

16 marzo 2018 | Andrea Francesco Tripodi

 visualizza allegato 

NE BIS IN IDEM E SANZIONI TRIBUTARIE: LA CORTE DI CASSAZIONE "SFRONDA" IL TEST DELLA SUFFICIENTLY CLOSE CONNECTION IN SUBSTANCE AND TIME

Cass., Sez. III, sent. 22 settembre 2017 (dep. 14 febbraio 2018), n. 6993, Pres. Cavallo, Rel. Gai

Per leggere il testo della sentenza in commento, clicca in alto su "visualizza allegato".

1. La Corte di Cassazione torna ad affrontare **il tema della compatibilità del sistema sanzionatorio tributario col ne bis in idem europeo**, ribadendo la tesi sostenuta nel recente passato, ma sulla scorta di argomenti nuovi. Quelli derivabili dal mutato scenario convenzionale.

2. Il caso si sviluppa secondo la consueta **trama bi-procedimentale sullo stesso fatto**.

Posta l'irrogazione di una sanzione amministrativa in via definitiva (in quanto non oggetto di contestazione dal contribuente), il ricorrente, titolare di una ditta individuale, si lamenta dinanzi la Suprema Corte della violazione del *ne bis in idem* di cui all'art. 4, Prot. 7, Cedu, attesa la pendenza del corrispondente procedimento penale, giunto all'ultimo grado di giudizio a seguito della condanna della Corte d'Appello ai sensi degli artt. 2 e 8 del D.lgs. n. 74/2000 per una vicenda di utilizzazione e emissione di fatture relative a operazioni oggettivamente inesistenti.

3. Il sistema sanzionatorio tributario era entrato in uno stato di fibrillazione a causa della **scia di pronunce della Corte Edu**, inaugurata dalla decisione *Grande Stevens c. Italia* del 4.3.2014 (in materia di abusi di mercato)[1] e proseguita da quelle che hanno interessato (proprio in materia fiscale) i Paesi scandinavi[2]. Lo statuto convenzionale del *ne bis in idem*, riflesso nelle richiamate pronunce, si dipanava lungo i seguenti snodi argomentativi, nei quali era evidente la propensione interpretativa a estendere i margini di operatività del principio: a) riconduzione dell'illecito amministrativo alla *matière pénale* (secondo il tradizionale approccio "sostanziale" nella qualificazione della sanzione) e correlativa assimilazione del procedimento amministrativo (pervenuto a un giudizio definitivo) a una *accusation en matière pénale*, con conseguente attivazione delle garanzie penalistiche contemplate dalla Cedu; b) adozione, ai fini del giudizio circa la medesimezza del fatto, della (ormai consolidata) prospettiva dell'*idem factum*, che guarda all'accadimento naturalisticamente inteso e non alla definizione legale dell'incriminazione (secondo, cioè, il cd. *idem legale*).

La Suprema Corte aveva resistito con pervicacia alle richieste di estensione degli effetti della giurisprudenza convenzionale all'area delle violazioni fiscali, utilizzando argomenti che, per l'interprete, non rappresentavano ieri e non sono oggi una bussola utile a orientare correttamente il cammino. In particolare, dinanzi alle duplici vicende – penali e amministrative – integranti il solito schema "a rischio", la Corte di Cassazione ha negato natura penale alla sanzione amministrativa; e, inoltre, ha escluso la ricorrenza dello stesso fatto, quale oggetto dei due procedimenti, in ragione dell'assenza di una relazione di specialità tra le due fattispecie contestate, avvalendosi dunque, al riguardo, di un metodo d'analisi riconducibile al criterio dell'*idem legale*[3]. Sarebbe stato arduo, allora, pronosticare rispetto a tali vicende, un giudizio benevolo della Corte di Strasburgo. La quale, circa la qualificazione sostanziale della sanzione, ha sempre di più accordato priorità al relativo scopo (in specie, di tipo non reintegratorio), qualificando di conseguenza come penali anche soprattanto di importo assai contenuto; e, con riferimento al criterio di giudizio della medesimezza fattuale, a partire dal 2009, ha sempre adottato quello dell'*idem factum*, peraltro ribadito nel nostro ordinamento dalla stessa Corte costituzionale[4].

Ma, com'è noto, il cielo sopra Strasburgo è cambiato. Ferme le consolidate acquisizioni in ordine alla visione *sostanziale* della sanzione e alla sussistenza dell'*idem*, ad essersi arricchita ovvero evoluta è la concezione del *bis*.

La *Grande Chambre*, con la **decisione A e B. c. Norvegia del 15.11.2016**[5] ci ha consegnato una **verità inaspettata**. E cioè: **due distinti procedimenti, al ricorrere di determinate condizioni, devono essere considerati**, ai fini della valutazione del rispetto del principio del *ne bis in idem*, **come aspetti di un unico procedimento**, così **venendo meno** alla radice **qualsiasi problematica**.

