

# **DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE**

FONDATA DA  
**VICTOR UCKMAR**

DIRETTORE RESPONSABILE  
**PROF. ANDREA AMATUCCI**

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI  
DI NAPOLI FEDERICO II

CONDIRETTORI

**PROF. FABRIZIO AMATUCCI**

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI  
DI NAPOLI FEDERICO II

**PROF. PASQUALE PISTONE**

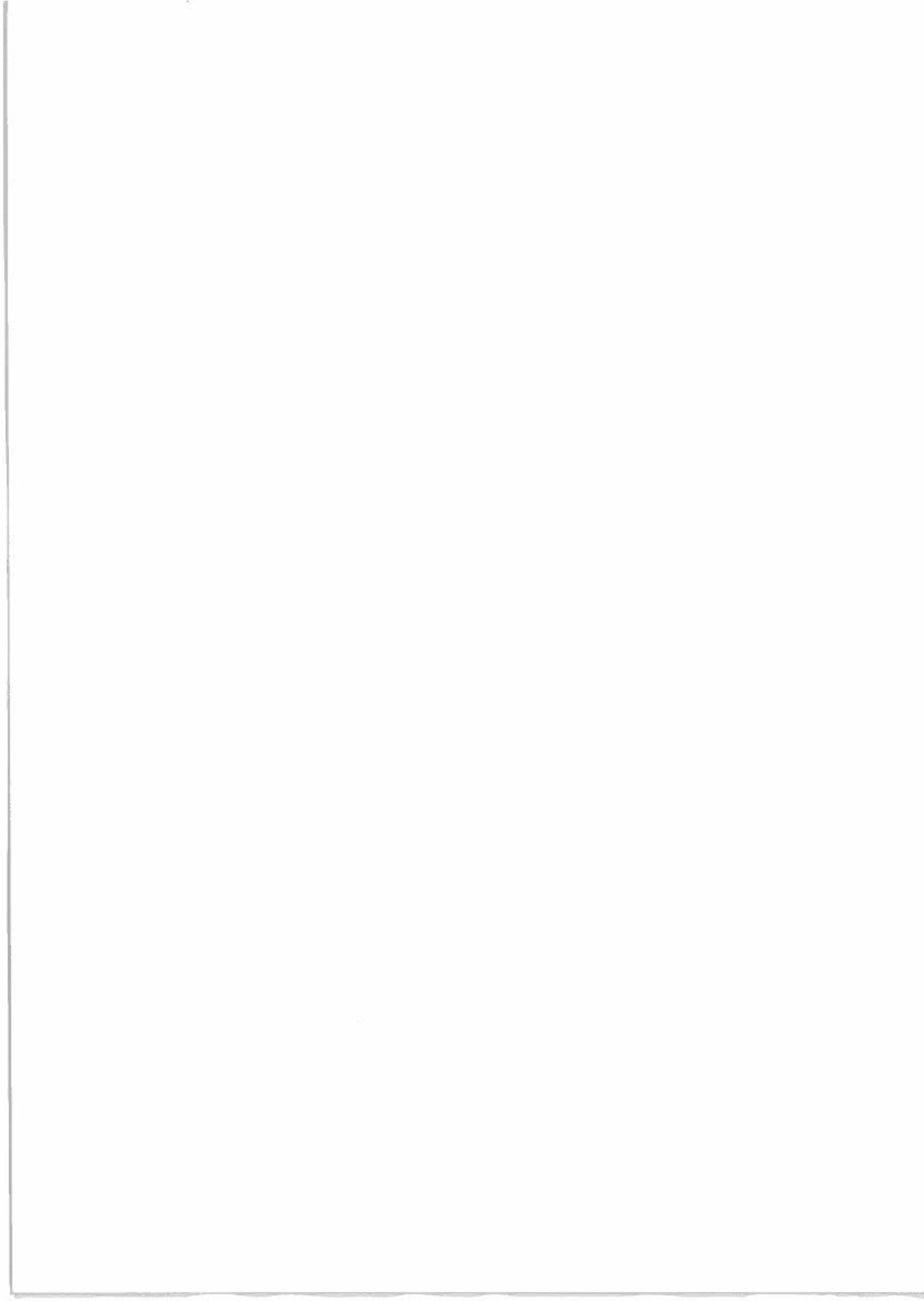
UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU  
DI VIENNA

[www.edicolaprofessionale.com/DPTI](http://www.edicolaprofessionale.com/DPTI)



**Wolters Kluwer**

**CEDAM**



## SOMMARIO 3/2021

## DOTTRINA

ANNA RITA CIARCIA, <i>Ancora sul diritto al silenzio (Brevi note alla luce della recente sentenza della Corte di giustizia UE)</i> .....	941
ARNO CRAZZOLARA, <i>Le società di persone nel diritto tributario internazionale</i> .....	956
ALESSANDRO D'AMELIO – GIULIO SOANA, <i>Blockchain technology to prevent tax frauds and money laundering in the European Customs Union: quo vadis?</i> .....	1010
PABLO CHICO DE LA CÁMARA, <i>State aids and asymmetrical tax measures in Regional Taxes on Large Retail Establishments</i> .....	1050
ALBERTO MARIA GAFFURI, <i>Stabile organizzazione e patrimoni destinati</i> .....	1061
ANTONIO GUIDARA, <i>I rapporti tra diritto tributario e diritto amministrativo: impressioni che muovono dall'esperienza della codificazione latino-americana</i> .....	1076
MARIA PIA NASTRI, <i>L'habeas data in materia tributaria fra procedimento amministrativo e diritto europeo</i> .....	1112
SAMUELE VORPE, <i>Il nuovo accordo sull'imposizione dei lavoratori frontalieri tra Svizzera ed Italia</i> .....	1146

## RUBRICHE

GIUSEPPE CORASANITI, <i>Convenzioni internazionali</i> .....	1209
MARIA GIUSEPPINA VALENTE, <i>Fiscalità dell'Unione Europea</i> .....	1220
DANIELE MANDELLI, <i>Internet</i> .....	1248
GIOACCHINO GALIZIA, <i>Rassegna della Corte di giustizia</i> .....	1250

**Sentenze della Corte di giustizia europea europea**

Sentenze del 17 giugno 2021, cause, C-58/20 e 59/20, K DBKAG Vs. Amministrazione finanziaria di Linz, Austria .....	1250
---	------

Sentenza del 3 giugno 2021, causa, C-931/19, WEG Titanium Vs. Amministrazione tributaria della città di Vienna, Austria .....	1251
Sentenza del 3 giugno 2021, causa, C-182/20, BDE, DT Vs. Amministrazione finanziaria, Romania, Ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria .....	1152
Sentenza del 20 maggio 2021, causa, C-4/20, «ALTI» OOD Vs. Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate, Bulgaria .....	1153
Sentenza del 12 maggio 2021, causa C-844/19, CS Vs. Ufficio delle imposte austriaco, sede di Judenburg Liezen, Austria; Ufficio delle imposte austriaco, sede della città di Graz, Austria Vs. Techno-Rent International GmbH .....	1254
Sentenza del 29 aprile 2021, causa C-480/19, E .....	1255
Sentenza del 22 aprile 2021, causa C-703/19, J.K.Vs. Direttore dell'amministrazione tributaria di Katowice, Polonia .....	1256
Sentenza del 15 aprile 2021, causa C-593/19, SK Telecom Co. Ltd Vs. Ufficio delle imposte della città di Graz, Austria .....	1257
Sentenza del 15 aprile 2021, causa, C-846/19, EQ Vs. Amministrazione tributaria lussemburghese .....	1258
Sentenza del 15 aprile 2021, causa C-868/19, M-GmbH Vs Centro delle finanze pubbliche di Berlino – Persone giuridiche, Germania .....	1260

### COMMENTO ALLE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

LORENZO BIANCHI, <i>La rettifica dell'iva indebita in fase di verifica e di accertamento non ancora definitivo</i> .....	1261
MENITA GIUSY DE FLORA, <i>Riflessioni sul diritto di accesso agli atti tributari: tra disciplina domestica e diritto europeo</i> .....	1282
LUCA DERQUI, <i>Obbligo di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE e rimedi interni alle violazioni del diritto UE da parte del giudice nazionale di ultima istanza: il caso dei "chiropratici"</i> ....	1304
STEFANO GRISOLIA, <i>Il ne bis in idem: difesa di un principio fondamentale tra procedimento penale e procedimento tributario</i> ....	1328

KATIA GUARINI, <i>Il luogo di una cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto</i> .....	1351
SERGIO MESSINA, <i>Sulla disciplina europea relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti sorti in altri Stati membri</i> .....	1366
STEFANO MARIA RONCO, <i>Cooperazione tra Stati membri e doppia imposizione iva: un percorso ancora irto di ostacoli</i> .....	1413
Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	1441
Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	1443
Manifesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale	1445

**I contributi pubblicati nella sezione "Dottrina" e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.**

#### ERRATA CORRIGE

In merito al contributo di Giuseppe Francesco Patti, *Trattati, strutture "conduit" e passive income nella prassi e giurisprudenza nazionali*, in questa *Rivista*, 2021, 2, 580 ss., pubblichiamo qui di seguito l'integrazione del paragrafo 3.2.4., erroneamente non comparsa in prima pubblicazione.

