Rivista Telematica di
Diritto Tributario
Pacini Giuridica

La lunga marcia per il riconoscimento del *ne bis in idem* nell'ordinamento tributario italiano

The long march towards the recognition of ne bis in idem in the Italian tax system

di Alberto Calzolari - 16 settembre 2020

Abstract
Da molto tempo la dottrina evidenzia le criticità del doppio binario sanzionatorio dell'ordinamento tributario italiano rispetto al principio del *ne bis in idem*. Tuttavia, le successive evoluzioni della giurisprudenza della Corte EDU hanno procrastinato sino a oggi il pieno riconoscimento della violazione da parte delle Corti italiane. Il consolidamento della giurisprudenza di Strasburgo riguardo alle condizioni di applicabilità del test sulla stretta connessione materiale e temporale dei procedimenti (introdotto con la sentenza A e B v. Norvegia del 2016) rende ora ancora più evidente l'inadeguatezza dell'ordinamento nazionale, specie se si considera che il *ne bis in idem* rientra nella ristretta cerchia dei diritti fondamentali incomprimibili. La Corte Costituzionale ha invitato esplicitamente i giudici rimettenti a formulare la questione di legittimità costituzionale in maniera empirica, eseguendo il test CEDU nella Causa che stanno scrutinando. Se questo sarà effettuato correttamente, non si vede come le norme che impongono il doppio binario possano evitare la declaratoria di incostituzionalità, a causa del mancato rispetto del parametro convenzionale, introdotto nell'ordinamento attraverso l'art. 117 della Costituzione.
Parole chiave: *Ne bis in idem, doppio binario sanzionatorio, Corte EDU, questione di legittimità costituzionale, connessione materiale e temporale dei procedimenti*

Abstract
The doctrine has long highlighted the critical points of the double track sanctions of the Italian tax system with respect to the principle of ne bis in idem. However, subsequent developments in the jurisprudence of the ECHR have so far delayed the full recognition of the violation by the Italian Courts. The consolidation of the Strasbourg jurisprudence regarding the conditions of applicability of the test on the close connection in substance and in time of the proceedings, introduced with the A and B judgement v. Norway in 2016, makes the inadequacy of the Italian legal system even more apparent. This is particularly evident if one considers that ne bis in idem falls within the restricted circle of incompressible fundamental rights. The Constitutional Court has explicitly invited the referring judges to formulate the question of constitutional legitimacy in an empirical manner by carrying out the European Convention test on the case under examination. If this will be carried out correctly, the key rules of the double track will most probably be declared

unconstitutional due to the non-compliance with the conventional parameter, introduced into the legal system through art. 117 of the Constitution.
***Keywords**: Ne bis in idem, double track sanctions, ECHR, question of constitutional legitimacy, connection in substance and in time of the proceedings*

SOMMARIO: 1. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo. **- 2.** Il conseguente adeguamento delle Alte Corti. **- 3.** Il recente disallineamento tra Corte di Giustizia e Corte Europea. **- 4.** Le criticità del doppio binario dell'ordinamento punitivo tributario. **- 5.** La Corte Costituzionale chiede un approccio empirico.

1. E' ormai risalente l'estensione della tutela del *ne bis in idem* alle fattispecie connotate da una pluralità di procedimenti di diversa natura volti a contrastare il medesimo fatto illecito, fattispecie normalmente composte da un procedimento formalmente amministrativo e da un procedimento formalmente penale, entrambi con natura sostanzialmente penale. L'applicabilità del principio del *ne bis in idem* alla fenomenologia del "doppio binario" è certamente dovuta all'evoluzione della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo (d'ora in poi, Corte EDU o Corte Europea) che ha progressivamente esteso i parametri di riferimento dell'art. 4 del Prot. n. 7 della CEDU, rubricato "*diritto di non essere giudicato o punito due volte*" (d'ora in poi, art. 4P7). Una volta affermati, con una ancor più risalente sentenza (Corte EDU 8.6.1976, *Causa Engel et alii v. Olanda*) i criteri che definiscono la natura sostanzialmente penale delle sanzioni irrogate nei singoli ordinamenti nazionali, occorre fare riferimento a tre sentenze fondamentali al fine di comprendere il percorso esegetico relativo al *ne bis in idem*:
- la sentenza Zolotukhin (Corte EDU 10.2.2009, *Causa Sergey Zolotukhin v. Russia*) con la quale i giudici di Strasburgo hanno chiarito il concetto di *idem factum*, ossia il medesimo fatto illecito perseguito con il doppio binario, da intendersi in senso storico naturale, scevro dalle interpretazioni che ne definiscono la fattispecie giuridica (l'art. 4P7 dunque opera quando l'oggetto dei due procedimenti sostanzialmente penali è costituito da fatti che sono nella sostanza i medesimi);
- la sentenza Grande Stevens (Corte EDU 4.3.2014, *Causa Grande Stevens et alii v. Italia*) con cui la Corte ha enfatizzato la dimensione processuale del divieto di *bis in idem*, che, come chiarito dalla giurisprudenza del biennio successivo, impedisce la prosecuzione del secondo procedimento quando il primo è giunto al termine, ovvero vieta *tout court* l'abbrivio di un nuovo procedimento se il primo ha già conosciuto la fine;
- la sentenza A. e B. (Corte EDU 15.11.2016, *Causa A. e B. v. Norvegia*) con la quale i giudici hanno affermato che lo svolgimento di un doppio procedimento non è vietato in sé, essendo legittimo lo sviluppo di un doppio binario, anche con la continuazione, o l'inizio, del secondo dopo lo spirare del primo, ma solo se i due procedimenti sono strettamente connessi da un punto di vista materiale e temporale.