Evidente il consueto approccio antiformalistico – dove cioè la forma, ossia la presenza di due procedimenti, soccombe dinanzi alla *sostanza*, qui rappresentata dall'asserita unicità del procedimento –, ma con una significativa peculiarità: contrariamente a quanto di solito si registra, la prevalenza della *sostanza* sulla *forma* finisce in questo caso per *depotenziare* l'operatività del diritto fondamentale.

Nel dettaglio, la Grande Camera ha concluso che non viola il diritto fondamentale al *ne bis in idem* la celebrazione di un processo penale nei confronti dello stesso soggetto già sanzionato in via definitiva per il *medesimo fatto* dall'amministrazione tributaria con una soprattassa riconducibile alla *matière pénale*, quando tra i due procedimenti esista una *connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*.

L'azione interpretativa sul *bis* ha fatto leva sulla valorizzazione, ai fini della conformità al principio del *ne bis in idem* dei sistemi sanzionatori a *doppio binario*, del requisito, talvolta utilizzato in alcune pronunce, della **connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti**.

Per valutare se i due procedimenti risultano connessi – si spiega (senza comunque mancare di suggerire agli Stati, quale strumento risolutivo, l'effettiva riunione, in uno "stadio" opportuno, dei due procedimenti) – occorrerà constatare non solo la relativa *complementarità* nei mezzi e negli obiettivi perseguiti unitamente alla presenza di una *inter-connessione di natura*

cronologica, ma anche la *prevedibilità* e la *proporzionalità* della complessiva risposta sanzionatoria. E a tal fine la Corte ha elaborato degli **indici di cui tener conto nel test**, ravvisandone la presenza nella vicenda oggetto di giudizio.

Segnatamente, sarà necessario verificare: **a)** se i **procedimenti** abbiano **scopi diversi** e assumano a oggetto (non solo in astratto ma pure in concreto) aspetti differenti della stessa condotta antisociale; **b)** se la duplicità dei procedimenti sia un effetto **prevedibile** della condotta; **c)** se i due procedimenti siano condotti in modo da evitare *per quanto possibile* ogni **duplicazione** nella **raccolta** e nella **valutazione** della **prova**, segnatamente attraverso un'interazione tra le varie autorità competenti, in modo che l'accertamento dei fatti effettuato in un procedimento sia utilizzato anche nell'altro; **d)** «and, above all», se la sanzione imposta all'esito del procedimento che si conclude per primo sia presa in considerazione nell'altro procedimento, in modo da assicurare l'esigenza di **proporzionalità** della pena. Infine, circa il collegamento di natura cronologica tra i due procedimenti, la Corte ha precisato come tale requisito non implichi che essi debbano svolgersi necessariamente in maniera strettamente *parallela*, dovendosi tuttavia considerare più elevata la probabilità di ricorrenza della violazione convenzionale, tenuto conto dell'entità del pregiudizio individuale, quando il soggetto, a causa di procedimenti *consecutivi*, sia esposto a una condizione di perdurante incertezza circa la propria sorte.

Non è possibile in questo contributo riproporre la disamina di una decisione, che presenta profili di criticità nell'impostazione generale e nei singoli indici ai quali è agganciato il *test*, giungendo per certi versi a trasfigurare la fisionomia genetica del principio[6]. Al contempo, però, anche per collocare la pronuncia della Corte di Cassazione nella giusta prospettiva, è doveroso segnalare come l'interprete venga così chiamato a effettuare una verifica calibrata sui parametri di giudizio nient'affatto stringenti e vincolanti, la cui elasticità e, talvolta, equivocità rievocano quella dimensione *flou*, tipica del diritto dei diritti dell'uomo.

Difronte, dunque, a un diffuso e giustificato scetticismo circa le *chances* applicative del *ne bis in idem*, come concepito nella decisione *A e B. c. Norvegia*, la Corte di Strasburgo, nella prima pronuncia a questa successiva – la **decisione Jóhannesson e a. c. Islanda**, 18.5.2017[7] –, ha effettuato il *test* ravvisando la violazione del principio, senza però dissipare i dubbi e le perplessità generati dal contenuto della verifica.

Nell'occasione, sotto esame era il doppio binario sanzionatorio islandese in materia di violazioni tributarie. Riconosciute natura sostanzialmente penale alla sanzione amministrativa e medesimezza fattuale nei due procedimenti secondo il criterio dell'*idem factum*, la Corte ha applicato il *test* della *connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta* per verificare se i due procedimenti potessero essere considerati parti di un unico procedimento sanzionatorio integrato, vagliando *uno per uno* gli indici individuati nella decisione *A e B. c. Norvegia*.

L'esito negativo del *test* ovvero il riscontro della *formale e sostanziale* autonomia dei due procedimenti ha fatto leva sui profili temporali che hanno caratterizzato lo sviluppo degli stessi e sull'indipendenza che ha contraddistinto le corrispondenti raccolta e valutazione delle prove.

