penale*, Bologna, Zanichelli, 1966, p. 71; A. Pagliaro, *Principi di diritto penale. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2020, p. 223; C. Silva, *Sistema punitivo e concorso apparente di illeciti*, Torino, Giappichelli, 2018, p. 192.

⁴⁷ L. Bin, *op. cit.*, 108; A. Calzolari, *op. cit.*, 5; G. De Amicis – P. Gaeta, *op. cit.*, p. 476.

⁴⁸ D. Pulitanò, *La Corte costituzionale sul ne bis in idem. Illegittimità costituzionale dell'art. 349 c.p.p. nella parte in cui esclude il bis in idem nel caso del concorso formale con il reato già giudicato - C. cost., 21/7/2016, n. 200*, in *Cassazione penale*, 2017, pp. 70 ss.

di principio, nelle attribuzioni dell'organo giudicante, è altresì evidente che il *ne bis in idem*, in quanto principio suscettibile di incidere profondamente sulla coerenza del sistema sanzionatorio, richiederebbe una più chiara enunciazione di parametri applicativi, capaci di garantire certezza del diritto e prevedibilità delle decisioni.

3. Un principio, tanti sistemi.

3.1 Amministrativo e penale, persona fisica ed ente: interazioni complesse.

La giurisprudenza, dopo aver favorito il consolidamento del principio dell'*idem factum* rispetto all'*idem* legale, ha progressivamente reinterpretato il *ne bis in idem* in chiave sostanzialistica, ponendo l'accento sul coordinamento tra i procedimenti e sull'entità complessiva delle sanzioni piuttosto che sulla loro mera duplicazione. In questo contesto, le interazioni tra diritto penale tributario e sistema amministrativo assumono una rilevanza primaria, soprattutto alla luce del complesso coinvolgimento delle persone giuridiche e degli enti in generale. L'introduzione, dal 2019, dei reati tributari tra gli illeciti presupposto della responsabilità amministrativa da reato degli enti ha ulteriormente acuito impellenti criticità, rendendo necessaria un'analisi delle problematiche che ne derivano.

3.1.1 Sistema amministrativo e sistema penale: un'autonomia incompiuta.

Il diritto tributario amministrativo e il diritto penale tributario operano tradizionalmente come ambiti distinti e autonomi, sia sotto il profilo sanzionatorio, sia sotto quello procedimentale. Il primo è regolato – ad ora – quanto alle norme generali dal Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e, sotto il profilo sanzionatorio, dal Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Il secondo, invece, è disciplinato – attualmente – dal Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. Allo stesso tempo, entrambi delineano un sistema complementare⁴⁹,

⁴⁹ In dottrina: A. Mazzacuva, *I rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti*, in R. Brichetti – P. Veneziani, (a cura di), *I reati tributari*, F. Palazzo – C. E. Paliero (diretto da), *Trattato teorico – pratico di diritto penale*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 581. In giurisprudenza: Cass. pen., Sez. III, sent. n. 4439 del 2021 (con nota di G. Ardizzone, *Una nuova pronuncia della Cassazione su ne bis in idem e reati tributari*, in *LUISS Law Review*, 2021, 2, pp. 205 ss.; C. Fiacchi, *La Suprema Corte esclude la violazione del principio del ne bis in idem nell'ipotesi di coesistenza tra illecito penale tributario e procedimento amministrativo*, in www.osservatorioreatitributari.it, 2021), §4.3: «Il sistema del 'doppio binario' è giustificato dalla rilevanza degli interessi nazionali e dalla diversità dei fini perseguiti dalle due procedure: mentre il procedimento amministrativo è volto al recupero a tassazione delle imposte non versate, il procedimento penale è teso alla prevenzione e alla repressione dei reati in materia tributaria. In altri termini, la minaccia di una sanzione detentiva per condotte particolarmente allarmanti (essendo previste soglie di punibilità), in aggiunta a una sanzione amministrativa pecuniaria, persegue, infatti, legittimi scopi di rafforzare l'effetto deterrente spiegato dalla mera previsione di

teso a sanzionare a livelli diversi comportamenti differenti⁵⁰. Sotto il profilo sanzionatorio, in primo luogo, le sanzioni amministrative, generalmente di natura pecuniaria, mirano a dissuadere e a reprimere ogni inadempimento, intenzionale o meno⁵¹, mentre le sanzioni penali sono riservate a comportamenti particolarmente gravi e dolosi, e includono pene detentive significative, con una funzione deterrente e punitiva più marcata⁵². Sotto il profilo procedimentale è altresì evidente che i procedimenti tributari e penali mantengano differenze significative in termini di finalità, competenze e modalità operative: il processo tributario, infatti, mira principalmente all'accertamento e alla riscossione dei tributi dovuti, mentre il processo penale persegue la repressione di condotte illecite attraverso l'applicazione di pene detentive, anche se risulta sempre più marcata la rilevanza delle finalità riscossive⁵³.

La disciplina vigente in materia di rapporti tra i due procedimenti si colloca nel solco del definitivo superamento della pregiudiziale tributaria, invocato dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 88 del 1982 e successivamente cristallizzato dalla Legge 7 agosto 1982, n. 516 e dal D.lgs. 74/2000⁵⁴, e si fonda

quest'ultima, di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei, nonché di assicurare ex post l'effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'amministrazione grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario».

⁵⁰ P. De Franceschi, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., p. 2; V. Mongillo, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario*, cit., p. 1564.

⁵¹ F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2024, p. 329.

⁵² G. Flora, *op. cit.*, p. 497.

⁵³ V. Mongillo, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario*, cit., 1560 e 1565.

⁵⁴ In passato, si ricordi, la disciplina del rapporto tra processo penale e processo tributario era improntata al principio della cosiddetta "pregiudiziale tributaria", introdotto dalla L. 4/1929. Tale meccanismo prevedeva che il procedimento penale potesse essere avviato solo dopo la definizione irrevocabile dell'accertamento tributario, determinando dunque una sorta di prevalenza della giurisdizione tributaria su quella penale. Inoltre, la normativa stabiliva che l'accertamento definitivo dell'imposta e della sovrimposta avesse valore di prova incontestabile nel processo penale, limitando fortemente l'autonomia del giudice ordinario nell'apprezzamento dei fatti e delle prove. Questo sistema, benché astrattamente giustificabile alla luce delle specifiche competenze tecniche del giudice tributario, determinava un significativo ritardo nell'azione della giustizia penale, poiché era necessario attendere il consolidamento del giudicato tributario prima di poter procedere con l'accertamento della responsabilità penale del soggetto coinvolto (cfr. G. Falsita, *op. cit.*, 331; F. Randazzo, *op. cit.*, 338; G. Soana, *I reati tributari*, Milano, Giuffrè, 2023, p. 3), e sollevava non poche perplessità anche sotto il profilo della compatibilità con i sopravvenuti principi costituzionali, in particolare con il diritto di difesa, il principio di eguaglianza e l'autonomia della giurisdizione ordinaria. Proprio alla luce di tali considerazioni, la Corte costituzionale, con la storica sentenza n. 88 del 1982, dichiarò l'illegittimità dell'art. 21, comma 2, della L. 4/1929. In risposta, il legislatore introdusse con la L. 516/1982 il principio del "doppio binario", separando i due procedimenti ma

sul principio del "doppio binario", pur senza escludere forme di interazione tra i due ambiti. In tale quadro, in particolare, l'art. 19 del D.lgs. 74/2000 sancisce il criterio della specialità, stabilendo che, in caso di concorso tra sanzione penale e amministrativa per il medesimo fatto, si applichi la norma speciale, escludendo quella generale. L'art. 21, D.lgs. 74/2000, invece, disciplina il coordinamento tra il procedimento amministrativo e quello penale, prevedendo che l'amministrazione finanziaria possa irrogare sanzioni amministrative anche in pendenza del processo penale, con sospensione della loro esecuzione fino alla sua conclusione: se il giudizio penale si chiude con una condanna, la sanzione amministrativa diviene ineseguibile; se il proscioglimento esclude la rilevanza penale del fatto, essa diventa definitiva ed eseguibile. A queste previsioni si affiancano ulteriori profili di connessione procedimentale: l'art. 21-bis del D.lgs. 74/2000, così come definito dal recente Decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87, attribuisce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza irrevocabile di assoluzione pronunciata nel processo penale, laddove questa riconosca che il fatto non sussiste o che l'imputato non lo ha commesso⁵⁵; inoltre, ai sensi dell'art. 20, co. 1-bis, D.lgs. 74/2000 le sentenze tributarie irrevocabili e

imponendo al giudice tributario di conformarsi ai fatti accertati in sede penale. L'obiettivo era quello di garantire una maggiore autonomia tra le due giurisdizioni, evitando che le conclusioni di un processo si imponessero automaticamente sull'altro. Tuttavia, il nuovo sistema non eliminava del tutto l'interazione tra i due procedimenti, poiché si stabiliva che, in caso di sentenza penale irrevocabile, il giudice tributario dovesse conformarsi ai "fatti materiali" accertati in sede penale. In questo modo, pur invertendo il precedente criterio di pregiudizialità, si continuava a riconoscere un collegamento tra i due processi, conferendo al giudicato penale un effetto vincolante nei confronti del giudice tributario. Con l'emanazione del nuovo codice di procedura penale del 1989, emersero dubbi circa la compatibilità della disciplina introdotta nel 1982 con il principio dell'autonomia probatoria dei due processi. L'art. 654 c.p.p., infatti, stabiliva espressamente che il giudicato penale non avesse efficacia vincolante nei giudizi civili o amministrativi, proprio in ragione della diversa struttura e funzione dei vari ordini. Questo contrasto interpretativo fu risolto dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, che, con la sentenza n. 380 del 14 gennaio 2003, affermò il principio della prevalenza della *lex posterior*, ritenendo abrogata tacitamente la disposizione della L. 516/1982 che subordinava il giudizio tributario all'accertamento penale. Successivamente, il legislatore intervenne nuovamente con il D.lgs. 74/2000, che sancì espressamente il principio del doppio binario e abrogò definitivamente l'art. 12 della Legge del 1982.

