

Il Merito

Reati tributari - *Ne bis in idem*

La decisione

Reati tributari - *Ne bis in idem* - Principio di specialità - Presupposti operativi - Configurabilità - Natura penale della sanzione - Interpretazione analogica - Improcedibilità (D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, artt. 1, 5; D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 5; C.p.p., artt. 529, 649).

L'art. 649 c.p.p. è espressione del ne bis in idem, principio generale immanente al sistema volto ad evitare che per la medesima situazione di fatto uno stesso individuo sia perseguito penalmente due volte, anche in assenza di definitività del primo giudizio.

Il giudice è dunque tenuto a pronunciare sentenza di non doversi procedere ex art. 529 c.p.p., sulla base di un'interpretazione convenzionalmente conforme dell'art. 649 c.p.p., sub specie di analogia, per essere lo stesso fatto già oggetto di precedente giudizio penale, considerato tale anche il giudizio amministrativo che comporti una sanzione di natura penale secondo i criteri elaborati dalla giurisprudenza europea.

TRIBUNALE DI ASTI, SEZIONE PENALE, 7 maggio 2015 (ud. 10 aprile 2015)
CORATO, *Giudice* - X., imputato.

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

1. La sentenza in apice appare degna di nota giacché si confronta, in una materia dal notevole rilievo prasseologico, quale il diritto penale tributario, con una delle attualità penalistiche più discusse, terreno di frizione tanto dei precetti convenzionali quanto eurounitari¹ rispetto ad orientamenti giurisprudenziali collaudati e assetti normativi ampiamente sperimentati negli ordinamenti interni². Il riferimento è alla rinnovata attenzione dedicata al tema del *ne bis*

¹ Con la dizione diritto eurounitario, coniata da Ruggeri (RUGGERI, *Dimensione europea della tutela dei diritti fondamentali e tecniche interpretative*, in *Dir. un. eur.*, 2010, 125 ss.) e ormai invalsa, quantomeno nel panorama dottrinale (cfr., ad esempio, CONTI, *Il problema delle norme interne contrastanti con il diritto comunitario non immediatamente efficace fra rimedi interni ed eurounitari*, in www.federalismi.it), si vuole designare l'ordinamento dell'Unione europea.

² Non trovando spazio nell'economia del presente commento, a pena di incorrere in una brutale approssimazione, si danno per assodate le caratteristiche essenziali delle relazioni intersistemiche tra l'ordinamento italiano, quello dell'Unione Europea e quello della CEDU, che si riflettono in tecniche di reazione differenziate a fronte della violazione delle rispettive norme, in virtù di diverse basi costituzionali (gli artt. 11 e 117 Cost., nel caso dell'UE, e il solo art. 117 Cost. in riferimento alla CEDU): la disapplicazione attinge le sole disposizioni *self-executing* contrastanti con il diritto euro unitario, mentre il ricorso necessario alla Corte costituzionale è tipico dei casi di incompatibilità rispetto alla CEDU,

in idem, rinvigorita da un piglio sostanzialistico di marca europea. Figlio dell'emancipazione dalle qualificazioni nazionali, affonda le radici nell'esegesi europea dell'art. 7 CEDU, nell'inflessione sostanzialistica della legalità penale, nelle sue sfaccettature³, esempio paradigmatico di quanto sia pregnante l'incidenza del diritto vivente convenzionale, della *law in action*, sulla portata applicativa delle norme CEDU⁴.

A dire il vero, un temperamento del formalismo non era tema sconosciuto nell'orizzonte dottrinale interno, che si era aperto ad ammettere la possibilità di una natura "parapenale delle sanzioni amministrative"⁵, ma niente in confronto alla "rivoluzione copernicana" apportata dalla concezione autonomista della sanzione penale appena evocata⁶.

Tale approccio⁷, teso com'è ad operare uno scrutinio "funzionale" degli istituti, nell'ottica di verificare la sussistenza delle garanzie minime della "materia

sempreché il necessario tentativo preliminare di effettuare l'interpretazione conforme, comune ad entrambi, non possa dare i frutti sperati, per limiti insiti nel funzionamento delle tecniche ermeneutiche (v., *infra*, nota 61, per il caso di specie). V., su un piano generale, la ricostruzione di CARBONE, *I diritti della persona tra Cedu, diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali*, in *Il diritto dell'Unione europea*, 2013, 1 ss.; nella manualistica, per tutti, GAROFOLI, FERRARI, *Manuale di Diritto Amministrativo*, VI, Roma, 2013, *passim*. Tuttavia la trasversalità dei diritti fondamentali dota le reali dinamiche intersistemiche di tratti di maggiore elasticità rispetto a quanto può apparire da tale sommario schema, (v. *infra*, nota 14). Per una panoramica generale, per tutti, MANACORDA, *Unione europea e sistema penale: stato della questione e prospettive di sviluppo*, in *Stud. Iur.*, 1997, 947 ss.; SALCUNI, *L'europizzazione del diritto penale: problemi e prospettive* Milano, 2011, 411-460; *L'evoluzione del diritto penale nei settori d'interesse europeo alla luce del Trattato di Lisbona*, a cura di GRASSO, PICOTTI, SICURELLA, Milano, 2011.

³ Interessante notare come, proprio alla luce del diritto vivente Cedu, lo stesso giudice della sentenza in commento, in funzione di giudice dell'esecuzione, sia di recente addivenuto ad un'interpretazione convenzionalmente orientata dell'art. 173 c.p., osservando come l'ordine di demolizione, previsto dall'art. 31, comma 9, d.p.r. n. 380/2001, al di là della sua formale qualificazione giuridica interna, sia assimilabile ad una sanzione penale, ad ogni effetto, convenzionale e nazionale. Ne consegue l'applicabilità delle disposizioni in tema di prescrizione della pena, destinata, quindi, ad estinguersi ai sensi dell'art. 173 c.p., ove non eseguita nel termine di cinque anni (Trib. Asti, Giud. Esecuz., 3 novembre 2014, Delorier, con nota di BUCCHI SIENA, *Strasburgo chiama, Asti risponde: l'ordine di demolizione è una pena e si prescrive*, in *questa Rivista* online).

⁴ L'art. 117, co. 1, Cost., infatti, vale ad attrarre anche il formante giurisprudenziale della CEDU, a fronte dell'art. 46, § 1, CEDU, da cui si ricava l'impegno degli Stati ad osservare la Convenzione secondo la ricostruzione che ne offre la relativa giurisprudenza; discorso pressoché analogo può svolgersi quanto all'Unione Europea, giacché, pur mancando una disposizione espressa, inequivocabili sul punto sono le affermazioni della Corte di giustizia.

⁵ Sul punto, tra gli altri, PALIERO, *La legge 689 del 1981: prima "codificazione" del diritto penale amministrativo in Italia*, in *Pol. dir.*, 1983, 117 ss.; in chiave critica, cfr. BRICOLA, *La depenalizzazione nella legge 24 novembre 1981, n. 689: una svolta "reale" nella politica criminale?*, *ivi*, 1982, 364 ss.).

⁶ La concezione europea dell'illecito e della sanzione penale è fenomeno espressivo di una più generale "teoria della nozione autonomia", che, a livello semantico, si riconduce alla categoria della "ridefinizione legale" (dall'angolo prospettico dell'art. 6 CEDU e della *fairness* processuale, diffusamente UBERTIS, *L'autonomia linguistica della Corte di Strasburgo*, in *questa Rivista* online).

penale” anche in settori diversi rispetto alla branca formalmente penalistica, è funzionale ad un incremento del tasso delle garanzie, secondo la logica del sistema “multilivello” di protezione dei diritti fondamentali⁸.

2. Contestualmente all’affermazione della “concezione autonomistica della pena”, sul versante operativo, vengono elaborati, e progressivamente affinati, dei criteri-guida – da non intendersi cumulativi – per discernere i lineamenti della *matière pénale*. È datata 1976 la storica decisione⁹, richiamata dalla successiva elaborazione tratizia quasi come un *refrain*, nella quale vengono enucleate tre grandi categorie di indici: la qualificazione giuridica dell’illecito secondo l’ordinamento nazionale; la natura della violazione cui la sanzione inerisce; la gravità della stessa¹⁰. Da tale punto di vista, non può non rilevarsi come, in effetti, se il caso Engel, nell’affrancarsi dalla prospettiva nominalistica interna, assegnava un ruolo di assoluto rilievo al criterio della severità della sanzione, si registra oggi un deciso mutamento di traiettoria, giacché detta valutazione si contende vieppiù il campo – quando non subisca un vero e proprio “sorpasso” – con il diverso parametro della “natura dell’infrazione”¹¹, declinato nei termini di accertamento della natura repressivo/dissuasiva – *id est* dello scopo – della disposizione sanzionatoria¹². Certo è che, però, anche nell’ultima giurisprudenza europea, il criterio della gravità seguita ad assorbire ogni altra valutazione – continuando quindi, di fatto, a segnare *ex se* il *discrimen* nella prassi – laddove il quantum sanzionatorio oggetto di scrutinio si presenti particolarmente elevato, tale quindi da tradire inequivocabilmente un *dna* smaccatamente repressivo¹³.

⁸ Il sistema multilivello è evocato a p. 8, sent. Trib. Asti, per corroborare i postulati di fondo dell’estensione analogica (v. *infra* nota 60).

⁹ Corte eur. dir. uomo, 8 giugno 1976, Engel e altri c. Paesi Bassi, in *chr.coe.int*. Sulla nozione autonoma di materia penale elaborata nella giurisprudenza di Strasburgo v., nell’ampia letteratura, BERNARDI, Art. 7. “Nessuna pena senza legge”, in BARTOLE, CONFORTI, RAIMONDI (a cura di), in *Commentario della Convenzione europea dei diritti dell’uomo*, Padova, 2001, 249 ss.