In particolare, in ordine al primo dei due fattori, la Corte ha sottolineato come i due procedimenti avessero coperto (dall'inizio dell'indagine tributaria alla pronuncia penale definitiva) uno spazio di oltre nove anni, procedendo in parallelo solo per un breve periodo, di poco più di un anno[8]. È così specificata una forma di estensione dell'arco temporale dei procedimenti che esclude la connessione.

L'indicazione più utile derivabile dall'itinerario argomentativo tracciato in questa pronuncia sembrerebbe attenere al **rapporto sussistente tra i diversi indici segnaletici della connessione procedimentale**. Si lascia cioè intendere che ciascuno di essi deve essere soddisfatto affinché il *test* dia esito positivo; ovvero come, ai fini della ricorrenza del difetto di connessione, sia sufficiente che anche uno solo degli indici non venga rilevato.

4. Definita la cornice convenzionale entro la quale è stata chiamata a operare, guardiamo dunque da vicino come la Corte di Cassazione si sia orientata nella nebulosa argomentativa del *test* della *sufficiently close connection in substance and time*.

Ad un sintetico richiamo all'evoluzione della giurisprudenza di Strasburgo, che culmina nel riferimento alla decisione *A. e B. c. Norvegia*, di cui sono riportati alcuni passaggi salienti, segue la trattazione del caso. Una trattazione, invero, alquanto scarna, atteso che il **giudice di ultima istanza pone il focus esclusivamente sullo sviluppo temporale dei due procedimenti**, rilevando una *stretta connessione* dovuta alla complessiva contemporaneità del loro svolgersi, per poi concludere che «deve ritenersi una “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta” tra i due procedimenti sanzionatori». Ma, in realtà, gli aspetti *sostanziali* della connessione, con i relativi indici elaborati dalla Corte Edu, pur evocati nelle premesse ricostruttive della giurisprudenza convenzionale, non sono vagliati.

Nel sillogismo della Corte, dunque, risulta rovesciata la prospettiva metodologica *implicitamente* avallata dalla decisione *Jóhannesson e a. c. Islanda*, secondo la quale, ai fini del riscontro di una connessione procedimentale sufficientemente stretta, sarebbe necessario il soddisfacimento di tutti i profili di collegamento (con relativi indici) individuati nell'arresto *A. e B. c. Norvegia*. Diversamente, la sentenza in esame sembra affermare la regola opposta, secondo la quale sarebbe sufficiente il riscontro anche di un solo profilo di correlazione – in specie, quello cronologico – perché il *test* abbia un esito positivo.

Tale approccio, considerato l'effetto restrittivo della portata del diritto fondamentale che consegue alla pronuncia *A. e B. c. Norvegia*, non risulta condivisibile. Per superare il dato formale del *doppio procedimento* e pervenire, sul piano interpretativo, a una sostanziale *reductio ad unum* significativa dell'esistenza di due procedimenti *integrati*, parti di un unico sistema sanzionatorio, sembra indispensabile procedere a una valutazione ben più ampia e articolata, che non può cioè esaurirsi nell'analisi di un solo profilo tra quelli indicati nella piattaforma elaborata dai giudici di Strasburgo.

Peraltro, nella visione che ispira la sentenza della Suprema Corte sembra concretizzarsi il **rischio di trasfigurazione del principio del ne bis in idem**, fenomeno – come detto – rinvenibile nel *novum* apportato dalla decisione *A e B. c. Norvegia*, dove taluni criteri fondanti il *test* della *sufficiently close connection in substance and time* mal si armonizzano con la logica del principio, alimentando il sospetto dell'avvenuta confusione di diversi piani concettuali[9].

L'importanza riconosciuta al dato cronologico – e, dunque, alla concreta scansione temporale dei procedimenti – nell'ambito della decisione *Jóhannesson e a. c. Islanda* aveva fatto rilevare il rischio di rendere il *ne bis in idem* «un improprio rimedio contro l'eccessiva durata del procedimento che “sopravvive” alla definizione del primo»[10]. Ebbene, la sovrapposizione di distinti paradigmi valutativi risulta ancor più evidente nella pronuncia in esame, dove il profilo temporale pare assurgere a parametro di giudizio esclusivo.

Posto ciò, potremmo concludere che la sentenza della Suprema Corte eredita le “anomalie” dell'ultima giurisprudenza convenzionale in materia di *ne bis in idem*, estremizzandone per certi versi i tratti. Ed è forse nella difficoltà di farsi strada tra le nebbie del *test*, di tracciare un percorso coerente sotto una guida sicura, che albergano le ragioni più profonde di una decisione che *semplifica le cose*, ovvero *sfronda il test*, per non affrontare l'attuale *complessità* che il diritto fondamentale al *ne bis in idem* manifesta al cospetto dei sistemi sanzionatori a *doppio binario*. Una complessità che, a nostro modo di vedere, sottende esigenze di razionalizzazione degli apparati sanzionatori, improntate prima di tutto al principio di *proporzione*[11].

