

QUESITI

MONICA TORTORELLI

L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo

Il presente lavoro ha per oggetto l'esame della disciplina sanzionatoria degli illeciti fiscali, analizzata dal punto di vista della sua problematica compatibilità con il principio europeo del *ne bis in idem*. L'analisi prende le mosse dal rilievo della evidente inadeguatezza del criterio di specialità di cui all'art. 19 d.lgs. n. 74/2000 a risolvere i potenziali conflitti tra sanzioni penali e sanzioni amministrative, per proseguire con la disamina delle più recenti acquisizioni delle Corti europee in ordine al divieto della doppia incriminazione, che appaiono peraltro ancora in attesa di una definitiva stabilizzazione. La trattazione sposta dunque l'attenzione all'analisi delle numerose proposte interpretative sviluppate dalla dottrina e dalla giurisprudenza nazionale al fine di dare effettivo ingresso alla garanzia convenzionale del *ne bis in idem* nel nostro ordinamento tributario. Il lavoro si conclude aprendo alla considerazione delle possibili soluzioni praticabili in primo luogo sul piano legislativo, prima che su quello interpretativo, nel segno di una necessaria riconsiderazione del doppio binario sanzionatorio previsto nel settore degli illeciti fiscali.

The aim of this work is to study the sanctions discipline of tax offenses, analyzed from the point of view of its problematic compatibility with the European principle of ne bis in idem. The analysis starts from the relief of the evident inadequacy of the criterion of specialty as per art. 19 of Legislative Decree no. 74/2000 to resolve the potential conflicts between penal sanctions and administrative sanctions, then moves on to the examination of the most recent acquisitions of the European Courts concerning the prohibition of double criminality, which are still awaiting a definitive stabilization. The discussion therefore shifts the attention to the analysis of the numerous interpretative proposals developed by national doctrine and jurisprudence in order to give effective entry to the conventional guarantee of ne bis in idem in our tax system. The work ends by opening to the consideration of possible feasible solutions firstly on the legislative level, before the interpretative one, in the sign of a necessary reconsideration of the double sanctioning path envisaged in the field of tax offenses.

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Illecito penale ed illecito amministrativo: una sostanziale disapplicazione del principio di specialità. - 3. Il doppio binario sanzionatorio degli illeciti fiscali secondo l'ultimo arresto della Corte di Cassazione. La connessione procedimentale. - 3.1. (Segue). La (difficile) connessione "sostanziale". - 4. Le più recenti acquisizioni della Corte di Giustizia Europea. - 5. Le altre soluzioni, *de lege lata*, del *bis in idem*. - 6. Prospettive *de lege ferenda*.

1. Premessa.

Il diritto penale tributario, accanto al settore degli abusi di mercato, ha costituito il banco di prova della compatibilità del doppio binario sanzionatorio, che caratterizza molte ipotesi di reato, con il principio del *ne bis in idem*, sancito sia dall'art. 50 C.D.F.U.E. che dall'art. 4 Prot. 7 C.E.D.U. e proiettato, come noto, verso la massima espansione dalla giurisprudenza sovranazionale¹.

¹ Sul divieto *del bis in idem*, così come declinato dalle Corti europee, la bibliografia è ormai ricchissima: per una puntuale ricostruzione si rimanda a RANALDI-GAITO, *Introduzione allo studio dei rapporti tra*

Certamente il nostro legislatore, in sede di riforma ultima degli illeciti fiscali, avrebbe potuto assumere una posizione più decisa rispetto al problema dell'attuazione, non solo formale, del principio di specialità, che regola (o dovrebbe regolare) il rapporto tra illecito penale ed illecito amministrativo in materia tributaria. Ed invece nulla è cambiato in ordine alla debole affermazione del principio contenuta nell'art. 19 d.lgs. 74/2000.

A fronte del totale immobilismo manifestatosi a livello legislativo, la Cassazione invece è tornata ad escludere fermamente qualsiasi dubbio di legittimità, per violazione della suddetta garanzia convenzionale, riguardo alla duplicazione sanzionatoria penale-amministrativa del sistema tributario nazionale.

Sulla scorta delle più recenti indicazioni della giurisprudenza C.E.D.U.², la Suprema Corte riaffronta la questione attraverso una rivisitata chiave di lettura, tralasciando dunque le tradizionali acquisizioni circa l'esclusione della natura penale della sanzione amministrativa e l'esclusione della sussistenza dello stesso fatto secondo il criterio dell'*idem legale*³. Il nuovo parametro di riferimento diviene quello della "connessione sostanziale e temporale" dei due procedimenti, penale e amministrativo, aventi ad oggetto il medesimo fatto: tale connessione escluderebbe, secondo la ricostruzione operata dai Giudici di legittimità, la violazione *del ne bis in idem*⁴.

D'altra parte, la stessa Corte di Giustizia ha da ultimo sancito la compatibilità con il diritto dell'Unione europea del doppio binario penale/amministrativo presente nel sistema tributario italiano, ritenendo il cumulo sanzionatorio una semplice limitazione, e non già una violazione, del *ne bis in idem* europeo, come tale ammissibile purché rispondente a determinati parametri giustificativi, tra i quali – lo vedremo – il rispetto del fondamentale canone di proporzionalità⁵.

Prima di analizzare le questioni problematiche più recenti e le relative acquisizioni giurisprudenziali, pare tuttavia opportuno prendere le mosse

ne bis in idem *sostanziale e processuale*, in *questa Rivista*, 1, 2017, 103 ss.

² Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2011, A e B c. Norvegia, in www.penalecontemporaneo.it, 18 novembre 2016, con commento di VIGANÒ, *La Grande camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*.

³ In merito a tali consolidate acquisizioni della Suprema Corte v., per tutte, Cass., Sez. III, 8.4.2014, n. 20266 (con riguardo ad un caso di omesso versamento delle ritenute). Per una puntuale ricostruzione dei criteri a cui la Corte di Cassazione ha ancorato le nozioni di *materia penale* e di *idem factum* si rimanda alla Relazione n. 26/17 («Ne bis in idem. *Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea*») della Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore penale, Roma, 21 marzo 2017, 6 ss. e 19 ss.

⁴ Cass., Sez. III, 14 febbraio 2018, Servello, in *Il fisco* n. 11/2018, 1079 ss., con commento di SANTORIELLO (*infra*, par. 3).

⁵ Corte giust. UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, Menci: *infra*, par. 4.

dall'analisi dell'unico meccanismo di contemperamento tra illeciti penali e amministrativi previsto dal legislatore in materia tributaria, ossia quello costituito dal principio di specialità.

2. Illecito penale ed illecito amministrativo: una sostanziale disapplicazione del principio di specialità.

Il sistema sanzionatorio tributario, così come concepito dal legislatore della riforma del 2000, assume la sanzione amministrativa quale strumento punitivo sostitutivo della sanzione penale. In maniera del tutto conforme ai fondamentali principi di *extrema ratio* e sussidiarietà, al sotto-sistema punitivo amministrativo si affida un duplice compito: per un verso, garantire il rispetto degli obblighi, più o meno formali, previsti della normativa di settore a tutela dei beni istituzionali della trasparenza fiscale e dell'accertamento; per altro verso, prevenire le violazioni tutt'altro che formali, in caso di mancato superamento delle soglie di punibilità.

La sanzione amministrativa dovrebbe, allora, operare in via alternativa rispetto alla sanzione penale, deputata a punire le forme più gravi di aggressione agli interessi fiscali⁶.

Tanto è vero che, al fine di scongiurare una inutile duplicazione punitiva, il legislatore stesso, nell'ambito della disciplina dei reati tributari, ha previsto specifici meccanismi di coordinamento tra i due strumenti sanzionatori. *In primis*, attraverso l'art. 19 d.lgs. 74/2000 si è sancito il principio di specialità⁷, in modo da garantire l'applicazione di una sola norma (quella speciale) qualora lo stesso fatto sia punibile a titolo di reato e a titolo di illecito amministrativo. A questo si aggiunge l'introduzione dell'istituto di cui all'art. 21 d.lgs. 74/2000, ossia la sospensione dell'esecuzione della sanzione amministrativa, nell'ipotesi in cui venga trasmessa la notizia di reato, fino all'esito del giudizio penale, con la possibilità di riscuoterla solo in caso di «provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto».

Sennonché, il principio di specialità, di cui l'art. 19 d.lgs. 74/2000 non è che una peculiare declinazione (in linea con le previsioni ex artt. 15 c.p. e 9 l. 689/1981), secondo l'orientamento consolidato della dottrina e della giuri-

⁶ Cfr. ALDROVANDI, *I profili evolutivi dell'illecito tributario*, Padova, 2005, 85; MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in *Trattato di diritto penale*, diretto da Grosso, Padovani, Pagliaro, Milano, 2010, 225.

