



Una nuova pronuncia della Cassazione su ne bis in idem e reati tributari (nota a Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021)
di GIORGIO ARDIZZONE

1. Il caso

La sentenza in commento costituisce l'ultimo approdo della Suprema Corte sul tema del cosiddetto "doppio binario" sanzionatorio in materia tributaria¹. Nel caso sottoposto all'attenzione dei giudici di legittimità, l'imputato, relativamente all'annualità del 2010, aveva indicato elementi passivi inesistenti nelle dichiarazioni fiscali relative all'imposta sui redditi e all'IVA superando le soglie di punibilità previste dall'art. 4 del d. lgs. 74/2000. Con riferimento al medesimo fatto, nell'aprile del 2015 il suddetto imputato era stato destinatario di un avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria che conteneva altresì l'irrogazione della sanzione pecuniaria prevista dal primo comma dell'art. 13 del d. lgs. 471/1997, definitivamente versata all'Amministrazione nell'ambito della procedura di accertamento con adesione. Il procedimento penale per il delitto di dichiarazione infedele intentato nei confronti dell'imputato contestualmente all'avvio del procedimento amministrativo era poi stato definito dalla sentenza in commento.

¹ Come noto, gli artt. 19, 20 e 21 del d. lgs. 74/2000 regolano i rapporti tra il procedimento amministrativo e procedimento penale nei seguenti termini: i due procedimenti proseguono parallelamente ma la sanzione amministrativa irrogata all'esito del relativo procedimento è ineseguibile fino al passaggio in giudicato della sentenza penale. A seguito della definizione del procedimento penale, la sanzione amministrativa rimane ineseguibile a due condizioni: che il giudice accerti rilevanza penale del fatto e riconosca un rapporto di specialità tra illecito penale e illecito amministrativo. Altrimenti, il contribuente dovrà subire il "peso" di entrambe le sanzioni nel caso in cui sia condannato in sede penale. Pertanto, la legge prevede espressamente un duplice procedimento a carico del contribuente ma mira a risolvere il cumulo sanzionatorio sul piano sostanziale. La giurisprudenza appare comunque orientata verso una lettura particolarmente restrittiva del principio di specialità ed ammette pacificamente il concorso tra sanzioni penali e amministrative. Cfr. Cass. S.U. n. 37424/2013 e 37425/2013 per i delitti di omesso versamento IVA e omesso versamento di ritenute e Cass. pen. Sez. III, n. 42462/2010 e Cass. pen. Sez. III, n. 30267/2014 per il delitto di indebita compensazione.

2. Il dialogo tra le Corti e l'attuale interpretazione del *ne bis in idem*

La sentenza costituisce, come anticipato, l'ultima "tappa" del dialogo che si è sviluppato tra le Corti nazionali e sovranazionali attorno all'operatività del *ne bis in idem* in caso di concorso tra sanzioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali e sanzioni penali per il medesimo fatto. A partire dalla sentenza *A e B c. Norvegia*², è ormai pacifico che, in questi casi, la garanzia prevista dall'art. 4 del Protocollo 7 non opera automaticamente a seguito della definizione del primo procedimento³. Al contrario, la sua applicazione è subordinata al rispetto di un "test di connessione" tra i due procedimenti il cui esito positivo farebbe ritenere che tra loro sussista un rapporto di complementarietà tale da qualificarli come parti integranti di un unico procedimento. Di conseguenza, non è più possibile ritenere che il cumulo procedimentale comporti *sempre* una violazione del *ne bis in idem*, ma tale valutazione dovrà essere effettuata caso per caso secondo la più o meno stretta connessione tra procedimenti. Il test consiste in un duplice accertamento: una verifica del legame cronologico tra i due procedimenti e un accertamento del legame "sostanziale" sulla base di quattro noti indici elaborati dalla Corte EDU: a) la prevedibilità del cumulo procedimentale; b) la complementarietà degli scopi dei due procedimenti così che sia possibile ritenere che ciascuno dei due miri a sanzionare diversi aspetti della condotta antisociale; c) il coordinamento tra i due procedimenti volto a evitare, per quanto possibile, una duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova; d) "soprattutto", la proporzionalità complessiva

² C. Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia* con nota di VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Dir. pen. cont.*, 2016.

³ La "Guide on art. 4 of protocol n. 7 to the ECHR" di aprile 2021 reperibile sul sito della CEDU chiarisce i diversi passaggi logici da affrontare per verificare se vi sia o meno una violazione della garanzia prevista dalla Convenzione. In particolare, occorre dapprima verificare se entrambi i procedimenti riguardano illeciti aventi natura sostanzialmente penale secondo i noti "criteri di Engel". In seguito, occorre accertare che entrambi i procedimenti riguardino gli stessi fatti e si rivolgano nei confronti della stessa persona. Solo ove ricorrano tali requisiti, la Corte EDU svolge il test di connessione sostanziale e temporale al fine di verificare se vi sia o meno una duplicazione di procedimenti tale da fare ritenere violato il divieto di doppio giudizio.

della sanzione integrata che dovrebbe essere assicurata tramite un meccanismo che consenta al giudice del procedimento che si chiude per secondo di tener conto della sanzione irrogata all'esito del primo⁴.