#### 3.2.4. – L'ordinanza n. 17746 del 22 giugno 2021

La Corte di Cassazione è tornata a pronunciarsi sul tema in disamina, seppure in maniera incidentale e non diffusa, con la recente ordinanza n. 17746 del 22 giugno 2021. In tale sede, è stato richiesto alla Corte di pronunciarsi sull'applicabilità del Trattato concluso tra Italia e Paesi Bassi in relazione ad un pagamento di *royalty* effettuato da una società italiana in favore di una società residente nei Paesi Bassi. Nel dettaglio, il contenzioso originava da un avviso di accertamento tramite il quale l'Amministrazione finanziaria aveva contestato la qualifica di beneficiario effettivo della società estera, ritenendo, di contro, che il beneficiario effettivo fosse una società residente in Italia<sup>1</sup>. Nell'avviso di accertamento, veniva, quindi, contestata la correttezza della misura della ritenuta applicata al pagamento di *royalty*, che avrebbe dovuto essere pari a quella prevista dalla normativa interna (*i.e.* il 30 per cento) in luogo di quella prevista dal Trattato rilevante (pari al 5 per cento, ai sensi dell'art. 12 di tale Trattato<sup>2</sup>). La Corte di Cassazione ha ritenuto di cassare la sentenza di secondo grado e rinviare la causa alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Ciò per consentire a tale

<sup>1</sup> La circostanza che l'Amministrazione finanziaria ritenesse che il beneficiario effettivo fosse una società italiana (e non il percipiente, società residente in olanda) non emerge chiaramente dall'ordinanza della Suprema Corte ma è riportata nella sentenza di appello del medesimo procedimento (sentenza n. 2897 del 29 giugno 2015, ud. 18 giugno 2015, della Commiss. Trib. Regionale, Brescia, Sez. LXV).

<sup>2</sup> L'art. 12 del Trattato concluso tra Italia e Paesi Bassi ha un testo sostanzialmente analogo a quello presente nel modello OCSE per gli articoli 10 ed 11.

18  
18

CORTE COSTITUZIONALE, ord. 12 giugno 2020, n. 114

Pres. Marta Cartabia – Red. Francesco Viganò

*È inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale.*

(Omissis).

**Il *ne bis in idem*: difesa di un principio fondamentale tra procedimento penale e procedimento tributario**

**Abstract:** Nel presente contributo si effettuano delle riflessioni in merito alla legittimità del doppio binario procedimentale tributario e penale afferente la fattispecie in cui viene contestata la omessa presentazione della dichiarazione iva – violazione ex art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 – ad un soggetto nei confronti del quale sia stata già comminata una sanzione amministrativa in sede tributaria – tramite procedura di accertamento con adesione – e successivamente notificato all'indagato avviso di conclusione indagini per il reato sopra menzionato. Si analizza la giurisprudenza sovranazionale e della Corte costituzionale, in particolare dell'ordinanza n. 114/2020 e della sentenza n. 222/2019, che definiscono i parametri entro i quali individuare le condizioni di ammissibilità di un “doppio binario” procedimentale e sanzionatorio.

SOMMARIO: 1. La fattispecie concreta – 2. Sintesi della giurisprudenza della Corte di giustizia UE e i criteri di cui alla sentenza Menci Corte di giustizia UE – 3. Sintesi della giurisprudenza CEDU e i criteri di cui alla sentenza CEDU A e B contro Norvegia – 4. I criteri armonizzati della CGUE e della CEDU – 5. Brevi cenni alla giurisprudenza di legittimità e della Corte costituzionale – 6. Riflessioni e criticità della fattispecie concreta alla luce della giurisprudenza sovranazionale e della Corte costituzionale – 7. Conclusioni.

1. - *La fattispecie concreta*

Con avviso di accertamento del 24 ottobre 2019 l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di X – Ufficio Controlli a seguito di processo verbale di constatazione del 16 gennaio 2019, notificava alla Associazione Sportiva Dilettantistica X presunte violazioni formali e sostanziali attinenti il periodo di imposta esaminato dal 1 gennaio 2014 al 31 dicembre 2014 in materia di ires, irap, iva e ritenute. Il contribuente X entro i termini di cui all'art. 6 d.lgs. n. 218 del 1997, in data 6 novembre 2019 proponeva istanza di accertamento con adesione. Si evidenzia che già in sede di

memoria difensiva a seguito di notifica del PVC in data 16 gennaio 2019, il contribuente affermava la legittimità del suo operato e ribadiva la correttezza della sua condotta con carenza della violazione della soglia di punibilità di cui all'art. 5 d.lgs n. 74 del 2000 in quanto inferiore ai limiti di legge, Euro 50.000,00.

Ciononostante, l'A.E. procedeva con la notifica degli avvisi di accertamento e con la trasmissione della *notitia criminis* alla Procura della Repubblica competente in data 24 ottobre 2019 con apertura di un relativo procedimento penale. Successivamente all'avvio del procedimento di accertamento con adesione la Procura della Repubblica, in data 27 gennaio 2020 notificava avviso di conclusione delle indagini. In data 16 marzo 2020 il contribuente sottoscriveva atto di adesione con l'A.E. con rideterminazione degli importi contestati ed in particolare in merito al mancato versamento iva che da oltre 56.000,00 era ridimensionato a soli 5.000,00 euro, evidentemente sotto-soglia *ex art.* 5 d.lgs n. 74 del 2000.

Nel caso di specie, nel procedimento tributario – di accertamento nel quale si ipotizzava una condotta penalmente rilevante a carico di un'associazione sportiva, il cui legale rappresentante era stato poi indagato nel procedimento penale del delitto di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 per aver omesso di presentare – essendovi obbligato – la dichiarazione relativa a detta imposta per l'anno 2014 (e avendo conseguito un reddito imponibile ai fini iva di 481.127,00 euro fraudolentemente suddiviso tra l'associazione predetta e l'associazione "Z", costituita al solo scopo di rendere applicabili i benefici previsti per gli enti di natura associativa, con conseguente evasione dell'imposta in misura pari a 56.141,00 euro, importo superiore all'attuale soglia di punibilità di 50.000 euro), all'associazione sportiva veniva comminata una sanzione tramite procedura di accertamento con adesione. In merito alla medesima omissione e condotta, il medesimo indagato veniva sottoposto a procedimento penale che, soltanto a seguito di memoria difensiva depositata ai sensi dell'art. 415 *bis* c.p.p., era archiviato con richiesta depositata dal P.M. in data 7 settembre 2020.

In questa ottica è legittimo chiedersi se un doppio binario procedimentale in merito ad una medesima condotta punibile in sede tributaria ed in sede penale sia conforme alla Costituzione, in particolare in riferimento agli artt. 3 e 117, comma 1, Cost. – quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, nella parte in cui disciplina il divieto di un secondo procedimento ("*nessuno può essere giudicato – perseguito e punito*

*due volte*)<sup>(1)</sup> nei confronti di un contribuente-indagato che con riguardo agli stessi fatti sia stato già destinatario di una sanzione irrogata in via definitiva nell'ambito di un procedimento amministrativo, con una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della CEDU e dei relativi Protocolli<sup>(2)</sup>.

## 2. - Sintesi della giurisprudenza Corte di giustizia UE e i criteri di cui alla sentenza Menci Corte di giustizia UE

Come è noto il principio del *ne bis in idem* è sancito in uno specifico articolo della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, l'art. 50; in tale contesto normativo la giurisprudenza della Corte di giustizia UE si è occupata del principio del *ne bis in idem* sin dalla sentenza Akerberg Fransson<sup>(3)</sup> afferente la fattispecie dell'inclusione nel campo di applicazione della Carta dei diritti fondamentali ex l'art. 50, delle legislazioni nazionali disciplinanti le sanzioni relative ad infrazioni iva, sia amministrative che penali. La fattispecie concreta riguardava l'irrogazione al contribuente di una sanzione amministrativa consistente in una sovrattassa per incompleta dichiarazione iva, con successiva instaurazione dinanzi al giudice penale nei confronti del medesimo contribuente di un processo penale per frode fiscale aggravata. La Corte in questo arresto recepisce i tre criteri elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nella sentenza Engel<sup>(4)</sup> al fine di valutare la natura sostanzialmente penale delle sanzioni

(1) Si veda la rilevante dottrina sul tema del *ne bis in idem*: F. Amatucci, *Doppio binario e "connessione sufficiente" tra procedimento tributario e penale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 2, 275; G. Bausilio, *Il principio del ne bis in idem – dottrina e giurisprudenza*, Milano, 2017; E.M. Belgiorio, *Il principio del ne bis in idem – analisi degli aspetti interni ed internazionali*, Milano, 2016; A. Calzolari, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il principio del ne bis in idem*, in *Corr. trib.*, 2017, 309; A. Giovannini, *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, 2020, I, 1265; N. Madià, *Ne bis in idem europeo e giustizia penale*, Padova, 2020; G. Marino, *Il principio del "ne bis in idem" nella giurisprudenza CEDU: dai profili sostanziali a quelli procedurali*, in *Per un nuovo ordinamento tributario*, cit., II, 638; P. Pistone, *Diritto Tributario europeo*, Torino, 2020, II ed., 116. Analogamente P. Rivello, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 1, 101.