⁵⁵ L'interpretazione dell'art. 21-bis del D.lgs. 74/2000 ha generato un contrasto nella giurisprudenza di legittimità. Un primo orientamento sostiene che l'assoluzione penale incida anche sul presupposto impositivo, esonerando il giudice tributario dall'accertamento dell'obbligazione fiscale. L'altro ritiene che il giudicato penale vincoli solo in merito alle sanzioni, lasciando il giudice tributario libero di valutare autonomamente l'imposta, considerando la sentenza penale solo come un elemento probatorio. La questione è stata recentemente rimessa alle Sezioni Unite: Cass, Sezione tributaria, ord. interlocutoria n. 5714 del 2025.

gli atti di definitivo accertamento delle imposte possono essere acquisiti nel processo penale come prova del fatto in essi accertato.

3.1.2 Persona fisica ed enti.

La dialettica tra responsabilità della persona fisica e responsabilità dell'ente nel diritto tributario ha seguito nel tempo un percorso oscillante, caratterizzato da significativi mutamenti normativi e interpretativi. L'evoluzione della disciplina, infatti, ha visto un costante spostamento dell'asse della responsabilità tra i due poli soggettivi, assecondando una tensione evidente tra esigenze di efficienza sanzionatoria e principi di personalità della responsabilità.

In un primo momento, il sistema si orientò verso l'attribuzione della responsabilità in via esclusiva all'ente, escludendo, salvo casi eccezionali, il coinvolgimento della persona fisica che operava per suo conto. Tale impostazione trovava riscontro nel quadro normativo delineato dalla Legge 7 gennaio 1929, n. 4 e nella giurisprudenza consolidata, che sancivano il principio per cui gli atti compiuti dagli organi dell'ente nell'esercizio delle proprie funzioni erano direttamente riferibili a quest'ultimo, lasciando in secondo piano la responsabilità individuale.

Successivamente, si assistette ad un deciso cambio di rotta, teso a valorizzare più la responsabilità della persona fisica: nel quadro normativo delineato dal D.lgs. 472/1997, il principio di personalità della sanzione amministrativa tributaria venne affermato dall'articolo 2, comma 2, il quale stabilisce che la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. Tuttavia, l'art. 27 sancì altresì che: «le violazioni riferite dalle disposizioni vigenti a società, associazioni od enti si intendono riferite alle persone fisiche che ne sono autrici, se commesse dopo l'entrata in vigore del presente decreto».

Tale deciso mutamento ebbe brevissima durata, posto che l'art. 7 del Decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 ha stabilito che le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica siano esclusivamente a carico della persona giuridica. In questi casi, le disposizioni del D.lgs. 472/1997 si applicano in quanto compatibili⁵⁶, determinando così un doppio binario di responsabilità amministrativa: per le società ed enti con personalità giuridica, l'irrogazione della sanzione avviene direttamente nei loro confronti, mentre per quelli senza personalità giuridica si guarda all'autore della violazione, ferma restando la responsabilità solidale dell'ente nel cui interesse la persona fisica ha agito.

Nel contesto del diritto penale tributario, invece, la persona fisica assume una posizione di primaria importanza, fungendo da perno attorno al quale ruota l'intero sistema sanzionatorio. Le normative vigenti, infatti, sono strutturate in

⁵⁶ R. Fanelli, *Sanzioni fiscali, previdenziali e societarie*, Vicenza, Wolters Kluwer, 2022.

modo tale da attribuire alla persona fisica la responsabilità diretta per le condotte illecite in materia fiscale. Il Decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni dalla Legge 7 agosto 1982, n. 516, introdusse misure significative per la repressione dell'evasione fiscale in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, nonché per agevolare la definizione delle pendenze tributarie. Successivamente, la riforma introdotta con il D.lgs. 74/2000 ha segnato un punto di svolta significativo in questo ambito, ridefinendo le fattispecie di reato tributario e concentrando l'attenzione sulle azioni dolose compiute dalle persone fisiche, quali l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, la dichiarazione fraudolenta mediante l'uso di documenti falsi o altri artifici, e l'occultamento o la distruzione di documentazione contabile. Queste disposizioni mirano a colpire direttamente l'autore materiale dell'illecito, sottolineando la centralità della persona fisica nel sistema punitivo. Successivamente, la Legge n. 157 del 2019 ha ulteriormente rafforzato questo approccio, inasprendo le pene previste per le principali fattispecie penali tributarie e abbassando le soglie di rilevanza penale dell'imposta evasa o degli elementi attivi sottratti all'imposizione. L'introduzione del principio di specialità in ambito fiscale rischiava, tuttavia, di generare una pericolosa distorsione, capace di garantire significativi vantaggi economici alle persone giuridiche intenzionate a trasformarsi in soggetti evasori. In particolare, il rischio consisteva nella possibilità che il contribuente/ente, di fronte a una violazione tributaria, scegliesse deliberatamente di oltrepassare la soglia dell'illecito amministrativo per sconfinare nell'ambito penale, posto che quest'ultimo avrebbe colpito esclusivamente la persona fisica, lasciando invece indenne la società. In altri termini, il pericolo era che, consapevole dell'assenza di conseguenze penali per gli amministratori e dirigenti laddove l'evasione fosse rimasta al di sotto delle soglie di rilevanza penale previste dagli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000, la persona giuridica preferisse elevare il livello dell'evasione sino a renderlo penalmente rilevante. Ciò avrebbe determinato un duplice vantaggio: da un lato, la società avrebbe ottenuto un maggiore beneficio economico derivante da un'evasione più significativa; dall'altro, le conseguenze dell'illecito penale non sarebbero più ricadute sull'ente, ma esclusivamente sulla persona fisica responsabile, spesso priva di precedenti e quindi destinataria dei numerosi benefici previsti dalla legislazione penale e carceraria. Tuttavia, il legislatore ha evitato questa distorsione mediante il coordinamento tra l'art. 11, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997 e l'art. 19, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000. La prima disposizione stabilisce che, nel caso in cui una violazione incidente sulla determinazione o sul pagamento del tributo sia commessa da un dipendente, un rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'esercizio delle proprie funzioni, ovvero da un dipendente, rappresentante o amministratore, anche di fatto, di una società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, la persona fisica o giuridica nell'interesse della quale l'autore ha agito

è solidalmente obbligata al pagamento di un importo pari alla sanzione irrogata. Il secondo precetto prevede, inoltre, che l'ente rimanga in ogni caso soggetto alla sanzione amministrativa, salvo che non si tratti di una persona fisica concorrente nel reato. In virtù di queste disposizioni, la commissione di un illecito penale tributario da parte di un contribuente-persona giuridica comporta comunque l'applicazione delle sanzioni amministrative a carico dell'ente, superando così il principio di specialità e neutralizzando la possibile incentivazione di strategie elusive fondate sulla sola imputabilità penale della persona fisica.

3.1.3 L'ospite scomodo: la responsabilità amministrativa da reato dell'ente.

L'introduzione dei reati tributari nel novero dei reati presupposto considerati nel Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231 ha determinato una significativa evoluzione nel sistema sanzionatorio applicabile agli enti collettivi. Originariamente, in caso di commissione di un illecito rilevante sia sotto il profilo penale sia fiscale da parte di un rappresentante dell'ente, per le violazioni penali vigeva il solo criterio della responsabilità personale della persona fisica, estesa eventualmente a titolo di concorso al legale rappresentante della società dotata o meno di personalità giuridica, mentre le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale di società o enti con personalità giuridica erano esclusivamente a carico della persona giuridica (art. 7 L. 269/2003), o, in alternativa, in via solidale sull'ente sprovvisto dei requisiti richiesti dalla legge in esame, (art. 11, co. 1, D.lgs. 472/1997).

Con l'emanazione della L. 157/2019, di conversione del Decreto-Legge 26 ottobre 2019, n. 124, è stato introdotto l'art. 25-quinquiesdecies del D.lgs. 231/2001, che ha esteso la responsabilità amministrativa da reato degli enti anche ai reati tributari⁵⁷. Tale disposizione è stata successivamente ampliata dal

⁵⁷ Per un approfondimento sul punto: A. Gullo, *Tax Compliance, responsabilità degli enti e reati tributari. Una riflessione alla luce della legge n. 157/2019*, in *Sistema Penale*, 2020, p. 7. Cfr.: R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema penale*, 2020, 3, pp. 219 ss.; Id. *Ancora sulle incongruenze della recente riforma in tema di reati tributari e responsabilità dell'ente*, in *Sistema penale*, 2020, 7, pp. 155 ss.; M. Bellacosa, *L'inserimento dei reati tributari nel "sistema 231": dal rischio di bis in idem alla implementazione del modello organizzativo*, in *Sistema penale*, 2020, p. 7; F. D'Arcangelo, *La responsabilità da reato degli enti per i delitti tributari: sintonie e distonie di sistema*, in *Sistema penale*, 2020, 7, pp. 177 ss.; A. M. Dell'Osso, *Corsi e ricorsi nel diritto penal-tributario: spunti (critici) sul c.d. decreto scale*, in *Diritto penale e procedura*, 2020, 3, pp. 318 ss.; Id., *Reati tributari e responsabilità degli enti ai sensi del D.lgs. n. 231 del 2001: alcuni profili problematici*, in *Diritto bancario*, 26 maggio 2020; N. De Sonnino, *Prime brevi riflessioni sull'adeguamento dei modelli organizzativi conseguente all'inserimento dei reati tributari nel novero delle fattispecie di responsabilità ex D.lgs. 231/2001*, in *Sistema penale*, 2020, 7, pp. 171 ss.; S. Finocchiaro, *In vigore la "riforma scale": osservazioni a prima lettura della legge 157/2019 in materia*

Decreto Legislativo 14 luglio 2020, n. 75, che, in attuazione della Direttiva (UE) 2017/1371, ha incluso ulteriori fattispecie delittuose in materia tributaria⁵⁸.