¹⁰ Tra gli altri, cfr. CESARI, *Illecito penale e tributario. Il principio del ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo e di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2014, IV, 78.

¹¹ Corte eur. dir. uomo, 23 novembre 2006, Jussila c. Finlandia.

¹² Cfr. Corte eur. dir. uomo, 17 dicembre 2009, M. c. Germania; Id., 21 febbraio 1984, Öztürk c. Germania (Si tratta della pronunzia con cui la Corte ha esteso le garanzie della materia penale ad una sanzione pecuniaria, peraltro modesta, prevista dalla legge tedesca in tema di circolazione stradale (cfr. PALIERO, “Materia penale” e illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell’Uomo: una questione “classica” a una svolta radicale, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 917. Sul punto MAZZACUVA, *La materia penale e il “doppio binario” della Corte europea: le garanzie al di là delle apparenze*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, n. 4, 2013, 1899 ss.).

¹³ Si pensi alle pesanti sanzioni irrogate dal TUF per le fattispecie di manipolazione di mercato, oggetto della sentenza Grande Stevens c. Italia. Al tempo stesso però, ad evidenziare il carattere non cumulativo di tali criteri, e la maggior importanza del criterio dello scopo, si noti come la tenuità della sanzione non

Ormai adusi a fenomeni di circolazione dei modelli di tutela in ambito europeo¹⁴, non può stupirci che l'esperienza così maturata nel contesto Cedu venga recepita, nella sostanza, anche a livello euro unitario; che l'interprete dell'Unione, cioè, arricchisca il proprio *aquis* guardando all'esperienza maturata nel contiguo contesto della CEDU: non a caso, la compiuta mappatura delle fonti europee rilevanti in materia di *ne bis in idem* riconduce l'attenzione non solo sull'art. 4, prot. 7, CEDU¹⁵, ma anche sull'art. 50 CDFUE¹⁶ - come anche sull'art. 54 della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen¹⁷ - ed sulla giurisprudenza oltre confine formatasi su tali disposizioni. Importanza decisiva del diritto vivente europeo di cui il giudice piemontese esibisce piena consapevolezza, nella misura in cui dedica, come un "fuoco di fila", larghissimo spazio alla citazione dei precedenti più rilevanti, tanto in ambito convenzionale che euro unitario. Se è chiaro come la vastità di riferimenti renda remota qualsiasi possibilità di un approccio analitico al riguardo, è bene puntualizzare anche, fin da subito, che il presente commento si appunterà sui profili relativi all'incidenza della giurisprudenza CEDU nella specifica materia considerata, evitando una trattazione autonoma

sia viceversa argomento decisivo ai fini dell'esclusione dallo statuto della pena, a fronte di una disciplina dai contorni comunque spiccatamente repressivi (Corte eur. dir. uomo, 20 maggio 2014, Nykänen c. Finlandia, par. 39, ove è richiamato il precedente Jussilia c. Finlandia citato, par. 30-31).

¹⁴ Sull'impatto della giurisprudenza CEDU sulle prese di posizione del giudice euro unitario, v. *infra*, nota 18. Sulla contaminazione reciproca che caratterizza i principi europei nel "network multilivello" (evocato a p. 8 sent. Trib. Asti) cfr. MANES, *Metodo e limiti dell'interpretazione*, cit., 41. Si evidenzia, inoltre, come tale fenomeno caratterizzi, del resto, l'insieme delle attuali relazioni intersistemiche, non solo quelle tra ordinamenti europei (per una riflessione a tutto campo sulla "bi-direzionalità" del percorso ermeneutico, anche nei rapporti tra fonti interne, BERNARDI, *Interpretazione conforme al diritto UE e costituzionalizzazione dell'Unione Europea - Brevi osservazioni di un penalista*, in *dirittopenale-contemporaneo.it*).

¹⁵ Garanzia ritenuta inderogabile, esclusa com'è dall'ambito di applicabilità dell'art. 15 CEDU, ai sensi del terzo paragrafo dell'art. 4 del protocollo. La riserva apposta dall'Italia, intesa proprio ad escludere dal campo applicativo della norma in questione gli illeciti e i procedimenti non qualificati come penali dalla legge italiana, essendo di natura generale non può essere reputata valida, in forza dell'art. 57 CEDU, mancando l'indicazione delle specifiche disposizioni interne incompatibili: è quanto affermato dalla sentenza Grande Stevens c. Italia; v. anche la sentenza, 23 ottobre 1995, Gradinger c. Austria, ric. n. 15963/90).

¹⁶ Uno dei più importanti effetti delle modifiche introdotte con il Trattato di Lisbona, in vigore dal 2009, è quello della "trattatizzazione" della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che ora "ha lo stesso valore giuridico dei trattati" (art. 6, par. 1 TUE); sulla diretta applicabilità della Carta di Nizza - non più soltanto un influsso, pur rilevante, in via indiretta, quantomeno a livello di "contagio culturale" -, dunque, non si può più nutrire alcun dubbio. Da tale angolatura, v. anche MANES, *Metodo e limiti dell'interpretazione conforme alle fonti sovranazionali in materia penale*, in *Arch. Pen.*, 2012, n. 1., *passim*.

¹⁷ La disposizione garantisce l'effetto preclusivo di un nuovo giudizio a fronte di un provvedimento definitivo di un giudice straniero. Funzionali al sistema Schengen, e in considerazione delle sue peculiarità, le condizioni attinenti l'aspetto esecutivo - già attualizzato, in corso o reso non più possibile - sono repute dalla giurisprudenza CEDU non in contrasto con i propri canoni.

del parallelo diritto vivente europolitano. Ciò non solo perché la questione affrontata dal giudice – che verte su un caso di omessa dichiarazione non unicamente ai fini Iva ma anche Irpef e Irap – fuoriesce dall’ambito di attuazione del diritto dell’Unione, ai sensi dell’art. 51 CDFUE, ma anche perché le considerazioni che si svolgeranno a proposito delle elaborazioni della Corte EDU, in prospettiva generale, conservano validità anche con riguardo al versante dell’Unione, essendo, come anticipato, chiara l’assonanza – sebbene il recepimento non sempre esplicito e senza riserve – tra le costruzioni convalidate dalla Corte di giustizia e quelle proposte dalla giurisprudenza CEDU, ferma restando la delimitazione dell’incidenza delle prime all’ambito di competenza euro unitaria¹⁸.

¹⁸ *Corte Giust.*, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson* (citata in sent. Trib. Asti p. 5), in materia di Iva, specificando l’ambito di applicazione delle norme della Carta, afferma che le fattispecie sostanziali di diritto interno, che hanno rappresentato le basi normative, da un canto, per l’applicazione delle sanzioni amministrative – sovrattasse – e, dall’altro, per l’instaurazione di un procedimento penale, sono entrambe attuative del diritto dell’Unione, pur non essendo il frutto di una “trasposizione” (come invece può dirsi, ad esempio, del settore degli abusi di mercato, su cui cfr. *Corte Giust.*, 23 dicembre 2009, C-45/08, *Spector Photo Group*, par. 74-77.) La decisione Fransson, peraltro, è altresì emblematica di alcune ambiguità nell’atteggiamento della Corte di Giustizia, in alcuni frangenti; nell’utilizzare il parametro rappresentato dall’art. 50 CDFUE, invero, non si effettua alcun espresso riferimento all’art. 4 prot. 7, né ai criteri Engel, con buona pace, sembrerebbe, della previsione di cui all’art. 52, par. 3 CDFUE (tanto più considerato che le *Spiegazioni* relative prevedono – ove ce ne fosse bisogno – che il riferimento alla CEDU riguardi anche i relativi protocolli). D’altra parte, i giudici europolitano richiamano i criteri *Bonda* (Corte giust., GS, 5 giugno 2012, C-489/10, *Bonda par. 37*) – che a loro volta si rifanno, qui dichiaratamente, ai criteri *Engel* (Engel e altri c. Paesi Bassi², 8 giugno 1976, § 82, serie A n. 22) – ma, al tempo stesso, correggono il tiro con l’affermazione (contenuta nel par. 36) di una prevalente logica efficientista, nel bilanciamento con il principio del *ne bis in idem*, diretta a garantire adeguate sanzioni residuali che rispettino i canoni di effettività, proporzionalità e dissuasività, imposti a più riprese dal diritto dell’UE ed estranee al panorama Cedu (sul punto cfr. VOZZA, *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell’Unione Europea*, nota a *Corte Giust.*, 26 febbraio 2013, *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson*, C-617/10, in *dirittopenalecontemporaneo.it*, 6); se, quindi, l’interpretazione fornita dell’art. 51 è tendenzialmente estensiva, in direzione opposta viaggia l’esegesi dell’art. 50 CDFUE, che si concretizza in una lettura tendenzialmente restrittiva del divieto di un secondo giudizio. Sul punto, v. anche MONTALDO, *L’ambito di applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea e il principio del ne bis in idem*, in *Dir. Um. e Dir. Inter.*, vol. 7, 2013, n. 2, p. 579 e ss.; DE AMICIS, *Ne bis in idem e “doppio binario” sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza “Grande Stevens” nell’ordinamento italiano*, cit., *passim*; cfr. FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? «Materia penale», giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse*, in *Riv. Telem. Giur. Ass. it. Cost.*, 3/2014, 5-6; VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell’IVA: la parola alla Corte di giustizia*, in *dirittopenalecontemporaneo.it*. Altro profilo di divergenza da non trascurare, inerisce l’autorità giudiziaria ritenuta competente a valutare i presupposti del *ne bis in idem*, che, da parte della Corte di giustizia, viene tendenzialmente individuata nel giudice domestico, mentre la Corte Edu è solita prendersi essa stessa carico dell’analisi di tale aspetto (lo ricorda MADIA, *Il ne bis in idem convenzionale e comunitario alle prese con la litispendenza*, in *dirittopenalecontemporaneo.it*, 19 e 28; cfr. DE AMICIS, *Ne bis*, cit., 11 ss.). Tali constatazioni disvelano alcuni nodi problematici, in quanto, si potrebbero configurare allarmanti situazioni di *impasse* per il giudice interno che intenda adeguarsi all’uno e

3. L'ossatura essenziale del caso di specie è presto detta, declinando in concreto il problema giuridico generale sopra compendiato, che nella narrativa del fatto così risuona: viola il *ne bis in idem* riconosciuto in sede europea la sottoposizione a giudizio penale di un soggetto¹⁹ chiamato a rispondere ai fini penali per la violazione di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 in riferimento agli stessi fatti integranti gli illeciti tributari di cui agli artt. 1 e 5, uniti in continuazione ex art. 12 d.lgs. n. 47 del 1997, già accertati nella relativa sede procedimentale con provvedimento amministrativo definitivo? In caso di risposta affermativa, quali conseguenze applicative deve trarre l'interprete del caso concreto dalla constatazione di tale violazione?