⁷ In generale, sull'operatività di tale principio nell'ambito della disciplina del concorso apparente di norme, v. nella manualistica, per tutti, C. FIORE, S. FIORE, *Diritto penale*, Parte generale, V, Milano, 2016, 645 ss.; MANTOVANI, *Diritto penale*, Parte generale, VII, Padova, 2011, 471 ss.

sprudenza di legittimità attiene esclusivamente al confronto logico-formale tra fattispecie astratte. Viene osservato, più in particolare, che un rapporto di specialità può sussistere qualora una delle due fattispecie, oltre a contenere tutti gli elementi costitutivi dell'altra, presenti uno o più elementi specializzanti (per specificazione o per aggiunta): il criterio di specialità guarda alla “sintassi” del dato normativo⁸.

Si tratta, dunque, di un criterio per nulla sovrapponibile a quello del “fatto storico concreto” individuato dalle Corti sovranazionali per identificare l'*idem factum*. A partire dalla sentenza *Zolotukhin c. Russia*, 10 febbraio 2009, della Grande Camera si è affermata, come noto, nella giurisprudenza europea, al fine di verificare l'identità del fatto rilevante agli effetti del divieto di doppio giudizio, la “centralità” della nozione di fatto inteso nella sua concreta materialità. Ciò che assume rilievo, secondo l'interpretazione dei giudici sovranazionali, è la condotta tenuta e contestata e non anche la sua tipizzazione nella previsione incriminatrice (*idem legale*)⁹.

Riferito, invece, ad un raffronto solo in astratto tra fattispecie, il principio di specialità, così come declinato dalla giurisprudenza nazionale, può consentire la permanenza all'interno del nostro ordinamento di ipotesi di doppia punibilità.

In effetti, nella materia *de qua*, se il principio di specialità permette di scongiurare il rischio di *bis in idem* sostanziale in relazione alle condotte di omessa dichiarazione, di dichiarazione infedele o fraudolenta e di indebita compensazione, presentando le fattispecie penali elementi specializzanti “per aggiunta” rispetto agli illeciti amministrativi (condotta vincolata, soglie di rilevanza, finalità di evadere le imposte)¹⁰, lo stesso non avviene con riguardo alle

⁸ In dottrina, tra gli altri, PULITANO, *Diritto penale*, Torino, 2013, 462 s.; ROMANO, *Commentario sistematico del Codice penale*, Milano, 2004, 173 ss.; in giurisprudenza, a voler richiamare le sole decisioni emesse dalle Sezioni unite, si vedano, in relazione all'art. 15 c.p., Cass., Sez. un., 28 ottobre 2010, Giordano, in *Cass. pen.*, 2011, 2501 ss., con nota di RUTA e, in relazione all'art. 9 legge n. 689 del 1981, Cass., Sez. un., 28 ottobre 2010, Di Lorenzo, in *Dir. pen. proc.*, 2011, 848 ss., con nota di VALINI.

⁹ Corte EDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia*, in *Dir. pen. proc.*, n. 3/2009, 525. Per un approfondimento del concetto di *idem factum*, così come delineato dalla giurisprudenza sovranazionale, v. GALANTINI, *Il fatto nella prospettiva del divieto del secondo giudizio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, n. 3/2015, 1205 ss. (e la bibliografia *ivi* indicata).

¹⁰ Art. 2 ss. d.lgs. 74/2000; più approfonditamente, v. INGRASSIA, *Ragion fiscale vs 'illecito penale personale'*, Maggioli Editore, 2016, 18 s. *Contra*, tuttavia, Cass., Sez. III, 11.11.2010, n. 42462; Cass., Sez. III, 8.5.2014, n. 30267. In generale, sul principio di specialità tra illeciti penali e amministrativi, CARINCI, *Il principio di specialità nelle sanzioni tributarie: tra crisi del principio e crisi del sistema. Relazione al Convegno 'Diritto tributario e diritto penale'*, Università di Bologna, 27 e 28 novembre 2014, in *Rass. trib.*, n. 2/2015, 499 ss.; SERVIDIO, *Il principio di specialità nel diritto tributario*, in *Boll. trib.*, n. 20/2012, 1427 ss.

fattispecie di omesso versamento. Le Sezioni unite, con le cc.dd. sentenze gemelle del 2013, hanno difatti ritenuto che vi sia un rapporto di progressione criminosa e non di specialità unilaterale tra l'illecito amministrativo ex art. 13, co. 1, d.lgs. 471/1997 e i delitti di cui agli artt. 10-*bis* e *ter* d.lgs. 74 del 2000, sul presupposto che le fattispecie penali costituiscano una violazione molto più grave di quella amministrativa¹¹.

Pur affermando la progressione criminosa tra illecito amministrativo e reato, la Corte ha altresì negato la sussistenza di un concorso apparente tra le due fattispecie ed escluso così qualsiasi spazio di rilevanza al principio del *ne bis in idem* sostanziale (nonché agli ulteriori criteri di sussidiarietà e consunzione)¹².

L'esito pratico che deriva da una tale ricostruzione interpretativa è naturalmente la possibilità di punire con entrambe le sanzioni, per il medesimo fatto, lo stesso soggetto, nel segno di una chiara logica retributiva e di prevenzione generale.

C'è da osservare, inoltre, che anche nelle ipotesi in cui si riesce ad impedire il cumulo sanzionatorio, *id est* nelle ipotesi di specialità "univoca" tra illecito penale e illecito amministrativo, il combinato disposto degli artt. 19 e 21 d.lgs. 74/2000 in nessun modo riesce, ancor prima, ad impedire l'instaurazione di due procedimenti per lo stesso fatto, legittimando quindi il "*bis*" processuale¹³.

La regola del doppio binario procedimentale è peraltro espressamente stabilita dall'art. 20 d.lgs. 74/2000, il quale afferma la completa separazione tra procedimento amministrativo e procedimento penale, concorrendo a completare il complessivo sistema in cui opera (se opera) il principio di specialità.

¹¹ Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425 e Id., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, in www.penalecontemporaneo.it, con nota di VALSECCHI, *Le Sezioni Unite sull'omesso versamento delle ritenute per il 2004 e dell'Iva per il 2005: applicabili gli artt. 10 bis e ter, ma con un'importante precisazione sull'elemento soggettivo*. Segnatamente, la Corte arriva a negare il rapporto di specialità sottolineando le divergenze strutturali che sussistono tra le due tipologie di illeciti. Essa ritiene infatti che gli stessi, pur nella comunanza di una parte di presupposti, differiscano in alcuni elementi essenziali, rappresentati dal requisito della "certificazione" delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale, dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale, nonché dal diverso termine previsto per l'assunzione di rilevanza dell'omissione medesima.

¹² Cfr. DOVA, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, in www.penalecontemporaneo.it. Più in generale sui criteri, diversi da quello di specialità, operanti nell'ambito della disciplina del concorso apparente di norme v. nella manualistica, per due impostazioni differenti, C. FIORE - S. FIORE, *Diritto penale*, cit., 650 ss. e FIANDACA - MUSCO, *Diritto penale, Parte generale*, VII, Bologna, 2014, 717 ss.

¹³ Sulla problematica dei rapporti fra l'art. 19 d.lgs. n. 74/2000 e i successivi artt. 20 e 21 del decreto medesimo si rinvia a D'AVIRRO A. - D'AVIRRO M. - GIGLIOLI, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, 645 ss.

3. Il doppio binario sanzionatorio degli illeciti fiscali secondo l'ultimo arresto della Corte di cassazione. La connessione procedimentale.

Alla luce del rinnovato quadro convenzionale, la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di ribadire, in maniera inequivocabile, la compatibilità del cumulo sanzionatorio che caratterizza il sistema tributario italiano con il principio del *ne bis in idem*.

Come anticipato, la Cassazione – con la pronuncia Sez. III, 22 settembre 2017, n. 6993¹⁴ – accoglie le più recenti acquisizioni della giurisprudenza C.E.D.U. in ordine alla concezione del “*bis*”.

La Grande Camera, infatti, a partire dalla citata decisione A. e B. c. Norvegia n. 24130 del 15 novembre 2016¹⁵, per la verifica della sussistenza di una violazione del *ne bis in idem* convenzionale ha abbandonato i tradizionali parametri dell'*idem factum* quale fatto storico concreto¹⁶ e della natura sostanziale della sanzione, individuata attraverso i noti criteri della qualificazione giuridica nell'ordinamento interno, della effettiva natura dell'illecito e del grado di severità della sanzione stessa¹⁷. Il nuovo percorso ricostruttivo della Corte EDU si fonda, invece, sul parametro di valutazione costituito dalla “connessione sostanziale e temporale” tra i due procedimenti: più in particolare, viene esclusa la violazione del *ne bis in idem* laddove tra gli stessi esista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, rimessa all'apprezzamento del singolo giudice procedente.

Segnatamente, in relazione al collegamento di natura cronologica, i Giudici europei precisano come tale requisito non implichi che i due procedimenti debbano svolgersi necessariamente in maniera parallela, dovendosi tuttavia considerare più elevata la probabilità di ricorrenza della violazione convenzionale, tenuto conto dell'entità del pregiudizio individuale, quando il soggetto, a causa di procedimenti consecutivi, sia esposto ad una condizione di perdurante incertezza circa la propria sorte. Sotto il profilo del nesso sostanziale, la Corte individua una serie di indicatori sintomatici della connessione richiesta per evitare il *bis in idem*: si tratta della diversa finalità dei procedimenti,

¹⁴ In *Il fisco* n. 11/2018, 1079 ss., con commento di SANTORIELLO.