Ad oggi, dunque, possono astrattamente configurarsi contemporaneamente tre distinti profili sanzionatori: la sanzione penale a carico dell'autore materiale del reato, in conformità al principio di responsabilità personale sancito dall'art. 27 Cost.; la sanzione amministrativa tributaria a carico dell'ente, secondo quanto previsto dalla normativa fiscale vigente; la sanzione derivante dalla responsabilità dell'ente ai sensi del D.lgs. n. 231/2001 per l'illecito commesso nel suo interesse o a suo vantaggio.

3.2 Conclusioni: un nodo di Gordio, o quasi.

La coesistenza delle sanzioni fiscali, delle sanzioni penali e delle sanzioni amministrative da reato degli enti ripropone, come può facilmente immaginarsi, il problema della giugulatoria moltiplicazione delle pene⁵⁹. La questione, a ben vedere, si dimostra estremamente complessa con particolare riguardo alla posizione dell'ente, il quale, a seguito dell'introduzione dell'art. 25-quinquiesdecies D.lgs. 74/2000, si trova ad essere potenzialmente destinatario sia della sanzione fiscale tributaria, sia delle sanzioni ex art. 9 d.lgs. 231/01.

Da un certo punto di vista, tale situazione produce inevitabili ripercussioni in tema di *ne bis in idem*, considerata, con ogni evidenza, che il concetto della

di reati tributari, confisca allargata e responsabilità degli enti, in *Sistema penale*, 7 gennaio 2020, pp. 1 ss.; A. Ingrassia, *Il bastone (di cartapesta) e la carota (avvelenata): iniezioni di irrazionalità nel sistema penale tributario*, in *Diritto penale e procedura*, 2020, 3, pp. 307 ss.; Id., *Incostituzionalità delle nuove fattispecie incriminatrici penali-tributarie?*, in *Sistema penale*, 10 luglio 2020; A. Perini, *Brevi note sui profili penali tributari del D.L. n. 124/2019*, in *Sistema penale*, 3 dicembre 2019, pp. 2 ss.; F. Piergallini, *La riforma dei reati tributari*, cit.; F. Sgubbi, *Nuova prescrizione e nuova confisca penale tributaria (un connubio che inquieta)*, in *Discrimen*, 10 gennaio 2020, pp. 1 ss.; G. Soana, *op. cit.*, pp. 101 ss. e 691; A. F. Tripodi, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., p. 9; G. Varraso, *Decreto scale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali*, in *Diritto penale e procedura*, 2020, 3, pp. 332 ss.

⁵⁸Attualmente, l'articolo 25-quinquiesdecies D.lgs. 231/2001 prevede la responsabilità dell'ente per reati quali la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2, D.lgs. 74/2000), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3), l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8), l'occultamento o distruzione di documenti contabili (articolo 10), la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11), nonché la dichiarazione infedele (articolo 4), l'omessa dichiarazione (articolo 5) e l'indebita compensazione (articolo 10-quater).

⁵⁹ Cfr. F. Piergallini, *I reati presupposto della responsabilità dell'ente e l'apparato sanzionatorio*, in G. Lattanzi, (a cura di), *Reati e responsabilità degli enti*, Milano, Giuffrè, 2010, p. 227; C. Silva, *La proporzionalità della pena in materia di abusi di mercato*, cit., pp. 1 ss.

diretta sanzionabilità in via amministrativa dell'ente si colloca nella stessa scia del modello di responsabilità designato dal d.lgs. 231/01, soprattutto sotto il profilo soggettivo⁶⁰. Un tale ragionamento, di per sé condivisibile, diventa ancora più problematico quando si considerano le imprese di piccole dimensioni. In tali contesti, risulta in concreto difficile distinguere la colpevolezza dell'ente da quella della persona fisica che ha determinato la violazione.

Nondimeno, secondo la giurisprudenza⁶¹ e la dottrina dominante⁶², la questione del *ne bis in idem* non può veramente porsi. Innanzitutto, sussiste una diversità di presupposti: mentre, infatti, la responsabilità esclusiva o solidale dell'ente ai sensi, rispettivamente degli artt. 7 del D.lgs. 269/2003 e 11 del D.lgs. 472/1997, si fonda soltanto sulla violazione tributaria commessa dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, nell'esercizio delle proprie funzioni o incombenze, l'addebito 231 presuppone, come noto, un illecito complesso che neppure si esaurisce nel reato (ove pure se ne volesse ravvisare la corrispondenza in fatto con la predetta violazione tributaria) ma piuttosto lo contiene, come evento di una fattispecie plurisoggettiva o come mera condizione di punibilità a seconda delle diverse ricostruzioni nel tempo prospettate. In secondo luogo, le sanzioni 231 e quelle amministrativo-tributarie assolvono scopi complementari aventi ad oggetto fatti e disvalori diversi: le prime riguardano la violazione tributaria e mirano ad un effetto compensatorio-deterrente: le seconde, invece, hanno finalità prettamente rieducativo-riparatoria.

A questo punto, in presenza di un ampio consenso circa la legittima coesistenza dei diversi sistemi sanzionatori, il problema si sposta però sul piano della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo e sulla ricerca di strumenti idonei a garantirla. In proposito, da un lato, i molteplici istituti rimediale previsti sia dal sistema del D.lgs. 231/2001 sia dall'art. 13 del D.lgs. 472/1997 consentono, in molti casi, di prevenire in radice l'insorgere di situazioni

⁶⁰ P. Veneziani, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in *Cassazione penale*, 2020, 9, 3104. Vedi anche: C. Santoriello, *La nuova responsabilità delle società per i reati tributari*, in *ilpenalista.it*, 19 marzo 2020, 6; R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari: una riforma affetta da sistematica irragionevolezza*, in *Sistema penale*, 2020, 3, 2020.

⁶¹ Cfr. Cass. sez. III sent. n. 8785 del 2020. Secondo i giudici, ferma la verifica in concreto della proporzionalità del complessivo risultato sanzionatorio, in materia penal-tributaria è riscontrabile quella «stretta connessione obiettiva e temporale» tra i due procedimenti, identificata dalla sentenza della Corte Edu A. e B. contro Norvegia (poi, ripresa dalla sentenza Menci della CGUE e, pure, già richiamata nella sentenza della Corte Costituzionale) come presupposti di liceità per i sistemi punitivi impostati su un doppio binario sanzionatorio.

⁶² D. Piva, *Reati tributari e responsabilità dell'ente: una riforma nel (ancorché non di) sistema*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2020, 3 pp. 278 ss.; A. F. Tripodi, *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., pp. 14 s.

sanzionatorie sproporzionate. Dall'altro lato, come si vedrà, diventa centrale il ricorso al principio di specialità (art. 19 D.lgs. 74/2000) nonché all'innovativo meccanismo di compensazione previsto dal neo-introdotta art. 21-ter D.lgs. 74/2000.

4. Il principio di specialità nell'ordinamento penale tributario (artt. 19 – 21 D.lgs. 74/2000).

4.1 Il principio di specialità in materia tributaria.

L'art. 19 del D.lgs. 74/2000, recependo il principio di specialità già contemplato in via generale dall'art. 9, comma 1, della Legge 24 novembre 1981, n. 689⁶³, prevede che: «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».

Secondo la dottrina maggioritaria, il rapporto di specialità ricorre quando una norma ha un raggio di applicazione più ristretto rispetto ad un'altra, ovvero quando ha ad oggetto una fattispecie inclusa in quella generale, ma ulteriormente caratterizzata, per specificazione o per aggiunta⁶⁴. La disposizione speciale, dunque, disciplina con maggiore esattezza e completezza il disvalore della singola condotta, punita da entrambe le disposizioni e pertanto, in sede applicativa, prevale sulla disposizione generale (secondo il noto brocardo: *in toto iure, generi per speciem derogatur*). Nel caso del diritto tributario, in particolare, poiché tutte le fattispecie di delitto contemplate dal D.lgs. 74/2000 prevedono l'elemento del dolo e alcune anche le c.d. soglie di punibilità, sembra corretto ritenere che la norma penale debba ritenersi sempre speciale rispetto a quella amministrativa. Dunque, un fatto che integra simultaneamente la violazione di norme amministrative e di norme penali, se commesso con dolo e oltre le soglie di punibilità, deve essere punito penalmente. In mancanza, sarà colpito dalla sanzione amministrativa⁶⁵.

Nondimeno, la giurisprudenza appare comunque orientata verso una lettura particolarmente restrittiva del principio di specialità ed ammette pacificamente il concorso tra sanzioni penali e amministrative. La reale efficacia di tale disposizione, infatti, è stata "disinnescata" dai Giudici della Cassazione, i quali hanno più volte negato la configurabilità di un rapporto di specialità tra le

⁶³ Pur parlando l'art. 9, comma 1, D.lgs. 689/1981, di «stesso fatto», e non di «stessa materia», come invece fa l'art. 15 c.p., il criterio dettato dalla legge di depenalizzazione è ormai costantemente inteso come espressivo della "specialità in astratto". Cfr. E. Penco, *Il principio di specialità amministrativa, tra declinazioni interne "formali" e spinte europee "sostanziali"*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2015, 3, p. 65.

⁶⁴ F. Fiandaca – E. Musco, *op. cit.*, 717; F. Mantovani, *Diritto penale. Parte generale*, Padova, CEDAM, 2013, pp. 482 ss.