Spicca, cioè, il quesito se - e, se del caso, in che termini e con quali conseguenze - il doppio binario sanzionatorio previsto dall'ordinamento italiano in materia tributaria sia in contrasto con il principio del *ne bis in idem* processuale garantito a livello europeo. La natura "convenzionalmente penale" dell'illecito "amministrativo" vale, infatti, a rendere operante anche la garanzia sancita dall'art. 4, prot. n. 7, in forza del quale un soggetto già assolto o condannato in via definitiva non può essere nuovamente processato per il medesimo fatto.

A contatto con il profilo del *ne bis in idem*, quale referente tematico dominante, la trama giudiziale reagisce avvolgendosi attorno ad una pluralità di istituti dell'ambiente sostanziale e processuale penalistico, per annodarsi a pro-

all'altro vincolo ermeneutico, senza però esporre il proprio Stato al rischio di una condanna da parte della Corte EDU (cfr. VOZZA, *I confini applicativi del principio del ne bis in idem interno in materia penale: un recente contributo della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, nota a *Corte di Giustizia dell'UE (GS)*, cit., 8), come anche l'eventualità di una normativa di recepimento degli obblighi di fonte euromunitaria che risulti al contempo incompatibile con l'*acquis* CEDU (lo scenario è immaginato da DE AMICIS, *Ne bis, cit.*, 212): al riguardo, sembrerebbe prospettarsi conseguenze inedite, al limite del paradosso, quali un utilizzo dell'art. 11 cost. in chiave di controlimite rispetto al dovere di rispettare gli "obblighi internazionali" di cui all'art. 117 co. 1 Cost. Problematiche di questo tipo sono tuttavia ridimensionate da VIGANÒ *doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Dir. Pen. Cont.-Riv. Trim.*, 2014, 3-4, 230, il quale ritiene possibile per il giudice, in tali evenienze, la strada di un rinvio pregiudiziale di validità alla Corte di giustizia - ai sensi dell'art. 267, co. 1, lett. b), TFUE - avente ad oggetto il contrasto tra la norma UE e il principio CEDU, posto che il rispetto dei diritti convenzionali è *condizione di validità degli atti dell'Unione*, tanto che tali atti potranno essere *annullati* dalla Corte di giustizia proprio "in ragione del loro contrasto con i diritti fondamentali riconosciuti dalla Convenzione e dai suoi protocolli".

¹⁹ Nella specie non è in questione se il soggetto precedentemente sottoposto a procedimento amministrativo sia la stessa persona che riveste la qualità di imputato nel procedimento penale *sub iudice*, trattandosi in questo caso di imprenditore individuale, e non già, come spesso in vicende processuali siffatte, del legale rappresentante di una persona giuridica, evenienza, questa, che pone l'ulteriore problema se possa parlarsi di *ne bis in idem* nonostante la diversità dei soggetti attinti, rispettivamente, dal procedimento tributario e da quello penale; in argomento, CAIANIELLO, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento dell'Iva: il rinvio della questione alla Corte costituzionale*, in *dirittopenalecontemporaneo.it*

blemi di teoria delle fonti e dell'interpretazione²⁰: a riprova di una tendenza, che sembra far sempre più breccia, a muovere da ambiti settoriali per raggiungere i principî cardine della materia - costituzionale e penal-processuale - per tornare nuovamente, alla luce delle acquisizioni ottenute, alla gestione del caso di specie.

Nell'economia del presente contributo, le considerazioni al riguardo non potranno che essere sintetiche e cursorie, potendosi far cenno a tali tematiche solo in un'ottica sussidiaria e strettamente funzionale rispetto al problema centrale in oggetto: questa, del resto, anche l'angolatura da cui il giudice intende riguardarle, in relazione, cioè, alla soluzione interpretativa proposta²¹.

4. Eppure, buoni i propositi, le premesse risultano tradite e il senso complessivo dell'intelaiatura giudiziale finisce per restituire l'impressione di un interprete-Icaro²² che, tragicamente, sulle orme del personaggio mitologico, subisce le rovinose conseguenze di un volo troppo in alto. Al quesito sopra esplicitato, invero, il *decisum* risponde: non doversi procedere. Ma vedremo per quali vie ed in forza di cosa si approdi a tale conclusione, esito di un itinerario non proprio inappuntabile.

La diastasi nella lettura del caso, sembra trasformarla in un letto di Procuste, dove ciò che è ritenuto - peraltro erroneamente - poco utile ai propri fini viene amputato, eclissato, senza nemmeno essere preso in considerazione. Ciò val quanto dire, in maniera più prosaica, che la reale natura del problema, alla luce dei dettami europei, pare sfuggire al giudicante, in mancanza di quella combinazione virtuosa, quella convergenza, dell'itinerario teorico - arricchito da fitti rimandi giurisprudenziali - con la ricognizione della esatta disciplina del settore di riferimento, quello penal-tributario, nel cui ambito si situa la regolamentazione del caso sottoposto.

Ma andiamo con ordine.

5. Un vero e proprio *leading case*, in tema di *ne bis in idem*, è rappresentato dalla nota sentenza Grande Stevens²³, le cui ripercussioni trascendono la spe-

²⁰V., in particolare, p. 8 sent. Trib. Asti.

²¹V. *infra*, con specifico riferimento all'art. 649 c.p.p.

²²Riprendendo un suggestivo *topos* impiegato da MANES, *Il giudice nel labirinto. Profili delle intersezioni tra diritto penale e fonti sovranazionali*, Roma, 2012.

²³Corte eur. dir. uomo, 4 marzo 2014, Grande Stevens e altri c. Italia. Si tratta di arresto ormai divenuto definitivo, poiché la Grande Camera, in data 7 luglio 2014, ha rigettato il ricorso proposto dallo Stato Italiano, (v. comunicato della cancelleria 203/2014, riportato in dirittopenalecontemporaneo.it). Senza entrare nel dettaglio della vicenda, basti considerare, ai nostri fini, - tralasciando i pur significativi rilievi connessi alla violazione dell'art. 6 Cedu, perché profili strettamente processualistici, non afferenti alle censure della difesa né oggetto di valutazione da parte del giudice - che nel caso di specie, a fronte di

cifica fattispecie della manipolazione di mercato all'esame dei giudici di Strasburgo, attraversando la nicchia dei reati finanziari, per spiegare i propri effetti in tutti i settori caratterizzati da un doppio binario procedimentale, come accade, appunto, anche in ambito penale-tributario. La questione trattata dal Tribunale piemontese, quindi, si inserisce nel capitolo delle ricadute applicative delle regole convenzionali, rappresentativa di come il vasto orizzonte dei problemi sollevati si espanda "a raggiera sull'intero universo penale-amministrativo"²⁴, oltre il "recinto" della casistica analizzata. A ripetersi, anche nel settore in disamina, è la stessa dinamica procedimentale - stante la specularità tra la norma di cui all'art. 187-*duodecies* d.lgs. n. 58 del 1998 e quella di cui all'art. 20 d.lgs. n. 74 del 2000 -, non rilevando, nell'ottica del *ne bis in idem* processuale, le diversità quanto alla dimensione sanzionatoria: vale a dire la circostanza che tale ultima normativa, a differenza della prima, predisponga meccanismi di coordinamento, pur rinviato alla fase dell'esecuzione delle rispettive sanzioni, che escludono il cumulo sanzionatorio²⁵.

Secondo lo schema metodologico indicato, delineare i passaggi seguiti in ambito europeo per giungere a chiamare per nome una violazione mascherata del *ne bis in idem*, protetta dall'usbergo nominalistico delle forme²⁶, equivale a tracciare i confini del problema centrale oggetto della presente analisi, scandendo i profili che si andranno a trattare in rapporto al *decisum* in nota.

Ciò posto, va quindi rimarcato come la giurisprudenza EDU, ai fini dell'applicazione dell'art. 4, prot. 7, ritenga di dover operare un quadruplici *test*: il primo vaglio, di fondamentale importanza, riguarda la natura giuridica della prima sanzione, che, per integrare il divieto di cui all'art. 4 cit., dovrà essere qualificata come penale, alla luce degli "*Engel criteria*" sopra enucleati, prescindendo dunque dal proprio *nomen juris*. Appurata in senso positivo la conducibilità al concetto di sanzione penale, il secondo profilo da verificare

una stessa condotta, integrante le fattispecie legali di cui agli artt. 185 e 187-ter, l'imputato veniva sottoposto tanto al procedimento amministrativo, per l'applicazione delle sanzioni amministrative da parte della Consob, quanto al processo penale. Cfr. DE AMICIS, *Ne bis cit., passim*; BOZZI, *Manipolazione del mercato: la Corte EDU condanna l'Italia per violazione dei principi dell'equo processo e del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2014, 3908.