Tale interpretazione della Corte di Strasburgo "contamina" la garanzia del *ne bis in idem* con elementi estranei alla logica meramente processuale del principio⁵. Difatti, avendo riguardo ai soli procedimenti penali, l'effetto preclusivo del giudicato opera automaticamente: l'art. 649 c.p.p. preclude l'inizio di un nuovo procedimento penale per gli stessi fatti nei confronti del medesimo soggetto imponendo al giudice di pronunciare in ogni stato e grado del processo sentenza di non luogo a procedere o di proscioglimento. Il rispetto del principio del *ne bis in idem* è ancorato in tale ipotesi soltanto alla verifica della identità del fatto⁶ e del soggetto attinto dai due procedimenti, ed è totalmente svincolato da logiche di tipo sostanziale come la proporzionalità complessiva della somma delle sanzioni irrogate all'esito dei due procedimenti. Tale "schema forte"⁷ della garanzia del *ne bis in idem* era stato inizialmente accolto dalla Corte EDU anche con riferimento ai casi di cumulo tra procedimento penale e procedimenti amministrativi (i cosiddetti "doppi binari" sanzionatori) nella celeberrima sentenza *Grande Stevens c. Italia*⁸, relativa al settore degli abusi di mercato, ove non si fa alcun riferimento alla connessione procedimentale⁹. Al contrario, il test di connessione

⁴ Per la lettura degli indici in lingua autentica si rinvia alla citata C. Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, *A e B c. Norvegia*, par. 132.

⁵ Sul punto si registra una convergenza di opinioni in dottrina: nello stesso senso anche TRIPODI, *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 1065 ss. e 1073; TORTORELLI, *L'illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Archivio pen.*, 2018, 7; LABIANCA, *Il ne bis in idem rivisitato: appunti sulla svolta proporzionalista della corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA, (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo II*, Milano, 2019, 1913; SILVA, *La deriva del ne bis in idem verso il canone di proporzionalità*, in *Archivio pen.*, 2019, 27-38.

⁶ Per quanto riguarda la nozione di medesimo fatto, è ormai pacifico che si debba avere riguardo al solo fatto storico-naturalistico senza tenere in considerazione le divergenze tra fattispecie astratte: cfr. C. Eur. Dir. Uomo, *Zoluthukin c. Russia*, ricorso n. 1493/03 e Corte cost. n. 200/2016 con nota di PULITANÒ, *La Corte costituzionale sul ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2016, 1, 60-78.

⁷ L'espressione è di TROYER, *Ne bis in idem e reati tributari: la Corte di Cassazione valuta concretamente legittimo il doppio binario sanzionatorio in tema di dichiarazione infedele*, in *Riv. dott. comm.*, 2021, 2, 275.

⁸ C. Eur. Dir. Uomo, 4 marzo 2014, ricorso n. 18640/10, *Grande Stevens e altri c. Italia*.

⁹ Per la precisione, già prima della sentenza *A e B c. Norvegia* la Corte EDU aveva fatto uso del test di connessione sostanziale e temporale ma, almeno con riferimento al cumulo

introduce un criterio di tipo sostanziale. Come noto, vi sono due diverse accezioni del *ne bis in idem*: una di carattere processuale, volta a garantire il su descritto effetto preclusivo del giudicato e una di tipo sostanziale, volta a scongiurare non il divieto di doppio giudizio ma il divieto di doppia punizione per il medesimo fatto¹⁰. Il *ne bis in idem* sostanziale si lega quindi ad una logica di proporzionalità della risposta sanzionatoria ed è autonomo e distinto dal *ne bis in idem* processuale. A titolo esemplificativo, una duplice sentenza di proscioglimento non integrerebbe una violazione del *ne bis in idem* sostanziale mentre sarebbe indubbiamente lesiva del *ne bis in idem* processuale. Al contrario, una duplice sanzione irrogata all'interno di un medesimo procedimento, pur rispettosa del carattere processuale del principio, violerebbe il *ne bis in idem* sostanziale. Ebbene, con l'interpretazione della Corte di Strasburgo si assiste a una confusione di piani: al fine di verificare la sussistenza di una violazione del *ne bis in idem* processuale nei sistemi a "doppio binario" sanzionatorio, si valuta, quale criterio espressamente indicato come più importante, il rispetto del *ne bis in idem* sostanziale. Altra critica mossa all'indirizzo della Corte EDU è che anche il criterio cronologico costituisce un elemento estraneo al *ne bis in idem*: ciò che dovrebbe rilevare è infatti l'apertura di un secondo procedimento in sé e non *quando* il secondo procedimento viene iniziato o concluso¹¹. In aggiunta a tali rilievi, occorre poi sottolineare come gli indici del test di connessione siano particolarmente "elastici" e suscettibili di essere interpretati in modo diverso dai giudici¹². Pertanto, oltre a determinare un "indebolimento" del principio la cui

procedimentale in materia tributaria, aveva sempre ravvisato una violazione del principio. Cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 7356/10, *Lucky Dev c. Svezia*, ricorso n. 11828/11, *Nykänen c. Finlandia*, ricorso n. 37394/11, *Glantz c. Finlandia*, ricorso n. 17039/13, *Rinas c. Finlandia*, ricorso n. 53197/13, *Österlund c. Finlandia*.

¹⁰ Per quanto riguarda le divergenze tra le due accezioni del principio si rinvia a RANALDI, GAITO, *Introduzione allo studio dei rapporti tra ne bis in idem sostanziale e processuale*, in *Archivio pen.*, 2017. Circa invece la difficoltà di definire i confini del principio v. RUGGIERO, *Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente*, in *Cass. pen.*, 2017, 10, 3809-3841.

¹¹ In senso critico si è osservato che il *ne bis in idem* non è un «improprio rimedio contro l'eccessiva durata del procedimento che sopravvive al primo», cit. da VIGANÒ, *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Dir. pen. cont.*, 2017, 5, 394.

¹² Sul punto e più diffusamente v. la *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, par. 46 in ordine al criterio della connessione temporale e parr. 60-64; 73-76 e 80 in ordine ai diversi indici della connessione sostanziale.

violazione è ora subordinata al mancato superamento del test, la Corte di Strasburgo ha anche consegnato nelle mani dei giudici uno strumento assai duttile che produce una generalizzata incertezza in ordine all'applicazione del *ne bis in idem*.