¹⁵ In *www.penalecontemporaneo.it*, con commento di VIGANÒ, cit.

¹⁶ Corte EDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, Zolotukhin c. Russia, cit.: v. nt. 9.

¹⁷ Cc.dd. *Engel criteria*: cfr. Corte EDU, Grande Camera, 8 giugno 1976, Engel c. Paesi Bassi e per la giurisprudenza successiva, tra le altre, Corte EDU, Grande Camera, 5 giugno 2014, Nykanen c. Finlandia. In senso conforme v. Corte giust. UE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, C-617/10, Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson. Per un approfondimento sul concetto di *materia penale*, frutto dell'elaborazione della giurisprudenza sovranazionale, si rinvia a SCOLETTA, *La legalità penale nel sistema europeo dei diritti fondamentali*, in *Europa e diritto penale*, a cura di Paliero-Viganò, Milano, 2013, 255 ss. (e alla vasta bibliografia ivi richiamata).

della prevedibilità della duplicazione di procedimenti e sanzioni da parte dell'autore della condotta, nonché della conduzione "integrata" dei procedimenti, volta ad evitare, per quanto possibile, la duplicazione nella raccolta e nella valutazione delle prove. A questi indici si aggiunge la considerazione nel secondo procedimento dell'entità della sanzione inflitta nel primo, posto che in ogni caso dovrebbe essere rispettata l'esigenza di una proporzionalità complessiva della pena¹⁸.

È chiaro il decisivo cambio di rotta, segnato da tale arresto, rispetto alla vecchia automatica affermazione di illegittimità convenzionale del doppio binario tributario, la quale lascia il passo ad un'attenta verifica del grado di coordinamento delle diverse discipline sanzionatorie previste dagli ordinamenti nazionali.

Eppure, al *novum* apportato dai Giudici di Strasburgo non sono mancate critiche. Si contesta sostanzialmente, in dottrina, l'imprecisione e l'indeterminatezza dei requisiti fondanti la verifica del requisito del collegamento procedimentale. In particolare, viene osservato come l'indicatore della conduzione integrata dei procedimenti assuma connotati piuttosto incerti (fin troppo «fumosa» appare la finalità di evitare "per quanto possibile" duplicazioni probatorie): tale parametro lascerebbe in grave incertezza il giudice nazionale. Far derivare, inoltre, dalla complessiva proporzionalità sanzionatoria l'argomento per sostenere la sostanziale unicità procedimentale equivarrebbe ad «allontanarsi dall'esigenza originale sottesa al principio del *ne bis in idem*, ovvero sublimarla in un diverso itinerario concettuale»¹⁹. L'indicatore in parola segnerebbe, insomma, l'ingresso nello statuto concettuale del *ne bis in idem* europeo di un parametro eterogeneo, espressione di una logica di giudizio puramente procedimentale.

Ebbene, la Corte di Cassazione, nella richiamata pronuncia n. 6993/2017, riprende tutte le "anomalie" dell'ultima giurisprudenza convenzionale in materia *de qua*, estremizzandone per certi versi i tratti.

Essa, segnatamente, affronta la valutazione della "connessione sostanziale e

¹⁸ Per una più puntuale analisi del percorso ricostruttivo delineato dalla Corte EDU nella decisione A e B. c. Norvegia del 15.11.2016, n. 24130 si rinvia a COLAIANNI-MONZA, *Il problema del "conflitto" tra ne bis in idem "internazionale" e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2017, 32 ss., a TRIPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, n. 3/2017, 1065 ss. e alla Relazione n. 26/2017 («*Ne bis in idem. Percorsi interpretativi e recenti approdi della giurisprudenza nazionale ed europea*») della Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, cit., 13 ss.

¹⁹ Così TRIPODI, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di cassazione "sfronda" il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Dir. pen. contemp. - Riv. trim.*, 3, 2018, 273 ss. Sempre in termini critici, v. COLAIANNI-MONZA, *op. cit.*, 34 s.

temporale” con riguardo ad una vicenda di utilizzazione ed emissione di fatture relative a operazioni oggettivamente inesistenti. In pratica, posta l’irrogazione di una sanzione amministrativa in via definitiva, il ricorrente, titolare di una ditta individuale, si lamentava dinanzi alla Suprema Corte della violazione del *ne bis in idem* di cui all’art. 4 Prot. 7 C.E.D.U., attesa la pendenza del corrispondente procedimento penale, giunto all’ultimo grado di giudizio a seguito della condanna della Corte d’Appello ai sensi degli artt. 2 e 8 del d.lgs. n. 74/2000.

I Giudici di legittimità, soffermandosi esclusivamente sullo sviluppo temporale dei due procedimenti, ravvisano tra gli stessi un collegamento sufficientemente stretto, dovuto alla complessiva contemporaneità del loro svolgersi, così da escludere la violazione del *ne bis in idem*. Gli aspetti sostanziali della connessione, invece, unitamente ai relativi indici elaborati dalla Corte di Strasburgo, non risultano affatto vagliati.

Nel ragionamento interpretativo della Cassazione pare, pertanto, essersi alterata la prospettiva metodologica avallata dalla citata sentenza *A. e B. c. Norvegia*, come ulteriormente specificata nella pronuncia ad essa successiva della Corte EDU, la *Jóhannesson e a. c. Islanda* del 18 maggio 2017²⁰. In tale ultima decisione, a chiare lettere, la Grande Camera afferma che, ai fini del riscontro di una connessione procedimentale sufficientemente stretta, è necessario il soddisfacimento di tutti i profili di collegamento (con i relativi indici) individuati nell’arresto precedente.

Diversamente, i Giudici italiani attestano la regola opposta, secondo cui sarebbe sufficiente il riscontro anche di un solo profilo di correlazione - in specie, quello cronologico - perché il *test* circa la sussistenza della connessione abbia un esito positivo.

La Suprema Corte ritiene così, nel caso di specie, le due sanzioni irrogate parti di un unico sistema sanzionatorio, volto a reprimere la commissione di un fatto illecito, ed esclude la violazione dell’art. 4 Prot. 7 C.E.D.U.

Parimenti, anche il richiamo all’art. 50 del T.F.U.E., e quindi alla regola eurounitaria del *ne bis in idem*, è dalla Cassazione ritenuto infondato: essa esclude la ricorrenza dei presupposti per sollevare una questione pregiudiziale dinanzi alla Corte di Giustizia, ai sensi dell’art. 267 T.F.U.E., ponendo l’accento sulla vincolatività per i Giudici di Lussemburgo della interpretazione più restrittiva data alla predetta garanzia convenzionale dall’ultima giurisprudenza C.E.D.U.

²⁰ Su cui VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. contemp.* - *Riv. trim.*, n. 5/2017, 392 ss.

Si tratta, è palese, di una soluzione interpretativa, quella della Suprema Corte, che semplifica le cose, ovvero riduce al minimo la valutazione del “*bis*”, ma non affronta la complessità che la fondamentale garanzia del divieto del doppio giudizio manifesta al vaglio dei sistemi sanzionatori a doppio binario. Complessità, questa, che – con precipuo riguardo al nostro sistema tributario – sembra sottendere esigenze di razionalizzazione dell’apparato punitivo, le quali chiaramente dovrebbero essere affrontate e risolte, a monte, dallo stesso legislatore.

3.1. (Segue). La (difficile) connessione “sostanziale”.

C’è da capire, a questo punto, perché il requisito della connessione di tipo sostanziale, richiesto dalla Corte EDU e completamente “aggirato” dalla Casazione, non possa essere soddisfatto dall’attuale regime tributario italiano del doppio binario.

I Giudici di Strasburgo, posta l’esigenza della prevedibilità del duplice procedimento, per ammettere la possibilità di un cumulo delle sanzioni richiedono anzitutto, come visto, che i due procedimenti perseguano scopi differenti ed abbiano dunque ad oggetto aspetti diversi della medesima condotta criminosa.

In tale prospettiva, essi assegnano alle sanzioni amministrative dell’ordinamento norvegese, oggetto del caso in esame nella richiamata pronuncia A e B c. Norvegia, una finalità anche compensativa delle spese di accertamento sostenute dall’erario, mentre alla sanzione penale viene ricondotta una finalità propriamente punitiva relativamente ad una condotta caratterizzata dall’elemento addizionale della frode.

Evidenziano, inoltre, gli stessi Giudici come – sempre nel caso A. e B. – la sanzione amministrativa operasse per la semplice infedeltà dichiarativa, mentre la sanzione penale andasse a colpire il maggiore disvalore insito nella particolare natura fraudolenta della condotta distrattiva.

Ebbene, con riguardo alla prima distinzione, è stato giustamente osservato in dottrina che essa può valere nei casi in cui le sanzioni amministrative siano di importo ridotto: è questo il caso della sanzione del 30% irrogata ai due cittadini norvegesi per gli omessi versamenti e l’indebita compensazione dei crediti non spettanti. La stessa non sembra invece ammissibile nell’ordinamento italiano, in cui le sanzioni amministrative raggiungono limiti edittali elevati (addirittura 90-180%, nell’ipotesi di infedele dichiarazione, o 120-240%, nell’ipotesi di omessa dichiarazione) rispetto a fattispecie strutturate in modo molto simile a quelle sanzionate in sede penale, da un punto di vista sia degli

elementi oggettivi che dei requisiti di ordine soggettivo²¹.