(2) Si veda: AA.VV., *Commentario alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, Padova, 2019; P.P. Albuquerque, *I diritti umani in una prospettiva europea – opinioni concorrenti e dissenzianti*, Torino, 2016; O. Pollicino, S. Allegrezza, *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Milano, 2017.

(3) CGUE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, Akerberg Fransson. Per la dottrina riguardante la giurisprudenza della Corte di giustizia si fa espresso rinvio alla R. Alfano, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 237 ss.

(4) Cfr. *infra* note nn. 12, 13 e 18.

tributarie, ovvero: la qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; la natura dell'illecito; la natura ed il grado di severità della sanzione. Secondo la Corte l'art. 50 della Carta consente ad uno Stato membro, per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di iva, l'irrogazione di una sanzione amministrativa e, successivamente, di una sanzione penale, purché la prima sanzione non sia di natura penale, circostanza che deve essere verificata dal giudice nazionale. Le legislazioni dei singoli stati membri potranno pertanto optare per l'adozione di sanzioni tributarie amministrative, o per la previsione di sole sanzioni penali, o per una combinazione delle due; tuttavia qualora la sanzione amministrativa abbia, ex art. 50 della Carta, natura penale, e sia divenuta definitiva non potranno celebrarsi due procedimenti penali per gli stessi fatti nei confronti di una stessa persona.

Successivamente con la sentenza nelle cause riunite Orsi e Baldetti<sup>(5)</sup>, la CGUE pur affermando l'applicabilità in astratto dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali alle norme legislative italiane in materia di sanzioni iva – sia amministrative, ex art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997, che penali ex art. 10 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000 – considerava come non violato nella fattispecie concreta l'art. 50; la sanzione amministrativa, secondo la lettura della Corte, era stata irrogata per omesso versamento dell'iva alle due società di capitali di cui il sig. Orsi ed il sig. Baldetti erano i legali rappresentanti, e nei confronti dei quali il pubblico ministero aveva esercitato l'azione penale per il corrispondente reato di omesso versamento iva. Secondo la Corte era carente nei due procedimenti sanzionatori una condizione essenziale afferente l'identità della persona oggetto delle sanzioni e dei relativi procedimenti, elemento necessario per considerare applicabile alla fattispecie concreta il principio del *ne bis in idem*.

Ancora con la sentenza Menci<sup>(6)</sup> la Corte si è occupata del caso nel quale a seguito dell'irrogazione di una sanzione amministrativa per omesso versamento dell'iva, pari al 30% dell'imposta dovuta dal soggetto passivo, era stato avviato un procedimento penale dalla Procura della Repubblica di Bergamo in quanto l'importo dell'iva non pagata era largamente superiore alla soglia di punibilità prevista dall'art. 10 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000. Nel caso di specie la Corte di giustizia ha rilevato che non viola l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali la legislazione italiana che consente l'avvio di un procedimento penale per omesso versamento dell'iva anche

---

<sup>(5)</sup> CGUE, 5 aprile 2017, cause riunite C-217/15 e C-350/15, Orsi e Baldetti.

<sup>(6)</sup> CGUE, 20 marzo 2018, causa C-524/15, Luca Menci.

qualora allo stesso soggetto passivo sia già stata inflitta, per la medesima infrazione, una sanzione amministrativa di natura penale. La Corte rilevava che le disposizioni legislative interne non ostano alla cumulabilità dei procedimenti e sanzioni penali con procedimenti e sanzioni amministrative di natura penale, riconoscendo la libertà degli Stati nella previsione di entrambe le tipologie di sanzioni anche con un cumulo di procedimenti e di sanzioni, pur nel rispetto del principio di proporzionalità in merito al quale nella Sentenza Menci (punto 58) si legge che la norma interna: «*deve essere applicata dalle autorità e dagli organi giurisdizionali nazionali in modo che l'onere risultante nella fattispecie in esame e per l'interessato, dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso*». La Corte in questo arresto invita in definitiva il giudice nazionale a valutare la proporzionalità dell'applicazione concreta delle norme penali italiane e la gravosità del cumulo dei procedimenti e delle sanzioni al caso concreto.

Nelle altre due sentenze sempre del 20 marzo 2018 Garlsson<sup>(7)</sup> e Di Puma e Zecca<sup>(8)</sup> emesse dalla Corte di giustizia su rinvio della Corte di cassazione italiana con riferimento all'interpretazione dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali con il "Testo unico della disposizioni in materia di intermediazione finanziaria" (TUF) previsto dal d.lgs. n. 58 del 1998, la domanda verteva sull'applicazione del principio del *ne bis in idem* alle sanzioni amministrative e penali che possono essere inflitte dalla Consob ai sensi del Testo unico, ovvero dal giudice penale per gli eventuali reati commessi dagli autori di infrazioni alle regole sul buon funzionamento dei mercati finanziari. Nelle predette sentenze la circostanza comune era rappresentata dal fatto che le sanzioni amministrative erano state inflitte dalla Consob dopo che un tribunale penale aveva già condannato in un caso, e assolto nel secondo, i responsabili delle medesime infrazioni. La Corte ha stabilito che un procedimento per l'imposizione di una sanzione amministrativa di natura penale nei confronti del responsabile della condotta illecita della manipolazione del mercato, su cui era già stata emessa una sentenza di condanna penale definitiva, costituiva una limitazione al diritto fondamentale di un soggetto a non essere perseguito o punito due volte per la stessa infrazione<sup>(9)</sup>.

Già alla luce della giurisprudenza sin qui citata, nel caso di specie, è evidente la duplicazione del procedimento con rischio di potenziale du-

---

(7) CGUE, 20 marzo 2018, causa C-537/16, Garlsson Real Estate.

(8) CGUE, 20 marzo 2018, cause riunite C-596/16 e C-597/16, Di Puma e Zecca.

(9) Cfr. Sentenza Garlsson, punti 39, 40 e 41 e sentenza Di Puma, punto 40.

plicazione delle relative sanzioni per lo stesso fatto: la condotta contestata consistente nel mancato versamento/omessa presentazione del medesimo debito iva – rappresenta una violazione del *ne bis in idem*, così come indicato dalla Corte di giustizia dell'UE nella sentenza 20 marzo 2018, in causa C524/15, Menci<sup>(10)</sup>.

Nel caso che ci occupa è pertanto opportuno chiedersi se sulla base delle condizioni fissate dalla giurisprudenza sopra emarginata possa legittimarsi un doppio binario sanzionatorio – procedimentale per un medesimo fatto.

In primo luogo si evidenzia che le condizioni di improcedibilità e sussistenza dell'illegittimità del doppio binario sanzionatorio sarebbero da individuarsi nella complementarietà degli scopi nei singoli procedimenti e nelle relative sanzioni; nella diversità di alcuni aspetti della condotta; nonché nella insussistenza di una normativa di coordinamento volta a limitare il cumulo di procedimenti nonché di norme idonee a garantire la proporzionalità della risposta sanzionatoria rispetto alla gravità del reato.

Il quesito da porsi riguarderà a questo punto, tramite una pronuncia additiva da parte della CEDU, se nell'ipotesi come quella in esame, in cui l'indagato sia già stato punito per lo stesso fatto in via amministrativa con una sanzione amministrativa di carattere "*punitivo*", come quella concordata a seguito di procedimento di accertamento con adesione in sede tributaria, possa legittimarsi altresì la sottoposizione ad un identico procedimento penale<sup>(11)</sup>.

Alla luce di quanto sopra esposto ed elaborato dai giudici della Corte di giustizia sarà prima di tutto necessario evidenziare che al caso di specie – fattispecie concreta – non potrebbe applicarsi l'art. 649 c.p.p., il cui tenore letterale sarebbe inequivoco nell'ancorare la pronuncia di una sentenza di non doversi procedere a una previa sentenza irrevocabile sullo stesso fatto, pronunciata da altro giudice penale. L'inapplicabilità dell'art. 649 c.p.p. alle sanzioni di carattere "*punitivo*" è chiaramente riconducibile all'applicazione dei cosiddetti "*criteri Engel*"<sup>(12)</sup><sup>(13)</sup> – con conseguente

<sup>(10)</sup> Cfr. CGUE, 20 marzo 2018, causa C-524/15 Luca Menci.

<sup>(11)</sup> Cfr. S. Loconte, D. Pastorizia, *Ne bis in idem contro le doppie sanzioni tributarie. Natura e soluzioni al test del giudice nazionale*, in *iltributario.it*, 29 marzo 2017.

<sup>(12)</sup> Cfr. Corte EDU, 8 giugno 1976, Engel c. Paesi Bassi, vedi *infra* nota n. 18 sugli "*Engels criteria*".