In definitiva, l'impressione è che la Suprema Corte, consapevolmente o meno, abbia fatto un **passo indietro di fronte alle questioni "di sistema" sollecitate dagli indici sostanziali** – questioni che avrebbero richiesto un'approfondita analisi del quadro normativo di riferimento –, finendo per concentrarsi unicamente sulla verifica del profilo immanente allo sviluppo materiale degli accadimenti ovvero al concreto svolgersi dei procedimenti.

5. Eppure, di cose da dire sulla coerenza della normativa sanzionatoria fiscale con il *ne bis in idem* europeo nella versione "*A. e B. c. Norvegia*" ce ne sarebbero state.

Com'è noto, **il sistema sanzionatorio tributario è, sì, ispirato al regime del doppio binario, ma alternativo (e non cumulativo)**: l'applicabilità delle due tipologie di illeciti e correlative sanzioni non è quindi contemplata come *congiunta*, bensì come *disgiunta*. Ciò è dimostrato dall'espressa estensione a tale materia del principio di specialità tra disposizioni sanzionatorie penali e amministrative sancita dall'art. 19 del D.lgs. 74/2000, che si riflette poi sul piano procedurale nel congegno approntato dall'art. 21 dello stesso decreto. Questo congegno, nel quadro della regola generale sancita all'art. 20, secondo cui il procedimento di accertamento tributario non può essere sospeso per la pendenza del procedimento penale inerente gli stessi fatti, impedisce comunque l'esecuzione della sanzione per l'accertato illecito amministrativo ove prima non si sia concluso il procedimento penale con formula di proscioglimento che escluda la rilevanza penale del fatto e, quindi, la sussistenza del presupposto operativo del principio di specialità[12]. È pertanto evidente come il legislatore abbia presunto che, nel rapporto tra le due norme, quella speciale sia la norma penale, e ciò in ragione degli elementi specializzanti in generale rinvenibili nelle soglie di punibilità e nel dolo di evasione.

Ora, è pur vero che la scelta a monte di escludere il cumulo sanzionatorio si rivela utile – e in questo senso rassicura – a evitare il pericolo di incorrere in condanne europee similari a quella che ha riguardato il sistema degli abusi di mercato, dove il concorso di illeciti (penale e amministrativo) sul medesimo fatto realizza di per sé le premesse (*stesso autore del medesimo fatto, duplicità di procedimenti*) per la violazione del divieto. Tuttavia, è altrettanto vero che, anche a voler prescindere dai ben noti limiti operativi propri del criterio della specialità[13], questo non può preservare dal pericolo di violazione del *ne bis in idem* europeo, vale a dire del principio nella (sola) sua declinazione processuale[14], quando, sul piano delle regole procedurali, risulti accompagnato dal **meccanismo – per così dire, di stop and go dei procedimenti – trasfuso nell'art. 21 del decreto**.

Detto altrimenti, si ritiene che il problema risieda proprio in tale meccanismo. Esso risulta chiaramente ispirato ad una logica di efficienza operativa. L'amministrazione, in effetti, rispetto alle violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato, si precostituisce un titolo che porrà in esecuzione laddove il processo penale venga definito con formula di proscioglimento che esclude la rilevanza penale del fatto (e dunque i presupposti per l'applicazione del principio di specialità), così evitandosi l'apertura, dopo la chiusura del processo penale, di una nuova fase relativa all'applicazione delle sanzioni amministrative esposta a sviluppi in sede contenziosa.

È evidente come tale congegno, impedendo la congiunta applicazione delle due sanzioni, garantisca il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale. Diversamente, la sua operatività sembra porsi in contrasto col *ne bis in idem* processuale convenzionale, atteso che il contribuente finisce per subire il peso di due procedimenti. E non vale obiettare che il provvedimento sanzionatorio dell'illecito amministrativo è ineseguibile. Ciò che conta è la presenza di un giudizio definitivo e non la concreta esecuzione della sanzione da esso scaturente; di modo che il provvedimento di applicazione/irrogazione della sanzione amministrativa dell'ufficio accertatore, una volta divenuto definitivo, benché non eseguibile, sancisce la "chiusura" del giudizio, circostanza che, nella nostra prospettiva, dovrebbe impedire l'apertura o la sussistenza del secondo giudizio (quello penale *stricto sensu*)[15]. Inoltre, ai fini del riscontro della violazione del divieto, anche in base alle posizioni emerse nella giurisprudenza convenzionale, sembrerebbe sufficiente il provvedimento definitivo dell'amministrazione finanziaria, sicché il mancato intervento dell'organo giurisdizionale conseguente all'impugnazione di detto provvedimento da parte del contribuente in ipotesi acquiescente, non osterebbe al rilievo della formazione di un *bis in idem*[16].