⁶⁵ M. Dova, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?* in *Diritto penale contemporaneo*, 2016, pp. 4 s.

diverse norme, parlando piuttosto di «progressività», in particolare valorizzando la peculiarità dell'elemento soggettivo e delle soglie di punibilità. Ad esempio, la Cassazione ha ritenuto non applicabile il principio di specialità tra il reato di indebita compensazione, previsto dall'art. 10-quater del D.lgs. 74/2000, relativa all'omesso versamento di somme dovute, derivante dall'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, e l'illecito amministrativo di cui all'art. 27, co. 18, D.lg. 185/2008, che punisce l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute, perché la fattispecie penale ha riguardo alla condotta, diversa ed ulteriore, consistente nell'omesso versamento dell'imposta dovuta⁶⁶. Similmente, sempre la Corte di cassazione, con le due sentenze gemelle nn. 37424 e 37425 del 2013, ha ritenuto che tra i reati previsti dagli artt. 10-bis e 10-ter del D.lgs. 74/2000 e le speculari disposizioni amministrative (art. 13, co. 1, D.lgs. 471/1997) non sussista un rapporto di specialità, posto che i rispettivi illeciti, pur essendo entrambi qualificabili come omissivi propri, si distinguono per elementi costitutivi e termini di rilevanza⁶⁷.

⁶⁶ Cfr. Cass pen., Sez. III, sent. n. 42462 del 2010. Confermato anche nella successiva Cass. pen., Sez. III, sent. n. 30267 del 2014.

⁶⁷ Cfr. Cass. pen., SS.UU., sent. n. 37424 e n. 37425 del 2013. Nel dettaglio, secondo i giudici, per accertare se si configuri un concorso apparente o effettivo di norme, è necessario verificare se le norme concorrenti riguardino o meno lo stesso fatto. Con riguardo agli artt. 10-bis e 10-ter d.lgs. 74/2000 e le speculari disposizioni amministrative, la risposta è negativa: gli illeciti amministrativi e penali, pur essendo entrambi qualificabili come omissivi propri, si distinguono per elementi costitutivi e termini di rilevanza. Nell'ambito dell'illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, i presupposti sono dati dal compimento di operazioni imponibili che comportano l'obbligo di effettuare versamenti periodici IVA, nel mancato versamento periodico dell'imposta, nella persistenza di tale omissione oltre il termine per l'adempimento, fissato dall'art. 1, comma 4, del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100, scade il giorno 16 del mese o trimestre successivo alla maturazione del debito IVA. Diversamente, l'illecito penale previsto dall'art. 10-ter del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ad esempio, si distingue per ulteriori elementi costitutivi: accanto al compimento di operazioni imponibili che comportano l'obbligo di versamento periodico, è richiesta, infatti, la presentazione della dichiarazione annuale IVA (regolata dall'art. 8, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322). Inoltre, la condotta omissiva si concreta nel mancato versamento, per un ammontare superiore a 50.000 euro, dell'imposta dovuta sulla base della dichiarazione annuale. Infine, il termine per l'adempimento, infine, è quello fissato per il versamento dell'acconto IVA relativo al periodo d'imposta successivo. Pur condividendo alcuni presupposti – come il compimento di operazioni imponibili che generano l'obbligo di versamento periodico – e la natura omissiva della condotta, i due illeciti si differenziano in alcuni elementi essenziali, in specie: la presentazione della dichiarazione annuale IVA, necessaria solo per l'illecito penale; il superamento della soglia minima dell'omissione, prevista esclusivamente per quest'ultimo; i diversi termini di riferimento per la rilevanza dell'omissione, che nell'illecito amministrativo si lega al giorno 16 del

4.2. Ambiguità e criticità nella pratica giurisprudenziale.

4.2.1 Il difficile dialogo tra principio di specialità e *ne bis in idem*: il principio di proporzionalità.

Occorre evidenziare che il principio di specialità, ancorché teso anch'esso ad affrontare la duplicazione delle sanzioni, si pone tuttavia su un piano diverso rispetto al *ne bis in idem*. La differenza principale risiede innanzitutto nei diversi criteri su cui si fondano i due principi. Infatti, se a livello sovranazionale si è progressivamente affermata, come noto, la "centralità" della nozione di fatto inteso nella sua concreta materialità, dunque, la condotta tenuta e contestata a prescindere dalla sua tipizzazione nella previsione incriminatrice⁶⁸, nel diritto nazionale, invece, pur innanzi agli approcci esplicitamente aderenti all'*idem factum* così come definito dalla giurisprudenza euro-convenzionale, i Giudici hanno manifestato una tensione volta a valorizzare più una prospettiva struttural-normativa ancora ammiccante all'*idem legale*⁶⁹. In tal senso, il principio di specialità, così come interpretato a livello interno, può non impedire la coesistenza di più sanzioni per uno stesso comportamento se le norme violate presentino elementi differenzianti, come appunto tra reati tributari e illeciti amministrativi.

Nondimeno, una tale distonia apparentemente così problematica può tramutarsi in una combinazione virtuosa⁷⁰. Se, infatti, l'interpretazione latamente formalistica di "stesso fatto" operata dai giudici nazionali, portando ad un disinnescamento diffuso del principio di specialità sancito a livello penale (art. 15 c.p.;

mese successivo alla maturazione del debito, mentre per il reato coincide con il termine per l'acconto IVA del periodo successivo. Tali divergenze strutturali portano a qualificare il rapporto tra i due illeciti non in termini di specialità, bensì come una relazione di progressione. L'illecito amministrativo costituisce il livello base della condotta illecita, che può evolvere nell'illecito penale qualora intervengano ulteriori condizioni aggravanti, quali la presentazione della dichiarazione, il superamento della soglia di punibilità e il decorso di specifici termini normativi. Cfr. in dottrina: M. Dova, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., p. 6. In giurisprudenza: Cass. Sez. III pen., sent. n. 20266 del 2014, con nota di E. Boffelli, *Principio del ne bis in idem nella recente giurisprudenza europea considerazioni sul doppio binario sanzionatorio in materia tributaria*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, Vol. 85, N° 6, pp. 1089 ss.

⁶⁸ E. Penco, *op. cit.*, p. 69; P. Russo, *Il principio di specialità e il ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Rivista di diritto tributario*, 2016, 1, pp. 1 ss.

⁶⁹ C. Santoriello, *Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*, in *Il fisco*, 2024, 14, p. 1310.

⁷⁰ Cfr. G. M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem*, cit.; A. Giovannini, *Sui rapporti fra proporzionalità, ne bis in idem e specialità*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2024, pp. 1 ss.: «il principio di proporzionalità è il nuovo direttore d'orchestra e l'identità materiale del fatto, nell'ambito prescelto per questa indagine, è il nuovo spartito, nel quale campeggiano le note della specialità, del divieto del *bis in idem*, dell'efficacia delle sentenze in altri processi, della respicenza del trasgressore».

art. 19 D.lgs. 74/2000) e amministrativo (art. 9 D.lgs. 689/1981), aveva legittimato la frequente duplicazione di procedimenti penali e/o amministrativi per lo stesso fatto concreto e, dunque, ad indubbi contrasti con la nozione processualistica del *ne bis in idem* così come definita dal combinato disposto delle sentenze Zolotoukhine c. Russia (*idem*) e Grande Stevens c. Italia (*bis*), con il riaffacciarsi di un'interpretazione sostanzialistica del *ne bis in idem* avvenuto con la sentenza A e B c. Norvegia e, dunque, con lo spostamento dell'attenzione dalla duplicità dei procedimenti ad ulteriori criteri, quali la proporzionalità della sanzione finale complessiva, il principio di specialità può trovare nuova rilevanza, diventando un'ulteriore strumento per escludere in radice la duplicazione dei procedimenti nell'ipotesi di concorso apparente di norme e dunque garantire "a monte" la proporzionalità del trattamento punitivo⁷¹.

4.2.2 Il principio di specialità e responsabilità degli enti.

Nel 2019, con l'introduzione dei reati tributari tra gli illeciti presupposto del D.lgs. 231/2001, il problema delle sanzioni applicabili e del principio di responsabilità si è riproposto nel modo più eclatante⁷². Anche gli enti, infatti, possono ora essere costretti a subire in ordine a violazioni fiscali sia la sanzione amministrativa nei termini sopra delineati, sia quella prevista dall'art. 9 D.lgs. 231/2001, determinando tuttavia l'insorgenza della stessa duplicità sanzionatoria che proprio l'art. 19 D.lgs. 74/2000 intendeva superare con riferimento alla persona fisica.

Tale coesistenza non solo non è stata superata, ma è stata anzi definitivamente cristallizzata a livello normativo all'art. 19 co. 2 D.lgs. 74/2000, come modificato dal Decreto legislativo 5 novembre 2024, n. 173, il quale, oltre a ribadire la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato, ha precisato che «resta ferma la

⁷¹ M. Scoletta, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, in AA.VV., *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, Milano, Giuffrè, 2024, pp. 185 s. Comunque, a tal proposito, deve ritenersi che l'ambito di applicazione dell'art. 19 (e 21) del D.lgs. 74/2000 sia destinato a rimanere particolarmente circoscritto, soprattutto in ragione del fatto che il principio di specialità — tanto in ambito penalistico quanto, ancor più marcatamente, nei rapporti tra diritto penale e diritto amministrativo — è stato ed è tuttora oggetto di un'interpretazione giurisprudenziale improntata a un criterio di natura logico-formale (cfr. Cass. pen., SS. UU., sent. n. 1235 del 2010).