<sup>(13)</sup> Si veda altresì il più recente orientamento Corte EDU, 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia. In merito all'evoluzione ed elaborazione dei criteri Engel si rinvia a: M. Allena, *Il caso Grande Stevens c. Italia: le sanzioni Consob alla prova dei principi Cedu*, in

possibilità di avviare o proseguire un procedimento penale per l'omesso versamento dell'iva anche dopo l'irrogazione di una sanzione amministrativa ormai definitiva per il medesimo omesso versamento -. Da ciò consegue però una evidente disparità di trattamento, specialmente sotto il profilo del quadro sanzionatorio delle fattispecie originarie del d.lgs. n. 74 del 2000, ed un problema di ragionevolezza intrinseca dell'ordinamento, in violazione dell'art. 3 Cost. <sup>(14)</sup>.

Il cosiddetto doppio binario sanzionatorio in materia tributaria si giustificerebbe, infatti, in relazione alle sole fattispecie delittuose di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, che puniscono condotte decettive e tutelano la funzione accertativa dell'Amministrazione finanziaria, mentre risulterebbe ingiustificato in rapporto alle fattispecie di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* del medesimo decreto legislativo, che tutelano in via diretta l'interesse dell'Amministrazione finanziaria al pagamento dei tributi.

Analizzando a questo punto le decisioni della Corte costituzionale indicate in epigrafe, sentenza n. 222/2019 <sup>(15)</sup> ed ordinanza n. 114/2020 <sup>(16)</sup>, la Corte si è determinata per una declaratoria di inammissibilità in merito ai quesiti ivi sollevati. Però c'è da evidenziare che sull'asserita violazione dell'art. 649 c.p.p. con l'art. 117, comma 1, Cost. in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 alla CEDU, la Corte ha rilevato che secondo la recente giurisprudenza europea (tanto della Corte EDU quanto della Corte di giustizia dell'UE), la sottoposizione di un indagato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia già stato definitivamente sanzionato in via amministrativa non integra, sempre e necessariamente, una violazione del *ne bis in idem* <sup>(17)</sup>.

---

*Rass. trib.*, 2014, 1440; G.M. Flick, V. 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 *Rivista AIC*, 2014, 3; A. Giovannini, L.P. Murciano, *Il principio del "ne bis in idem" sostanziale impedisce la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, 20, 1548; A. Poddighe, *Il divieto di bis in idem tra processo penale e procedimento tributario secondo la Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 4, 104.

<sup>(14)</sup> Cfr. Corte EDU, 20 maggio 2014, Pirttimäki c. Finlandia: in detto arresto la Corte EDU, così come nella sentenza Grande Stevens, qualifica come "penale" la sanzione, distaccandosi dal principio formalistico del *nullum crimen, nulla poena sine lege*.

<sup>(15)</sup> Cfr. Corte costituzionale, Sent. del 24 ottobre 2019, n. 222.

<sup>(16)</sup> Cfr. Corte costituzionale, Ord. del 12 giugno 2020, n. 114.

<sup>(17)</sup> Cfr. L. Giordano, *La Corte di giustizia sulla questione pregiudiziale in tema di bis in idem per manipolazione di mercato*, in *ilpenalista.it*, 10 agosto 2018.

### 3. - Sintesi della giurisprudenza CEDU e i criteri di cui alla sentenza CEDU A e B contro Norvegia

In considerazione delle argomentazioni sopra esposte è opportuno a questo punto analizzare anche gli orientamenti della giurisprudenza CEDU che ha scrutinato e elaborato determinati criteri regolatori dei rapporti fra illecito penale e illecito amministrativo al cospetto del superiore canone del *ne bis in idem*.

La giurisprudenza della CEDU sin dalla prima sentenza infra citata Corte EDU, 8 giugno 1976, Engel c. Paesi Bassi – nella quale sono stati per la prima volta formalmente elaborati i famosi tre criteri – c.d. *Engels criteria* –, <sup>(18)</sup> ha nel corso del tempo affinato e precisato il contenuto dei predetti criteri e parametri di valutazione circa l'esistenza di un'infrazione ai sensi dell'art. 4, prot. 7 CEDU. In estrema sintesi può ripercorrersi l'*iter* evolutivo giurisprudenziale menzionando in ordine cronologico gli arresti contenuti nella sentenza Jussila <sup>(19)</sup> in cui la Corte EDU, valutando una sanzione inflitta ad un contribuente finlandese pari ad una sovrattassa del dieci per cento della maggiore imposta accertata, formalmente qualificata come sanzione amministrativa dall'ordinamento finlandese, la qualificava e considerava come sanzione di natura penale per via delle evidenti finalità deterrenti e punitive. Nel 2009 ancora la Corte con la sentenza Zolotukhin <sup>(20)</sup>, con un interessante arresto giurisprudenziale, chiariva che il principio del *ne bis in idem* deve intendersi come sostanziale e proces-

---

<sup>(18)</sup> Criteri che affinati nel tempo dalla giurisprudenza della Corte debbono essere applicati dal giudice per qualificare un'imputazione come penale: a) la qualificazione giuridica interna, secondo la quale occorre anzitutto sapere se le previsioni che definiscono l'illecito in questione appartengono, secondo il sistema legale dello Stato resistente, alla sfera del diritto penale, disciplinare o ad entrambi; b) la natura dell'illecito e la funzione del conseguente provvedimento previsto, che deve essere applicabile in modo generale e avere scopo preventivo e repressivo; c) infine, bisogna considerare, la gravità della sanzione, che non deve necessariamente essere privativa della libertà personale - il carattere penale di un procedimento dipende dalla gravità della sanzione stessa o delle varie sanzioni previste in via generale e a priori dalla legge e non dall'entità delle sanzioni effettivamente inflitte dall'Amministrazione ai responsabili dell'infrazione alla fine del relativo procedimento. Cfr. ampia dottrina in merito: R. Alfano, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021; S. Francazi, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 1222; N. Menardo, *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia tributaria, analisi de jure condito e riflessioni de jure condendo*, in *Dir. e prat. trib.*, 5, 2018, 5, 1982; E. Nicosia, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e diritto penale*, Torino, 2006; F. Viganò, *Diritto penale sostanziale e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 84 ss.

<sup>(19)</sup> Corte EDU, 23 novembre 2006, Jussila v. Finland.

<sup>(20)</sup> Corte EDU, 10 febbraio 2009, Zolotukhin c. Russia.

suale, dunque sia diritto di non essere punito, sia di non essere processato due volte per lo stesso fatto, anche qualora uno dei due procedimenti non si sia concluso con una condanna. Non può esservi prosecuzione o ripetizione di un processo concluso con una sentenza passata in giudicato o comunque non più suscettibile di contestazione<sup>(21)</sup>. Nella valutazione della medesimezza del fatto – *idem factum* – metro di giudizio per verificare se i fatti oggetto dei due procedimenti penale e amministrativo siano gli stessi – dovrà tenersi conto delle concrete circostanze di fatto e non dell'astratta previsione legislativa. Successivamente con la sentenza Grande Stevens<sup>(22)</sup>, riferita a due fattispecie italiane di sanzioni amministrative irrogate dalla Consob in materia di diritto dei mercati finanziari, la Corte europea dei diritti dell'uomo dichiarava incompatibile con il principio del *ne bis idem*, riconosciuto dall'art. 4, prot. 7, CEDU, il sistema di doppio binario, amministrativo e penale, attorno al quale è strutturata nel nostro Paese la repressione degli abusi di mercato in seguito alle modifiche apportate dalla l. 18 aprile 2005, n. 62 al d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, nella misura in cui – come era in effetti avvenuto nel caso di specie sottoposto al suo esame – tale sistema strutturalmente prevede la possibilità di un doppio procedimento sanzionatorio avente ad oggetto lo stesso fatto storico, pur se diversamente qualificato (come illecito amministrativo o come reato).

Nella sentenza Pirttimäki<sup>(23)</sup> – anno 2014 – la Corte confermava quanto già statuito con la sentenza Nilsson<sup>(24)</sup> e ribadito dalla sentenza Boman<sup>(25)</sup> – nella quale chiariva il concetto di «*sufficiently closely connected in substance and in time*» fra i due procedimenti penale e amministrativo, al fine di intendere se le due sanzioni erano parte di un unico sistema pervenendo, nel caso di specie, ad una conclusione negativa in quanto i destinatari dei due procedimenti sanzionatori erano diversi: nel primo era una persona fisica – legale rappresentante della società, mentre, nel secondo, era la persona giuridica ovvero la società. Nel caso di specie anche se la persona fisica aveva firmato le due dichiarazioni fiscali, la dichiarazione avente ad oggetto i redditi della persona fisica era da considerarsi atto diverso dalla dichiarazione dei redditi della società di cui quest'ultimo era

---

(21) Sul punto cfr. N. Cianferrotti, *Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza nazionale ed europea e il «doppio binario» tributario italiano*, in *Dir. e prat. trib.*, 2019, 1, 92, nota 15.

(22) Vedi *infra* nota n. 13.