Chiaramente, neppure la seconda distinzione è trasferibile nel nostro ordinamento, dove per i casi di frode fiscale è già prevista, ex art. 1, co. 2, d.lgs. 471/1997, un'apposita sanzione amministrativa più severa di quella ordinariamente fissata per la semplice infedele dichiarazione.

Men che meno può dirsi realizzabile nel regime tributario italiano del doppio binario la condizione costituita dalla necessità di evitare, per quanto possibile, duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove, condizione indicata dalla Grande Camera quale ulteriore indice sintomatico della connessione sostanziale tra i due procedimenti.

Innegabile una stretta correlazione, all'interno dell'ordinamento nazionale, tra l'accertamento compiuto in sede penale e quello realizzato in ambito amministrativo-tributario: è certamente possibile che le risultanze derivanti dalle verifiche amministrative "entrino" nel procedimento penale e che le indagini del processo penale siano tenute in conto nel procedimento amministrativo. Ma non può allo stesso tempo negarsi che tale connessione cessi qui, posta l'assoluta autonomia tra i due procedimenti.

Il dato normativo parla chiaro. Non consente, difatti, il codice di procedura penale (artt. 479 e 654) di sospendere il processo in attesa della risoluzione di una questione amministrativa che risulti pregiudiziale rispetto all'accertamento della responsabilità penale, così come preclude alla sentenza penale di assoluzione o di condanna di avere efficacia di giudicato nei giudizi amministrativi, nel caso in cui la legge civile ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa. Tali disposizioni risultano applicabili, in forza del disposto dell'art. 207 disp. att. c.p.p., anche in riferimento a processi ove il capo di imputazione abbia ad oggetto reati contenuti in leggi speciali, quali quelle penali tributarie, ed il processo tributario è notoriamente caratterizzato da un sistema probatorio limitato rispetto a quello penale, sia per il divieto di prova testimoniale, sia per la presenza di presunzioni semplici inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna. Il giudice penale potrà superare i limiti del procedimento tributario, utilizzando tutti i mezzi di prova previsti dall'ordinamento penale quali, appunto, la prova testimoniale preclusa al giudice tributario. In sede di accertamento, poi, lo stesso giudice penale, sebbene debba far riferimento alla legge tributaria, potrà e dovrà disattenderla per quanto attiene all'utilizzo degli strumenti di carattere presunti-

²¹ COLAIANNI - MONZA, *op. cit.*, 38; GALLO, *Il ne bis in idem in campo tributario: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alte Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. trib.*, n. 4/2017, 923.

vo volti alla ricostruzione indiretta della base imponibile che confliggono con i principi generali del sistema penale²².

Parimenti, l'art. 20 del d.lgs. 74/2000 statuisce che «il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione». Pertanto, così come disposto - secondo un orientamento consolidato²³ - dalla Corte di Cassazione, il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza irrevocabile di assoluzione o di condanna dell'imputato in sede penale (che, come detto, non produce efficacia di giudicato) ed estenderne *tout court* gli effetti riguardo alla propria azione accertatrice, ma deve esercitare i suoi poteri di autonoma valutazione della posizione contributiva delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti.

Non pare allora possibile affermare, alla luce del dato normativo, che nel nostro ordinamento si eviti una duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova: il giudice penale e l'autorità amministrativa conoscono separatamente della causa, giungendo spesso a conclusioni diverse.

Ciò è acuito dalla mancanza di meccanismi di coordinamento tra sanzione amministrativa e sanzione penale, tali da assicurare la proporzionalità della reazione sanzionatoria nel suo complesso, come richiesta dalla Corte EDU.

Il pagamento del debito tributario comporta sì, in talune ipotesi e a certe condizioni, l'estinzione del reato o l'attenuazione della sanzione penale, come previsto negli artt. 13 e 13-*bis* del d.lgs. 74/2000, ma un effettivo coordinamento manca in tutti i casi in cui il procedimento penale si conclude anteriormente a quello amministrativo e in cui il pagamento della sanzione amministrativa non avviene o avviene successivamente ai termini di legge (*infra*, par. 6).

Il meccanismo, poi, disciplinato all'art. 21 d.lgs. n. 74/2000, in funzione per così dire "servente" rispetto al principio di specialità *ex art. 19*, se impedisce la doppia sanzione e dunque la violazione del *ne bis in idem* sostanziale, al contempo non impedisce, lo si è detto, il doppio procedimento formalmente considerato, anzi finisce di fatto per legittimarlo.

²² In argomento, cfr. RENZETTI, *La natura giuridica delle soglie di punibilità nei reati tributari (nota a sentenza, Cass., Sez. III, 23 giugno 2011)*, in *Cass. pen.*, 1, 2013, 295.

²³ V., tra le altre, Cass., Sez. trib., 05 settembre 2008, n. 22438; Id., Sez. trib., 12 ottobre 2010, n. 21049; Id., Sez. trib., 12 dicembre 2013, n. 27822.

4. Le più recenti acquisizioni della Corte di Giustizia Europea.

Con la sentenza 20 marzo 2018, *C-524/15, Menci*²⁴, la Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia per la prima volta, a seguito dell'ultimo arresto della Corte EDU (citata decisione *A. e B. c. Norvegia*), sulla compatibilità con il diritto dell'Unione europea del doppio binario penale/amministrativo previsto nel sistema tributario italiano.

La causa *Menci*, generata da un rinvio pregiudiziale del Tribunale di Bergamo (ordinanza del 16 settembre 2015)²⁵, ha ad oggetto il caso di un imputato tratto a giudizio per il delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. 74/2000 perché, in qualità di titolare della omonima ditta individuale, ometteva il versamento dell'Iva dovuta per il 2011 per un importo complessivo di oltre 280.000 euro: dunque, ben oltre la soglia di punibilità attualmente prevista dalla normativa penale.

Il medesimo imputato aveva peraltro già ricevuto nel 2013 cartella esattoriale relativa allo stesso importo maggiorato, ai sensi dell'art. 13 d.lgs. 472/1997, di una sanzione pari al 30% della somma evasa (e perciò pari a oltre 84.000 euro), e aveva già presentato istanza di rateizzazione all'amministrazione tributaria, da questa regolarmente accolta. L'imputato aveva così chiuso il proprio contenzioso amministrativo.

Il Tribunale di Bergamo palesava, quindi, il dubbio che la perdurante pendenza del processo penale per il delitto di cui all'art. 10 ter d.lgs. 74/2000 potesse costituire una violazione dell'art. 50 C.D.F.U.E., *sedes materiae* del divieto di *bis in idem* eurounitario, da interpretare, com'è noto, secondo le indicazioni della giurisprudenza della Corte EDU in materia di art. 4 Prot. 7 C.E.D.U (art. 52 par. 3 C.D.F.U.E. e art. 6 par. 1 T.U.E.)²⁶.

Ebbene, lo abbiamo visto, il quadro giurisprudenziale sul divieto convenzionale di *bis in idem* formatosi precedentemente all'intervento della Corte di Giustizia appare piuttosto incerto. Non poche aspettative, nell'ambito della riflessione scientifica sul tema, si erano allora riposte nella soluzione interpretativa che sarebbe dovuta arrivare dai Giudici di Lussemburgo²⁷.

Questi ultimi, tuttavia, se da una parte dettano indicazioni importanti per

²⁴ In *Dir. pen. contemp. - Riv. trim.*, 3, 2018, 286 ss., con commento di GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*.

²⁵ In *penalecontemporaneo.it*, con nota di VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia*.

²⁶ V. NASCIBENE, *Ne bis in idem: diritto internazionale e diritto europeo*, in *www.penalecontemporaneo.it*.

²⁷ V. VIGANÒ, *Le conclusioni dell'Avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*, in *Dir. pen. contemp. - Riv. trim.*, n. 9/2017, 206 ss.

reimpostare la discussione sul *ne bis in idem*, dall'altra parte, non sembrano innalzare il livello di tutela rispetto alle garanzie apprestate dalla giurisprudenza C.E.D.U.

I principali punti fermi del percorso interpretativo della Corte di Giustizia sono, ben vero, ricostruibili attraverso la lettura congiunta della decisione in analisi con le altre due sentenze - ad essa contestuali - della Corte stessa, Grande Sezione C-537/16, *Garlsson Real Estate e a.* e Grande Sezione C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca*. Tali pronunce affrontano la questione, oggetto di rinvio pregiudiziale rispettivamente della Sezione tributaria e della Sezione seconda della Cassazione civile, concernente i controversi rapporti del *ne bis in idem* eurounitario con il doppio binario sanzionatorio italiano in materia di abuso di informazioni privilegiate e di manipolazione di mercato²⁸.