²⁴ Così FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 10.

²⁵ Nel d.lgs. n. 74 del 2000 campeggia, infatti, il combinato disposto degli artt. 19 e 21 d.lgs cit., disciplinante tale raccordo (v. *infra*, nota 38), viceversa assente nell'art. 187 *ter* d.lgs. n. 58 del 1998 - che si apre con la clausola "salve le sanzioni penali [...]" - la cui formulazione letterale segnala, appunto, un'ipotesi di concorso di reati, e corrispondente cumulo sanzionatorio, del resto positivamente confermato dal disposto dell'art. 187-*terdecies*, nel momento in cui - prescrivendo una detrazione dell'importo della sanzione pecuniaria amministrativa dalla pena pecuniaria - contempla proprio tale ipotesi.

²⁶ Corte eur. dir. uomo, 8 giugno 1976, Engel e altri c. Paesi Bassi, § 81; Id., 21 febbraio 1984, Öztürk c. Germania, § 18. 17; Id., 28 giugno 1984, Campbell e Fell c. Regno Unito, § 68.

concerne la medesimezza del fatto. Inizialmente oscillante tra identità formale-legale e naturalistico-sostanziale, a seguito di un profondo mutamento di indirizzo²⁷, si valorizza infine il secondo criterio, della riconducibilità o meno dei fatti ascritti alla medesima condotta²⁸; criterio, questo, che si afferma con nettezza, assumendo la fisionomia di una costante nella giurisprudenza di matrice europea²⁹. Accertata la sovrapposibilità delle condotte, da ultimo, occorre porre l'attenzione alla questione della sussistenza di una decisione definitiva sul merito della regiudicanda. Secondo la lettura europea³⁰, è cioè necessario valutare la duplicazione di procedimenti laddove il primo si sia definitivamente concluso, non essendo in sé vietati procedimenti paralleli, purché alla definitiva conclusione dell'uno faccia seguito il venir meno dell'altro³¹. Si osserva, peraltro, come – e si rileverà notazione di non poca rilevanza nel prosieguo – talvolta la connessione tra due procedimenti concernenti il medesimo fatto possa essere così stringente, per quel che attiene alla fattispecie concreta ed alla scansione temporale, da non determinare una violazione del divieto in parola³².

²⁷ Il Tribunale astigiano (p. 4) individua quale spartiacque la sentenza Corte eur. dir. uomo, [GC], 10 febbraio 2009, Zolotukhin c. Russia, par. 83-84. V. anche la sentenza Grande Stevens sopra citata. Non c'è bisogno di sottolineare che, così facendo, si dilata il raggio di azione della garanzia convenzionale, in quanto viene meno un elemento di selettività quale quello del confronto tra le definizioni legali delle due fattispecie, optandosi quindi per una soluzione più favorevole per il soggetto. Cfr. anche VIGANÒ, *doppio binario*, cit., 225.

²⁸ FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 5 sottolinea come senza dubbio altrettanto avvenga per il *ne bis in idem* sancito dall'art. 649 c.p.p. (sulla cui applicazione nel caso di specie, v. *infra*). Peraltro, se questa sembra essere la lettura tendenzialmente più corretta, portata avanti, in tempi non sospetti, dalla dottrina processualistica (seppur un certo filone avvertisse l'esigenza di prendere in considerazione anche l'oggetto materiale cui la condotta si rivolge, onde evitare alcune incongruenze sistematiche (per tutti, CORDERO, *Procedura penale*, 2006, cit., 1224), la giurisprudenza di legittimità sembra per lo più attestarsi sull'equazione fatto di cui all'art. 649 c.p.p. = condotta + nesso causale + evento (per tale acuto rilievo, CAPRIOLI, *Sui rapporti tra ne bis in idem processuale e concorso formale di reati*, nota a Cass., Sez. III, 15 aprile 2009, F., in *Giur. it.*, 2010, 5 ss.; cfr. FERRARI, *Ne bis in idem, mai più processi-clone - Ecco la strada per evitare duplicazioni*, in *Dir. e giust.*, 2005, n. 40, 76 ss.). Sembrerebbe, dunque, potersi affacciare un'incompatibilità di tale orientamento giurisprudenziale rispetto ai dettami provenienti dalla giurisprudenza europea.

²⁹ La discrasia rispetto al canone interpretativo dell'identità dei fatti materiali, seguito fin dall'inizio dalla Corte di Giustizia (v. Corte Giust. UE, Van Esbroeck, C-436/04, 9 marzo 2006, par. 27-36.) è così sanata (cfr. DE AMICIS, *Ne bis, cit.*, 203). Tanto è evidenziato anche in Trib Torino, (ord.) 27 ottobre 2014 (p. 8), richiamato a p. 7 sent. Trib. Asti, su cui v. *infra, nota 5A*

³⁰ Uno spiraglio in senso diverso è ravvisato a p. 11 sent. Trib. Asti; v. *infra*.

³¹ Cfr. CESARI, *Illecito penale e tributario*, cit., 81 ss.

³² Ciò si è verificato, ad esempio, in Corte eur. dir. uomo, 13 dicembre 2005, Nilsson c. Svezia, richiamata in Id., 27 gennaio 2015, Rinas c. Finland, par. 53: "However, the Court has also found in its previous case-law (see R.T. v. Switzerland (dec.), no. 31982/96, 30 May 2000; and Nilsson v. Sweden (dec.), no. 73661/01, 13 December 2005) that although different sanctions (suspended prison sentences and withdrawal of driving licences) concerning the same matter (drunken driving) have been imposed by different authorities in different proceedings, there has been a sufficiently close connection between

6. Tale, insomma, lo scenario che si profilava.

Il Tribunale astigiano ha gradito così tanto l'orientamento europeo, anche per la sua attitudine a fornirgli il destro per condurre le importanti riflessioni di teoria generale – specie di teoria dell'interpretazione³³ – cui sopra si alludeva, da divenire, però, come si vedrà a breve, “più realista del re”.

Invero, sulla falsariga di quanto sopra schematicamente tracciato, il Tribunale piemontese ha buon gioco nell'affermare la natura sostanzialmente penale della sanzione tributaria, potendo fondare la propria risoluta asserzione su rilievi quantitativi di per sé dirimenti³⁴, additati quali indici di una chiara finalità repressiva. Peraltro, nonostante il richiamo alla sentenza Nykanen, che, come sopra visto, valorizza il peso di una considerazione generale della normativa sanzionatoria³⁵, il giudicante perde l'occasione di analizzare il peculiare assetto normativo – complessivamente segnato da tale impronta – che disciplina la materia penale-tributaria, creazione legislativa ispirata a chiare finalità repressive di deterrenza, sul quale il giudice tace del tutto³⁶. Ma, a ben vedere,

them, in substance and in time. In those cases the Court found that the applicants were not tried or punished again for an offence for which they had already been finally convicted in breach of Article 4 § 1 of 12 Rinas v. Finland judgment Protocol No. 7 to the Convention and that there was thus no repetition of the proceedings”; analogamente, Corte eur. dir. uomo sentenza *Nykanen c. Finlandia* par. 50. [NdR grassetto aggiunto]. Per una valorizzazione di tale aspetto v. *infra*, p. 19 della presente nota.

³³ V. p. 8 ss. La struttura reticolare e polisistemica, connotata da un flusso continuo di suggestioni che va e viene dall'uno all'altro ordinamento (v. *supra*, nota 14), suggerisce, infatti l'abbandono della tradizionale configurazione della teoria dell'interpretazione come derivata dalla teoria delle fonti, di stampo kelseniano, lineare e verticale, a favore di una logica orizzontale circolare e, a conti fatti, avuto riguardo alle dinamiche dei processi interpretativi, circolare. RUGGERI, *Interpretazione conforme e tutela dei diritti fondamentali, tra internazionalizzazione (ed “europeizzazione”) della Costituzione e costituzionalizzazione del diritto internazionale e del diritto euorunitario*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it) evidenzia come non solo le fonti primarie (ciò che discenderebbe anche dalla logica verticale, che modula l'incidenza sul piano applicativo delle fonti europee sulla base del loro rango sub-costituzionale), ma la stessa Costituzione richieda di essere intesa alla luce di materiali normativi e giurisprudenziali provenienti *ab extra*; “così come questi subiscono, dal loro canto, la forte attrazione dai documenti costituzionali, da cui traggono luce ed alimento” (in argomento, anche MANES, *Metodo e limiti dell'interpretazione*, cit., *passim*. ampiamente, in tema di interpretazione conforme; VIGANÒ, *Il giudice penale e l'interpretazione conforme alle norme sopranazionali*, in *Studi in onore di Mario Pisani*, a cura di Corso, Zanetti, Piacenza, 2010, 617 ss.). Con l'effetto, altresì, del formarsi di un cospicuo coacervo di principi e materiali normativi e giurisprudenziali comuni, tali da far parlare di un “diritto costituzionale europeo” (sul punto, LUCIANI, *Gli atti comunitari e i loro effetti sull'integrazione europea*, *Relazione convegno AIC di Catania*, ottobre 2005).

³⁴ Pp. 2-3 sent. Trib. Asti.

³⁵ Come già detto, enunciazione occasionata anche dalla circostanza che l'importo della sovrattassa, in quel caso, fosse contenuto (v. *supra*, nota 13).