(23) Corte EDU, 20 maggio 2014, Pirttimäki c. Finlandia.

(24) Corte EDU, 13 dicembre 2005, Nilsson c. Sweden;

(25) Corte EDU, 17 febbraio 2015, Boman c. Finland.

il legale rappresentante. Inoltre, le dichiarazioni erano state presentate in tempi diversi e, per la società, la dichiarazione d'imposta aveva coinvolto anche altre persone oltre a quella del rappresentante legale della stessa, rendendole altresì responsabili.

Da ultimo con la sentenza A e B contro Norvegia la Grande Camera della Corte EDU<sup>(26)</sup> ha ritenuto che debba essere esclusa la violazione del diritto sancito dall'art. 4 Prot. n. 7 CEDU allorché tra i due procedimenti – amministrativo e penale – che sanzionano il medesimo fatto, sussista un legame materiale e temporale sufficientemente stretto; legame che deve essere ravvisato, in particolare:

1. quando le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta;
2. quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato;
3. quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti;
4. quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito.

E pertanto, alla luce della giurisprudenza sin qui riportata, rinviando a quanto affermato dalla sentenza n. 43 del 2018 della Corte costituzionale<sup>(27)</sup> – ai fini della verifica della possibile lesione dell'art 4 Prot. n. 7 CEDU «si dovrà valutare», «se le sanzioni, pur convenzionalmente penali, appartengano o no al nocciolo duro del diritto penale, perché in caso affermativo si sarà più severi nello scrutinare la sussistenza del legame e più riluttanti a riconoscerlo in concreto»<sup>(28)</sup>.

#### 4. - *I criteri armonizzati della CGUE e della CEDU*

In considerazione di quanto sopra è opportuno segnalare che, come già richiamato, alle medesime conclusioni di cui ai precedenti arresti è pervenuta altresì la Grande sezione della Corte di giustizia, nelle tre sentenze del 20 marzo 2018<sup>(29)</sup> (rispettivamente in causa C 537/16, Garlsson

<sup>(26)</sup> Cfr. Corte EDU, 15 novembre 2016, A e B contro Norvegia; Cfr. G. Chiarizia, F. Giuliani, *Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE. incidenza e applicazioni pratiche*, Milano, 2017.

<sup>(27)</sup> Cfr. Corte costituzionale, Sent. del 2 marzo 2018, n. 43.

<sup>(28)</sup> Cfr. sul punto si veda anche la precedente sentenza CGUE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, Akerberg Fransson.

<sup>(29)</sup> Cfr. CGUE., 20 marzo 2018, causa C-537/16, Garlsson c. Consob; CGUE, 20

Real Estate SA e altri, in cause C-596/16 e C-597/16, Di Puma e CONSOB, e in causa C-524/15, Menci)<sup>(30)</sup>. La Corte di giustizia UE, infatti, ha statuito che la violazione del *ne bis in idem* sancito dall'art. 50 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE) non si verifica alle seguenti condizioni:

1. se le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che
2. il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'interessato, e
3. assicuri comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione.

La Corte di giustizia, nella sentenza Menci, conclude nel senso che la disciplina italiana in materia di omesso versamento di iva, riservando la perseguibilità in sede penale alle condotte con il superamento degli importi superiori a determinate soglie di imposta evasa e attribuendo tra l'altro rilevanza, in sede penale, al volontario pagamento del debito tributario e delle sanzioni amministrative, appare conformata in modo tale da «garantire» – sia pure «con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio» – che «*il cumulo di procedimenti e di sanzioni che essa autorizza non eccede quanto è strettamente necessario ai fini della realizzazione dell'obiettivo*» di assicurare l'integrale riscossione dell'iva (paragrafo 57). Di conseguenza, secondo la Corte di giustizia il complessivo regime sanzionatorio e procedimentale previsto dal legislatore italiano in materia di omesso versamento di iva non si pone in contrasto, in linea generale, con il *ne bis in idem* riconosciuto dalla Carta; tuttavia resta affidato al giudice nazionale il compito di verificare che, nel caso concreto, «*l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso*» (paragrafo 64).

---

marzo 2018, cause riunite C-596/16 e 597/16, Di Puma e Zecca; CGUE, 20 marzo 2018, causa C-524/15 Luca Menci.

<sup>(30)</sup> Cfr. R. Alfano, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 52 in cui si afferma: «*La valutazione dell'esistenza di siffatti presupposti e condizioni deve essere rimessa al singolo giudice, che ha la competenza ad accertare – ferma un'attenta analisi delle circostanze del procedimento principale – che l'onere gravante sull'interessato dall'applicazione della normativa e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni non sia eccessivamente gravoso e dunque sproporzionato rispetto alla gravità del reato commesso*». Si veda anche *ex multis* C. Santoriello, *Il ne bis in idem nella giurisprudenza della Corte di Giustizia UE: "così è se vi pare" (o almeno se così riterrà il singolo giudice nazionale)*, in *ilpenalista.it*, 23 aprile 2018.

In considerazione dei criteri e decisioni adottate dalla giurisprudenza sovranazionale, la Corte costituzionale, con le decisioni indicate nella presente nota, ha messo in luce che vi sarebbe una radicale contrarietà al *ne bis in idem* dell'attuale sistema di "doppio binario" sanzionatorio e procedimentale, così come previsto in astratto dalla legislazione italiana in materia di omesso versamento di iva; con la conseguenza che tale principio sarebbe sempre violato allorché il contribuente, già definitivamente sanzionato in via amministrativa, per la medesima violazione sia anche sottoposto a un procedimento penale.

Tuttavia, la Corte ha evidenziato che, una simile conclusione – contraria a quella raggiunta dalla sentenza Menci, sia pure con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio – avrebbe però meritato una più puntuale dimostrazione da parte del giudice *a quo*, alla luce dei criteri enunciati dalle Corti europee nelle sentenze appena citate.

5. - *Brevi cenni alla giurisprudenza di legittimità e della Corte costituzionale*

La Corte costituzionale, si è uniformata all'interpretazione sovranazionale, richiamata nei precedenti paragrafi, mostrandosi molto prudente sin dalla Sentenza del 14 gennaio 2015, n. 49<sup>(31)</sup> con la quale si è pronunciata circa l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale in tema di confisca adottata nei confronti di soggetti prosciolti dal reato di lottizzazione abusiva, conformandosi alla giurisprudenza della Corte EDU sul tema per poi, in altre due sentenze, una in materia di abusi di mercato Corte cost., 12 maggio 2016, n. 102<sup>(32)</sup> e un'altra in materia tributaria Corte cost., 10 agosto 2016, n. 200, ha rilevato che l'art. 649 c.p.p., non preclude al giudice di estendere in via interpretativa la portata della disposizione in modo da renderla conforme all'interpretazione della Corte EDU ma di fatto però, non prevede ancora l'applicazione del divieto di un secondo giudizio dopo una prima pronuncia amministrativa definitiva, per il medesimo fatto, nell'ipotesi di irrogazione di una sanzione sostanzialmente penale secondo i criteri Engel. Per impedire che il giudizio penale

---

<sup>(31)</sup> Cfr. nota di G. Sorrenti, Sul triplice rilievo di Corte cost., sent. n. 49/2015, che ridefinisce i rapporti tra ordinamento nazionale e CEDU e sulle prime reazioni di Strasburgo, in Forum di Quaderni Costituzionali, 7 dicembre 2015.

<sup>(32)</sup> F. Viganò, *Ne bis in idem* e doppio binario sanzionatorio in materia di abusi di mercato: dalla sentenza della Consulta agli assist dei giudici comuni, in *Dir. pen. cont.*, 16 maggio 2016, nel quale si evidenzia come la sentenza nell'ipotizzare l'applicazione del divieto convenzionale di *bis in idem* alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto in difetto di un adeguato legame temporale e materiale, affronta anche il tema dell'estensione alle fattispecie tributarie.

proseguiva nonostante la definizione del parallelo procedimento amministrativo, il giudice di merito aveva interpretato la locuzione «sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili» contenuta nell'art. 649 c.p.p. come comprensiva anche delle decisioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali. Tale interpretazione non è stata però accettata dalla Corte, che ne ha pronunciato l'inammissibilità: le sanzioni amministrative sostanzialmente afflittive trovano garanzia nella Convenzione EDU, ma non nella Costituzione, le cui garanzie possono applicarsi, secondo l'interpretazione consolidata della Corte costituzionale, alla materia penale in senso formale<sup>(33)</sup>.

Successivamente con la sentenza Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43<sup>(34)</sup>, richiamata nel paragrafo n. 3, la Consulta si è occupata della fattispecie in cui ad un soggetto era stata già stata inflitta la sanzione della pena detentiva con la condanna in via definitiva ex art. 5, 1° comma, d.lgs. n. 74 del 2000, ed ha dovuto vagliare la possibile violazione del principio nel caso in cui al medesimo soggetto per gli stessi fatti era stata poi comminata anche una sanzione in sede amministrativa, ex artt. 1, 1° comma e 5, 1° comma, d.lgs. n. 41 del 1997. La Consulta nel rimettere gli atti al giudice *a quo*<sup>(35)</sup> apre ad una nuova interpretazione affermando: *“Questa Corte tiene a sottolineare che la nuova regola della sentenza A e B contro Norvegia rende meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di bis in idem alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, ma non è affatto da escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato legame temporale e materiale, a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende*

<sup>(33)</sup> Cfr. R. Alfano, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 1, 52.