Breve. La conclusione, **prima dell'avvento della decisione A. e B. c. Norvegia** era che lo stesso meccanismo di coordinamento procedurale dei due binari sanzionatori – stante la visione antiformalistica della qualificazione della natura dell'illecito e la nozione accolta del requisito della medesimezza fattuale – generasse il **rischio di frizione del sistema col ne bis in idem di cui all'art. 4, Prot. 7, Cedu**[17].

Oggi, ciò che conta è il test della sufficiently close connection in substance and time.

Proviamo allora ad applicare la rinnovata criteriologia convenzionale, facendo salve le specificità che possono caratterizzare il concreto svolgersi della (duplice) vicenda procedimentale e, a maggior ragione, prescindendo dalla valutazione della sua estensione temporale.

Assunta come soddisfatta la condizione della prevedibilità del duplice procedimento – ossia, l'indice *sub b)* –, la riflessione deve concentrarsi innanzitutto sull'indice *sub a)*. Circa la possibilità di trasporre nel nostro settore le considerazioni svolte dalla Grande Camera nella decisione *A. e B. c. Norvegia* – dove si assegna alle sanzioni amministrative dell'ordinamento norvegese una finalità *anche* compensativa delle spese di accertamento sostenute dall'erario e a quella penale una finalità punitiva relativamente a una condotta caratterizzata dall'elemento addizionale della frode – va osservato come esse potrebbero valere rispetto agli illeciti puniti con una soprattassa del 30 % (si pensi alle figure di omesso versamento o all'indebita compensazione di crediti non spettanti), analogamente a quanto avvenuto nel caso deciso dalla Grande Camera, ma non rispetto agli illeciti per i quali sia prevista una sanzione pari al 90%-180% (come avviene nell'ipotesi di infedele dichiarazione) o, addirittura, al 120%-240% (come avviene nell'ipotesi di omessa dichiarazione)[18]. E ciò – si direbbe – anche a fronte di una maggiore caratterizzazione del disvalore tipico dell'illecito penale.

In ordine all'indice *sub c)*, si è osservato come alla sostanziale condivisione dell'attività di raccolta delle prove (le risultanze delle verifiche amministrative sono tenute presenti nel processo penale e viceversa) faccia da contraltare il diverso *standard* valutativo delle medesime, attese le maggiori garanzie penalistiche; del resto, il giudicato nell'uno non fa stato nell'altro, tant'è che spesso le due autorità giungono a conclusioni diverse[19]. Insomma, su questo piano, il coordinamento dei due procedimenti, ovvero – se si preferisce – la *sostanziale* unicità procedimentale, è in dubbio.

L'ultimo indice, è quello della complessiva proporzionalità sanzionatoria. L'attenzione (ri-)cade sul descritto meccanismo contemplato all'art. 21 d.lgs. n.74 del 2000. Esso, in funzione servente del principio di specialità di cui all'art. 19, impedisce la doppia sanzione, così ergendosi a baluardo del *ne bis in idem* sostanziale e, nella prospettiva oggi rilevante, della proporzionalità sanzionatoria; ma al contempo – lo si detto – finisce per "istituzionalizzare" il doppio procedimento *formalmente* considerato. Quel doppio procedimento che la Corte Edu pretende di oscurare, ovvero di *reducere ad unum*, attraverso un percorso sostanziale, figlio della logica della proporzione. Di modo che, si potrebbe osservare come nell'art. 21 – paradossalmente – convivano *problema* e (forse) *sua soluzione*.

Peraltro, tale paradosso è prova tangibile di una singolare mescolanza di piani concettuali nella giurisprudenza convenzionale, a cui pure sopra si è accennato in via generale. L'art. 4, Prot. 7, Cedu, dovrebbe tutelare l'individuo dalla duplicazione di procedimenti rispetto a un medesimo fatto, a prescindere dal loro esito e dunque, nel caso di due condanne, dalla concreta, complessiva risposta sanzionatoria. Voler derivare da quest'ultimo dato l'argomento per sostenere la sostanziale unicità procedimentale, significa allontanarsi dall'esigenza originale sottesa al principio del *ne bis in idem* ovvero sublimarla in un diverso itinerario concettuale: anche in presenza di una complessiva, in ipotesi proporzionata risposta sanzionatoria, l'individuo non dovrebbe poter subire il peso di due procedimenti aventi a oggetto lo stesso fatto; e, tantomeno, un'equilibrata reazione sanzionatoria dovrebbe poter trasformare ciò che corrisponde a due procedimenti in uno soltanto. L'indice *sub d)* segna, insomma, l'ingresso nello statuto concettuale del *ne bis in idem* europeo, espressione di una logica di giudizio puramente procedimentale, di un parametro eterogeneo: volano di un'urgenza equitativa, che piuttosto evoca la logica propria del volto sostanziale del principio, ispirata appunto a una valutazione di proporzionalità della reazione sanzionatoria (riflessa nell'esigenza di evitare *tout court* la duplicazione della sanzione rispetto al medesimo fatto).