⁷² Come previsto, peraltro, da larga parte della dottrina ben prima dell'introduzione della previsione di cui all'art. 25-quinquiesdecies D.lgs. 74/2000. Vedi, sul punto, C. Santoriello, *I reati tributari nella responsabilità da reato degli enti collettivi: ovvero dell'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, in *Archivio penale*, 2017, 1, pp. 19-20.

responsabilità degli enti e società prevista dall'articolo 21, comma 2-bis». Pertanto, ad oggi, secondo la nuova versione di tale disposizione, ferma restando l'applicazione della disposizione speciale per la persona fisica, sussiste comunque la responsabilità amministrativa dell'ente e dell'ente o società quando nei confronti di questi può essere disposta la sanzione amministrativa dipendente dal reato ai sensi dell'articolo 25-quinquiesdecies del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

Il rinnovato art. 19 D.lgs. 74/2000 risulta coerente con la sostanza stessa del D.lgs. 231/2001, il quale delinea un sistema che, se da un lato si struttura sulla commissione di un reato da parte della persona fisica, dall'altro si distingue chiaramente da questo alla luce dei diversi presupposti e, soprattutto, della diversa consistenza del rimprovero, con indubbie conseguenze sul profilo procedimentale. Non può tuttavia escludersi il rischio di una proliferazione delle sanzioni a carico dell'ente, tali da renderne incerto il perimetro applicativo. Allo stato, infatti, l'ente può essere chiamato a rispondere tanto per la violazione amministrativa quanto per la responsabilità da reato ai sensi del D.lgs. 231/2001. La criticità si accentua nel caso di enti di ridotte dimensioni, come le società unipersonali: in simili ipotesi, la commissione, da parte della persona fisica operante all'interno dell'ente, di una condotta rilevante sotto il profilo amministrativo-tributario e al contempo integrante uno dei reati presupposto in materia tributaria, può dar luogo a una duplice esposizione sanzionatoria, tanto ex art. 11, comma 1, D.lgs. 472/1997 e norme tributarie, quanto ai sensi dell'art. 25-quinquiesdecies D.lgs. 231/2001⁷³.

5. Il meccanismo di compensazione giudiziaria (art 21-ter D.lgs. 74/2000).

5.1 Il nuovo art. 21-ter D.lgs. 74/2000.

Nelle ipotesi in cui non sia concretamente rintracciabile una relazione di specialità, tale da garantire l'operatività degli artt. 19-21 D.lgs. 74/2000 nei termini sopra delineati, può comunque trovare applicazione il nuovo meccanismo di compensazione giudiziaria previsto dall'art. 21-ter dello stesso Decreto, recentemente introdotto con il D.lgs. 87/2024⁷⁴.

⁷³ In dottrina: G. Grasso, *Responsabilità da reato tributario dell'ente e ne bis in idem: tra "binari" doppi e multipli alla luce del d.l. 124 del 2019, conv. In l. 157 del 2019*, in *Giurisprudenza penale*, 2021, 1-bis, p. 6. In giurisprudenza: Cass. pen., Sez. VI, sent. n. 18941 del 2004; Sez. III, sent. n. 42611 del 2024; Sez. III, sent. n. 10930 del 2025. In senso contrario: Trib., Milano, Sez. uff. indagini prel., 16 luglio 2020, n. 971, in www.dejure.it.

⁷⁴ Cfr. art. 21-ter D.lgs. 74/2000: «quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva». Sul punto, la Legge delega 111/2023 aveva invitato il legislatore delegato

La disposizione in esame, chiaramente ispirata all'art. 187-terdecies T.U.F.⁷⁵, presenta almeno due elementi di novità: la prima è costituita dalla natura del giudizio di proporzionalità, non più accentrato davanti alla Corte Costituzionale, ma distribuito tra i Giudici di merito, ciascuno dei quali ha la possibilità di verificare il rispetto del requisito della proporzionalità anche in ordine a binari non formalmente penali; la seconda, invece, è rappresentata dall'oggetto del giudizio, ovvero non più la sanzione intesa in senso atomistico, ma il trattamento sanzionatorio nel suo complesso, ancora una volta, si ribadisce, a prescindere dalla qualificazione formale delle singole voci⁷⁶.

Tale disposizione non ha mancato di sollevare sia apprezzamenti, sia criticità. È indubitabile, da una parte, che il *ne bis in idem* così come forgiato dalla sentenza dalla sentenza A e B c. Norvegia sia ormai inscindibilmente legato nella sua accezione sostanzialistica alla proporzionalità della sanzione, la quale peraltro continua a godere di particolare valorizzazione in seno alla giurisprudenza costituzionale e sovranazionale, soprattutto negli ultimi anni⁷⁷. Dall'altra parte,

a «razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*» (cfr. art. 20 co. 1 lett. a, n. 1). Sulla sua primarietà: M. Scoletta, *Nuovi e vecchi profili di illegittimità costituzionale del doppio binario punitivo degli illeciti tributari*, cit., 185. In senso contrario: A. Giovannini, *op. cit.*, p. 7; G. Ripa – A. Lattanzi, *Le nuove sanzioni tributarie*, Torino, Giappichelli, 2025, pp. 220 ss.: «La collocazione sistematica come ultima norma di riferimento delle modifiche apportate dalle lett. l) e m), comma 1, art. 1, D.lgs. 87/2024 porta a ritenere che la stessa avrà applicazione residuale, operando prima gli altri istituti sin ora analizzati e, solo in ultimo, a chiusura del cerchio, si applicherà l'art. 21-ter». Cfr.: G. Reynaud, *Ne bis in idem. Inquadramento del tema e cenni ai reati tributari*, in *Diritto dell'economia e dell'impresa*, 2019, 2, p. 189.

⁷⁵ V. Mongillo, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario*, cit., 1563; C. Silva, *La proporzionalità della pena in materia di abusi di mercato*, cit., p. 6. Sul recepimento della disposizione da parte della giurisprudenza: a livello penale, Cass. pen., Sez. V, sent. n. 49869 del 2018; Sez. V, sent. n. 39999 del 2019; Sez. V, sent. n. 397 del 2020; Sez. V, sent. n. 31507 del 2021; Sez. I, ord. n. 29992 del 2023; Sez. I, sent. n. 19721 del 2024; a livello civile Cass. civ. Sez. V, sent. n. 27564 del 2018; Sez. II, sent. n. 31634 del 2018; Sez. II, sent. n. 31632 del 2018; Sez. II, sent. n. 33426 del 2019.

⁷⁶ R. Crepaldi, *Profili di illegittimità della risposta sanzionatorio penal-tributaria*, in AA. VV., *Il volto costituzionale del sistema penale tributario*, Milano, Giuffrè, 2024, pp. 87 s.

⁷⁶ Cass. pen., SS. UU. sent. n. 1235 del 2010.

⁷⁷ A. Mattarella, *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 *Cassazione penale*, 2017, pp. 4578 ss.; F. Mazzacuva, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 328; C. Silva, *La proporzionalità della pena in materia di abusi di mercato*, cit., 16; A. F. Tripodi, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 2017, 3, pp. 1047 e ss.

tuttavia, tale disposizione si presenta tanto chiara nella sua formulazione quanto indeterminata sul profilo applicativo, posto che non risultano affatto chiari i parametri di valutazione e le modalità con cui il giudice o l'autorità amministrativa possano concretamente intervenire⁷⁸. Il fatto che si tratti di un'imprevedibilità *in bonam partem* – rispetto all'astratta prevedibilità del massimo edittale – non può certo giustificare l'attribuzione alla discrezionalità giudiziaria di un potere così ampio di graduazione della pena⁷⁹. Il rischio è che, in assenza delle minime indicazioni da parte del legislatore o di interventi chiarificatori della Cassazione, la disposizione rischi di esporsi alle "grate" della Corte costituzionale per mancanza dei requisiti di tassatività e determinatezza (art. 25, comma 1 Cost.)⁸⁰. Inoltre, non si può non ricordare che la giurisprudenza europea non limita l'analisi del *ne bis in idem* alla sola proporzionalità della sanzione, ma considera anche ulteriori elementi quali la connessione temporale, il coordinamento probatorio e la complementarità teleologica dei procedimenti. Pertanto, l'enfasi del legislatore nazionale sulla proporzionalità rischia di offrire una visione parziale, trascurando elementi essenziali nella valutazione del doppio binario sanzionatorio⁸¹.

5.2 Profili applicativi.

5.2.1 Parametri di valutazione di proporzionalità.

La Corte costituzionale ha individuato nella proporzionalità un principio fondamentale, assoluto e insuscettibile di bilanciamento, il cui nucleo irriducibile si sostanzia nella necessaria assenza di una manifesta sproporzione della pena, costituendo così un argine alle scelte discrezionali del legislatore in materia

⁷⁸ Come peraltro sostenuto dal Primo presidente della Suprema Corte di cassazione presentando la Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2024 da parte del (Roma, 24 gennaio 2025), il quale, nell'approfondire appunto le novità della Riforma fiscale del 2024, ha evidenziato «l'assenza di parametri generali per orientare il giudice nella compensazione tra sanzione penale e sanzione amministrativa, imposta dal rispetto del principio del *ne bis in idem*».

⁷⁹ G. Ripa – A. Lattanzi, *op. cit.*, pp. 220 ss.; M. Scoletta, *Abusi di mercato e ne bis in idem: il doppio binario (e la legalità della pena) alla mercé degli interpreti*, in *Le società*, 2019, pp. 6 ss.

⁸⁰ A. Giovanardi, *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 20 aprile 2024; V. Mongillo, *Il "particolarismo" cangiante del diritto penale tributario*, *cit.*, p. 1564; C. Santoriello, *Dalla riforma una soluzione parziale per evitare la violazione del ne bis in idem in sede tributaria*, *cit.*, p. 1313; P. Veneziani, *La legge delega per la riforma fiscale: una prima lettura dei profili penalistici*, in *Sistema penale*, 2023, 3, p. 9. Contro: A. Giovannini, *op. cit.*, p. 7.