³⁶ Nella relazione di accompagnamento al D.lgs. 74/2000 si legge: “all'affermazione del principio di specialità non deve peraltro seguire – stante il ricordato criterio di delega di cui alla lett. l) – una perdita di deterrenza del sistema nel suo complesso. Preoccupazioni su questo versante si connettono, per vero, all'eventualità che, in determinati frangenti, il potenziale autore d'una violazione tributaria possa consi-

a lasciar perplessi è un silenzio che non sembra qui avere il sapore del dato *a latere* implicitamente acquisito o surrogabile da diverse osservazioni, risaltando i contrassegni di un'omissione improvvida. Ebbene, quanto all'evoluzione normativa, occorre evidenziare come tale disciplina abbia subito un moto a parabola, facendosi ritorno al criterio dell'alternatività delle sanzioni, inizialmente previsto ed oggi consacrato nell'attuale disciplina dal principio di specialità dell'illecito penale e tributario di cui all'art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000, solo all'esito di un lungo percorso storico, costituendo detta materia, "sino ad un passato relativamente recente, terreno «elettivo» di applicazione del regime del cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative"³⁷

Limitando l'analisi al settore interessato³⁸, si scorge come, in effetti, anche in ragione di tale dato diacronico, l'interesse per il tema del possibile cumulo sanzionatorio abbia di gran lunga preceduto quello per il cumulo procedimentale³⁹.

Come già detto, però, pur senza perdere i suoi connotati di deterrenza⁴⁰, oggi

derare maggiormente temibile una sanzione amministrativa pecuniaria di elevato ammontare (quale normalmente sono quelle tributarie, ragguagliate a percentuali o multipli dell'evasione) e che verrà d'altro canto indefettibilmente applicata, piuttosto che una sanzione penale, fortemente afflittiva bensì in astratto, ma la cui esecuzione è suscettiva di venir evitata, in concreto, con l'ottenimento della sospensione condizionale della pena: donde, in definitiva, un possibile pungolo al compimento dei fatti più gravi di evasione (collocati, cioè, al di sopra della soglia di punibilità), in luogo di quelli più lievi".

³⁷ Così FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 10. Senza poter dar conto compiutamente di tale *iter*, in estrema sintesi le tappe più significative: l'alternatività tra le due risposte sanzionatorie, penale ed amministrativa, era stata posta originariamente come regola dall'art. 3 della L. 4/1929. Di segno opposto, le riforme degli anni '70 avevano invece introdotto la cumulatività tra i due tipi di sanzione, all'insegna di finalità spiccatamente repressive nella prevenzione degli illeciti fiscali. Dopo altalenanti vicende, l'approvazione della delega al Governo per ridisegnare il sistema penale tributario, contenuta nella L. 205/99, conduceva al varo del d.lgs. n. 74 del 2000 (che racchiude il nuovo sistema penale tributario sostituendosi alla previgente normativa), con il cui art. 19 - che delinea il principio di specialità - si optava, infine, per un ritorno alla iniziale soluzione di alternatività, confermando, peraltro, sotto tale profilo, quanto anticipato nella L. delega n. 662/1996. Per tale ricostruzione, SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, IV ed., 226; CESARI, *Illecito penale e tributario*, cit., 75 ss.; ARDITO, MUSCO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013, 335 ss.. Si segnala, solo per completezza, la recente riforma dei reati tributari apportata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (con cui il Governo ha esercitato la delega conferitagli con l'art. 8, co. 1, l. 11 marzo 2014, n. 23) (per uno specifico risvolto suscettibile di avere ricadute su tale tema v. *infra*, nota 45).

³⁸ Qualche rapido cenno al settore degli illeciti finanziari è già stato svolto *supra*.

³⁹ A fronte di agitate denunce provenienti da una parte della dottrina circa l'eccessiva gravosità del regime del cumulo, sopra richiamato, si contrappone però la tendenza del legislatore - dei vari paesi - a variamente utilizzarlo. Al di là del caso italiano le più evidenti differenze tra le varie soluzioni che si profilano si manifestano più che altro sul piano degli strumenti talvolta previsti al fine di mitigare il complessivo risultato sanzionatorio, computando le sanzioni già irrogate nel quantificare quelle successivamente disposte. Per esemplificare, campeggia il caso dell'ordinamento francese, in cui si prevede che il cumulo derivante dall'applicazione delle due diverse sanzioni sia tale da non giungere al superamento dell'importo più elevato previsto per ciascuna di esse. Si rinvia a MODERNE, *La sanction administrative. Elements d'analyse comparative*, in *Revue française de droit administratif*, 2002, 483 s..

⁴⁰ Come ricorda la Relazione citata *supra*.

l'assetto normativo è decisamente mutato. La peculiarità del regime attualmente tracciato dal d.lgs. n. 74 del 2000 si impernia infatti sul connubio del principio di specialità con il sistema del doppio binario⁴¹. La regolamentazione domestica ha cioè assunto un senso compiuto, le cui coordinate sono costituite, appunto, dal principio di specialità *ex art. 19*, dal regolamento dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario *ex art. 20* – nel senso del divieto di sospensione tra procedimenti – e dalla eseguibilità delle sanzioni amministrative per le sole violazioni ritenute penalmente non rilevanti *ex art. 21*, così da evitare il cumulo sanzionatorio in tale fase. L'ufficio competente irroga così sempre le sanzioni relative alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato, che, peraltro, diverranno eseguibili nei confronti del responsabile solo qualora questi venga assolto con esclusione della rilevanza penale del fatto⁴²: in ossequio ad una logica di efficienza ed indefettibilità⁴³.

7. Allora, se non ci si inganna, non si riesce proprio a spiegare l'accento del giudice piemontese sul principio di specialità, quasi che nella fattispecie si an-

⁴¹ Inaugurato con la riforma dei reati tributari, di cui alla legge n. 516 del 1982, che taglia i ponti con la previgente disciplina del 1929 (legge n. 4 del 1929 che introduceva la "pregiudiziale tributaria" *ex art. 21, co. 4, legge cit.*, subordinando il procedimento penale alla definitività del contenuto dell'avviso di accertamento e, quindi, al giudicato formatosi nell'ambito del processo tributario), il doppio binario continua a godere di buona salute (ignaro di quanto si andava preparando nella fucina europea), perdurando, dapprima, con l'introduzione del nuovo codice di procedura penale del 1988, che anzi accentua l'autonomia del processo penale da quello tributario sotto il profilo probatorio, poi con il varo del d.lgs. n. 74 del 2000, che, se da una parte disciplina i rapporti tra illecito penale e tributario alla luce del principio di specialità, dall'altra, riconferma il principio della piena e reciproca autonomia tra i due procedimenti, con l'esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità e – in particolare, per quanto qui rileva – di possibile sospensione (come anticipato *supra*, ai sensi dell'art. 20 d.lgs. n. 74 del 2000, il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto il medesimo fatto). Per quanto riguarda il caso inverso, applicandosi la normativa processuale generale, la facoltà di sospensione è prevista alle sole condizioni di cui agli artt. 3 e 479 c.p.p.: ciò comporta non solo la assai difficile verificabilità delle condizioni di cui all'art. 3, ma l'impossibilità pratica di applicare l'art. 479 c.p.p., non sussistendo il requisito dell'inesistenza di limitazioni alla prova del diritto controverso, posto che nel diritto tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale (MONFREDA, *La riforma del diritto penale tributario*, Macerata, 2006, 121). Quanto al piano probatorio – ma tale affermazione verrà ripresa nella parte finale perché fornisce una suggestione e uno spunto non inutili anche rispetto alla nostra analisi –, va segnalato come per CARACCIOLI, *Superato il "doppio binario" tributario-penale?*, in *Corr. trib.*, 2014, 1007 ss. le "due rette parallele" non lo siano poi nei fatti, verificandosi spesso interscambi nella prassi (v. *infra*, p. 19 della presente nota).

⁴² Non rientra quindi in tale formula l'ipotesi di estinzione del reato, in quanto non idonea ad escludere la "rilevanza penale del fatto", come richiesto dall'art. 21 D.lgs cit.

⁴³ Il divieto di sospensione si legge proprio in combinazione con la regolamentazione dell'eseguibilità, in quanto si scongiura così il rischio che il contenzioso amministrativo, dopo essere stato sospeso, debba essere riavviato in coda al processo penale in caso di irrilevanza penale del fatto, essendosi l'amministrazione già precostituita un titolo da mettere in esecuzione (sul punto, cfr. FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 11).

nidasse un problema di *ne bis in idem* sostanziale - di cui tale criterio, secondo la migliore dottrina, costituisce manifestazione⁴⁴ - se non come un patente fraintendimento, per un verso, della normativa sopra delineata⁴⁵, per altro, dei dettami sovranazionali. Ecco spiegata allora l'assimilazione tra il parametro che deve guidare l'*actio finium regundorum* del concetto di "stessa materia", trattando il principio di specialità, e quello che definisce le fattezze dell'*"idem factum"*, in sostanza il criterio della stessa condotta, in tema di *ne bis in idem* processuale⁴⁶. La "prova del nove" la fornisce uno dei passaggi meno chiari della sentenza in nota: trasladando al piano sostanziale il concetto di *idem factum* forgiato in sede europea per l'applicazione del *ne bis in idem* processuale, si pretende adattare quest'ultimo - e appiattirlo- sugli scopi assoluti dal principio di specialità, quindi del *ne bis in idem* sostanziale.

A conti fatti, anche le critiche mosse alla posizione delle Sezioni unite⁴⁷ - che si muovono nel solco di un orientamento consolidato, che delimita i confini del concorso apparente in chiave strutturale⁴⁸ - si muovono lungo tale crinale⁴⁹.

⁴⁴ Si colloca, infatti, sul terreno del diritto sostanziale, esprimendo la preoccupazione di non addossare all'autore più volte lo stesso fatto (MANTOVANI, *Diritto penale, parte generale*, VIII, Padova, 2013, 486).