Nell'orizzonte degli strumenti in funzione adeguatrice *in proportionem* dovrebbe inoltre iscriversi la causa di non punibilità legata al pagamento del debito tributario, compresi sanzioni amministrative e interessi, prevista all'art. 13 del decreto e frutto di una riforma – quella del 2015[20] – complessivamente indifferente alla questione del *ne bis in idem*. Tale causa di non punibilità, benché non collegata all'esigenza di risolvere la nostra problematica, può in qualche modo attenuarne in concreto gli effetti[21].

6. La questione del *ne bis in idem* in campo fiscale sembra allora restar aperta anche dopo la ridefinizione dello statuto del principio operata dalla *Grande Chambre* con la decisione *A. e B. c. Norvegia*[22]; l'effetto tranquillizzante prodotto da tale arresto si rivela solo parziale.

Le note di complessità non mancano. Una complessità che non può essere sciolta attraverso percorsi di *semplificazione* argomentativa, come quelli che sembra aver tracciato la Suprema Corte.

Di certo, è auspicabile maggiore chiarezza da parte della Corte Edu. Molto, cioè, dipenderà dal suo atteggiamento nei confronti del *test*: se sarà o meno confermato l'approccio rigoroso, lasciato intendere, in merito all'esigenza di soddisfare *tutti* gli indici del *test* ai fini del riscontro di connessione procedimentale; e, ancora, se l'approccio nella verifica del soddisfacimento del singolo indice sarà, per così dire, *flou*, ossia marcatamente elastico, o, invece, stringente.

Senza poi contare che risulta pendente il giudizio della Corte di giustizia UE (preceduta dalla presentazione da parte dell'Avvocato generale di conclusioni spiccatamente "garantistiche"[23]), interpellata da giudici italiani con tre questioni pregiudiziali formulate, con riferimento all'art. 50 CDFUE, sui doppi binari sanzionatori in materia di violazioni tributarie e di abusi di mercato [24]. Prescindendo ora dalle differenze del suo programma valutativo rispetto a quello in uso a Strasburgo[25], la Corte del Lussemburgo non potrà non tener conto dell'attuale posizione della Corte Edu. E ciò soprattutto se si ha riguardo alla più efficace tutela dei propri interessi finanziari che, attesa la restrizione dei margini operativi del principio operata dalla Grande Camera nel caso *A e B c. Norvegia*, conseguirebbe alla condivisione di tale nuovo statuto del *ne bis in idem* convenzionale; a parte, poi, l'opportunità di prevenire il rischio insito in una divergenza tra interpretazioni *convenzionalmente e comunitariamente* conformi.

Al riguardo, la stessa Corte di Cassazione, nella pronuncia esaminata, ha escluso la ricorrenza dei presupposti per sollevare una questione pregiudiziale, ponendo l'accento sulla vincolatività (da intendersi, più precisamente, come divieto di interpretazione più restrittiva) per i giudici del Lussemburgo della "portata" convenzionale dei diritti fondamentali.

[1] Per la quale si vedano, tra gli altri, F. D'Alessandro, *Tutela dei mercati finanziari e rispetto dei diritti umani fondamentali*, in *Dir. pen. proc.*, 2014, 614; G. De Amicis, *Ne bis in idem e 'doppio binario' sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza 'Grande Stevens' nell'ordinamento italiano*, in *Dir. pen. cont.- Riv. trim.*, 3-4/2014, p. 201 ss.; G.M. Flick- V. Napoleoni, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. soc.*, 2014, 953 ss.; F. Viganò, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta? (a margine della sentenza Grande Stevens della Corte EDU)*, in *Dir. pen. cont. - Riv. trim.*, 3-4/2014, p. 219.

[2] Tra le principali, Corte EDU, *Nykanen c. Finlandia*, 20.5.2014; C. eur. dir. umani, *Lucki Dev c. Svezia*, 27.11.2014; C. eur. dir. umani, *Kiiveri c. Finlandia*, 10.2.2015.

[3] Cfr., per tutte, Cass. pen., sez. III, 8.4.2014-15.5.2014, n. 20266, in un caso di omesso versamento delle ritenute.

Ad ogni modo, in altre pronunce la Suprema Corte aveva stabilito, inserendosi nell'ambito di un contrasto giurisprudenziale sul punto, la non deducibilità della violazione del *ne bis in idem* in quanto sarebbe precluso, in sede di legittimità, l'accertamento del fatto, «necessario per verificare la preclusione derivante dalla coesistenza di procedimenti iniziati per lo stesso fatto e nei confronti della stessa persona», con ciò denotando di polarizzare l'analisi sul fatto storico (Cass. pen., 11.2.2015, n.19334; nello stesso senso, anche Cass. pen. 15.4.2015, n. 20887).

Per un quadro complessivo della giurisprudenza interna, si rinvia a M. Dova, *Ne bis in idem e reati tributari: a che punto siamo?*, in *questa Rivista*, 9 febbraio 2016 e a P. Rivello, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *questa Rivista*, fasc. 1/2018, 122 ss.