Nonostante le perplessità sopra accennate, sollevate da larga parte della dottrina, sia la Corte di Giustizia dell'Unione Europea¹³ sia la Corte costituzionale¹⁴ hanno avallato l'interpretazione proposta dalla Corte EDU.

In particolare, va segnalata al riguardo la recente sentenza del giudice delle leggi n. 222/2019, ripresa espressamente da quella in commento e relativa al doppio binario tributario. Con la sentenza citata, la Corte Costituzionale ha infatti dichiarato l'inammissibilità, per insufficiente motivazione del giudice *a quo*, della questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevedeva il divieto di secondo giudizio nel caso in cui l'imputato fosse già stato giudicato con decisione definitiva per il medesimo fatto nell'ambito di un procedimento amministrativo per l'applicazione di una sanzione cui debba riconoscersi natura penale secondo la Convenzione EDU. Pur non pronunciandosi nel merito e lasciando così aperta la strada per un'eventuale successiva pronuncia di illegittimità costituzionale, la Consulta ha svolto in astratto il test di connessione sostanziale e temporale utilizzando gli indici elaborati dalla Corte EDU proprio con riferimento al sistema sanzionatorio tributario. Così facendo, ha indicato ai giudici alcuni meccanismi di raccordo tra i procedimenti suscettibili di essere spesi a favore della legittimità del doppio

¹³ Corte di Giustizia UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, Menci; C-537/16, *Garlsson Real Estate*; C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e Zecca* con nota di GALLUCCIO, *La Grande Sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 286-294. A commento v. anche FELISATTI, *Il ne bis in idem domestico. Tra coordinazione procedimentale e proporzionalità della sanzione*, in *Dir. pen. cont.*, 2018; FUSCO, BAGGIO, *Recenti pronunce in tema di market abuse*, in *Dir. pen. cont.*, 2019; LABIANCA, cit.

¹⁴ Corte Cost. n. 43/2018 e Corte cost. n. 222/2019 con nota di SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo*, in *Giur. cost.*, 2019, 2649C ss. e di CALAVITA, *La Corte costituzionale di nuovo sul rapporto tra processo penale e amministrativo tributario*, in *Cass. pen.*, 2020, 5, 1916-1933. Per la precisione, la Corte è tornata nuovamente sulla questione con l'ordinanza n. 114/2020 ma ha ripreso in larga parte gli argomenti dell'ultima sentenza citata.

binario secondo l'attuale orientamento della Corte EDU: dette indicazioni sono state recepite dalla sentenza in commento, come più diffusamente si dirà.

Torniamo allora a volgere lo sguardo al caso in esame.

3. L'iter giudiziario

Nell'ipotesi di specie, l'imputato, essendo già stato sanzionato in via amministrativa per il medesimo fatto storico con una sanzione sostanzialmente penale, ricorreva in Cassazione, assumendo di non poter essere condannato nuovamente in sede penale, atteso che tra i due procedimenti non sarebbe intercorsa una "connessione sostanziale e temporale" sufficientemente stretta tale da giustificare il cumulo secondo l'insegnamento della sentenza *A e B c. Norvegia*¹⁵. Il ricorrente contestava infatti la assoluta mancanza della connessione temporale tra i due procedimenti poiché, mentre il procedimento amministrativo si era concluso nel 2015, quello penale risultava ancora in corso a gennaio 2021. Quanto alla configurabilità di una connessione "sostanziale" sufficientemente stretta, eccepiva la totale diversità dei sistemi normativi regolanti i due procedimenti anche sotto il profilo probatorio e, soprattutto, la mancata proporzionalità complessiva della pena, risultando la sanzione amministrativa sufficientemente severa per punire adeguatamente l'intero disvalore del fatto.

La Corte di Cassazione ha ritenuto infondato il ricorso ravvisando invece una connessione sufficientemente stretta tra i due procedimenti. Riguardo alla connessione temporale, la Corte ha ribadito come questa vada valutata solo con riferimento all'avvio dei procedimenti, escludendo la rilevanza dei tempi di definizione degli stessi: conseguentemente, ha concluso per la sussistenza della connessione, dato che l'avviso di accertamento e l'avviso di conclusione delle

¹⁵ C. Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, A e B c. Norvegia, par. 130-133.

indagini preliminari erano stati notificati al contribuente a distanza di pochi giorni¹⁶.

Con riferimento alla connessione sostanziale, occorre rilevare come sia la prima volta che la giurisprudenza di legittimità svolge in concreto il test di connessione in ambito tributario utilizzando i noti indicatori della Corte EDU. Infatti, fino alla sentenza in commento, il Supremo Collegio si era fermato solo all'esame del rispetto del parametro temporale, reputandolo sufficiente al fine di non ritenere violata la garanzia del *ne bis in idem*¹⁷. Nel caso in esame, invece, la Corte ha valutato anche il profilo della connessione sostanziale, ravvisandola in concreto poiché – esaminate le norme che consentono la trasmigrazione del materiale probatorio tra i due procedimenti¹⁸ – non era configurabile una duplicazione nella raccolta e valutazione della prova, posto che «l'accertamento eseguito in sede tributaria è sostanzialmente confluito nel giudizio penale»¹⁹. Quanto poi al criterio della complementarietà teleologica tra i procedimenti, la Corte ha affermato che, mentre il procedimento penale sarebbe volto alla prevenzione e repressione dei reati tributari, quello amministrativo si caratterizzerebbe per una finalità meramente risarcitoria. Inoltre, il fatto che il sistema a “doppio binario” sia previsto dalla legge farebbe ritenere che vi sia una «prevedibilità *in re ipsa*»²⁰ del cumulo.