⁴⁵ Come nota FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 11, infatti, «il congegno assicura il rispetto del *ne bis in idem* sul piano sostanziale [...]». Per vero, rileva ancora l'A., qualche problema potrebbe porsi quanto alla possibilità di accedere al patteggiamento posto che la circostanza attenuante speciale, prevista dall'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, (la cui fruizione, a seguito di una novella del 2011 - d.l. n. 138 del 2011 -, costituisce condizione per accedere a tale rito) riguarda anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie non applicabili all'imputato in base al principio di specialità; sarebbe, però, un pagamento volontario, e non coatto, finalizzato ad ottenere un beneficio in sede penale (FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 11), coerente con la logica di fondo del meccanismo premiale del patteggiamento. La questione è stata comunque sollevata, sotto questo profilo, di fronte alla Corte cost., (ord.) 5 novembre 2015, n. 225, che però ha dovuto ordinare la restituzione degli atti al GUP del Tribunale di Torino (ord., 15 dicembre 2014) per una nuova valutazione della rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione essendo intervenuto, dopo l'ordinanza di rimessione, il d.lgs. n. 158 del 2015, sopra citato. In particolare, l'art. 11 dello stesso ha integralmente sostituito l'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, il quale risulta attualmente dedicato alla disciplina dei casi nei quali il pagamento del debito tributario, già configurato come circostanza attenuante speciale, assurge a causa di non punibilità; la disposizione limitativa dell'accesso al patteggiamento è stata trasferita nel co. 2 del nuovo art. 13-*bis*, con una formulazione differente rispetto alla precedente. Si attendono gli sviluppi di tale vicenda.

⁴⁶ V. *infra*

⁴⁷ Cass, Sez. un., 28 marzo 2013, R. e Sez. un., 28 marzo 2013 F., le quali, sia pure chiamate a risolvere una problematica intertemporale, hanno affrontato il tema dei rapporti intercorrenti tra la fattispecie penale di cui all'art. 10-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000 e l'illecito amministrativo di omesso versamento di cui all'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, escludendo che tra le due fattispecie vi sia un rapporto di specialità, ritenendo, al contrario, che debba parlarsi di progressione illecita; entrambe in *Cass. pen.*, 2014, 40, con nota di CIRAULO, *La punibilità degli omessi versamenti dell'iva e delle ritenute certificate*. Si legga anche il commento di TRAVERSI, *Interpretazione rigorosa delle Sezioni Unite sull'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute*, in *Corr. trib.*, 2013, 3487.

⁴⁸ Alla stregua del quale il rapporto di specialità si presenta quale relazione logico-formale che ricorre quando una norma penale incriminatrice contempla elementi identici ed altri specializzanti, per aggiunta o per specificazione, rispetto agli elementi di un'altra fattispecie. La posizione è convalidata da Corte

Si taccia, infatti, di incompatibilità europea la valutazione in astratto tra le fattispecie tipiche, rilevando come il diritto vivente della CEDU imporrebbe di operare una verifica in concreto tra le condotte.

In altri termini, il giudice anziché soffermarsi, in sede di verifica del secondo requisito richiesto nello schema di cui sopra – quello dell’idem factum quale fatto storico-naturalistico, *melius* condotta –, sul *ne bis in idem* processuale, utilizza detto criterio per decodificare un problema di *ne bis in idem* sostanziale, che, peraltro, a ben vedere, era già risolto a livello normativo! Tale continuo slittamento di piani acquista maggiore evidenza laddove il giudice disinvoltamente sposta l’attenzione, senza soluzione di continuità, sul profilo delle soluzioni operative, che non orbitano nella galassia del diritto penale sostanziale, in cui il principio di specialità si radica, ma riposano su un livello processuale: è proprio soffermandoci su tale punto che ci si convince che quello sagomato dal giudice, ancorato sul binomio concorso apparente- concorso formale, è nient’altro che un *ne bis in idem* processuale ridotto a mero spec-

cost., n. 97 del 1987, in relazione all’art. dell’art. 9 legge n. 689 del 1981 – ma con un’osservazione estensibile anche all’analoga fattispecie di cui all’art., 19, co. 1, d.lgs. n. 74 del 2000, prevista per i reati tributari -: «una volta constatata la convergenza su di uno stesso fatto di più disposizioni, [...] una sola é «effettivamente» applicabile, a causa delle relazioni intercorrenti tra le disposizioni stesse (ad es. rapporto di “specialità” ex art. 15 c.p.) [...]» (testualmente). A ben vedere, Le Sezioni unite sembrano fare corretta applicazione dei postulati tradizionali, giacché, anche se la condotta concreta integra entrambe le fattispecie, i fatti astratti risultano divergenti, al di là degli altri elementi evidenziati – che avrebbero potuto configurare un rapporto di specialità – prima e soprattutto in termini di condotta, in quanto, come è noto, l’omissione, costituendo un comportamento negativo rispetto ad un obbligo di fare, viene ad esistenza allo scadere del termine oltre il quale il rispettivo adempimento non è più possibile: ci troviamo, effettivamente, di fronte a due condotte disposte in sequenza, così da configurare una progressione criminosa. Ad alcune considerazioni che non sembrano condivisibili, laddove si fa derivare la conclusione delle Sezioni unite dall’adesione a quel filone, che sembra invece recessivo anche in giurisprudenza, che risolve “la specialità in considerazioni relative al bene giuridico” (così p. 5 sent. Trib. Asti), sono giustapposti riferimenti giurisprudenziali inesatti, non pertinenti, come il richiamo a Cass, Sez. II, 24 febbraio 2010, V., N. in iusexplorer.it, considerata erroneamente adesiva rispetto al criterio del fatto concreto, anch’esso largamente minoritario in giurisprudenza (favorevole a tale soluzione, Cass, Sez. III, 8 febbraio 2012 G. in iusexplorer.it, peraltro non citata in sentenza), mentre non è nemmeno sfiorato il profilo – questo, sì, certamente criticabile nell’articolato delle Sezioni unite – dello stravolgimento della disciplina della progressione illecita, posto che, come il principio di specialità, qui ritenuto non operante, così anche la disciplina della progressione costituisce espressione del principio del *ne bis in idem sostanziale*: come rileva FLICK, NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 11-12, «se la fattispecie illecita *maior* (reato di omesso versamento annuale) implica necessariamente il passaggio attraverso l’illecito o gli illeciti minori (omesso versamento periodico mensile o trimestrale), corrispondendo ad uno stadio crescente di offesa al medesimo interesse, questi ultimi dovrebbero rimanere assorbiti dalla prima, proprio sulla base dei postulati della progressione illecita».

⁹⁰ Gli argomenti spesi, oltre che forieri di non pochi rilievi critici, essendo quantomeno problematico “far dipendere da un fatto concreto l’instaurarsi di un rapporto di genere a specie” (MANTOVANI, *Diritto penale*, cit., 480), del resto, non sono nemmeno necessari alla soluzione del caso concreto, posto che, a differenza dell’ipotesi analizzata dalle Sezioni unite citate, di certo più problematica, quella sottoposta al giudice piemontese è agevolmente risolvibile in termini di specialità già sulla base del criterio astratto così criticato, come in effetti deve ammettere lo stesso giudice a p. 6.

chio di quello sostanziale, spogliato di qualsiasi altra *ratio* giustificatrice⁵⁰. Preme sottolineare, ancora, la pericolosità delle premesse. Il ragionamento, dalla coda velenosa, incarna la classica tesi che prova troppo: imperniare, infatti, l'individuazione dell'area del *double poursuite*, vietato dai dettami europei, sulla distinzione fra concorso formale e concorso apparente di norme⁵¹ equivarrebbe a negare l'ammissibilità stessa non solo di ogni ipotesi di cumulo tra sanzioni penali e amministrative ma della disciplina del concorso formale *tout court*, laddove invece nella prospettiva europea, la comminatoria di due sanzioni per gli stessi fatti non è a priori esclusa, fermo restando che ciò avvenga nell'ambito dello stesso procedimento.⁵²

8. Il pensiero sistemico del giudice ha ceduto forse alla tentazione di scovare troppo frettolosamente quello che vorrebbe presentare come l'”uovo di Colombo”, una soluzione piana alla luce delle premesse, sviluppo coerente di una linea convenzionalmente conforme attenta a sfruttare tutti i margini operativi forniti dalla normativa interna nella sua dimensione processuale: sembra questo, in fondo, il messaggio che il giudicante vorrebbe affidare al raffronto con le diverse operazioni ermeneutiche, inutilmente complesse – nella sua prospettiva – portate avanti nella giurisprudenza di merito e di legittimità⁵³,

⁵⁰ Ampiamente, in argomento, CAPRIOLI, *Sui rapporti tra ne bis in idem processuale e concorso formale di reati*, cit., 5 ss., il quale valorizza la dimensione individuale sottesa a tale valore, considerati i “costi umani” del processo, la cui instaurazione non deve divenire un abuso. Senza voler aprire ad una tematica processualistica, che sarebbe degna di ben altri approfondimenti, preme evidenziare soltanto la parzialità dell'approccio del giudice piemontese – focalizzato su un solo lato del problema, peraltro, come visto, insussistente – già messa in luce da CAPRIOLI, *Sui rapporti tra ne bis in idem processuale e concorso formale di reati*, cit., *passim*, in prospettiva generale, il quale afferma: “dove opera il primo [NdR. ne bis in idem sostanziale] è destinato certamente a operare anche il secondo [NdR. ne bis in idem processuale], ma non è vero il contrario: le istanze garantistiche che ispirano il divieto di secondo giudizio non coincidono con la sola necessità di evitare che sia condannato due volte un soggetto che la legge penale consente di punire una volta sola. Ovvio, in altre parole, che non si possa instaurare un secondo giudizio quando non vi siano più sanzioni penali legittimamente applicabili: ma sarebbe un errore limitare a questi soli casi la sfera di incidenza del *ne bis in idem* processuale”. Significativo, su tale linea, come nella sentenza Grande Stevens (citata *supra*) le obiezioni del Governo italiano, che adducevano argomenti in tema di concorso formale, nemmeno vengano prese in considerazione, evidentemente perché nient'affatto pertinenti.