[4] Corte Cost., 31.5.2016, dep. 21.7.2016, n. 200, in *questa Rivista*, 24 luglio 2016, con commento di S. Zirulia, *Ne bis in idem: la Consulta dichiara l'illegittimità dell'art. 649 c.p.p. nell'interpretazione datane dal diritto vivente italiano (ma il processo Eternit bis prosegue)*.

[5] Per il commento a tale arresto si rinvia, per tutti, a F. Viganò, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *questa Rivista*, 18 novembre 2016.

[6] Cfr. A.F. Tripodi, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 1065 ss. e 1073 ss.

[7] Per la quale si veda F. Viganò, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *questa Rivista*, fasc. 5/2017, p. 392 ss.

[8] Nel dettaglio, il procedimento amministrativo si era chiuso nel 2007 e le relative sanzioni erano divenute definitive all'inizio del 2008; solo nel dicembre 2008, i due ricorrenti erano stati rinviati a giudizio, per poi essere condannati in via definitiva nel febbraio 2013.

[9] V. *infra*, §5, in merito all'indice *sub d)*.

[10] Così, F. Viganò, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, cit.

[11] Per una chiave di lettura che guarda *oltre* il *ne bis in idem*, soffermandosi sul metro della proporzionalità, sia consentito rinviare ancora a A. F. Tripodi, *Cumuli punitivi*, cit., 1073 ss.

[12] Per l'esegesi della disposizione e la sottolineatura di taluni aspetti problematici, si veda V. Napoleoni, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, 275 ss.; P. Russo, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Rass. dir. trib.*, 2016, 25 ss.

Rileva, peraltro, come gli artt. 20 e 21 non risultino, ad oggi, puntualmente applicati, A. Iorio, *I nuovi reati tributari*, Milano 2015, 122.

[13] Esso è intrinsecamente condizionato dalla definizione strutturale delle fattispecie poste a confronto e, dunque, non include quei *giudizi di valore* talvolta dirimenti, tipici di altri approcci concettuali alla problematica del concorso di illeciti, che vanno ad arricchire la criteriologia risolutiva del concorso nel senso della relativa apparenza.

[14] La Corte di Strasburgo (cfr. Corte eur. dir. umani, 12.4.2016, *Dungveckis c. Lituania*) ha espressamente escluso dal raggio operativo dell'art. 4, Prot. 7, Cedu, le situazioni di cumulo sanzionatorio interne a un unico giudizio, come tali riferibili alla declinazione sostanziale del *ne bis in idem*; la cui *ratio*, discendente da ragioni di *equità* e proporzionalità, coincide con l'esigenza di evitare la duplice qualificazione e perciò la duplicazione della sanzione rispetto a un medesimo fatto e si traduce nell'elaborazione di quella criteriologia risolutiva del concorso di illeciti a cui si è fatto fuggacemente cenno nella nota precedente.

[15] Si ravvisa una significativa convergenza di opinioni al riguardo: cfr., tra gli altri, G.M. Flick-V. Napoleoni, *A un anno di distanza dall'affaire Grande Stevens: dal bis in idem all'e pluribus unum?*, in *www.rivistaaic.it*, 10.7.2015, 23; A. Giovannini-L.P. Murciano, *Il principio del "ne bis in idem" sostanziale la doppia sanzione per la medesima condotta*, in *Corr. trib.*, 2014, 1551 ss.; A. Marcheselli, *Motivazioni tributarie e un "morto che cammina": il doppio binario sanzionatorio tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 2888.

[16] Così G.M. Flick-V. Napoleoni, *A un anno di distanza dall'affaire*, cit., 23, che richiamano la pronuncia *Kiiveri c. Finlandia*, cit.; e, da ultimo, G. Melis, *la nuova disciplina degli effetti tributari dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. Trib.*, 2016, 609 in nota, il quale conclude che «alla giurisprudenza della Corte EDU parrebbe, in effetti, evincersi che non occorra che si sia aperta una fase *stricto sensu* "processuale" per attivare la garanzia del *ne bis in idem* "processuale", ma solo che vi sia la definitività della sanzione in esito ad un "procedimento"» e a suffragio richiama la sentenza della Corte Edu 16 giugno 2009, *Ruotsalainen v. Finland*, caso in cui appunto la sanzione amministrativa non aveva formato oggetto di impugnazione e pertanto si era resa definitiva. L'Autore precisa per completezza che «sul piano sanzionatorio amministrativo tributario, va rilevato che la conciliazione giudiziale si colloca nella fase strettamente processuale, ancor più dopo la recente rimozione del limite alla sua esperibilità entro la prima udienza di trattazione».