¹⁶ In questo senso, la pronuncia si pone in continuità con la giurisprudenza precedente che aveva affermato lo stesso principio: cfr. Cass. pen. Sez. III, n. 6639/2017, Cass. pen. Sez. III, n. 5934/2018 e Cass. civ. Sez. trib. n. 33050/2019.

¹⁷ Così Cass. pen. Sez. III, n. 6639/2017 con nota di TRIPODI, *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: la Corte di Cassazione “sfronda” il test della sufficiently close connection in substance and time*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 3, 270-278 che correttamente osservava come il rispetto del solo criterio cronologico non fosse sufficiente a determinare il superamento del test visto anche il diverso approccio della Corte EDU. Negli stessi termini anche BARON, *Reati tributari e ne bis in idem: una prima declinazione interna del criterio della sufficiently close connection in substance and time*, in *Giur. comm.*, 2018, 6, 907 ss. che ribadiva come i due criteri – cronologico e sostanziale – fossero cumulativi e non alternativi. La sentenza n. 4439/2021 sembra allora avere recepito questo insegnamento motivando anche in ordine agli indicatori della connessione sostanziale.

¹⁸ Si tratta degli artt. 63 del d.P.R. n. 633/1972 relativamente all'IVA e 33 del d.P.R. n. 600/1973 relativamente alle imposte sui redditi per l'utilizzo del materiale raccolto nel procedimento penale all'interno del processo tributario e dell'art. 220 disp. att. c.p.p. per l'ipotesi inversa. Per quanto riguarda invece l'utilizzo delle sentenze che definiscono il processo tributario, queste sono liberamente valutabili dal giudice penale ex artt. 234 e 238-*bis* c.p.p.

¹⁹ Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021.

²⁰ Sempre la sentenza in commento: Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021.

Il punto di particolare interesse della sentenza in commento riguarda, infine, il giudizio valutativo dell'indicatore qualificato come maggiormente significativo dalla Corte EDU, ossia la proporzionalità complessiva della sanzione²¹. Come noto, al fine di garantire il rispetto di tale indicatore, è richiesto che il giudice “tenga conto” della sanzione precedentemente irrogata. Ebbene, nel caso di specie la Corte di Cassazione ha ritenuto che il giudice di merito avesse debitamente “tenuto conto” della sanzione amministrativa irrogata in virtù dell'attenuante a effetto speciale prevista dall'art. 13-*bis* del d. lgs. 74/2000 che prevede una diminuzione di pena fino alla metà nel caso in cui l'imputato abbia corrisposto al fisco la somma non versata e i relativi interessi e sanzioni prima dell'apertura del dibattimento di primo grado. Il Supremo Collegio ha considerato che, avendo l'imputato versato al fisco la somma dovuta nell'ambito della procedura di accertamento con adesione, la pena prevista per il delitto di dichiarazione infedele era stata ridotta alla metà ed erano stati concessi i benefici della sospensione condizionale della pena e della non menzione. Inoltre, l'imputato aveva optato per il rito abbreviato beneficiando del relativo sconto di pena e anche le sanzioni amministrative risultavano applicate nel minimo all'esito della menzionata procedura conciliativa. Tenuto conto di tutti i suesposti elementi, la Suprema Corte ha ritenuto che la combinazione delle due sanzioni fosse proporzionata alla gravità del fatto, rigettando il ricorso dell'imputato con conseguente conferma della sentenza di condanna della Corte d'Appello.

4.1 La connessione sostanziale nella sentenza n. 4439/2021

La sentenza n. 4439/2021, come si è già avuto modo di sottolineare, si pone in continuità con la giurisprudenza precedente ma presenta comunque alcuni spunti di novità interessanti. Infatti, se prima la Cassazione aveva dimostrato di ritenere sufficiente il rispetto di un solo criterio di connessione – in tutti i casi giunti

²¹ La maggiore importanza del suddetto indicatore si ricava dall'espressione “*above all*” utilizzata dalla Corte di Strasburgo nell'elencare e descrivere gli indicatori della connessione sostanziale: cfr. C. Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, A e B c. Norvegia, par. 132.

all'attenzione della Corte, quello cronologico²² – quest'ultima pronuncia sembra aver recepito l'approccio più rigoroso adottato dalla Corte di Strasburgo, motivando i Giudici di legittimità in relazione a ogni indice della connessione sostanziale. Ciononostante, permangono alcune criticità.

Si può notare come la motivazione in ordine alla ricorrenza di alcuni indici della connessione sostanziale sia espressamente ripresa dalla sentenza della Corte costituzionale. In particolare, sono utilizzate esattamente le stesse motivazioni in ordine al criterio della prevedibilità e della complementarità teleologica dei due procedimenti. È agevole comprenderne la ragione: tra i diversi indicatori del test, questi due criteri sono quelli più a carattere sistematico sicché era ben possibile prescindere dal caso concreto sottoposto all'attenzione dei giudici di legittimità.