La Grande Sezione, in particolare, partendo dal riferimento all'art. 50 C.D.F.U.E., quale metro di valutazione del proprio ragionamento interpretativo, muove verso una preliminare definizione dei concetti di sanzione penale e di *idem factum*, assunti nel consueto significato loro conferito dalla giurisprudenza di Strasburgo: l'*idem factum* è riferito al fatto storico in sé considerato e non alla sua qualificazione giuridica, mentre nella sanzione qualificata come amministrativa si ricercano, soprattutto, caratteri di afflittività²⁹.

Amnesso dunque che le sanzioni irrogate in due diversi procedimenti possano dirsi, effettivamente, relative ad un *idem factum* e di natura sostanzialmente penale, la Corte tuttavia ritiene che il cumulo di sanzioni sostanzialmente penali relative al medesimo fatto storico non costituisca *tout court* una violazione del *ne bis in idem* europeo. Il cumulo stesso può considerarsi, infatti, una semplice limitazione di tale diritto, purché rispetti i requisiti dettati in materia dall'art. 52 par. 1 C.D.F.U.E., secondo cui «eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui».

Questa la premessa generale.

Declinati poi i predetti requisiti con riguardo al caso dell'omesso versamento

²⁸ Per una più puntuale ricostruzione di tali due pronunce, e dei casi che ne sono oggetto, si rimanda a GALLUCCIO, *op. cit.*, 286 ss.

²⁹ Corte EDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, *Zolotukhin c. Russia*, cit. e Corte EDU, Grande Camera, 8 giugno 1976, *Engel c. Paesi Bassi*, cit. Cfr. la bibliografia di cui, rispettivamente, alla nt. 9 e alla nt. 18.

Iva, oggetto del richiamato rinvio pregiudiziale promosso dal Tribunale di Bergamo, la Corte osserva, innanzi tutto, come l'obiettivo perseguito dal cumulo sanzionatorio previsto dalla legislazione italiana in questa materia, obiettivo identificato nella riscossione dell'Iva, costituisca una finalità di estrema rilevanza per la salvaguardia degli interessi finanziari dell'Unione. Il suo raggiungimento consentirebbe, pertanto, di limitare, in ossequio all'art. 52 par. 1 C.D.F.U.E., la portata dell'art. 50 della Carta stessa (Grande Sezione, C-524/15, Menci, cit., parr. 44-45).

Di conseguenza, in ordine al requisito della prevedibilità della limitazione all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla C.D.F.U.E., la Corte medesima statuisce che nell'ipotesi in esame non sussistono problemi di sorta, essendo «pacifico che la possibilità di cumulare procedimenti e sanzioni penali così come procedimenti e sanzioni amministrative di natura penale è prevista dalla legge [...]» (parr. 42-43). Inoltre, gli oneri derivanti dai più procedimenti sembrano alla Grande Sezione limitati a quel che è strettamente necessario al fine di realizzare l'obiettivo che la limitazione si propone.

Quanto, poi, al rispetto del principio di proporzionalità, la Grande Sezione ritiene che nel caso di specie il complessivo trattamento sanzionatorio sia senza dubbio rispettoso dei canoni del minimo sacrificio necessario: «nella fattispecie in esame, dall'articolo 21 del decreto legislativo n. 74/2000 sembra desumersi che quest'ultimo non si limita a prevedere la sospensione dell'esecuzione forzata delle sanzioni amministrative di natura penale nel corso del procedimento penale, ma che esso osta definitivamente a tale esecuzione dopo la condanna penale dell'interessato. Inoltre [...] il pagamento volontario del debito tributario, purché riguardi parimenti la sanzione amministrativa inflitta all'interessato, costituisce una circostanza attenuante speciale di cui tenere conto nell'ambito del procedimento penale». La normativa nazionale quindi - continuano i Giudici - «predispone una serie di regole idonee a garantire che le sanzioni imposte siano strettamente limitate a quanto necessario rispetto alla gravità del fatto commesso» (parr. 54-57).

Per quel che attiene, infine, alla verifica concreta di tutti i requisiti predetti, la Corte precisa che essa spetti al singolo giudice procedente, che dovrà «valutare la proporzionalità dell'applicazione concreta della summenzionata normativa nell'ambito del procedimento principale, ponderando, da un lato, la gravità del reato tributario in discussione e, dall'altro, l'onere risultante concretamente per l'interessato dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni di cui al procedimento principale» (parr. 58-59).

Riecheggia, come si nota, in siffatta ricostruzione - quale parametro principale di riferimento - il canone della proporzione delle sanzioni complessiva-

mente irrogate, allineandosi la Corte di Giustizia, da questo punto di vista, all'ultima giurisprudenza C.E.D.U.

Nessun riferimento si evince al criterio del collegamento procedimentale, canone interpretativo invece protagonista della giurisprudenza C.E.D.U., e così la Corte di Giustizia crea una divergenza importante rispetto all'arresto dei Giudici di Strasburgo.

Ad ogni modo, è al giudice nazionale che è devoluto il compito più gravoso, quello di verificare, caso per caso, la sussistenza dei requisiti che, secondo le indicazioni della Grande Sezione, assicurano la conformità del cumulo sanzionatorio tributario ai diritti previsti dall'art. 50 C.D.F.U.E.

Un ulteriore spunto è stato, insomma, offerto al c.d. "dialogo tra le Corti", che a quanto pare si fa sempre più stringente.

5. Le altre soluzioni, *de lege lata*, del *bis in idem*.

Al di là dell'ipotesi, invero non ancora sperimentata, dell'applicabilità da parte del giudice ordinario dell'art. 50 C.D.F.U.E., quale norma di rango primario, suscettibile di produrre effetto diretto negli ordinamenti degli Stati membri e che sancisce il diritto al *ne bis in idem* nella stessa estensione riconosciuta dall'art. 4 Prot. 7 CEDU³⁰, una opzione interpretativa, per la risoluzione "in via diretta" del problema in analisi, passa attraverso l'art. 649 c.p.p.

Tale norma, come noto, disciplina nell'ordinamento nazionale il *ne bis in idem* processuale³¹, precludendo che un soggetto, prosciolto, assolto oppure condannato con sentenza o decreto penali divenuti irrevocabili, sia sottoposto ad un secondo giudizio per lo stesso fatto. Ebbene, la soluzione proposta richiama l'applicabilità in via analogica dell'art. 649 stesso, al di là dei limiti ap-

³⁰ Per questa proposta interpretativa v. VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Dir. pen. contemp. - Riv. trim.*, 3-4, 2014, 232 ss., con precipuo riferimento alla materia degli abusi di mercato. Lo stesso Autore, per ricomporre l'antinomia tra il diritto interno e il divieto europeo del cumulo sanzionatorio, aveva proposto tra l'altro, in alternativa a quella appena indicata, anche l'opzione dell'applicazione, ad opera del giudice nazionale, dell'art. 4 Prot. 7 C.E.D.U., in quanto "incorporato" nel diritto interno in forza della clausola di «piena ed intera esecuzione» contenuta nella legge di autorizzazione alla ratifica (l. n. 98/1990) ed inseguendosi, lo stesso, in uno "spazio giuridicamente vuoto", ossia non regolato da altre fonti concorrenti (non anche dall'art. 649 c.p.p., disciplinante una diversa e più circoscritta fattispecie): VIGANÒ, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato: una sfida per il legislatore e i giudici italiani*, in *Dir. pen. contemp. - Riv. trim.*, 1, 2016, 186 ss. In senso contrario v. Corte cost., n. 311 del 2009.

³¹ Non manca, tuttavia, in dottrina, chi ritiene che l'art. 649 c.p.p. recepisca anche il *ne bis in idem* sostanziale, giacché non consente la doppia punizione dello stesso soggetto per il medesimo fatto: RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2016, 32. Più in generale su tale norma, per tutti, IOVINO, *Commento sub art. 649 c.p.p.*, in *Codice di procedura penale commentato*, a cura di Giarda-Spangher, IV ed., Milano, 2010, 7665 ss.; TONINI, *Manuale di procedura penale*, VII ed., Milano, 2013, 937 ss.

parentemente segnati dal suo tenore letterale. Si ritiene infatti, da più parti in letteratura, che l'art. 649 c.p.p., in quanto espressione di un principio generale dell'intero sistema giuridico, se interpretato analogicamente, possa operare anche in relazione ad un procedimento formalmente amministrativo ma avente sostanzialmente natura penale³².

Eppure, vi è chi osserva, in termini critici, che se si vuole scongiurare l'ipotesi un diritto di mera creazione giurisprudenziale non si può «estendere la portata dell'art. 649 c.p.p. ai rapporti fra processo penale e processo amministrativo», poiché questa interpretazione si risolverebbe in «una inammissibile forzatura della disposizione espressamente scritta per regolare i rapporti fra processi penali»³³.

Viene inoltre rilevato, per altro verso, come il presupposto dell'analogia sia l'esistenza di un vuoto legislativo, che invece nel nostro caso mancherebbe in presenza delle disposizioni speciali del d.lgs. n. 74/2000 disciplinanti il rapporto tra procedimento amministrativo e processo penale, seppure in maniera conflittuale con il principio europeo del *ne bis in idem*. A nulla rilevando tra l'altro che, sotto il profilo qui considerato, il tenore di quest'ultimo sia non dissimile dall'articolo 649 c.p.p.³⁴.