⁵¹ Cfr. p. 4 sent. Trib. Asti.

⁵² Per tutte, Corte eur. dir. uomo, 30 aprile 2015, Kapetanios e altri c. Grecia, par. 72: “En outre, la Cour note que l'article 4 du Protocole no 7 n'interdit pas en principe l'imposition d'une peine privative de liberté et d'une amende pour les mêmes faits litigieux, à condition que le principe ne bis in idem soit respecté. Ainsi, dans le cas de la répression de la contrebande, ce principe ne serait pas atteint si les deux sanctions, privative de liberté et pécuniaire, étaient imposées **dans le cadre d'une procédure judiciaire unique**”.

⁵³ V. *infra*; la coppia di soluzioni alternative, evidenziata dal Tribunale di Asti (pp. 6-7), è abbracciata altresì, rispettivamente, quanto al primo fronte, – quello dell'incidente di costituzionalità al metro dell'art. 117 Cost – oltre che dalla sentenza citata (Cass., Sez. V, (ord.) 11 novembre 2014, C., in iussex-

tendendo ad accreditare la propria iniziativa con il senso di continuità a premesse interpretative più che consolidate⁵⁴. Tale percorso, come si è visto, non poco accidentato, trova il suo coronamento nell'appello all'art. 649 c.p.p. quale rimedio applicativo. Ora, non si può certo negare al giudicante il merito di aver toccato alcuni nodi cruciali dell'ermeneutica moderna. Questi, infatti, evocando la visione kelseniana dell'attività interpretativa, per prenderne le distanze, lascia intendere di prediligere un approccio al problema di stampo assiologico-sostanziale piuttosto che formale-astratto, di avvertire la necessità di un'interpretazione circolare. Sintomatico di tale atteggiamento è anche l'accostamento, nell'area dei "principi fondamentali dell'ordinamento nel suo complesso", tra controlimiti⁵⁵ e principi generali del diritto, che la richiamata

plorer.it, che solleva la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. in via subordinata rispetto a quella concernente l'art. 187-bis comma 1 t.u.f.), da Cass., Sez. V, (ord.) 16 ottobre 2014, C., in *dir. Pen. cont.*, 22 gennaio 2015, nonché, nella giurisprudenza di merito, da Trib. Bologna, (ord.) 21 aprile 2015, (dir pen cont. con nota adesiva di CALANELLO, cit., *passim*); quanto al secondo - rappresentato dal rinvio pregiudiziale - oltre a Trib. Torino, sez. IV pen., 27 ottobre 2014, Giudice Pio (con nota di SCOLETTA, *Ne bis in idem e illeciti tributari per omesso versamento delle ritenute certificate: un problematico rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia*, in *dir pen cont.*, 17 novembre 2014 e di MANFREDI BONTEMPELLI, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, in archiviopenale.it) va segnalato Trib. Bergamo, (ord.) 28 settembre 2015 (con nota di VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia*, in dirittopenalecontemporaneo.it). A differenza di quest'ultimo - che solleva una questione in materia Iva, come nel caso Fransson, cui è perciò applicabile l'art. 50 CDFUE - perplessità erano state sollevate in dottrina, fatte proprie anche dal giudice di Asti, rispetto all'ordinanza del Tribunale di Torino: la Corte giust., ord. 15 aprile 2015, B. (C-497/14), confermandole, ha evidenziato come il procedimento principale, in materia di violazioni tributarie relative alle imposte sul reddito vertesse su una normativa nazionale che non presenta alcun nesso con il diritto dell'Unione (cfr. SCOLETTA., *Omesso versamento delle ritenute d'imposta e violazione del ne bis in idem: la Corte di Giustizia dichiara la propria incompetenza*, in dirittopenalecontemporaneo.it). Un'ipotesi ancora diversa, non considerata, è quella dell'applicabilità diretta dell'art. 50 CDFUE, percorsa da Trib. Milano, 6 luglio 2011, Giud. Curami, in dirittopenalecontemporaneo.it. In dottrina, per la soluzione dell'applicabilità diretta dell'art. 50 TFUE, DE AMICIS, *Ne bis*, cit. 23. Un ventaglio di soluzioni è valutato da FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 7 e VIGANÒ, *doppio binario*, cit., 228-233; ampiamente, anche, MADIA, *Il ne bis in idem convenzionale e comunitario alle prese con la litispendenza*, in dirittopenalecontemporaneo.it, *passim*, nella prospettiva del particolare problema della litispendenza.

⁵⁴ Così p. 3 sent. Trib. Asti; termine, questo, caricato ormai anche di connotazioni ottativamente tecniche, alla luce di Corte cost., 26 marzo 2015, n. 49, posto che il giudice delle leggi, con un'asserzione quanto mai impegnativa rispetto ai propri precedenti, vuole norma interposta (salvo, comunque, che di essa non risulti negativo il giudizio di conformità costituzionale) solo quella di diritto "consolidato", ossia che abbia maturato a Strasburgo una stabilizzazione interpretativa. Peraltro, tale pronuncia, secondo un acuto commentatore (RUGGERI, *Fissati nuovi paletti della consulta a riguardo del rilievo della CEDU in ambito interno*, nota a *Corte cost. n. 49 del 2015*, in dirittopenalecontemporaneo.it) si presenta come figura iconografica di quella visione piramidale dei rapporti tra le Carte e le Corti *che pervade anche la teoria dell'interpretazione* e che sarebbe presenza costante - osteggiata dall'A. - fin dalle sentenze "gemelle" del 2007, lasciando alla diversa visione "orizzontale", "circolare", ben pochi luoghi ermeneutici di manifestazione (un esempio, in Corte cost., 22 ottobre 1999, n. 388). Quella stessa visione da cui il giudice di Asti, nel prosieguo, si affretta a prendere le distanze (cfr. p. 8 sent. Trib. Asti).

⁵⁵ P. 10. Nel senso di escludere che la lettura dell'art. 4 del prot. n. 7 offerta dalla sentenza della Corte

sentenza Pupino⁵⁶ invoca come limiti dell'interpretazione con riferimento all'art. 6, co. 3 Tue. Lo sfondo tratteggiato, balzando manifesta la esclusione della fisionomia dello *jus singulare*⁵⁷, incornicia l'epilogo cui tale costruzione è servente: la piena conciliabilità dell'applicazione analogica – quale modalità di estrinsecazione dell'interpretazione conforme – dell'art. 649 c.p.p., da leggersi in chiave europea come espressivo di un diritto fondamentale dell'individuo⁵⁸, con la rete di principi del nostro sistema, declinato in un'ottica multilivello⁵⁹.

9. Tali notazioni, comparate ai rilievi critici sopra espressi, alimentano l'impressione di uno sfondo nitido ad incorniciare un primo piano sfocato. Ancora una volta, infatti, il giudice sembra “pagare lo scotto” dell'omessa analisi dell'assetto normativo di settore: la *voluntas legis, materializzandosi in primis* nel testo cristallino di cui all'art. 20, D.lgs 74/2000 – di cui si è sopra discusso – depone evidentemente per un *favor* per il doppio binario, che concretizza quindi un ostacolo di carattere logico-giuridico all'operatività dell'analogia, difettando il presupposto costitutivo della lacuna⁶⁰. Se questo ne è un limite intrinseco, il tentativo di estensione analogica pone poi non pochi problemi di accettabilità costituzionale: ci si dovrebbe chiedere se si possa affidare ad un profilo di precedenza temporale, in ultima analisi al mero caso,

EDU si ponga in frizione con i precetti costituzionali interni, FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 7.

⁵⁶ Corte eur. dir. uomo, 16 giugno 2005, Pupino, in curia.europa.eu

⁵⁷ Sulla definizione di *jus singulare* nel diritto romano, ROBLEDA, *Introduzione allo studio del diritto privato romano*, II, Roma, 1979, 216 ss..

⁵⁸ P. 9 sent. Trib. Asti. Aperto alla conclusione dell'interpretazione analogica dell'art. 649 c.p.p., VIGANO, *doppio binario*, cit., 228.

⁵⁹ Meritorio come le considerazioni spese nella sentenza astigiana comportino inevitabilmente un arricchimento della *ratio* dell'art. 649 c.p.p., coniugando principi europei ed interni, di rango costituzionale, per esaltare l'impronta anche garantistica sottesa all'art. 649 c.p.p. (cfr., già in Cass., Sez. un., 28 giugno 2005, D, il riferimento all'art. 111 Cost.), sì da rendere implausibile la tesi che tale norma si limiti soltanto a prevenire ipotesi di conflitto pratico di giudicati (contra MANFREDI BONTEMPELLI, *Il doppio binario*, cit., 17, che esclude, proprio per tale via, l'impiego dell'art. 649 c.p.p. in tale frangente) Cfr. anche CORSO, DEAN, DOMINIONI, GAITO, GARUTI, MAZZA, SPANGHER, *Procedura penale*, III, Torino, 2014, 22.