[17] Cfr. R. Conti, *Ne bis in idem*, in R. Garofoli - T. Treu, a cura di, *Il libro dell'anno del diritto 2015*, Roma, 2015, 438 ss.; G.M. Flick- V. Napoleoni, *A un anno*, cit., 23; E.M. Mancuso, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in A. Giarda-A. Perini-G. Varraso, a cura di, *La nuova giustizia penale tributaria*, Milano, 2016, 540 ss.; A. Benazzi, *Sanzioni amministrative per violazioni ritenute penalmente rilevanti*, in A. Cadoppi- S. Canestrari - A. Manna - M. Papa (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, Tomo I, Torino, 2017, 1295; e, volendo, A.F. Tripodi, *Ne bis in idem e reati tributari*, in A. Cadoppi- S. Canestrari - A. Manna - M. Papa (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, cit., 684 ss. Nel senso dell'incompatibilità dell'art. 21 D.lgs. 74/2000 col divieto convenzionale anche Trib. Bologna, 21.4.2015, nell'ambito dell'ordinanza con cui si è sollevata questione di illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. per violazione dell'art. 117 Cost. in relazione all'art. 4, prot. 7, CEDU.

[18] In questo senso i primi commentatori: S. Colaianni - M. Monza, *Il problema del "conflitto" tra ne bis in idem "internazionale" e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?*, in *Riv. dir. trib.*, n.2, 2017, 38; G. Melis, *Ne bis in idem con il nodo della connessione*, in *Norme e tributi*, *Il sole 24 ore*, 15.10.2017; 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, 923.

[19] Per tali rilievi, S. Colaianni - M. Monza, cit., 39; G. Melis, cit.; F. Gallo, op. cit. Si soffermano sull'autonomia dei due giudicati, anche con dovizie di riferimenti giurisprudenziali, A. Comelli, cit., 1274 ss. e P. Rivello, cit., 110 ss.

[20] Per una panoramica sul sistema penal-tributario come plasmato dall'ultimo intervento legislativo, cfr. A. Ingrassia, *Ragione fiscale vs 'illecito penale personale'*, Milano, 2016.

[21] Rimanendo nell'area normativa della premialità, si osservi come la previsione dell'attenuante legata al pagamento del debito tributario (necessaria peraltro per accedere al patteggiamento), oggi confluita nell'art. 13 *bis* e rilevante al di fuori dei casi di non punibilità di cui all'art. 13, potrebbe perpetrare un *vulnus* al *ne bis in idem* sostanziale, atteso il richiesto pagamento della sanzione amministrativa, che si aggiunge all'applicazione di quella penale sia pure in forma attenuata; e, nella rinnovata prospettiva convenzionale, sensibile ai profili della proporzionalità sanzionatoria, anche a quello processuale. Tuttavia, si deve rilevare come trattasi di un pagamento volontario e non coatto, funzionale all'ottenimento di un beneficio in sede penale, che peraltro la Relazione governativa al D.lgs. 74/2000 inquadra non come una deroga al principio di specialità di cui all'art. 19, ma quale criterio legale di commisurazione del risarcimento del danno da reato (Cfr. G.M. Flick- V. Napoleoni, *A un anno*, cit., 22; sul tema, ampiamente e in termini problematici, G. Melis, cit., 15 ss.).

[22] *Contra* P. Rivello, cit., 131, che sottolinea la rilevanza, ai nostri fini, della disciplina stabilita dai vigenti artt. 13 e 13 *bis* D.lgs. 74/2000. E richiama inoltre la già citata Cass. pen. 15.4.2015, n. 20887, nella quale, benché nell'ambito dell'affermazione della non deducibilità della violazione in sede di legittimità, si rinviene una sia pur embrionale forma di effettuazione del *test* di connessione (derivato da alcuni riferimenti giurisprudenziali della Corte Edu *ante A e. B. c. Norvegia*), con esito positivo fondato sulla ritenuta "normalità" del "parallelismo" dei due procedimenti e sui profili di interazione riconducibili agli effetti del pagamento del debito tributario (comprese sanzioni amministrative) sull'entità della sanzione penale all'epoca previsti.

[23] Sulle quali, si veda F. Viganò, *Le conclusioni dell'Avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*, in *questa Rivista*, fasc. 9/2017, p. 206 ss.

[24] Per le quali si vedano F. Viganò, *Ne bis in idem e omesso versamento dell'IVA: la parola alla Corte di giustizia*, in *questa Rivista*, 28 settembre 2015; Id., *A Never-Ending Story? Alla Corte di giustizia dell'Unione europea la questione della compatibilità tra ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio in materia, questa volta, di abusi di mercato*, in *questa Rivista*, 17 ottobre 2016; Id., *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: nuovo rinvio pregiudiziale della Cassazione in materia di abuso di informazioni di privilegiate*, in *questa Rivista*, 28 novembre 2016.

[25] Per un'approfondita comparazione della giurisprudenza delle due Corti in materia di *ne bis in idem*, si rinvia a G. De Amicis - P. Gaeta, *Il confine di sabbia: la Corte Edu ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2017, 476 ss.