<sup>(34)</sup> Per maggiori approfondimenti cfr. F. Pistolesi, *Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i Giudici italiani e le Corti Europee*, in *Rass. trib.*, 2018, 3, 513.

<sup>(35)</sup> È da notare come in questa sentenza la Corte recepisca l'orientamento innovativo della Sentenza A e B contro Norvegia CEDU, sopra menzionata esprimendosi in questi termini: *“È chiaro il carattere innovativo che la regola della sentenza A e B contro Norvegia ha impresso in ambito convenzionale al divieto di bis in idem, rispetto al quadro esistente al tempo dell'ordinanza di rimessione. In sintesi può dirsi che si è passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata”* cfr. Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43, punto 7.

*procedimentali*". Con tale cambio prospettico la Corte, pur esprimendosi in merito alla carenza di violazione del *ne bis in idem* in merito all'articolazione dei rapporti fra procedimento penale e procedimento amministrativo, non esclude che si possa ipotizzare tale violazione nel caso in cui non sia garantito che i due procedimenti siano "*sufficiently closely connected in substance and in time*"<sup>(36)</sup> introducendo con ciò un vaglio di compatibilità previa verifica della presenza di tutti i distinti fattori già citati<sup>(37)</sup>. Tale ultimo orientamento ha aperto infine questo nuovo fronte interpretativo che è stato posto al vaglio del presente articolo prendendo spunto dalle decisioni della Corte costituzionale indicate in epigrafe, sentenza n. 222/2019<sup>(38)</sup> ed ordinanza n. 114/2020.

Come il giudice delle leggi, naturalmente anche la giurisprudenza di legittimità ha interpretato l'art. 649 c.p.p. in modo molto rigoroso considerandolo quale divieto di doppio giudizio da intendersi come riferibile ai soli illeciti formalmente penali e, con un iter logico argomentativo contenuto in due sentenze delle Sezioni Unite-Cass., Sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, e n. 37425 in tema di omesso versamento di ritenute iva in cui la Corte, non ha affrontato il problema della sostanziale identità fra l'art. 13, 1° comma, d.lgs. n. 471 del 1997 e gli artt. 10 *bis* e 10 *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000 con riferimento al *ne bis in idem*, evitando di pronunciarsi sul tema e ritenendo che nelle fattispecie suddette non poteva individuarsi un *idem factum* e quindi applicarsi il divieto di un doppio giudizio e di una doppia sanzione. La Cassazione ha deciso di escludere l'applicabilità del principio sulla base della progressione criminosa ravvisata fra le due fattispecie osservando che le fattispecie di cui agli artt. 10 *bis* e *ter* non sono in rapporto di specialità, ma di "progressione illecita" con l'art. 13, 1° comma, d.lgs. n. 471 del 1997. La Cassazione chiarendo i rapporti fra il reato di omesso versamento, di cui agli artt. 10 *bis* e *ter*, d.lgs. n. 74 del 2000, e l'illecito sanzionato dall'art. 13, 1° comma, d.lgs. n. 471 del 1997, ha affermato che al trasgressore dovevano essere applicate entrambe le sanzioni<sup>(39)</sup>.

Successivamente e con altre pronunce *ex multiis*, Cass. pen., 18 luglio 2017, n. 35156, Cass., 13 marzo 2019, n. 7131, Cass. pen., 7 giugno 2019,

---

<sup>(36)</sup> Cfr. sul tema M. Dova, *Ne bis in idem* in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali, in *Dir. pen. cont.*, 5 giugno 2014.

<sup>(37)</sup> Si veda sopra par. n. 3 in merito alle sentenze Pirttimäki e A e B contro Norvegia.

<sup>(38)</sup> Cfr. Corte costituzionale, Sent. del 24 ottobre 2019, n. 222.

<sup>(39)</sup> Cfr. sul tema B. Lavarini, *Corte europea dei diritti umani e ne bis in idem: la crisi del "doppio binario" sanzionatorio*, in *Dir. pen. proc.*, 2015, 89.

n. 2535, Cass. pen., 22 maggio 2019, n. 22458, Cass. 16 dicembre 2019, n. 33050, la Corte ha sostanzialmente confermato il proprio orientamento circa il difetto di violazione del principio del *ne bis in idem* quando tra i due procedimenti amministrativo e penale esista una reale connessione sostanziale e temporale, tale da far presupporre che le due sanzioni penale ed amministrativa conseguenti siano parte integrante di un medesimo sistema. La violazione può, dunque, essere invocata solo quando sia possibile provare l'esistenza di una effettiva corrispondenza storico-naturalistica riferita al reato nella sua valutazione integrale, in riferimento alla triade condotta-nesso causale-evento, posto che la generica identità della sola condotta risulta essere requisito necessario ma non sufficiente. La Cassazione conferma la tesi della generale compatibilità dell'ordinamento nazionale ai parametri della Convenzione EDU, rinviando, nella migliore delle ipotesi ai giudici di merito al fine della verifica del requisito della connessione sostanziale e temporale ed alla valutazione concreta della presenza di tutti i requisiti richiesti<sup>(40)</sup>.

Sotto altro profilo, più strettamente tributario, si segnala altresì analogo più recente orientamento della Suprema Corte Cass. civ. Sez. V, Sent. 08-10-2020, n. 21696 nel quale si afferma che *“Il nucleo del principio del ne bis in idem, dunque, fuori dall'ipotesi dell'avvio di un nuovo giudizio dopo la conclusione del primo, appare riconducibile, con peculiare riguardo alle sanzioni tributarie, al seguente enunciato: la sostanziale simultaneità del procedimento penale e di quello amministrativo-tributario, che assolvono a scopi diversi e complementari in relazione ai parametri normativi che giustificano l'esercizio dell'azione penale e attesa la pacifica circolazione probatoria tra i due giudizi del materiale ritualmente prodotto (v. Cass. n. 17258 del 27/06/2019; Cass. n. 28174 del 24/11/2017; parallelamente nel giudizio penale v. Cass. pen. 50127 del 27/09/2018), non osta alla irrogazione di una duplice sanzione (penale e tributaria), ferma la necessità di una valutazione, in concreto, della complessiva afflittività del cumulo sanzionatorio che deve rispondere a criteri di proporzionalità (in termini v. anche Cass. n. 7131 del 13/03/2019)”*<sup>(41)</sup>.

---

<sup>(40)</sup> Cfr. R. Alfano, *L'impatto del diritto europeo sull'applicazione del divieto di bis in idem in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2021.

<sup>(41)</sup> Cfr. sul punto recente nota a sentenza di S. Gianocelli, *Divieto di bis in idem e declinazione procedimentale del principio di specialità nel sistema punitivo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, 4, III, 96.

6. - *Riflessioni e criticità della fattispecie concreta alla luce della giurisprudenza sovranazionale e della Corte costituzionale*

La Corte costituzionale nell'ordinanza in commento si è pronunciata in merito al giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale su rinvio del Tribunale Ordinario di Rovigo, il quale ha sollevato – in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) – questioni di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. «nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli».

La Corte ripercorrendo la giurisprudenza Europea sviluppatasi sul principio del *ne bis in idem* (già sinteticamente richiamata nei precedenti paragrafi), rispettivamente sancito dall'art. 4, Prot. n. 7, CEDU e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), soffermandosi in particolare sulla sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo 4 marzo 2014, Grande Stevens e altri contro Italia<sup>(42)</sup>, e sulle sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea, grande sezione, 26 febbraio 2013, in causa C-617/10, Åklagaren contro Hans Åkerberg Fransson<sup>(43)</sup> e 20 marzo 2018, in causa C-524/15, Menci<sup>(44)</sup>, evidenzia che in quest'ultima decisione la CGUE ha escluso la contrarietà all'art. 50 CDFUE della normativa italiana che consente di avviare un procedimento penale per omesso versamento dell'iva a carico di colui che abbia già subito, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura punitiva, a condizione che siano rispettati i noti criteri sopra richiamati: – le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari; – il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'interessato; ed infine, si assicuri comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione (verifica spettante al giudice nazionale).

Secondo il remittente, continua la Corte, i procedimenti e le sanzioni rispettivamente penali e amministrative perseguono il medesimo scopo; la

---

<sup>(42)</sup> Vedi *infra* par. n. 3, nota 13.

<sup>(43)</sup> Vedi *infra* par. n. 2, nota 3.