Se la prevedibilità del cumulo non fa sorgere particolari criticità, lo stesso non può dirsi per la complementarità teleologica dei due procedimenti. Più precisamente desta perplessità l'affermazione per cui «il procedimento amministrativo è volto al recupero a tassazione delle imposte non versate» mentre al procedimento penale sarebbe attribuita una più marcata connotazione punitiva e general-preventiva. Difatti, non si può negare lo scopo repressivo e deterrente della sanzione amministrativa che è qualificata come sostanzialmente penale proprio in virtù di tale scopo²³. Ebbene, una volta ritenuta come avente carattere penale in ottica sovranazionale, affermare che la sanzione amministrativa miri solamente al recupero della tassazione non versata equivale, dunque, a una grave contraddizione²⁴. Del resto, anche la particolare afflittività delle sanzioni

²² Oltre alla citata Cass. pen. Sez. III, n. 6639/2017, anche per Cass. pen. Sez. III, n. 5934/2018 è ritenuto sufficiente ad escludere una violazione del principio il fatto l'inizio del procedimento penale sia avvenuto in «epoca prossima» all'inizio del procedimento amministrativo. Nello stesso senso, anche Cass. civ. Sez. trib. n. 33050/2019.

²³ Con riferimento solo alla materia tributaria: C. Eur. Dir. Uomo, *Bendenoun c. Francia*, Ricorso n. 12547/1986, *Jussila c. Finlandia*, ricorso n. 73053/01, *Kiiveri c. Finlandia*, ricorso n. 53573/2012, *Nykänen c. Finlandia*, ricorso n. 11828/11, *Johannesson e a. c. Islanda*, ricorso n. 22007/2011. In *Nykänen c. Finlandia*, la Corte EDU arriva a qualificare come sostanzialmente penale una sanzione amministrativa pecuniaria di appena 1700 euro proprio in virtù dello scopo punitivo perseguito dalla sanzione. Riguardo alla centralità del criterio dello scopo della sanzione al fine di qualificare un illecito come sostanzialmente penale si rinvia a MAZZACUVA, *Le pene nascoste. Topografia delle sanzioni punitive e modulazione dello statuto garantistico*, Torino, 2017, 26-52.

²⁴ Evidenzia la stessa contraddizione anche TRIPODI, cit., 1060.

pecuniarie fa propendere per un prevalente scopo punitivo piuttosto che risarcitorio²⁵. Il fatto poi che la sanzione penale mira a colpire più severamente condotte più gravi e rafforzi la portata general-preventiva della disciplina non vale a negare alla sanzione amministrativa una sua autonoma dimensione punitiva²⁶. Inoltre, preme rilevare che la Corte EDU si è dimostrata particolarmente rigorosa nel valutare la complementarietà degli scopi. In *Nodet c. Francia*²⁷, La Corte di Strasburgo ha infatti ravvisato una violazione del *ne bis in idem* soprattutto per l'assenza di tale requisito. In particolare, si è affermato come non sia possibile ravvisare una complementarietà teleologica tra i due procedimenti quando questi, oltre a reprimere il medesimo fatto, mirino a proteggere il medesimo bene giuridico²⁸. Le stesse argomentazioni sono spese dalla Corte EDU nella recente sentenza *Velkov c. Bulgaria*²⁹ ove si è nuovamente ravvisata una violazione dell'art. 4 del Protocollo 7 CEDU anche perché i due procedimenti miravano a sanzionare la stessa condotta senza che fosse possibile ritenere che mirassero a perseguire diversi aspetti della condotta antisociale come richiesto dalla giurisprudenza di Strasburgo³⁰. Con riferimento al caso sottoposto all'attenzione dei giudici di legittimità, non sembra che le due sanzioni – amministrativa e

²⁵ L'art. 13 del d. lgs. 471/1997 prevede infatti una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 30% dell'imposta evasa. Anche il giudice Pinto de Albuquerque, nella citata *dissenting opinion*, par. 53, evidenziava come l'afflittività delle sanzioni tributarie escludesse la possibilità di assegnar loro uno scopo meramente risarcitorio, ricordando come la Corte EDU avesse qualificato come sostanzialmente penali anche sanzioni che arrivavano ad "appena" il 10% dell'imposta evasa per il loro prevalente scopo punitivo. Anche TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in CADOPPI, CANESTRARI, MANNA, PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia. Tomo I*, Milano, 2019, 67 evidenzia come più è severa la sanzione, più risulta difficile attribuirle una finalità meramente risarcitoria.

²⁶ Già SCOLETTA, cit., p. 2654C osservava come l'affermazione per cui entrambi i procedimenti avessero uno scopo comune «salvo il fatto che quello penale avrebbe l'obiettivo di rafforzare la repressione degli inadempimenti più gravi» fosse tautologica.

²⁷ C. Eur. Dir. Uomo, *Nodet c. Francia*, ricorso n. 47342/14 con nota di SCOLETTA, *Il ne bis in idem "preso sul serio": la Corte Edu sulla illegittimità del doppio binario francese in materia di abusi di mercato*, in *Dir. pen. cont.*, 2019.

²⁸ C. Eur. Dir. Uomo, *Nodet c. Francia*, ricorso n. 47342/14, par. 48 ove sono riprese alcune argomentazioni del *Conseil constitutionnel*.

²⁹ C. Eur. Dir. Uomo, *Velkov c. Bulgaria*, ricorso n. 34503/10 con nota di CANESCHI, *Ne bis in idem: una garanzia ancora in cerca di identità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 4, 2104-2111.

³⁰ C. Eur. Dir. Uomo, *Velkov c. Bulgaria*, ricorso n. 34503/10, par. 78 ove si legge che «*tant la procédure administrative que la procédure pénale poursuivaient essentiellement le même but, à savoir de sanctionner les troubles à l'ordre public causés par le requérant lors du match de football du 17 mai 2008*».

penale– fossero poste a protezione di diversi beni giuridici. Anzi, l'identità del bene tutelato, ossia l'interesse generale dello Stato alla percezione dei tributi, alla luce della giurisprudenza della Corte EDU avrebbe dovuto far propendere per una diversa interpretazione dell'indice della complementarità degli scopi³¹.