In realtà gli approdi delle sentenze testé enucleate sono sempre stati graduali, essendo lento e costante l'affinamento dell'interpretazione fornita dalla Corte Europea. Regola ermeneutica che si sta confermando anche per la sentenza A. e B., che ha da subito posto molteplici dubbi applicativi, cui la giurisprudenza di Strasburgo degli ultimi tre anni ha gradatamente fornito una risposta, che ora ne consente un'attuazione empirica. Il riferimento è all'applicabilità del *test* della stretta connessione materiale e temporale dei procedimenti, riguardo al quale la Corte EDU ha progressivamente affinato i parametri da rispettare, oltre a chiarire che l'ordinamento punitivo nazionale può essere considerato idoneo (cioè conforme al divieto di *bis in idem*) solo se rispetta tutti, simultaneamente, i requisiti che definiscono il *test*. Brevemente, si tratta dei seguenti cinque requisiti:
a) i due procedimenti devono perseguire scopi (gli obiettivi di politica criminale) diversi e complementari;
b) la duplicazione dei procedimenti deve essere prevedibile nell'ambito dell'ordinamento nazionale;
c) le autorità procedenti devono interagire e coordinarsi in modo da evitare la duplicazione della ricerca delle prove e la valutazione delle stesse secondo canoni differenti;
d) la pena complessivamente comminata (all'esito dei due procedimenti) deve essere proporzionata al disvalore del fatto illecito (anche attraverso meccanismi di compensazione della pena irrogabile dal secondo giudice, che tenga conto dell'esito del primo procedimento);
e) i due procedimenti devono svolgersi parallelamente (non è necessario che la sovrapposizione sia totale, ma le frazioni che si svolgono senza intersecarsi non possono avere una durata significativa rispetto allo svolgimento complessivo del doppio procedimento).

2. La Corte di Giustizia, la Corte Costituzionale e la Corte di Cassazione hanno sempre recepito gli insegnamenti della Corte EDU nell'ambito applicativo del *ne bis in idem*. A titolo esemplificativo, si rammenta la sentenza Fransson (Corte di Giustizia 26.2.2013, C-617/10), con la quale i giudici di Lussemburgo hanno applicato l'art. 50 della CDFUE (che sancisce il *ne bis in idem* nell'ambito dei diritti fondamentali affermati dalla Carta Europea) in una causa inerente a violazioni in materia di Iva e di imposta sul reddito imputate a un cittadino svedese. In tale occasione la CGUE aveva reso una lettura conforme a quella fornita dalla Corte Europea sull'art. 4P7 CEDU, recependone l'interpretazione in tema di sanzioni di natura sostanzialmente penale (secondo i sopra menzionati criteri Engel) e riguardo alla connotazione del fatto illecito comune ai due procedimenti, valutando in concreto l'identità dei fatti materiali e non confrontando le fattispecie legali astratte. Ad analoghe conclusioni è pervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza n. 200/2016, con la quale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 117 Cost. in relazione all'art. 4P7 CEDU. L'articolo che disciplina il *ne bis in idem* nel nostro ordinamento penale è stato dichiarato