In un'ottica diversa, ma sempre nel senso dell'autosufficienza degli strumenti a disposizione dei giudici di merito per ricomporre l'antinomia tra il diritto interno e il divieto europeo del cumulo sanzionatorio, un'altra strada esplorata è stata quella di sollevare questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. per contrasto con l'art. 117 co. 1 Cost., in riferimento all'art. 4 Prot. 7 C.E.D.U. In particolare, la questione di legittimità ha riguardato la previsione del codice di rito nella parte in cui la stessa non prevede che il giudice debba pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere anche nell'ipotesi in cui l'imputato sia già stato giudicato per il medesimo fatto, con provvedimento ormai irrevocabile, in un procedimento che, seppur formalmente qualificato come amministrativo dal diritto italiano, debba ritenersi di

³² Così la decisione, ricca di argomentazioni in questo senso, del Tribunale di Asti, 10.4.2015, n. 717, con riguardo ad un caso di omessa dichiarazione dei redditi e dell'Iva. Per un commento a tale pronuncia, PINI, *In margine ad un'originale soluzione in materia penal-tributaria: tra ne bis in idem processuale e principio di specialità, sullo sfondo della tutela multilivello dei diritti*, in *questa Rivista*, 1, 2016, 1 ss. Circa la valenza generale del principio di cui all'art. 649 c.p.p. v. pure Cass., Sez. un., 28 giugno 2005, n. 34655. In dottrina, cfr. FLICK - NAPOLEONI, *op. cit.*, 7.

³³ MAZZA, *L'insostenibile convivenza fra ne bis in idem europeo e doppio binario sanzionatorio per i reati tributari*, in *Rass. trib.*, n. 4/2015, 1033 ss. V. pure DE AMICIS, *Ne bis in idem e 'doppio binario' sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza 'Grande Stevens' nell'ordinamento italiano*, in *Dir. pen. contemp. - Riv. trim.*, 3-4, 2014, 201 ss.

³⁴ RUSSO, *op. cit.*, 34.

natura penale ai sensi della Convenzione europea e dei suoi protocolli³⁵.

La Corte Costituzionale, dal canto suo, non è entrata nel merito di tale specifica questione in materia di illeciti tributari, ma si è limitata ad affermare, accogliendo il criterio dell'*idem factum* della giurisprudenza C.E.D.U.³⁶, l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 117, co. 1, Cost., in relazione all'art. 4 Prot. 7 C.E.D.U., nella parte in cui secondo il "diritto vivente" esso «esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale»³⁷.

Ad ogni modo, la soluzione interpretativa che rimette la questione del *bis in idem* alla Corte Costituzionale non è rimasta esente da critiche. Si osserva, in dottrina³⁸, come la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. sia un approdo da valutare con cautela, ponendo attenzione ai pregiudizi che potrebbero soffrire taluni controlimiti costituzionali. Una sentenza additiva che aprisse la strada all'operatività dell'art. 649 medesimo nella materia dei rapporti fra processo penale e procedimento amministrativo-tributario rischierebbe di determinare, in considerazione della fisiologica maggiore speditezza e celerità di quest'ultimo, una neutralizzazione di fatto dell'accertamento penale, compromettendo le fondamentali garanzie difensive del contribuente. Secondo una prospettiva completamente diversa, ulteriore opzione è invece quella di «riportare la tematica nell'alveo dei principi del diritto penale», applicando il principio del *ne bis in idem* sostanziale che la dottrina penalistica ha da lungo tempo elaborato proprio per soddisfare le fondamentali esigenze di equità e razionalità punitiva³⁹. In materia tributaria, infatti, non sembrano

³⁵ V. Tribunale di Bologna, ord. 21.04.2015, giud. Cenni (con riguardo ad un caso di omesso versamento Iva), in www.penalecontemporaneo.it, con nota di CAIANIELLO. Nello stesso senso, Trib. Monza, ord. 30 giugno 2016, Giud. Cavallini (con riguardo ad un caso di omessa dichiarazione dei redditi e dell'Iva): in merito cfr. INGRASSIA, *op. cit.*, 25 s. La medesima questione di legittimità costituzionale è stata sollevata dalla Corte di Cassazione con riguardo al settore degli abusi di mercato: Cass., Sez. V, 15 gennaio 2015, n. 1792; Cass., Sez. trib., 21 gennaio 2015, n. 250.

³⁶ Della Corte EDU viene richiamata, in particolare, la sentenza Zolotukhine c. Russia, cit. (v. nt. 9), che ha "consolidato" la giurisprudenza europea nel senso che la medesimezza del fatto si apprezza alla luce delle circostanze fattuali concrete, indissolubilmente legate nel tempo e nello spazio.

³⁷ Corte cost., n. 200 del 2016 (c.d. processo Eternit *bis*). V., in merito, i puntuali commenti di PULITANO, *La Corte costituzionale sul ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, n. 1/2017, 70 e di FERRUA, *La sentenza costituzionale sul caso Eternit: il ne bis in idem tra diritto vivente e diritto vigente*, in *Cass. pen.*, n. 1/2017, 78.

³⁸ MAIELLO, *Doppio binario sanzionatorio, ne bis in idem e reati tributari*, in *Giur. comm.*, n. 2/2017, 348 ss.

³⁹ MAZZA, *op. cit.*, 1033 ss. Più in generale su tale principio, nella manualistica, v. MANTOVANI, *op. cit.*, 477 s.

mancare punti di riferimento - *in primis* le soglie di rilevanza penale - per individuare, sul piano del disvalore del fatto, la norma prevalente nel caso concreto. Ciò consentirebbe di evitare, fin dal momento della qualificazione giuridica del fatto, la duplicazione punitiva, amministrativa e penale. Più in particolare, è ipotizzata una rinuncia da parte dell'Ufficio finanziario alla propria potestà punitiva: dopo aver accertato, ad esempio, un omesso versamento superiore alla soglia di punibilità, l'Ufficio finanziario potrebbe limitarsi a recuperare l'imposta, trasmettendo la notizia di reato alla Procura della Repubblica, senza irrogare le sanzioni amministrative⁴⁰.

Sulla stessa linea interpretativa si pone la proposta, che ha trovato seguito in una parte autorevole della dottrina, di rinviare - *de lege lata* - all'impiego, non già del principio del *ne bis in idem* sostanziale, ma del diverso criterio dell'assorbimento, in quanto strumentale alla implementazione delle funzioni di prevenzione integratrice della pena e del sistema su di esso costruito. A tal riguardo si afferma, nello specifico, «che il tipo penale assorbe in sé l'intero fatto colpito dalla sanzione tributaria, sia sotto il profilo della condotta, che è frazionata nell'illecito amministrativo e complessiva nella fattispecie penale, sia sotto quello dell'offesa globale». Dunque, facendo ricorso al principio di assorbimento e confrontando gli elementi costitutivi del fatto con le disposizioni incriminatrici e sanzionatorie, sarebbe possibile affermare che l'illecito amministrativo sia integralmente assorbito nella corrispondente previsione criminosa⁴¹.

Nondimeno, la Corte di Cassazione pare - al contrario - escludere qualsiasi spazio di rilevanza al principio del *ne bis in idem* sostanziale, come all'ulteriore criterio dell'assorbimento: anche laddove ha ritenuto sussistente un rapporto di progressione tra illecito amministrativo e reato (caso paradigmatico è quello degli omessi versamenti), essa ha altresì negato l'esistenza di un concorso apparente di norme e quindi l'operatività dei predetti criteri, applicando di fatto la doppia sanzione⁴².

Ecco che così si conclude, dopo questo veloce *excursus*, il quadro generale, che abbiamo tentato di delineare, delle diverse "vie" ipotizzate, dalla dottrina e soprattutto dalla giurisprudenza, per poter dare ingresso nell'ordinamento nazionale al *ne bis in idem* europeo.

Le pregevoli opzioni interpretative sin qui considerate, tutte interessanti e ap-

⁴⁰ Sul punto, DOVA, *op. cit.*, 15.

⁴¹ MAIELLO, *op. cit.*, 348 ss. Più in generale sul principio di assorbimento, nella manualistica, v. MANTOVANI, *op. cit.*, 475 s.

⁴² In particolare, Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37425, cit. e Id., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, cit. (su cui v. nt. 11).

prezzabili, sia per le loro argomentazioni che per lo sforzo ricostruttivo, a prescindere dalla effettiva praticabilità, segnalano però, proprio per la loro molteplicità, il rischio di generare una inaccettabile confusione applicativa. In effetti, la parabola del principio del *ne bis in idem* sta andando incontro ad un totale ridimensionamento, il quale – neanche a dirlo – non è legato ad una precisa ed inequivoca scelta giurisprudenziale, ma al dilagare di iniziative interpretative contrastanti, che gettano una pesante ombra sulla concreta applicazione del principio medesimo. Un disordine applicativo, questo, dietro cui le esigenze di garanzia del cittadino/contribuente, unitamente a quelle di certezza del diritto, inevitabilmente soccombono.

La strada maestra per una più corretta risoluzione dei problemi legati al gravoso cumulo sanzionatorio degli illeciti fiscali dunque non può che essere tracciata in sede legislativa.