<sup>(44)</sup> Vedi *infra* par. n. 2, nota 6.

condotta punita sarebbe identica; non sarebbero previste una normativa di coordinamento atta a limitare l'onere supplementare derivante dal cumulo di procedimenti, né norme idonee a garantire la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria rispetto alla gravità del reato. Dubita infine della conformità dell'art. 649 c.p.p. all'art. 3 Cost., come principio di ragionevolezza intrinseca dell'ordinamento, in quanto il cumulo dei procedimenti amministrativo e penale e le relative sanzioni in ragione della medesima condotta di omesso versamento dell'iva sarebbe eccessivamente oneroso e foriero di «un'ingiustificata disparità di trattamento», di un «problema di ragionevolezza intrinseca dell'ordinamento». Le questioni sollevate sarebbero, pertanto rilevanti, in quanto il censurato art. 649 c.p.p., che vieta di sottoporre chi sia stato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili a nuovo procedimento penale per il medesimo fatto, non potrebbe essere applicato, stante il suo tenore letterale, a materia diversa da quella penale in senso stretto, sicché il procedimento penale dovrebbe essere celebrato nonostante la definitività della sanzione amministrativa inflitta anche nel caso di specie.

Ciò posto, la Corte riferendosi al noto principio già richiamato della «progressione illecita»<sup>(45)</sup>, giudica come erronea la valutazione del giudice a quo circa la non complementarietà degli scopi perseguiti dalle sanzioni amministrativa e penale alla luce della richiamata giurisprudenza di legittimità<sup>(46)</sup>. Inoltre considera come meramente assertiva l'affermazione del rimettente circa l'eccessiva onerosità del doppio binario, in presenza di istituti di collegamento tra il procedimento amministrativo e quello penale con una lacunosa e apodittica doglianza relativa alla contrarietà della disposizione censurata all'art. 3 Cost. Valuta pertanto come inammissibili le questioni sollevate non avendo il rimettente assolto al proprio compito di effettuare il doveroso giudizio di proporzionalità della complessiva risposta punitiva dell'ordinamento all'illecito, alla luce della sanzione amministrativa già inflitta, in conformità del resto a quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità<sup>(47)</sup>. Afferma ancora che l'ordinamento già prevedrebbe meccanismi di raccordo tra il procedimento amministrativo e il procedimento penale in materia tributaria, delineati dagli artt. 19, 20 e 21, d.lgs. n. 74 del 2000 e ritenuti dalla Corte di giustizia idonei ad assicurare al

---

<sup>(45)</sup> Vedi *infra* par. n. 5, nota 39.

<sup>(46)</sup> Si fa rinvio alla sentenza della Corte di cassazione, sezioni unite penali, sentenza 28 marzo-12 settembre 2013, n. 37424.

<sup>(47)</sup> Si fa rinvio alle sentenze della Corte di cassazione, sezione quinta penale, 16 luglio-10 ottobre 2018, n. 45829 e 21 settembre-31 ottobre 2018, n. 49869.

giudice di merito il potere di valutare la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria alla fattispecie concreta. Osserva inoltre che l'intervento sollecitato dal rimettente sull'art. 649 c.p.p. minerebbe la certezza della risposta sanzionatoria a fronte di condotte di evasione dell'iva, così ponendosi in contrasto con gli artt. 11<sup>(48)</sup> e 117 Cost., in relazione al canone di effettività delle sanzioni in materia di iva, imposto dal diritto dell'Unione europea; determinerebbe poi una situazione di «incertezza e [...] casualità delle sanzioni applicabili», in violazione degli artt. 25 e 3 Cost; sarebbe, infine, contrario al principio dell'obbligatorietà dell'azione penale, di cui all'art. 112 Cost., la mera definitività di una sanzione amministrativa, venendo a paralizzare la prosecuzione dell'azione da parte del pubblico ministero.

La Corte richiama infine le motivazioni contenute nella sua stessa pronuncia n. 222 del 15 luglio 2019 sempre di inammissibilità in merito alla censura di contrasto dell'art. 649 c.p.p. con l'art. 117, 1° comma, Cost. in relazione all'art. 4, Prot. n. 7, CEDU (e implicitamente all'art. 50 CDFUE), evidenziando che l'ordinanza di rimessione non aveva chiarito adeguatamente le ragioni per cui non sarebbero state soddisfatte le condizioni di ammissibilità di un "doppio binario" procedimentale e sanzionatorio per l'omesso versamento dell'iva, enunciate dalla recente giurisprudenza europea. Citando sempre la sentenza n. 222/2019 la Corte osserva che tanto la CEDU con la sentenza A e B contro Norvegia<sup>(49)</sup> quanto la CGUE con la sentenza Menci<sup>(50)</sup> non ritengono *ex se* contraria al divieto di bis in idem la sottoposizione di un imputato a processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia già stato definitivamente sanzionato in via amministrativa, "esigendo unicamente la sussistenza di un legame materiale e temporale sufficientemente stretto tra i due procedimenti, da ravvisarsi in presenza di sanzioni che perseguano scopi complementari, della prevedibilità del 'doppio binario' sanzionatorio, di forme di coordinamento tra i procedimenti e della proporzionalità del complessivo risultato sanzionatorio". La stessa sentenza Menci aveva ritenuto compatibile con il divieto di bis in idem di cui all'art. 50 CDFUE il complessivo regime sanzionatorio e procedimentale previsto dal legislatore italiano in materia di omesso versamento dell'iva, facendo salva la verifica, da parte del giudice di merito, della non eccessiva onerosità, nel caso concreto, dell'applicazione del "doppio binario" sanzionatorio. Il giudice remittente, infine,

---

<sup>(48)</sup> In verità il contrasto dovrebbe essere con l'art. 111 Cost.

<sup>(49)</sup> Vedi *infra* capitolo 3, nota n. 26.

<sup>(50)</sup> Vedi *infra* capitolo 2, nota 6.

a parere della Corte, così come già enunciato nella sentenza n. 222/2019, non aveva dimostrato la non conformità della disciplina censurata a tutti i criteri enunciati dalla giurisprudenza europea, incorrendo così in lacune argomentative tali da determinare un'insufficiente motivazione tanto della non manifesta infondatezza della questione prospettata, quanto della sua rilevanza, con conseguente inammissibilità della censura principale di violazione dell'art. 117, 1° comma, Cost., in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 CEDU (e implicitamente all'art. 50 CDFUE).

Dopo aver analizzato, seppur a grandi linee, gli orientamenti giurisprudenziali sovranazionali e della Corte costituzionale, ripercorrendo da ultimo le ragioni per le quali la questione è stata ritenuta inammissibile dalla Corte costituzionale nell'ordinanza n. 114/2020 (e indirettamente nella sentenza n. 222/2019), è d'uopo nella fattispecie concreta oggetto di disamina elaborare alcune riflessioni critiche.

In merito alla verifica nella fattispecie concreta della sussistenza delle condizioni indicate nel par. 4, si può così argomentare. Sulla prima condizione – *sub* n. 1) – con riferimento alle finalità perseguite dalle due sanzioni, si badi bene nell'ambito del procedimento di accertamento ovvero nell'ambito della persecuzione – “*No one shall be liable to be tried or punished*” –, si evidenzia che lo scopo delle due sanzioni sia del tutto analogo. Ed invero con la sanzione amministrativa si ottiene il pagamento degli importi asseritamente dovuti; per quanto attiene invece la sanzione penale, questa ha natura di deterrente e riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli ma la finalità perseguita è quella di una effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'amministrazione anche tramite i meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito con l'amministrazione finanziaria. Tale ragionamento appare ancora più fondato qualora il contribuente-indagato ottenga, proprio in ragione in sede di accertamento con adesione con l'A.E., una riduzione dell'importo asseritamente dovuto, con applicazione di una sanzione amministrativa più proporzionata alla violazione commessa tramite la procedura di accertamento con adesione; ed ancora, a seguito di rideterminazione degli importi asseritamente dovuti e quantificazione “sotto soglia” degli importi asseritamente evasi, il contribuente-indagato ottenga altresì l'archiviazione del procedimento penale in corso, il tutto però, si badi bene, solo a seguito di una sottoposizione ad un duplice procedimento e “*persecuzione*” con notevole pregiudizio dei diritti fondamentali protetti dalla CEDU.

In merito alla seconda condizione – *sub* n. 2) – La duplice sottoposizione a procedimento tributario e penale – per come enunciato dalla Corte

europea dei diritti dell'uomo nella sentenza Menci – è evidente che viola il principio del *ne bis in idem* quando nel sistema normativo di riferimento sia assente una coordinazione tra i due procedimenti. Ed infatti è assolutamente prevedibile che l'interessato, indagato-contribuente, subisca un duplice procedimento e sanzione, prevedibilità che, ad avviso della Corte, è *in re ipsa* dal momento che la legislazione italiana stabilisce chiaramente la sanzionabilità in via amministrativa della violazione ai sensi dell'art. 6, d.lgs. n. 471 del 1997 da un lato, e dall'altro in via penale ai sensi dell'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000, limitatamente all'omesso versamento di importi superiori ai 50.000 euro.