Quanto all'interazione tra i due procedimenti al fine di evitare una duplicazione nella raccolta e valutazione della prova, si può notare come in entrambe le sentenze – la sentenza in commento e la sentenza n. 222/2019 della Corte costituzionale – sono individuate le stesse norme su indicate che permetterebbero la circolazione del materiale probatorio tra i procedimenti. Tuttavia, in questo caso anche la Cassazione si limita a indicare tali norme in astratto senza argomentare dettagliatamente in che modo queste abbiano impedito una diversa valutazione delle prove raccolte nel procedimento sottoposto alla sua attenzione e limitandosi ad affermare come l'accertamento eseguito in sede tributaria sia «sostanzialmente confluito nel giudizio penale»³².

Anche se la Corte EDU sembra ammettere una certa elasticità riguardo a tale criterio³³, non si può comunque negare come nell'ordinamento interno, seppur sia possibile una circolazione del materiale probatorio volto ad evitare una duplicazione nella raccolta delle prove³⁴, la loro *valutazione* è sempre autonoma

³¹ Conclude per l'identità di scopo delle sanzioni amministrative tributarie e penali anche VINCIGUERRA, *Attuali problemi sostanziali e processuali nei rapporti tra reati tributari e infrazioni amministrative tributarie* in GLENDI, CORASANITI, CORRANO OLIVA, (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario. Tomo II*, Milano, 2019, 1592.

³² Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021.

³³ C. Eur. Dir. Uomo, 15 novembre 2016, ricorsi n. 24130/11 e 29758/11, A e B c. Norvegia, par. 132 ove viene specificato come la duplicazione nella raccolta e valutazione della prova deve essere evitata «*as far as possible*».

³⁴ La circolazione del materiale probatorio tra il processo penale e il procedimento tributario è particolarmente discussa in dottrina per il rischio del pregiudizio che potrebbe derivare per l'imputato ove le prove siano raccolte nel procedimento "meno garantito". Da ciò discende la paradossale conseguenza che quanto più si ritengono i procedimenti "sufficientemente connessi" al fine di escludere una violazione del *ne bis in idem*, tanto maggiori sono i rischi del contribuente imputato di subire una compromissione del suo diritto di difesa. Per un'analisi più puntuale dei meccanismi di raccordo tra procedimenti si rinvia a DORIGO, *La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente illeciti fiscali*, in *Giur. pen.*, 2017; DI RUBERTO, *La circolazione della prova tra processo penale e tributario*, in *Il Trib.*, 2018; RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. cont.*, 2018, 1, 101-131; GIANONCELLI, *Procedimento tributario e procedimento penale: oltre il doppio binario, le convergenze parallele*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2019, 2, 177-214.

in ciascun procedimento³⁵. In altri termini, il fatto che il giudice penale e l'Amministrazione finanziaria si basino sugli stessi elementi di prova, non assicura che giungano alle medesime conclusioni, anche se, nel caso di specie, hanno entrambi riconosciuto la responsabilità del contribuente.

Per quanto riguarda invece la proporzionalità della sanzione, la Corte costituzionale, oltre agli artt. 19, 20 e 21 del d. lgs. 74/2000 (che non venivano in considerazione nel caso sottoposto all'attenzione della Cassazione), si era limitata a richiamare la causa di non punibilità di cui all'art. 13 e l'art. 12-bis quanto agli effetti dell'adempimento del debito tributario sulla confisca. La Cassazione individua invece nell'art. 13-bis un'ulteriore norma che consentirebbe il raccordo tra sanzioni penali e amministrative permettendo al giudice penale di modulare la risposta sanzionatoria sulla base della precedente irrogazione di una sanzione amministrativa³⁶. Nel caso concreto, tale operazione ha effettivamente assicurato la proporzionalità della sanzione integrata anche in ragione del riconoscimento degli ulteriori benefici sopra richiamati. Non è però condivisibile il perentorio assunto per il quale «l'ordinamento italiano, nell'irrogare la sanzione penale, tiene in debita considerazione gli esiti della procedura amministrativa»³⁷. Difatti, è solo nel caso di specie che si è potuto “tener conto” della sanzione amministrativa già irrogata ricorrendo i presupposti per l'applicazione dell'attenuante prevista dall'art. 13-bis. Laddove invece tale attenuante non sia applicabile o si concluda prima il procedimento penale, non vi è alcuna norma che consenta al giudice di tenere in considerazione le sanzioni irrogate all'esito del primo procedimento come invece l'art. 187-terdecies del TUF permette di fare in materia di abusi di

³⁵ Oltre alle diverse regole probatorie che caratterizzano i due procedimenti (si pensi al divieto di prova testimoniale e alle presunzioni che caratterizzano il processo tributario), anche la sentenza che definisce il giudizio tributario deve essere liberamente valutata dal giudice penale ex art. 238-bis c.p.p. né la sentenza penale irrevocabile fa stato nel processo tributario ove, ancorché acquisibile come documento, è valutata dal giudice ex art. 116 c.p.c. Sul punto, cfr. Cass. civ. Sez. trib. 26296/2010, Cass. civ. Sez. trib. 9109/2002, Cass. civ. Sez. trib. n. 19786/2011 e Cass. civ. Sez. trib. n. 5720/2007.

³⁶ Per un esame più puntuale della norma si rinvia a LANZI, ALDOVRANDI, *Diritto penale tributario*, 3^a ed., Milano, 2020, 127-136. Avevano già evidenziato questo potenziale ruolo della circostanza attenuante, GALLO, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul “ruolo” delle Alti Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. Trib.*, 2017, 929 e TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, cit., 60.

³⁷ Cass. pen. Sez. III, n. 4439/2021.

mercato³⁸. Il fatto che nel caso concreto si sia potuto “tener conto” degli esiti del procedimento amministrativo rappresenta quindi più una fortunata coincidenza che una regola generale.