⁸¹ A. F. Tripodi, *L'ente nel doppio binario punitivo*, *cit.*, p. 3. Nondimeno, la giurisprudenza interna sembra assai attenta alla questione: cfr. Cass. pen. Sez. III, sent. n. 41720 del 2024.

sanzionatoria⁸². In tale prospettiva, si sarebbe consolidata la cosiddetta versione “debole” del principio di proporzionalità, intesa quale limite alla discrezionalità del giudice e, ancor prima, del legislatore, nella forma di un vincolo negativo riferito esclusivamente al limite massimo della pena, escludendo, per ragioni di prevenzione generale, la previsione di un minimo edittale proporzionato⁸³.

L’esigenza di un controllo rigoroso sulla proporzionalità delle sanzioni è ampiamente riconosciuta altresì in ambito sovranazionale. La Corte EDU e la CGUE, pur con prospettive diverse, ne subordinano la legittimità al rispetto dei principi di necessità e proporzionalità. In particolare, nella sentenza A e B c. Norvegia, la Corte EDU ha affermato che l’imposizione di sanzioni eccessivamente gravose può violare l’art. 4 Prot. n. 7 CEDU, eccedendo i limiti di compatibilità con il principio di proporzionalità della risposta punitiva. Tale orientamento si inserisce in una più ampia evoluzione giurisprudenziale volta a riconoscere la natura sostanzialmente penale di alcune misure formalmente amministrative, come confermato nella decisione Johannesson e a. c. Islanda⁸⁴

⁸² In particolare, la Corte costituzionale, per lungo tempo, ha ritenuto insindacabile la determinazione del *quantum* di pena, in quanto espressione della discrezionalità legislativa nell’ambito delle scelte di politica criminale. A partire dagli anni ’80, tuttavia, la Consulta ha progressivamente aperto al controllo di legittimità costituzionale della sanzione penale sotto il profilo quantitativo, fondandolo sul principio di ragionevolezza. Inizialmente, tale scrutinio si è sviluppato secondo un paradigma comparativo, ponendo a confronto il trattamento sanzionatorio di fattispecie omogenee o, in alternativa, di reati caratterizzati da una diversa intensità offensiva ma soggetti a un’identica risposta punitiva. Tuttavia, l’orientamento giurisprudenziale ne ha evidenziato le limitazioni strutturali: in più occasioni, infatti, la Corte ha rigettato le censure di irragionevolezza della sanzione richiamandosi al potere discrezionale del giudice di graduare la pena all’interno della cornice edittale, in modo da riflettere il disvalore oggettivo della condotta. L’iniziale rigidità della Consulta nella selezione del *tertium comparationis* è stata progressivamente superata valorizzando non tanto la corrispondenza formale tra le previsioni normative, quanto piuttosto la coerenza del sistema sanzionatorio rispetto alla gerarchia dei beni giuridici tutelati dall’ordinamento, così come emergente dalla Carta costituzionale. L’evoluzione della giurisprudenza ha determinato un ampliamento dell’ambito di operatività del principio di ragionevolezza, il quale è divenuto parametro autonomo di legittimità costituzionale ed espressione di un limite intrinseco alla discrezionalità legislativa.

⁸³ Tale impostazione si distingue dalla versione “forte” del principio, che imporrebbe invece un obbligo positivo di conformazione della pena a criteri di proporzione sostanziale. In dottrina: E. Dolcini, *La commisurazione della pena*, Padova, CEDAM, 1979, pp. 179 ss.; D. Pulitanò, *Sulla pena. Fra teoria, principi e politica*, in *Rivista italiana di diritto e procedura penale*, 2016, 2, p. 651; F. Viganò, *La proporzionalità della pena. Profili di diritto penale e costituzionale*, Torino, Giappichelli, 2021, pp. 215 s.

⁸⁴ Cfr. C. eur. dir. uomo, 18 maggio 2017, n. 22007/11, Johannesson e a. c. Islanda, in www.echr.coe.int, con nota di F. Viganò, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto e procedura penale*, 2017, pp. 392.

(2017), in cui la Corte ha qualificato come sanzione la maggiorazione del 25% dell'imposta evasa.

In conclusione, sia a livello interno, sia nel contesto sovranazionale la nozione di proporzionalità sembra muoversi verso una determinazione in primo luogo sostanzialistica, focalizzata, cioè, più sulla rilevanza sul piano concreto che su valutazioni di natura astratta, e, in secondo luogo, nella forma di un vincolo negativo riferito esclusivamente alle pene manifestamente eccessive. Nondimeno, se la Corte costituzionale spesso si slancia verso interpretazione additive, esplicitando, ad esempio, il limite edittale ritenuto costituzionalmente legittimo⁸⁵, le Corti sovranazionali tendono invece ad astenersi da tale generalizzazione, per focalizzarsi esclusivamente sul caso concreto sottoposto all'attenzione dei Giudici.

5.2.2 (segue) Le modalità. Le sanzioni per gli enti.

Una volta delimitata la nozione di proporzionalità, la questione si sposta sulle modalità con cui tale proporzionalità può essere realizzata.

In primo luogo, sul piano soggettivo, come si è già accennato, la modulazione della pena viene rimessa al Giudice di merito. Tale passaggio non appare scontato. Infatti, da sempre tale scelta era rimessa al giudice penale nei limiti dell'art. 133 c.p., dell'art. 133-bis, concernente le condizioni economiche del reo e le circostanze attenuanti generiche di cui all'art. 62 bis c.p., in forza delle quali la pena può essere determinata in misura inferiore al minimo edittale previsto per lo specifico reato. Oltre a ciò, fino a tempi non troppo recenti, invece, la possibilità di rideterminare il carico complessivo della pena era rimessa solo ad una valutazione astratta e generale del Giudice delle leggi, nei termini anzidetti. Solo con l'art. 187-terdecies TUF per gli illeciti finanziari e poi con la disposizione di cui si tratta è stata riconosciuta al giudice di merito la possibilità di valutare la proporzionalità del complessivo carico sanzionatorio in relazione al medesimo fatto e, infine, di ridurre i relativi oneri agendo direttamente nella definizione della sanzione anche al di sotto dei limiti normativamente definiti.

In secondo luogo, sotto il profilo oggettivo, la pena oggetto del giudizio di cui all'art. 21-ter D.lgs. 74/2000 è sia la sanzione amministrativa, sia la sanzione amministrativa dipendente da reato, sia, infine, la sanzione penale. La nozione di sanzione penale, nondimeno, solleva una serie di dubbi interpretativi. Ad un primo sguardo, ad esempio, si può discutere dell'ipotesi in cui il Giudice penale, oltre alla sanzione amministrativa pecuniaria, debba confrontarsi con una pena di carattere personale, come la reclusione o l'arresto⁸⁶. In relazione all'art. 21-ter

⁸⁵ Cfr., *ex multis*, Corte cost., sent. n. 86 del 2024.

⁸⁶ Tale problema era emerso, in particolare, anche in ordine all'art. 187-terdecies T.U.F., il quale faceva riferimento solamente alle pene pecuniarie. Un primo orientamento, sostenuto dal Tribunale di Milano, ha riconosciuto l'operatività dell'art. 135 c.p. e ha applicato i principi espressi dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione per

D.lgs. 74/2000, nondimeno, mancando ogni riferimento esplicito alla «pena pecuniaria», può sostenersi oggi l'applicabilità dell'art. 135 c.p. nella sua integrale potenzialità, senza particolari preclusioni legate alla difformità di natura letterale presenti nelle rispettive disposizioni. Sotto un altro profilo, invece, si discute ancora della riconducibilità della confisca nella nozione di «sanzione» valorizzabile ex art. 21-ter D.lgs. 74/2000. Se la qualificazione della confisca per equivalente come «sanzione» ai fini dell'applicazione dell'art. 21-ter del D.lgs. 74/2000 sembra difficilmente contestabile, atteso il carattere punitivo e non meramente ripristinatorio di tale misura⁸⁷, sussiste ancora profonda incertezza in

commisurare la pena in base a un criterio sostanzialmente "aritmetico", anche al di sotto dei limiti edittali. In un caso di manipolazione del mercato, la condanna penale è seguita a una sanzione amministrativa pecuniaria di centomila euro, comprendente confisca e sanzioni accessorie. I Giudici milanesi hanno ritenuto il minimo edittale previsto dall'art. 185 T.U.F. e hanno scomputato, ai sensi dell'art. 135 c.p., la sanzione pecuniaria in eccesso (sessantamila euro) dalla pena detentiva, riducendo quest'ultima a un anno e quattro mesi, con una "disapplicazione parziale *in mitius* dell'art. 185 T.U.F.". Inoltre, non hanno disposto nuovamente la confisca, già irrogata in sede amministrativa, mentre hanno confermato le pene accessorie interdittive ai sensi dell'art. 186 T.U.F., nonostante i soggetti fossero già stati colpiti da sanzioni amministrative accessorie ai sensi dell'art. 187-quater T.U.F. (Trib. Milano, sent. 1° febbraio 2019, in *Diritto Penale Contemporaneo*, 15 marzo 2019, con nota di F. Mucciarelli, "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 *Diritto penale contemporaneo*, 2019; M. Scoletta, *Abusi di mercato e ne bis in idem*, cit., 5). Un altro orientamento, seguito dalla Corte di Appello di Milano, Sez. II, sent. n. 284 del 2019, ha invece escluso l'applicabilità del meccanismo previsto dall'art. 187-terdecies T.U.F. alle sanzioni detentive, evidenziando che la norma si riferisce unicamente alle pene pecuniarie. Tuttavia, ha riconosciuto che la proporzionalità del trattamento sanzionatorio possa essere garantita mediante l'applicazione dell'art. 133 c.p.p., che consente di commisurare la pena alla gravità del fatto commesso. Infine, una sentenza della Cassazione penale del 2022 ha adottato una posizione intermedia, riconoscendo rilievo all'art. 135 c.p., ma non per estendere il ragguaglio tra pene eterogenee, bensì come parametro generale di riferimento per la commisurazione della pena (Cass. pen., Sez. III, n. 2245 del 2022, con nota di F. Colaianni, *Doppio binario sanzionatorio e proporzionalità della sanzione complessivamente irrogata. La Cassazione detta i criteri per la commisurazione della pena*, in *Giurisprudenza penale*, 2022, p. 1).