In merito alla terza condizione – *sub 3*) – Nel caso di specie il complessivo risultato sanzionatorio è del tutto sproporzionato rispetto alla gravità della violazione in quanto da un lato, tramite il procedimento tributario dell'accertamento con adesione, si è raggiunto un risultato – (importo effettivamente dovuto) – che sconfessa l'assunto accusatorio dell'Agenzia delle Entrate/Procura della Repubblica con rideterminazione dell'importo dovuto dal contribuente che da oltre 56.000,00 contestati è giunto a soli 5.000,00 euro. Dall'altro la sproporzione procedimentale e sanzionatoria è ancor più evidente laddove si consideri che in ragione della procedura di accertamento con adesione e rideterminazione degli importi, la *notitia criminis* è risultata del tutto infondata ed il procedimento penale, solo a seguito di apposita e specifica memoria difensiva, è stato archiviato. Tutto ciò comprova che l'ordinamento non riesce a garantire un sufficiente coordinamento tra i due procedimenti in quanto prima di determinare le somme dovute l'A.E. avrebbe dovuto attendere la conclusione della fase di contraddittorio con il contribuente e, all'esito della determinazione dell'importo dovuto con violazione della soglia di legge, comunicare la eventuale *notitia criminis* alla Procura della Repubblica. Nel caso di specie l'A.E. ha adottato la condotta diametralmente opposta con inevitabile pregiudizio per il contribuente prima e per l'indagato poi che ha dovuto in sostanza ribadire in sede penale quel che l'A.E. aveva già recepito con il procedimento dell'accertamento con adesione. Il tutto con violazione anche sotto questo profilo del *ne bis in idem* procedimentale<sup>(51)</sup>.

Oltre a ciò, a nulla valgono le disposizioni normative oltre a quelle di cui agli artt. 19, 20 e 21, d.lgs. n. 74 del 2000, che regolano i rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria,

---

<sup>(51)</sup> Cfr. A. Cadoppi, S. Canestrari, A. Manna, M. Papa, *Diritto Penale dell'Economia*, Milano, 2019; A. D'Arrivo, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017; E. Musco, F. Ardit, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2017.

tra cui gli istituti premiali introdotti dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, quali la concessione di termine per adempiere al pagamento del residuo debito tributario rateizzato (art. 13, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000) o gli effetti dell'adempimento del debito erariale sulla confisca (art. 12-*bis* del medesimo testo normativo), in quanto per la fattispecie di cui all'art. 5, d.lgs. n. 74 del 2000 non sono garantiti i medesimi effetti premiali con evidente disparità di trattamento, sottolineando così una carenza di elementi di raccordo tra adempimento del debito tributario da un lato, e svolgimento ed esito del processo penale dall'altro lato.

In ragione di quanto sopra evidenziato l'ordinamento presenta evidenti lacune laddove non cerca di coordinare le disposizioni, estranee al d.lgs. n. 74 del 2000, che prevedono obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all'autorità giudiziaria (art. 331 c.p.p.) e, specularmente, da parte dell'autorità giudiziaria alla Guardia di Finanza (art. 36, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600) e all'Agenzia delle entrate (art. 14, comma 4, l. 24 dicembre 1993, n. 537), con sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale, a detrimento di qualsiasi procedura volta all'accertamento dell'onere tributario che dovrebbe essere preliminare prima dell'avvio di un eventuale procedimento penale<sup>(52)</sup>.

La carenza di coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti è evidente nel nostro ordinamento nel momento in cui non vengono correttamente applicate né le disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa (art. 63, comma 1, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 63; art. 33, comma 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 e, specularmente, art. 220 disp. att. c.p.p.), né la giurisprudenza relativa all'utilizzabilità del materiale istruttorio raccolto in ciascun procedimento, quale elemento di prova e fonte di convincimento da parte del giudice che istruisce l'altro procedimento, essendo pacifica la possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, *ex artt.* 234 o 238-*bis* c.p.p., quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 c.p.p.<sup>(53)</sup>. Tale lacuna è

---

<sup>(52)</sup> Cfr. A. Fazio, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 5, 1955.

<sup>(53)</sup> Cfr. V. Pagliarone, *Processo penale e processo tributario tra doppio binario e "ne bis in idem"*, Bari, 2017; F. 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.*, 2017, 4, 915, che, nota 6, cita P. Russo, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 1, 35.

tanto evidente che, nella fattispecie concreta punto di riflessione nel presente articolo, i due procedimenti non hanno garantito la circolazione del materiale probatorio, poiché l'A.E. ha inviato la *notitia criminis* sulla base di un avviso di accertamento contestato ed avverso il quale era stata proposta istanza di accertamento con adesione. Inoltre, sempre l'A.E. non ha poi provveduto a trasmettere alla Procura della Repubblica il materiale probatorio raccolto ed acquisito nella fase dell'accertamento con adesione nell'immediatezza della sottoscrizione del verbale di adesione con il contribuente, non comunicando il nuovo importo oggetto di contestazione che rideterminato in contraddittorio tra le parti era al di sotto della soglia di punibilità penale (euro 56.000 – rideterminati in euro 5.000 –), con evidente improcedibilità dell'azione penale per mancato superamento della soglia penalmente rilevante, causando così una ingiustificata duplicazione di procedimenti. Infine, proprio in ragione del difetto di coordinazione tra procedimenti e circolazione del materiale probatorio, il contribuente-indagato è stato costretto a subire ed a difendersi in due procedimenti in violazione del *bis in idem*. Ed infatti nella fattispecie concreta, la natura della sanzione amministrativa comminata in sede tributaria non può che ricadere nel “nocciolo duro” del diritto penale in quanto lo scopo perseguito dalla sanzione amministrativa è identico a quello perseguito dalla sanzione penale, tanto è vero che quest'ultima non può essere comminata proprio per carenza del superamento della soglia di legge; conseguentemente, il procedimento amministrativo concluso avrebbe dovuto avere come corollario la conseguente archiviazione del procedimento penale già nella fase delle indagini preliminari. Ciò non è avvenuto, con conseguente detrimento dei diritti fondamentali del contribuente-indagato il quale è stato ingiustamente sottoposto al procedimento amministrativo nonché a procedimento penale, e costretto a difendersi “due volte” per non essere sottoposto al duplice processo (“*to be tried*”) o, ancor peggio, essere addirittura punito “due volte” (“*to be punished again*”).

### 7. - Conclusioni

Sulla scorta delle argomentazioni sin qui svolte e partendo dalla prospettazione di una fattispecie concreta è stato enunciato a grandi linee il complesso *iter* interpretativo afferente il tema del *ne bis in idem* procedimentale penale e tributario della giurisprudenza CEDU e CGUE, con la individuazione dei criteri ivi elaborati, richiamati dalla Corte costituzionale nelle pronunce di cui alla presente nota.

Dopo un sintetico esame degli orientamenti giurisprudenziali sovranazionali ed interni, si possono formulare delle riflessioni e conclusioni che aprono ad uno sguardo critico al tema del *ne bis in idem* procedimentale

ed alla sottoposizione al duplice procedimento tributario e penale da parte di un identico soggetto per il medesimo fatto e condotta.

È il tema della duplice sottoposizione al procedimento di accertamento tributario e di indagine penale che meriterebbe – a modesto parere dello scrivente – un più approfondito esame, il tutto sotto la lente del principio *ex art. 4, par. 7, CEDU* – Right not be tried or punished twice – “*No one shall be liable to be tried or punished again*”.

In conclusione, pertanto, non si può che evidenziare nella fattispecie concreta in esame che l'irrogazione di una pena detentiva risulta sproporzionata rispetto alla gravità del reato, ancor di più se combinata con la sanzione amministrativa già applicata (in sede di accertamento con adesione), con conseguente violazione del *ne bis in idem* nei confronti del contribuente – indagato. Sotto tale profilo la sanzione comminata in sede amministrativa – tributaria – secondo la sentenza A e B contro Norvegia della Corte europea dei diritti dell'uomo – sarebbe riconducibile ad una sanzione penale prevista in materia di evasione di iva, e ricadente nel “*nocciolo duro*” del diritto penale, rispetto al quale più rigoroso dovrebbe essere il vaglio di compatibilità del “*doppio binario*” sanzionatorio con la garanzia convenzionale del *ne bis in idem*<sup>(54)</sup>.

Valutate sotto tali profili le censure sopra esposte trovano riscontro anche in ordine alla violazione dell'art. 3 Cost., essendo strettamente collegate a quelle prospettate in riferimento all'art. 117, 1° comma, Cost., per violazione all'art. 4, Prot. n. 7 alla CEDU e all'art. 50 CDFUE. In tale prospettiva la sottoposizione al doppio procedimento (tributario e penale) dà luogo a una disparità di trattamento, nonché a un problema di ragionevolezza dell'ordinamento sostanzialmente per le medesime ragioni – alla luce delle indicazioni fornite dalla sentenza Menci – per le quali dovrebbe ravvisarsi l'incompatibilità tra la sottoposizione ai procedimenti sopra menzionati e il *ne bis in idem*.

STEFANO GRISOLIA  
LL.M.

---

<sup>(54)</sup> Per approfondimenti si rinvia a J. Kokott, P. Pistone, R. Miller, *Diritto internazionale pubblico e diritto tributario: i diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, 454.