Nonostante tali rilievi critici di carattere sistematico, occorre comunque riconoscere come nel caso sottoposto all’attenzione dei giudici di legittimità, si sia prestata particolare attenzione alla determinazione della pena al fine di assicurare una connessione sostanziale tra procedimenti sufficientemente stretta. Lo stesso non sembra potersi dire rispetto al criterio della connessione temporale.

4.2 La connessione temporale nella sentenza n. 4439/2021

La Cassazione ha riconosciuto, come detto, una connessione temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti in virtù del loro avvio contestuale³⁹. Secondo il Supremo collegio, infatti, il requisito cronologico andrebbe valutato unicamente con riferimento all’avvio dei procedimenti. Si può quindi notare un marcato contrasto con la giurisprudenza di Strasburgo che valuta invece anche la contestualità dello svolgimento dei procedimenti e, soprattutto, la differenza temporale tra la data di definizione del primo e la data di definizione del secondo⁴⁰.

In particolare, in *Johannesson e a. c. Islanda*⁴¹ e *Nodet c. Francia*⁴², la Corte EDU ritiene mancante il legame temporale vista la differenza di circa cinque anni tra le date di definizione dei due procedimenti. Anche in *Bjarni Ármannsson c.*

³⁸ Nello stesso senso conclude TROYER, cit., 287.

³⁹ Si ricorda che l’avviso di accertamento e l’avviso di conclusione delle indagini preliminari sono stati notificati al contribuente, rispettivamente, il 9 aprile 2015 e il 16 aprile 2015.

⁴⁰ In tutte le sentenze successive ad *A e B c. Norvegia* in cui si è fatto applicazione del test di connessione, la Corte EDU ha infatti sempre valutato la connessione temporale alla luce di tali criteri: cfr. C. Eur. Dir. Uomo, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e altri c. Islanda*, par. 54; ricorso n. 72098/14, *Bjarni Ármannsson c. Islanda*, parr. 56-57; ricorso n. 47342/14, *Nodet c. Francia*, par. 51-53; ricorso n. 34503/10, *Velkov c. Bulgaria*, par. 77.

⁴¹ C. Eur. Dir. Uomo, 18 maggio 2017, ricorso n. 22007/11, *Johannesson e altri c. Islanda*, par. 54

⁴² C. Eur. Dir. Uomo, *Nodet c. Francia*, ricorso n. 47342/14, parr. 52-53.

*Islanda*⁴³, nonostante la distanza temporale di “soli” due anni, non è stata ravvisata la connessione temporale sufficientemente stretta tra i due procedimenti poiché questi si erano svolti in parallelo per appena quattro mesi. Nel caso deciso dai giudici di legittimità, almeno in ottica sovranazionale, non è quindi possibile ravvisare tale connessione temporale visto il distacco di quasi sei anni dalla definizione del procedimento amministrativo e il passaggio in giudicato della sentenza penale⁴⁴.

Per la verità, la Corte di cassazione ha ritenuto che il procedimento amministrativo debba considerarsi concluso solo con l'integrale pagamento della sanzione⁴⁵. Avendo il contribuente pagato l'ultima rata nel marzo 2018, secondo tale interpretazione trascorrerebbero poco meno di tre anni tra le definizioni dei due procedimenti. Posto che anche tale differenza temporale sembrerebbe far sorgere dubbi quanto alla configurabilità di un legame temporale sufficientemente stretto, occorre rilevare che nella giurisprudenza di Strasburgo non c'è traccia di tale requisito. Infatti, per la Corte EDU, condizione necessaria e sufficiente a che un provvedimento possa dirsi definitivo è che non sia più possibile impugnarlo con mezzi d'impugnazione ordinari o per esaurimento di tali mezzi di impugnazione o per decorso dei termini per esperirli⁴⁶. Nel caso concreto, l'avviso di accertamento è stato definito dal contribuente in acquiescenza secondo la procedura di accertamento con adesione. Non risulta quindi corretto valutare come data di definizione del procedimento amministrativo la data di pagamento

⁴³ C. Eur. Dir. Uomo, 16 marzo 2019, ricorso n. 72098/14, *Bjarni Ármannsson c. Islanda* con nota di DE MARZO, *Ne bis in idem e contestualità dei procedimenti paralleli*, in *Cass. pen.*, 2019, 8, 3086-3091.

⁴⁴ Del resto, era stato fin da subito evidenziato in dottrina come la durata media dei procedimenti in Italia poteva far sorgere criticità in ordine al rispetto del parametro cronologico: v. SCOLETTA, *Legittimità in astratto e illegittimità in concreto del doppio binario punitivo in materia tributaria al cospetto del ne bis in idem europeo* cit., 2656C e VINCIGUERRA, *cit.*, 1592.

⁴⁵ Anche in questo caso, la Cassazione si pone in continuità con la giurisprudenza precedente: cfr. *Cass. pen. Sez. III*, n. 19334/2015 con nota di SANVITO, *Principio di specialità e divieto di secondo giudizio nei reati tributari: recenti evoluzioni della giurisprudenza italiana e della CEDU*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 1, 23 ss. che già criticava tale orientamento osservando come per l'irrevocabilità della sentenza penale di condanna non fosse certo necessaria l'avvenuta esecuzione della pena.