illegittimo nella parte in cui non considera l'ipotesi che il fatto illecito sia il medesimo a causa della sussistenza del concorso formale tra un reato già vagliato, con sentenza passata in giudicato, e il reato di cui al nuovo procedimento penale.
Anche la Corte di Cassazione, sebbene con una tangibile "ritrosia" in materia tributaria (a tutt'oggi non si rammentano sentenze che hanno rilevato il *ne bis in idem* nel doppio binario tributario), ha fatto propri gli strumenti esegetici europei per la valutazione della violazione del principio in esame. I criteri Engel, la dimensione storico-naturalistica dell'*idem factum*, la verifica della stretta connessione materiale e temporale dei due procedimenti, si possono dire definitivamente acquisiti nel patrimonio ermeneutico del giudice di legittimità. Tuttavia, tocca dar conto di un contrasto interpretativo che è recentemente emerso tra Corte di Giustizia e Corte EDU, contrasto che è responsabile della non corretta applicazione dei suddetti strumenti da parte della Corte di Cassazione nei più recenti arresti relativi al *ne bis in idem* (cfr. da ultimo Cass. n. 7131/2019; Cass. n. 33050/2019).

3. In una serie di sentenze rese su rinvio pregiudiziale dei giudici italiani, la Corte di Giustizia nel corso del 2018 ha interpretato la garanzia del *ne bis in idem* dando, per la prima volta, applicazione ai criteri illustrati dalla Corte EDU nella sentenza A. e B. Di particolare rilievo ai nostri fini è la sentenza Menci (Corte di Giustizia 20.3.2018, C-524/15), emessa su rinvio del giudice penale di Bergamo, che aveva sollevato la questione pregiudiziale sulla compatibilità con l'art. 50 CDFUE del doppio binario sanzionatorio previsto dall'ordinamento tributario italiano, in un caso di omesso versamento Iva. Pur rimettendo al giudice *a quo* il compito di verificare, nella fattispecie concreta, le conseguenze dell'interpretazione fornita nella sentenza (conformemente alla natura del giudizio pregiudiziale *ex* art. 267 del TFUE), la medesima Corte ha fornito un chiaro indirizzo di conformità dell'ordinamento italiano rispetto all'art. 50 CDFUE, ritenendo astrattamente non violato il principio del *ne bis in idem*. La problematicità di questa sentenza deriva da due peculiari scelte esegetiche compiute dalla Corte di Giustizia:
i) la Corte afferma che il principio in esame è un diritto comprimibile;
ii) la compressione del *ne bis in idem* può avvenire alle condizioni poste dall'art. 52 § 1 della CDFUE, dunque è legittima una limitazione prevista dalla legge, per rispondere a finalità di interesse generale, e nel rispetto del principio di proporzionalità.
Definita la cornice ermeneutica, la CGUE ha verificato *i)* la fonte normativa codificata delle doppie misure sanzionatorie, *ii)* che mirano alla salvaguardia delle risorse finanziarie dell'UE oltre che dell'interesse erariale dello Stato italiano, e *iii)* che la compressione del *ne bis in idem* è attuata nel rispetto del principio di proporzionalità. Per la valutazione di detto principio la CGUE ha fatto riferimento ai criteri dettati dalla Corte EDU per il vaglio della stretta connessione dei due procedimenti (esaminati nel precedente § 1), tuttavia i giudici di Lussemburgo si sono soffermati solo sui primi quattro requisiti, che definiscono la connessione materiale dei due procedimenti, mentre hanno trascurato del tutto il quinto, ossia la