⁶⁰ Il Tribunale, nell'appello – astrattamente impeccabile – alla “coerenza” del sistema e alle sue potenzialità di “autointegrazione” (p. 8) sembra dimenticarsi che il *proprium* dell'analogia è, appunto, la sussistenza di qualcosa da integrare: una lacuna. Volendo operare un raffronto, se è vero che – questa volta in fase patologica del ne bis in idem processuale – una strada apparentemente simile sembra essere stata percorsa, con riguardo all'art. 669 c.p.p. (ipotesi prospettata da FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo*, cit, 8, in alternativa a quella dell'incidente di costituzionalità), da Cass., Sez. I, 13 marzo 2015, G. in iusexplorer.it, applicata ad un caso in cui la stessa infrazione era stata sanzionata due volte, è chiaro come in quell'ipotesi, quanto ai presupposti, a mancare fosse proprio una contraria volontà legislativa espressa nel settore di riferimento: mancava, quindi, l'ostacolo dell'assenza di una lacuna. Da notare che, alla luce di ciò, va da sé come la stessa declaratoria che attingesse l'art. 649 c.p.p., senza lambire il micro-sistema normativo penal-tributario, risulterebbe vana, non privando di efficacia l'esplicito avallo legislativo alla prosecuzione di entrambi i procedimenti.

il compito di determinare quale debba essere il “binario morto”⁶¹. Si dovrebbe cioè motivare la compatibilità, quantomeno con l’art. 3 Cost, di situazioni in cui la tutela individuale viene consegnata alle garanzie procedurali, inevitabilmente più attenuate, del procedimento amministrativo⁶², attesa la sospetta disparità di trattamento che si verrebbe a profilare rispetto agli altri casi. Ma v’è di più. Stante la fisiologica maggiore “lentezza” del procedimento penale rispetto a quello amministrativo, dirompente quanto singolare si rivelerebbe l’utilizzo del congegno di cui all’art. 649 c.p.p.: esso si tradurrebbe, nei fatti, nell’applicazione di una norma che, molto spesso, non è quella speciale (che coincide, tendenzialmente, con la norma penale); ironia della sorte, quello che nell’ottica del giudice nasce come strumento per far fronte alla mancata applicazione del principio di specialità si risolve nella sistematica negazione dei risultati che dalla sua operatività sarebbero dovuti conseguire⁶³. In un’ottica *de jure condendo*, dal punto di vista delle garanzie europee, una soluzione potrebbe forse essere la creazione di un meccanismo di raccordo, a monte, che consenta di attuare compiutamente il principio di specialità – attualmente per così dire “temperato” – già nella fase dell’irrogazione, prima che in quella dell’eseguibilità, in modo da impedire alla base la duplicazione procedimentale. Sennonché, già allo stato attuale, il sistema potrebbe forse “reggere”, non sembrando troppo eccentrico ipotizzare in via congetturale – attendendo eventuali segnali più decisi al riguardo – che il raccordo, seppur circoscritto, già presente nel settore penal-tributario⁶⁴, possa essere valorizzato nei termini di una connessione tale da escludere il requisito dell’indipendenza⁶⁵ richiesto dalla giurisprudenza europea⁶⁶; ciò, anche in considerazione del fatto che non solo forme di coordinamento siffatte sono sfrut-

⁶¹ FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo*, cit., 10. La stessa sentenza Nykänen c. Finlandia prende atto della questione della possibile disparità di trattamento, lasciando peraltro la soluzione del quesito alla discrezionalità dei singoli Stati. Cfr. CESARI, *Illecito penale e tributario*, cit., 82.

⁶² DE AMICIS, *Ne bis*, cit., 215; *contra* VIGANÒ, *doppio binario*, cit., 229). Altro ostacolo non presente in relazione alla diversa ipotesi dell’art. 669 c.p.p. (v. *supra*, nota 60), posto che, quanto al risultato, la circostanza che il rimedio intervenga a procedimenti conclusi scongiura il pericolo di una disparità di trattamento, posto che in tutti i casi verrà revocata la sanzione più gravosa.

⁶³ Cfr. MANFREDI BONTEMPELLI, *Il doppio binario*, cit., 18)

⁶⁴ Diverso il caso degli illeciti finanziari, come notato *supra*.

⁶⁵ V. *supra*.

⁶⁶ V. Nykänen c. Finlandia (al riguardo, già citata *supra*, nota 32) par. 51, che sottolinea come, nella valutazione circa l’indipendenza dei procedimenti, rilevi anche che: “*neither of the sanctions is taken into consideration by the other court or authority in determining the severity of the sanction, nor is there any other interaction between the relevant authorities*” [NdR grassetto aggiunto]; quanto meno intesa in questi termini, quindi, non sembrerebbe revocabile in dubbio una connessione, stando al dettato di cui all’art. 21, D.lgs. 74/2000, che non si limita a modulare la severità di una sanzione rispetto all’altra, ma si spinge a condizionare l’eseguibilità dell’una (quella amministrativa) alla mancata applicazione dell’altra (quella penale), per difetto di rilevanza penale.

tate anche in ambito UE⁶⁷, ma che nient'affatto trascurabile si presenta il flusso di materiali probatori tra processo penale e tributario – frutto di deroghe di fattura giurisprudenziale – che avviene in realtà in sede operativa⁶⁸.

10. Tali riflessioni, del tutto al di fuori del tracciato della sentenza, avrebbero consigliato un approccio meno superficiale, anche nell'applicazione analogica. Al contrario – e ci si avvia così alle conclusioni – il giudicante intende dilatare a dismisura lo strumento, elidendo il presupposto della definitività del pregresso provvedimento, nonostante tale ultimo elemento “sembri imposto dal *dictum* di cui alla citata sentenza”⁶⁹, *rectius*, pare il caso di aggiungere, è senza dubbio sempre stato richiesto dalla giurisprudenza europea, come si è già notato: un intervento, quindi, non solo incidentale – la circostanza non trovando corrispondenza concreta nel caso *sub judice* –, ma nemmeno necessitato in forza di un vincolo europeo. A fugare ogni incertezza, comunque, in sentenza si valorizzano le argomentazioni della pronuncia Donati⁷⁰ – che assumerebbe rilievo alla luce della clausola di salvaguardia di cui all'art. 53 CEDU –, mettendo (si crede) così al riparo la soluzione desiderata. Se però l'operazione ermeneutica complessivamente imbastita incontra gli inconvenienti sopra delineati, questo tassello ulteriore mostra di tradire il vero senso della pronuncia richiamata, ignorando disinvoltamente le ragioni che ne sono alla base, tutte interne alle dinamiche proprie del processo penale⁷¹. Se ciò è vero, si prospetta, allora, una tensione ancor più forte tra l'operazione confe-

⁶⁷ Si pensi al Regolamento sulla tutela degli interessi finanziari dell'Unione (cfr. DORIGO, *Il rapporto tra sanzione tributaria e sanzione penale secondo la Corte di Giustizia e i possibili effetti sull'ordinamento italiano*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, n. 7/8, parte IV, 205-206; Regolamento (Ce, Euratom) n. 2988/95 del Consiglio del 18 dicembre 1995, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità)

⁶⁸ Come evidenziato da CARACCIOLI, *Superato il “doppio binario”*, cit., 1007 ss.)

⁶⁹ Cfr. p. 11. sent. Trib. Asti.

⁷⁰ Cass., Sez. un., 28 Giugno 2005, D., con nota di AMATO, *Estensione del “ne bis in idem” sulla base di principi generali*, in *Guida al dir.*, 2005, 66. Cfr. anche la nota di FERRARI, *Ne bis*, cit., 76 ss.

⁷¹ Alla base vi è infatti il sistema delle preclusioni, che non può che connotare dall'interno il processo penale, definito, da un punto di vista strutturale, quale “serie di attività eterogenee, coordinate tra loro, nell'ottica del raggiungimento di un traguardo decisivo, che consuma definitivamente il potere di esercizio della pretesa punitiva statale”; allo stesso tempo, da un punto di vista funzionale, il principio di preclusione è “portato delle garanzie del sistema accusatorio”, nel quale il “generalizzato regime di preclusioni processuali [...] è atto “a segnare le scadenze e le modalità della progressione processuale ed i poteri delle parti e del giudice”; ecco dunque il perché del riferimento alla “stessa sede giudiziaria” e al “medesimo ufficio del p.m.”: la ragione è, per un verso, la “caducazione della potestà di *ius dicere* da parte del giudice”, che non può riesaminare il proprio *decisum* e, per altro verso, la “preclusione-consumazione dell'azione penale da parte del pubblico ministero, una volta che essa sia stata già esercitata” in relazione alla medesima regiudicanda (così FERRARI, *Ne bis*, cit., 76 ss.). Chiaro come la particolare fisionomia di tale rapporto trilaterale, con quanto ne consegue, non sia idonea ad irradiarsi all'esterno, nulla avendo a che fare con le esigenze che emergono dalla contemporanea pendenza del procedimento amministrativo e di quello penale.

zionata e l'autentico paradigma analogico, non rinvenendosi qui neppure l'*eadem ratio*, l'assimilabilità tra l'interesse sotteso alla fattispecie disciplinata dall'art. 649 c.p.p., nella lettura fornita dalla Donati, e le esigenze rintracciabili nei casi di contemporanea pendenza del procedimento amministrativo e di quello penale.

Ebbene, se la fotografia del presente ritrae una stagione giuridica depolarizzata e multilivello, che incalza, spesso "scombinando le carte", il Tribunale piemontese, in questa vicenda, "ammaliato dalla tentazione di [...] "sfiorare la cima dei valori"⁷², sembra però, equivocando - passi l'espressione un po' colorita - propriamente cambiare "tavolo da gioco"⁷³.

GIULIA PINI

⁷² Così MANES, *Metodo e limiti dell'interpretazione*, cit., 50.

⁷³ L'immagine è suggerita da MANES, *Metodo e limiti dell'interpretazione*, cit., 48, che evidenzia il "campo da gioco" entro cui si muove il giudice interno. Di "instabilità del bene" discute MADIA, *Il ne bis in idem convenzionale e comunitario alle prese con la litispendenza*, in www.penalecontemporaneo.it.