Di immediata percezione è, tra l'altro, come un importante *vulnus* del controverso percorso ricostruttivo della garanzia convenzionale del *ne bis in idem* risieda nell'idea di poter realizzare un "trapianto", per così dire, automatico della stessa nel nostro ordinamento tributario. Senza tenere in conto, si intende, i peculiare meccanismi di irrogazione delle sanzioni, amministrative e penali, *ivi* previsti⁴³, il difficile rapporto tra procedimento penale e procedimento amministrativo, nonché gli strumenti di coordinamento tra i due binari sanzionatori, che ben vero mancano e se esistono, sono insufficienti.

Proviamo allora ad ipotizzare, stando così le cose, quali soluzioni potrebbe praticare il nostro legislatore, nell'ottica di una necessaria riconsiderazione *ab initio* del doppio binario.

6. Prospettive *de lege ferenda*.

Un generale ripensamento dovrebbe riguardare il sistema sanzionatorio tributario, come tutti i settori del nostro ordinamento in cui persiste un doppio binario procedurale e sanzionatorio per gli stessi fatti. E se è vero, come è vero, che la sanzione amministrativa, alla stregua delle indicazioni della Corte di Strasburgo, la quale richiede per la sua applicazione l'adozione di *standard* di garanzie identici a quelli propri della materia penale, è «ridotta ad una sorta di duplicato *minor* della pena»⁴⁴, sarebbe auspicabile da parte del legislatore

⁴³ V. RUSSO, *op. cit.*, 34 s., il quale evidenzia come, normalmente, nel nostro sistema tributario sia la sanzione amministrativa a prevalere, in ordine di tempo, rispetto a quella penale: dunque, nell'ottica del principio europeo del *ne bis in idem* la stessa sarebbe la sola applicabile, precludendo l'irrogazione della sanzione penale anche a fronte di illeciti gravi.

⁴⁴ Così VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem*, cit., 238. Della Corte di Strasburgo v., in particolare, la decisione Sez. II, 4 marzo 2014, Grande Stevens e a c. Italia, in *penalecontemporanea*.

una chiara ed esplicita presa di posizione.

I segnati lanciati dalla novella del 2015 non sono affatto incoraggianti, rimanendo inalterato il meccanismo che ruota intorno alla debole affermazione del principio di specialità *ex art. 19 d.lgs. 74/2000*, principio disapplicato, come visto, dalla giurisprudenza e per nulla coadiuvato dalle regole procedurali previste a suo seguito.

L'istituto disciplinato all'art. 21 d.lgs. 74/2000, se evita il cumulo sanzionatorio – ma neanche è così scontato, non escludendo la sospensione delle sanzioni amministrative già applicate che anteriormente o contemporaneamente al procedimento penale un'altra sanzione sia irrogata in via definitiva – di fatto legittima il “*bis*” processuale.

L'art. 20 del decreto medesimo afferma, poi, la completa separazione dei due procedimenti, che muovono dunque parallelamente, secondo regole diverse e con scarsa possibilità di giungere a risultati concordanti.

Una possibile attenuazione delle conseguenze del cumulo sanzionatorio è in realtà riconducibile, ma non può certamente dirsi che si sia trattato di un effetto voluto dal legislatore della riforma, al meccanismo estintivo *ex art. 13 d.lgs. 74/2000*. Esso, previsto in relazione ai reati di cui agli artt. 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater* del decreto medesimo, è ricollegato al ravvedimento operoso del contribuente e quindi al pagamento degli importi dovuti, comprensivi della sanzione amministrativa.

C'è tuttavia da rilevare – sul piano concreto – che, trattandosi di un modello di ravvedimento operoso di tipo tempestivo (prima della scoperta dell'illecito), la effettiva praticabilità dell'istituto è senz'altro dubbia. Appaiono infatti difficilmente pronosticabili comportamenti di ravvedimento da omessa/infedele dichiarazione che non siano in qualche modo “sollecitati” dalla conoscenza di accertamenti in corso sulla dichiarazione medesima⁴⁵.

In ogni caso, un effettivo coordinamento mancherebbe nell'ipotesi, per la verità poco probabile, in cui il procedimento penale si concludesse anteriormente a quello amministrativo e comunque laddove il pagamento della sanzione amministrativa non avvenisse o avvenisse successivamente alla scadenza

neo.it, 9 marzo 2014, con nota di TRIPODI, *Uno più uno (a Strasburgo) fa due. L'Italia condannata per violazione del* *ne bis in idem in tema di manipolazione del mercato*.

⁴⁵ V. a riguardo la Relazione n. III/05/2015 («Novità legislative: Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 158, Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23») della Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Settore penale, Roma, 28 ottobre 2015, 44. In generale, sul nuovo meccanismo premiale, tra gli altri, MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, n. 3/2016, 589 ss.; GIARDA - ALLOISIO, *Le nuove cause di estinzione del reato e di esclusione della punibilità. Le circostanze del reato*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, Padova, 2016, 435 ss.

dei termini previsti dalla legge.

Vi è chi⁴⁶ peraltro, sempre sul piano della “premiabilità”, sottolinea un’ulteriore ambiguità del nostro sistema penale-tributario: il riferimento è alla previsione dell’attenuante legata al pagamento del debito tributario, la quale è oggi confluita nell’art. 13 *bis* d.lgs. 74/2000, operando al di fuori dei casi di non punibilità di cui al precedente art. 13.

Ebbene, si ritiene che tale previsione potrebbe intaccare la garanzia del *ne bis in idem*, prima di tutto nel suo profilo sostanziale, posto il richiesto pagamento della sanzione amministrativa che si aggiunge all’applicazione della sanzione penale, sebbene in forma attenuata. Ma la violazione di detta garanzia riguarderebbe anche il suo profilo processuale, considerata la rinnovata prospettiva convenzionale che si fonda sul parametro della proporzionalità sanzionatoria.

Tuttavia, secondo un diverso punto di vista, viene obiettato a questa ricostruzione come in realtà l’art. 13-*bis* medesimo disciplini un’ipotesi di pagamento volontario e non coatto, funzionale all’ottenimento di un beneficio in sede penale ed inquadrato dalla stessa Relazione governativa al d.lgs. 74/2000 non come una deroga al principio di specialità *ex* art. 19, ma quale criterio legale di commisurazione del risarcimento del danno da reato⁴⁷. Tra l’altro, anche la Corte di Giustizia nell’ultimo suo arresto⁴⁸ – come visto – ha richiamato tale circostanza attenuante e ne ha certamente valorizzato la funzione, annoverandola tra gli istituti atti, nell’ambito dell’ordinamento tributario nazionale, a garantire che le sanzioni imposte siano limitate a quanto necessario rispetto alla gravità del fatto.

Eppure va considerato, fondandosi il principio di specialità su di un rapporto logico tra norme, se non risulti piuttosto una forzatura ritenere che la sua operatività possa essere condizionata dalla volontà dell’autore dell’illecito tesa a consentire l’applicazione cumulativa delle due norme, penale ed amministrativa, e delle relative sanzioni⁴⁹.

Allora, in un siffatto contesto, la ridefinizione dei rapporti tra sanzione penale/criminale e sanzione amministrativa (se del caso anche con funzione compensativo/risarcitoria⁵⁰) pare quanto mai opportuna.

In particolare, la riflessione prospettabile de *iure condendo* è se, a conti fatti,

⁴⁶ Per tutti, MANCUSO, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, cit., 546.

⁴⁷ V. TRIPODI, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie*, cit., 278.

⁴⁸ Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, Menci, cit.

⁴⁹ Sul punto RUSSO, *op. cit.*, 29 s.

⁵⁰ Così MAIELLO, *op. cit.*, 348 ss.

non valga la pena di rinunciare *tout court* alla sanzione amministrativa per le ipotesi di reato caratterizzate da un peculiare disvalore giuridico, quali le forme di evasione grave, realizzate con fraudolenza, simulazione, mendacio, etc., affidando la loro repressione esclusivamente alla giurisdizione penale.

La più immediata e prevedibile obiezione all'adozione di una soluzione fondata sulla "esclusività" della risposta penale è quella che potrebbe cogliere in questo una contraddizione con il fondamentale canone dell'*extrema ratio* e la natura sussidiaria del diritto penale.

Tuttavia, una volta che si riconosca, da un lato, la necessità - in termini di meritevolezza e bisogno di pena - di prevedere sanzioni penali per i casi di illeciti gravi e constatata, dall'altro lato, l'insormontabile difficoltà di individuare una linea di demarcazione tra illecito penale ed amministrativo praticabile e sufficientemente precisa, sembra che la soluzione prospettata sia una sorta di opzione obbligata per risolvere il nodo gordiano del *ne bis in idem* nel sistema tributario.

Una strada simile era stata imboccata, seppure timidamente, dalla legge delega n. 23/2014 in tema di riforma fiscale, il cui articolo 8 aveva previsto, tra i criteri direttivi, quello di dare rilievo «alla configurazione del reato [...] per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione o all'utilizzo di documentazione falsa»; e al contempo anche quello di disporre «la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti». Questi criteri hanno, però, trovato solo parziale seguito nel d.lgs. n. 158/2015 di attuazione della delega, ove ci si è limitati ad innalzare le soglie di punibilità per la maggior parte dei reati e a prevedere, con il nuovo art. 13 del decreto n. 74/2000, la già citata causa di non punibilità legata all'estinzione dei debiti tributari mediante pagamento degli importi dovuti, comprensivi delle sanzioni amministrative⁵¹.