⁴⁶ C. Eur. Dir. Uomo, *Mihalache c. Romania*, ricorso n. 54012/10, par. 103, *Zoluthukin c. Russia*, ricorso n. 1493/03, par. 107, *Sismanidis e Sitaridis c. Grecia*, ricorsi n. 66602/09 e 71879/12, par. 42, *Nykänen c. Finlandia*, ricorso n. 11828/11, par. 44. Negli stessi termini anche la “*Guide on art. 4 protocol 7 to the ECHR*” di aprile 2021.

dell'ultima rata, tanto più che anche la procedura di accertamento con adesione si perfeziona con il pagamento della *prima* rata e non dell'ultima⁴⁷.

La Cassazione sembra quindi essere ricorsa a un duplice espediente al fine di riconoscere la connessione temporale: la valutazione della vicinanza nel tempo del solo *inizio* dei due procedimenti e il riconoscimento della definitività del procedimento amministrativo all'esito del pagamento integrale della sanzione. Così facendo, si è dunque posta in contrasto con la Corte EDU che ha invece dimostrato di richiedere una valutazione molto più rigorosa del legame temporale. È pur vero che, come è stato rilevato in dottrina, ravvisare una violazione del *ne bis in idem* per l'assenza di una connessione cronologica tra procedimenti vorrebbe dire assegnare a tale principio una funzione che gli è estranea, ossia quella di rimedio contro l'irragionevole durata di un secondo procedimento⁴⁸. Tuttavia, una volta consolidatasi tale interpretazione nella giurisprudenza di Strasburgo, non è possibile non farne applicazione nell'ordinamento interno.

5. Brevi riflessioni conclusive

In conclusione, nonostante nel caso di specie sia stata assicurata la proporzionalità della sanzione in virtù dell'attenuante a effetto speciale prevista dall'art. 13-*bis* del d. lgs. 74/2000, rimangono comunque talune criticità soprattutto riguardo la connessione temporale tra i due procedimenti. Infatti, se si fosse fatta un'applicazione più puntuale degli insegnamenti della Corte EDU, non si sarebbe potuto ritenere sufficientemente connessi i due procedimenti e si sarebbe dovuta ravvisare una violazione del *ne bis in idem*.

Nonostante l'imputato avesse chiesto la disapplicazione *in toto* della sanzione penale, in caso di violazione del *ne bis in idem* per insufficiente connessione tra procedimento amministrativo e penale per gli stessi fatti, in assenza di un intervento legislativo, sembra preferibile la strada della questione di legittimità

⁴⁷ Così art. 8, terzo comma del d. lgs. n. 218/1997. Sul punto CARINCI, TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, 2^a ed., Torino, 2019, 417.

⁴⁸ Così TROYER, cit., 287 e VIGANÒ, *Una nuova sentenza*, cit., p. 394.

costituzionale dell'art. 649 c.p.p. Difatti, la disapplicazione della norma incriminatrice è possibile poiché si fa applicazione diretta del diritto dell'Unione Europea, in particolare dell'art. 50 CDFUE che prevede il divieto di doppio giudizio per il medesimo fatto all'interno dell'Unione. Tuttavia, la Carta di Nizza trova applicazione solo nelle materie regolate dal diritto dell'Unione⁴⁹: se quindi è possibile per le norme relative all'IVA, la disapplicazione rimane preclusa nel caso di sanzioni che riguardino le imposte dirette che, come noto, non rientrano nella competenza dell'Unione. Al contrario, un'eventuale pronuncia di illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede il divieto di doppio giudizio quando lo stesso soggetto è già stato giudicato in un procedimento amministrativo avente natura sostanzialmente penale ove manchi una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta⁵⁰, garantirebbe una parità di trattamento per le due diverse tipologie di imposte ed è quindi maggiormente auspicabile.

Riferimenti bibliografici

BARON, *Reati tributari e ne bis in idem: una prima declinazione interna del criterio della sufficiently close connection in substance and time*, in *Giur. comm.*, 2018.

CALAVITA, *La Corte costituzionale di nuovo sul rapporto tra processo penale e amministrativo tributario*, in *Cass. pen.*, 2020.

CANESCHI, *Ne bis in idem: una garanzia ancora in cerca di identità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020.

CARINCI, TASSANI, *Manuale di diritto tributario*, 2ª ed., Torino, 2019.

DE MARZO, *Ne bis in idem e contestualità dei procedimenti paralleli*, in *Cass. pen.*, 2019.

DI RUBERTO, *La circolazione della prova tra processo penale e tributario*, in *Il Trib.*, 2018.

DORIGO, *La rilevanza del diritto tributario nel processo penale concernente illeciti fiscali*, in *Giur. pen.*, 2017.

FELISATTI, *Il ne bis in idem domestico. Tra coordinazione procedimentale e proporzionalità della sanzione*, in *Dir. pen. cont.*, 2018.

FUSCO, BAGGIO, *Recenti pronunce in tema di market abuse*, in *Dir. pen. cont.*, 2019.

GALLO, *Il ne bis in idem: un esempio per riflettere sul "ruolo" delle Alti Corti e sugli effetti delle loro pronunzie*, in *Rass. Trib.*, 2017.

⁴⁹ L'art. 51 CDFUE delimita infatti l'ambito di applicazione della Carta alle istituzioni degli Stati membri "nell'attuazione del diritto dell'Unione".

⁵⁰ A riguardo, si ricorda che la Corte costituzionale ha lasciato aperta tale strada pronunciandosi recentemente nel senso di inammissibilità della questione per difetto di motivazione del giudice a quo. Inoltre, le questioni di legittimità costituzionale proposte prescindevano dal test di connessione e richiedevano un intervento additivo dell'art. 649 c.p.p. in modo da rendere automatico il divieto di doppio giudizio. Al contrario, una simile pronuncia di illegittimità costituzionale vieterebbe il secondo procedimento solo ove non sia rispettato il test di connessione procedimentale ed appare perciò più in linea con la giurisprudenza di Strasburgo.