⁸⁷ Un primo orientamento la considera una sanzione penale, poiché ha natura afflittiva e non è legata alla pericolosità del bene, bensì a una mera finalità repressiva, rendendola soggetta al principio di irretroattività sfavorevole (cfr. Cass. pen., SS. UU. sent. n. 41936 del 2005; Cass. pen., Sez. III, sent. n. 38857 del 2016; Cass. pen., Sez. III, sent. n. 11086 del 2022; Corte cost. sent. n. 301 del 2009; sent. n. 97 del 2009). Un diverso orientamento, invece, la qualifica come misura punitiva atipica, priva di correlazione con la colpevolezza e con la gravità del reato: essa, infatti, non è una misura di sicurezza, perché non colpisce beni pericolosi; non è una sanzione accessoria, mancando di finalità preventive; né una

dottrina e in giurisprudenza, come ben noto, sul valore da attribuirsi alla confisca allargata prevista dall'art. 12-ter del D.lgs. 74/2000 e dall'art. 240-bis c.p.

Infine, in terzo luogo, ci si può soffermare sul "predicato", ovvero sulle modalità operative dell'adeguamento della sanzione riconosciute dall'art. 21-ter D.lgs. 74/2000. In relazione al *Market Abuse*, la giurisprudenza ha affrontato il tema della rideterminazione del trattamento sanzionatorio oscillando tra la possibilità di una mitigazione della pena o, nei casi più estremi, della sua integrale disapplicazione⁸⁸. Con riguardo all'art. 21-ter D.lgs. 74/2000, nondimeno, la formulazione letterale della disposizione («al fine di ridurre») sembra escludere in radice la possibilità di una disapplicazione totale delle sanzioni⁸⁹.

Se quanto sopra esposto trova piena applicazione con riferimento alla persona fisica, lo stesso può certamente estendersi all'ente, destinatario di una doppia forma di responsabilità, ovvero quella amministrativa e quella ex D.lgs. 231/2001. La questione eventualmente discutibile attiene, piuttosto, all'eventuale rilevanza delle misure riparatorie o rimediale già adottate dallo stesso ente. In altri termini,

pena principale, poiché il suo ammontare è indipendente dalla gravità dell'illecito (cfr. Cass. pen., Sez. II, sent. n. 8538 del 2019). Inoltre, il meccanismo di determinazione del valore confiscato, rigidamente predeterminato e obbligatorio, solleva dubbi di proporzionalità. La Corte costituzionale, con la sent. n. 7 del 2025, ha infatti riaffermato l'incompatibilità dell'obbligo di confisca di tutti i beni utilizzati per reati societari, laddove conduca a esiti manifestamente sproporzionati. Ne emerge che, sebbene il dibattito teorico abbia cercato di inquadrarla concettualmente, la questione della proporzionalità resta centrale nella valutazione concreta del giudice.

⁸⁸ Un primo approccio, inaugurato dalla nota sentenza «Franconi» (cfr. Cass. pen., Sez. V, sent. n. 45829 del 2018. In dottrina: L. Deaglio, *op. cit.*, p. 1441; G. Fattori, *Market abuse: nessuna risposta legislativa al problema del bis in idem*, in *Legislazione penale*, 2019, p. 11; F. Mucciarelli, *Illecito penale, illecito amministrativo e ne bis in idem: la Corte di Cassazione e i criteri di stretta connessione e di proporzionalità*, in *Diritto penale contemporaneo*, 17 ottobre 2018) ha stabilito che, in presenza di un cumulo sanzionatorio (dato dalla sommatoria della sanzione penale e di quella amministrativa), il rispetto della proporzionalità può ritenersi garantito se la pena viene mantenuta entro i minimi edittali previsti dalla norma penale. Di contro, un altro filone più evoluto della giurisprudenza di Cassazione, essenzialmente riconducibile alle pronunce cosiddette «Chiarion Casoni» ed «Erbeta» (cfr. Cass. pen., Sez. V, sent. n. 49869 del 2018, Chiarion Casoni; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 5679 del 2019, Erbeta. In dottrina: L. Deaglio, *op. cit.*, pp. 1443 s.; L. Roccatagliata, *Doppio binario sanzionatorio: lo sconto di pena per il rito speciale rientra nel computo per la proporzionalità del trattamento punitivo complessivamente applicato*, in *Giurisprudenza penale*, 2019, p. 2) ha riconosciuto anche la possibilità di una disapplicazione *in mitius* della sanzione penale, fino all'integrale esclusione della stessa nei casi più gravi e circoscritti, ad esempio quando la sanzione amministrativa irrevocabile – come quella irrogata dalla CONSOB – sia stata comminata nei massimi edittali e risulti idonea, da sola, ad assorbire l'intero disvalore del fatto.

⁸⁹ G. Ardizzone, *Il D.lgs. n. 87/2024 e la riforma del doppio binario tributario*, in *Diritto penale e processo*, 2024, 12, p. 1595.

si pone il problema di stabilire se e in che misura le condotte risarcitorie, riparatorie o comunque volte alla mitigazione del danno possano incidere sul giudizio del giudice nella determinazione della sanzione complessiva, conducendo così a una riduzione del carico sanzionatorio. Sul punto, la dottrina e la giurisprudenza offrono scarni suggerimenti. Una prima pronuncia ha valorizzato il profilo riparatorio insito nella disciplina di cui al D.lgs. 231/2001. La Procura di Milano⁹⁰ (2022), in particolare, nell'affrontare il caso di un cumulo sanzionatorio derivante dall'applicazione congiunta delle sanzioni fiscali ex D.lgs. 471/1997 e ex D.lgs. 231/2001 ha evidenziato come l'adozione di misure correttive ex art. 17 D.lgs. 231/2001 possa incidere sulla quantificazione della sanzione, fino a giustificarne, in alcuni casi, la disapplicazione, con l'obiettivo di incentivare condotte virtuose e promuovere la prevenzione del rischio penale. Tuttavia, sebbene a livello nazionale si registrino aperture in tal senso, la giurisprudenza europea non sembra accordare analoga centralità alle prospettive riparatorie. In particolare, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella recente sentenza Volkswagen c. AGCM⁹¹ (2023), ha ribadito che, nel contesto del cumulo sanzionatorio, il rispetto del *ne bis in idem* impone un controllo di proporzionalità fondato su tre elementi essenziali: in primo luogo, la prevedibilità, ovvero l'esistenza di norme chiare e precise che consentano di prevedere quali atti e omissioni possano essere oggetto di cumulo; la proporzionalità, ovvero la verifica che il cumulo non determini un onere eccessivo per l'interessato; in terzo luogo, il coordinamento tra i procedimenti,

⁹⁰ Cfr. Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, decreto di archiviazione 9 novembre 2022 (caso DHL). In dottrina: A. Bana, *Archiviazione 231 e ne bis in idem i parametri valutativi della Procura della Repubblica di Milano*, in *AODV231.it*, 2 dicembre 2022; S. Fracazzi, *Il caso di archiviazione 231 "DHL Supply Chain (Italy) S.p.A." Analisi del Decreto disposto dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, tra esigenze di garanzia del ne bis in idem sostanziale ed alla luce dei recenti arresti giurisprudenziali della Corte di Appello di Milano, Sez. I Civile, 6 luglio 2023 e della Corte di Giustizia dell'Unione europea sul c.d. "caso Dieselgate"*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, p. 12; F. Mucciarelli, *Ne bis in idem, sanzioni tributarie e responsabilità dell'ente*, in *Sistema penale*, 25 novembre 2022; M. Scoletta, *Condotte riparatorie e ne bis in idem nella responsabilità delle persone giuridiche per illeciti tributari*, in *Sistema penale*, 28 novembre 2022.

⁹¹ Cfr. C. giust. U. E., 14 settembre 2023, C-27/22, Volkswagen c. AGCM, in *www.eur-lex.europa.eu*. In dottrina: Bovino, C., *Dieselgate, No alla multa dell'Antitrust italiana: viola il principio del ne bis in idem*, in *Altalex.com*, 2 ottobre 2023; S. Fracazzi, *Il caso di archiviazione 231 "DHL Supply Chain (Italy) S.p.A."*, cit., pp. 1858 s.; A. Rosanò, *Sviluppi dello scandalo Dieselgate in materia di ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: la sentenza Volkswagen Group Italia e Volkswagen Aktiengesellschaft della Corte di giustizia*, in *Quaderni AISDUE*, 2024, p. 1. Sulla relativa sentenza del Consiglio di Stato, sent. 22 marzo 2024 n. 2791: N. Galantini, *Anatomia di una caduta: ne bis in idem vs procedimento 'eventualmente sanzionatorio' nel caso Dieselgate*, in *Sistema penale*, 6 giugno 2024.

ossia la loro conduzione in modo sufficientemente coordinato e ravvicinato nel tempo.