L'opzione di un ritorno "esclusivo" alla sanzione penale per le ipotesi di illeciti gravi è stata, peraltro, prospettata da autorevole dottrina in relazione al doppio binario previsto nel settore degli illeciti finanziari, laddove si ipotizza *de lege ferenda*, al fine di comporre l'antinomia con il *ne bis in idem* europeo, di affidare la repressione della manipolazione di mercato e dell'abuso di informazioni privilegiate all'intervento del solo diritto penale⁵².

⁵¹ Per un inquadramento generale della riforma del sistema penale tributario attuata con il d.lgs. 158/2015 cfr., per tutti, INGRASSIA, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale"*, cit.

⁵² VIGANÒ, *Ne bis in idem e contrasto agli abusi di mercato*, cit., 200 ss.

Inoltre, sempre sul piano sistematico, va considerato che nell'ordine di idee fin qui esposto si è mossa l'ordinanza n. 1782 del 15 gennaio 2015 emessa dalla Cassazione penale, la quale ha rimesso al vaglio della Corte Costituzionale la questione di legittimità dell'art. 187-*bis*, co. 1, del t.u.f. (d.lgs. n. 58 del 1998), disciplinante l'abuso di informazioni privilegiate/illecito amministrativo, nella parte in cui reca l'inciso «salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato» anziché «salvo che il fatto costituisca reato». E ciò proprio sul presupposto che l'alternatività tra sanzioni penali e sanzioni amministrative sia il regime necessario o quanto meno il più idoneo per assicurare il rispetto del principio europeo del *ne bis in idem*⁵³.

Ora, è ovvio che non si possa attribuire a questi assunti interpretativi, maturati con precipuo riguardo al doppio binario degli illeciti finanziari, una valenza ermeneutica decisiva ai nostri fini, posta la sostanziale distanza che separa tale settore da quello degli illeciti tributari. Si tratta di contesti normativi diversi, legati ad indirizzi di tutela difformi, che sottendono valutazioni per nulla sovrapponibili in ragione essenzialmente della diversa natura degli interessi in rilievo. È tuttavia possibile mutuare dalle riflessioni offerte in tema di abusi di mercato una importante premessa di fondo: se vero, come è vero, che la sussidiarietà è un carattere fondamentale del diritto penale, è altrettanto vero che essa necessita di una effettiva e concreta attuazione. Cosa che non avviene – così come nel settore degli illeciti finanziari – nella materia tributaria, ove l'idea che ad un fatto illecito corrisponda un'unica risposta sanzionatoria è stata completamente sovvertita dal “diritto vivente”. Dinanzi al rischio che l'autore del fatto non venisse adeguatamente punito, si è preferito inseguire – evidenzia attenta dottrina – «il sogno dell'iper-effettività attraverso la moltiplicazione degli strumenti sanzionatori»⁵⁴.

Più che come *extrema ratio*, la sanzione penale opera come reazione punitiva aggiuntiva rispetto alla sanzione amministrativa, determinandosi così uno stravolgimento delle finalità proprie del principio di sussidiarietà nell'uso dello strumento penale, oltre che una trasformazione dello stesso rapporto tra le due tipologie di sanzioni.

Non può non osservarsi difatti, da tale ultimo punto di vista, come la congiunzione, in una sorta di progressione sanzionatoria, tra illecito amministrativo e illecito penale rispetto a comportamenti spesso identici, ma solo quantitativamente graduati, peraltro secondo criteri di solito monetari o comunque economici (*in primis* le soglie di rilevanza), muti profondamente l'assetto tra-

⁵³ Su tale pronuncia, *ivi*, 192 s.

⁵⁴ DOVA, *op. cit.*, 2.

dizionale del sistema punitivo. E questo nel senso di considerare i due strumenti sanzionatori utilizzabili indifferentemente a seconda delle scelte di intervento storicamente formulate, quando invece da sempre ad essi si riconoscono ruoli ed ambiti di pertinenza qualitativamente e tipologicamente diversi⁵⁵.

De iure condendo, la strada più certa che si possa immaginare sembra, pertanto, quella di rimettere al legislatore il compito di esprimere un nuovo ed inequivoco giudizio di disvalore in ordine alle singole fattispecie illecite, al fine di riservare alle forme di evasione ritenute gravi la sola sanzione penale e alle condotte (di inadempimento erariale) che si connotano per un'attitudine offensiva diversa e minore la più pronta e celere sanzione amministrativa⁵⁶. Compito - questo - sicuramente non facile, anche sotto il profilo dell'osservanza dei principi di ragionevolezza e di proporzionalità della pena, ma necessario per evitare il concorso delle une e delle altre sanzioni.

In tale prospettiva non ci si potrebbe esimere dal prendere in considerazione, sul piano processuale, anche una regolamentazione dei rapporti tra procedimento tributario e procedimento penale diversa da quella oggi in vigore, e ciò senza tralasciare nessuna opzione. Se la completa separazione dei due processi è stata la strada prescelta dal legislatore del 2000, probabilmente in forza di un rinnovato sistema sanzionatorio andrebbero valutate forme di coordinamento alternative (vale la pena di ricordare come la pregiudiziale tributaria non sia stata abrogata, di sicuro, perché fosse poco logica).

Quello appena introdotto è certamente un tema assai complesso, meritevole tuttavia di essere ulteriormente sviluppato in una sede diversa da questa⁵⁷.

Per ora, tornando alla soluzione proposta sul piano del diritto sostanziale, vogliamo accennare ai vantaggi, non irrilevanti, di cui il sistema sanzionatorio tributario beneficerebbe a fronte di un ritorno "esclusivo" alla sanzione penale per la grande evasione e di un utilizzo complementare della sanzione am-

⁵⁵ Per una puntuale riflessione sul tradizionale modo di intendere il rapporto tra sanzione amministrativa e sanzione penale e sulla sua più recente trasformazione nell'ambito, in generale, del diritto penale economico si rimanda ad ALESSANDRI, *Diritto penale e attività economiche*, Bologna, 2010, 313 s.

⁵⁶ È forse possibile cogliere un riferimento anche in questo senso, o comunque nel senso dell'alternatività delle due tipologie di sanzioni, nella ricostruzione operata sul tema da MAIELLO, *op. cit.*, 348 ss. e da RUSSO, *op. cit.*, 36 ss.

⁵⁷ Per il momento valga il rimando, in ordine ai complessi rapporti tra procedimento penale ed amministrativo, a PISTOLESI, *Crisi e prospettive del principio del doppio binario nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2014, 29 ss.; CARACCIOLI, *Superato il 'doppio binario' tributario-penale? (nota a sentenza: Cass., Sez. IV pen., 18 febbraio 2014, n. 7615; Cass., Sez. III pen., 3 maggio 2013, n. 19100)*, in *Corr. trib.*, n. 13/2014, 1007 ss.; COLAIANNI, *Doppio binario, "esterovestizione", abuso del diritto, valore normale e presunzioni tributarie in un'interessante decisione (nota a Trib. Milano n. 828/2011)*, in *Riv. dir. trib.*, 3, 2012, 123 ss.

ministrativa per le forme di inadempimento erariale.

Un vantaggio importante sarebbe quello di salvaguardare al massimo l'effettività della sanzione penale, minacciata da una troppo frequente maturazione della prescrizione. Alla determinazione legislativa del massimo edittale per le fattispecie più gravi non dovrebbe, infatti, mantenersi estranea la considerazione della disciplina della prescrizione, trasmettendosi così un chiaro messaggio di rigore nella lotta all'evasione fraudolenta grave.

Assumerebbe tra l'altro, una scelta del genere, un significato preciso anche sul piano delle prospettive di tutela, nel senso della valorizzazione - attraverso il potenziamento della sanzione penale per le condotte decettive gravi - dell'interesse della trasparenza fiscale e della funzione di accertamento, quali beni strumentali ad un'efficace protezione dell'interesse tutelato in via principale dai reati tributari, quello alla corretta percezione dei tributi.

L'auspicato ripensamento poi del ruolo, dei caratteri e degli obiettivi da assegnare al sistema sanzionatorio amministrativo/tributario, congegnato in chiave di complementarietà con quello penale, e non più di sovrapposizione ad esso, avrebbe l'importante vantaggio di rafforzarne la funzione compensativa rispetto alle semplici inadempienze erariali e la portata realmente dissuasiva rispetto agli illeciti da infedeltà dichiarativa⁵⁸.

Fin troppo chiaro infine il recupero, in un sistema sanzionatorio così articolato, del principio di certezza del diritto, sotto il profilo della determinatezza e precisione della norma, nonché dal punto di vista del necessario contemperamento tra l'interesse fiscale, le esigenze di criminalizzazione e le fondamentali garanzie del singolo contribuente.

⁵⁸ Sul punto, MAIELLO, *op. cit.*, 348 ss.