Alla luce di tale quadro, appare più convincente l'impostazione assunta dalla giurisprudenza sovranazionale. Per quanto il sistema delineato dal D.lgs. 231/2001 preveda diversi strumenti normativi idonei a conferire rilievo alle iniziative riparatorie dell'ente nella determinazione della sanzione amministrativa da reato, allo stato non sembrano emergere elementi normativi sufficienti a sostenere la tesi secondo cui le condotte riparatorie poste in essere dall'ente colpito dalle sanzioni ex 231 possano necessariamente incidere sulla determinazione della sanzione complessiva anche sul profilo fiscale. In altri termini, la prospettiva riparatoria trova una sua collocazione nel sistema (speciale) della responsabilità amministrativa degli enti e, per questo, non appare estensibile, in assenza di specifiche previsioni normative o giurisprudenziali di rilievo, alla valutazione complessiva del carico sanzionatorio per i reati tributari ai sensi dell'art. 21-ter D.lgs. 74/2000.

6. Conclusioni

La giurisprudenza più recente ha progressivamente eroso l'autonomia concettuale del principio del *ne bis in idem*, riconducendolo sempre più al criterio di proporzionalità e compromettendone la funzione di limite alla duplicazione punitiva. L'integrazione dei reati tributari nel sistema 231 ha acuito le criticità interpretative e applicative, incrementando il rischio di sovrapposizione tra il regime sanzionatorio penale e quello amministrativo. Considerata l'attuale impossibilità di operare una netta distinzione tra *ne bis in idem* e proporzionalità su un piano esclusivamente processuale, emerge l'esigenza di un intervento normativo o giurisprudenziale volto a definire con maggiore chiarezza i confini applicativi del divieto di doppio procedimento, garantendo un più efficace coordinamento tra le diverse forme di risposta sanzionatoria.

Sotto il profilo generale, innanzitutto, può perseguirsi a monte una politica normativa consistente nello "sbrigliamento" della grande matassa della moltiplicazione dei binari sanzionatori, da realizzarsi o ripristinando l'alternanza tra sanzioni punitive amministrative e sanzioni penali in senso stretto⁹² o allargando l'area del concorso apparente di norme⁹³. Nondimeno, tale possibilità non pare condivisibile. In primo luogo, infatti, deve respingersi l'idea che la

⁹² In tal senso: G. Flora, *op. cit.*, p. 506; F. M. Magnelli, *Sulla (in)compatibilità del sistema repressivo degli illeciti fiscali con lo statuto transnazionale del ne bis in idem: tra proporzionalità e 231*, in *Giurisprudenza penale*, 2019, 12, pp. 17 s.; A. Massaro, *op. cit.*, pp. 14 s.

⁹³ S. Chiara, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio penale*, 2019, 1, p. 30; G. M. Flick – V. Napoleoni, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal ne bis in idem all'e pluribus unum?*, in *Rivista AIC*, 2015, 3, pp. 26 s.; A. F. Tripodi, *"Cumuli punitivi", "ne bis in idem" e proporzionalità*, cit., p. 1080.

moltiplicazione dei procedimenti assecondi una visione arbitraria o, peggio, panpunitivistica, posto che i sistemi penali e tributari si basano su presupposti differenti e assolvono finalità non necessariamente contraddittorie. In tal senso, la previsione di molteplici binari sanzionatori che risultino in sostanza complementari può, al contrario, favorire lo sviluppo di un sistema elastico ed efficace. In secondo luogo, comunque, occorre evidenziare che se da un lato la valutazione circa la proporzionalità del complessivo carico sanzionatorio è, come noto, attività assai complessa e soggetta ad un ampio margine di discrezionalità, dall'altro però è chiaramente aprioristico ritenere che la mera duplicazione dei procedimenti realizzi un trattamento finale sproporzionato. In terzo luogo, come evidenziato, la giurisprudenza sovranazionale non vieta il mero cumulo delle sanzioni, ma chiede invece che l'entità complessiva non diventi eccessiva⁹⁴.

A questo punto, non ritenendo dunque né auspicabile, né giustificabile il radicale superamento del doppio binario sanzionatorio, le strade che si aprono possono essere almeno tre. In primo luogo, si potrà agire direttamente nel sistema 231, prevedendo esoneri specifici per gli enti di piccole dimensioni – i più esposti a potenziali forme di "ter in idem" – dai medesimi oneri procedurali⁹⁵ e/o sanzionatori⁹⁶ previsti dalla 231. In secondo luogo, si potrebbe invece ipotizzare l'introduzione di un rapporto di specialità tra le sanzioni fiscali e quelle

⁹⁴ In tal senso: L. Bin, *op. cit.*, p. 123.

⁹⁵ Sul punto, la dottrina ha da tempo avanzato numerose proposte. In particolare, Centonze ha proposto di escludere automaticamente dall'ambito applicativo del D.lgs. 231/2001 tutte le imprese con meno di 15 dipendenti e le imprese con meno di 50 dipendenti che presentino una sovrapposizione tra proprietà e gestione (F. Centonze, *La responsabilità degli enti e la piccola e media impresa*, in F. Centonze – M. Mantovani (a cura di), *La responsabilità "penale" degli enti. Dieci proposte di riforma*, Bologna, Il Mulino, 2016, p. 87). Sul punto, anche De Simone, il quale, affrontando la nozione di "enti di piccole dimensioni", richiama sia le Linee Guida Confindustria (u. ed. 2021, pp. 101 ss.) sia la Raccomandazione della Commissione UE n. 1442 del 6 maggio 2003, in ordine ai criteri per la classificazione delle PMI applicabili dal 1° gennaio 2005 (G. De Simone, *Persone giuridiche e responsabilità da reato. Profili storici, dogmatici e comparatistici*, Pisa, Edizioni ETS, 2012, p. 204). L'A. menziona, inoltre, la proposta di riforma dell'art. 6, co. 3, D.lgs. 231/2001 contenuta nello schema di disegno di legge elaborato dall'A.R.E.L., secondo cui sono enti di piccole dimensioni quelli che, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei limiti indicati dall'art. 2435-bis, comma 1, c.c. Più di recente, nell'ambito del tavolo tecnico recentemente istituito presso il Ministero della Giustizia, Assonime ha proposto di introdurre modelli organizzativi semplificati, almeno per le micro, piccole e medie imprese (Assonime, *Sulla riforma della disciplina della responsabilità degli enti. Osservazioni e proposte*, in www.assonime.it, 2025, 4, p. 10).

⁹⁶ In tal senso: G. Grasso, *op. cit.*, pp. 7 s.; C. Piergallini, *La disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche e delle associazioni. Sistema sanzionatorio e reati previsti dal codice penale*, in *Diritto Penale e Processo*, 2001, 11, p. 350; V. Mongillo, *La responsabilità penale tra individuo ed ente collettivo*, Torino, Giappichelli, 2018, p. 482.

contemplate dal D.lgs. 231/2001. Sotto il profilo oggettivo, infatti, risulta evidente che, adottando il criterio dell'*idem factum* materiale in conformità alla giurisprudenza convenzionale, sussista una chiara sovrapposizione tra il reato tributario e l'illecito amministrativo corrispondente, come evidenziato anche da una parte della giurisprudenza⁹⁷ e della dottrina⁹⁸, ma anche tra il risultato della condotta illecita fiscalmente rilevante e il vantaggio per l'ente (il risparmio di imposta). Nondimeno, altra dottrina evidenzia che sia invece la particolare conformazione della colpa organizzativa nell'illecito 231 ad escludere l'identità del fatto tra i vari sistemi⁹⁹. Tuttavia, appare evidente come l'illecito tributario rappresenti comunque il nucleo essenziale della responsabilità *ex crimine* dell'ente, visto che costituisce il fatto materiale su cui si fondano sia la sanzione amministrativa tributaria, sia quella ex D.lgs. 231/2001, sicché la colpa di organizzazione, in questo contesto, funge esclusivamente da criterio di imputazione, senza incidere sulla sostanziale identità del fatto sanzionato (*idem factum*)¹⁰⁰. Si potrebbe dunque prevedere che, con riferimento agli enti, qualora sussistano i presupposti per l'applicazione della sanzione amministrativa e insieme della responsabilità ex D.lgs. 231/2001, essi rispondano esclusivamente in base a quest'ultima disciplina, in quanto speciale, escludendo le sanzioni previste dal D.lgs. 471/1997. In ultimo luogo, potrà valorizzarsi lo strumento compensatorio di cui all'art. 21-ter D.lgs. 74/2000¹⁰¹, sebbene, come già evidenziato, le incertezze applicative lo rendano un "grimaldello" giuridico dalle imprevedibili conseguenze.

Si impone evidentemente la necessità di un approccio equilibrato, capace di salvaguardare la coerenza dogmatica di un sistema punitivo che resta, ad oggi, un cantiere aperto.

⁹⁷ Cfr. Procura della Repubblica - Tribunale di Milano, Decr. 9 novembre 2022 (caso DHL).

⁹⁸ Cfr., tra tutti, P. Veneziani, *Problemi attuali in tema di responsabilità dell'ente da reato tributario*, in Cassazione penale, 2020, 9.

⁹⁹ Cfr. Capitolo 3, nota 15

¹⁰⁰ Cfr. E. Musco – F. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, Zanichelli, 2016, p. 37; A. Perini – S. M. Ronco, *Considerazioni in tema di estensione della responsabilità da reato dell'ente agli illeciti di matrice tributaria: criticità attuali e prospettive di sviluppo*, in *La responsabilità amministrativa delle società e degli enti*, 2021, 2, pp. 1350 ss. Sulla colpa di organizzazione: C. E. Paliero, *La colpa di organizzazione tra responsabilità collettiva e responsabilità individuale*, in *Rivista trimestrale di diritto penale dell'economia*, 2018, 1-2, pp. 177 ss.

¹⁰¹ Cfr.: R. Bartoli, *Responsabilità degli enti e reati tributari*, cit., pp. 220 – 226; F. D'Arcangelo, *op. cit.*, 189; A. F. Tripodi, A. F., *L'ente nel doppio binario punitivo*, cit., p. 19.