dimensione temporale della connessione procedimentale. Inoltre, la Corte di Giustizia è rimasta nell'ambito dell'esame astratto delle norme che alimentano il doppio binario sull'omesso versamento dell'Iva, producendo una serie di argomentazioni che appaiono non sufficientemente ponderate, se solo si considera *i)* l'incongruenza dell'affermazione circa l'asserita complementarità degli scopi perseguiti dalla norma tributaria e da quella penale (vedi *infra*), e *ii)* la inaccuratezza del giudizio di proporzionalità complessiva della sommatoria delle pene irrogabili, giustificato alla luce degli istituti premiali, contemplati dagli artt. 13 e 13-*bis* del DLgs. 74/2000, e dell'ipotetico funzionamento dell'art. 19 (sulla specialità della pena) e dell'art. 21 (sulla non eseguibilità della sanzione amministrativa nell'ipotesi di condanna in sede penale) del medesimo Decreto. Riguardo agli istituti premiali, occorre infatti sottolineare che nel giudizio *a quo* non erano risultati esperibili, dal momento che, in sede di apertura del dibattimento penale, era in corso il pagamento del debito tributario rateizzato, mentre i raccordi procedimentali *ex* artt. 19 e 21 non hanno mai conosciuto un'applicazione pratica nel nostro ordinamento.
Anche nelle altre "cause italiane" del 2018 (Corte di Giustizia 20.3.2018, C-537/16; Corte di Giustizia 20.3.2018, cause riunite C-596/16 e C-597/16), tutte relative alla verifica della violazione del *ne bis in idem* in tema di *market abuse* (il T.U.F. contempla un doppio binario sanzionatorio, in capo alla Consob e al giudice penale), la CGUE si è focalizzata sul rispetto del principio di proporzionalità, consentendo agli osservatori di affermare che *(i)* nel Diritto unionale si sta imponendo un'interpretazione che si focalizza sul grado di afflittività della sanzione in proporzione al disvalore del fatto illecito e *(ii)* che la dimensione processuale del *ne bis in idem* è ormai del tutto trascurata dalla Corte di Giustizia. Dunque, attenzione esclusiva alla dimensione sostanziale del *ne bis in idem* ed effettuazione di un *test* di proporzionalità che guarda soprattutto all'entità della sanzione complessivamente irrogata all'esito dei due procedimenti.
Se è questa l'esegesi della Corte di Giustizia, occorre dissentire con fermezza rispetto alla tesi che valuta la sostanziale coincidenza dei "nuovi" approdi cui sono pervenuti le due Alte Corti europee nei rispettivi percorsi giurisprudenziali, successivi alla sentenza A. e B. Per la Corte Europea, infatti, il *ne bis in idem* non è affatto un diritto comprimibile, rimanendo saldamente inserito nella ristretta cerchia dei diritti fondamentali assoluti, in nessuna misura riducibili dagli Stati sottoscrittori della CEDU (al pari del diritto alla vita *ex* art. 2 come integrato dal Prot. n. 6, del divieto di tortura e di trattamenti inumani e degradanti *ex* art. 3, del divieto di schiavitù e del lavoro forzato *ex* art. 4, e del *nullum crimen sine lege, ex* art. 7 della Convenzione). Nemmeno è deducibile, dalla più recente giurisprudenza di Strasburgo, che l'art. 4P7 CEDU abbia perso l'aspetto processuale della tutela: il *ne bis in idem* convenzionale mantiene intatte entrambe le dimensioni: quella sostanziale, relativa al divieto di subire una doppia condanna, e quella processuale, afferente al divieto di un doppio giudizio sull'*idem factum*. Il *test* sulla stretta connessione materiale e temporale dei due procedimenti, progressivamente affinato con la giurisprudenza degli ultimi tre anni (cfr. Corte EDU 6.6.2019, *Causa Nodet v.*

Francia; Corte EDU 8.10.2019, *Causa Korneyeva v. Russia*) serve proprio a verificare che gli ordinamenti punitivi non realizzino due procedure slegate e incoerenti. La duplicazione è tollerata se è afferente alla formale ripartizione dei riti dell'ordinamento nazionale, ma concretamente i due procedimenti devono svolgersi parallelamente e in maniera integrata: due procedimenti solo formalmente distinti, ma essenzialmente avvinti in un percorso che impone l'integrazione dello svolgimento delle indagini e dei processi. In caso contrario, sarebbe certo l'aggravio per il cittadino a fronte di un allungamento dei tempi di esposizione ai procedimenti, conseguente alle separate acquisizioni e valutazioni delle prove e alle differenti scansioni temporali dei due binari, e a fronte dell'irrogazione di sanzioni non prevedibili, indeterminate e sproporzionate rispetto alla gravità dell'infrazione. Rimane dunque l'aspetto processuale del divieto di *bis in idem*, perché non è consentito il doppio giudizio, salva l'ipotesi dell'integrazione dei procedimenti nella dimensione sia materiale sia temporale; come pure rimane l'aspetto sostanziale del divieto, non essendo consentita una doppia sanzione, salva la complementarità degli scopi e salva l'esistenza di meccanismi che assicurino l'irrogazione di una sanzione complessivamente proporzionata al disvalore dell'unico fatto illecito.

4. E' diffusa la consapevolezza delle criticità del doppio binario tributario italiano rispetto alla garanzia convenzionale del *ne bis in idem*. Tuttavia, la faticosa comprensione e diffusione del *test* della stretta connessione materiale e temporale dei procedimenti ha ulteriormente rallentato il riconoscimento della violazione, particolarmente grave anche in considerazione del fatto che l'art. 4P7 definisce un diritto assoluto, incomprimibile da parte dello Stato. E' appena il caso di rammentare come la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 43/2018, avesse ormai raggiunto un giudizio di illegittimità dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede il divieto di un secondo processo nei confronti dell'imputato cui è già stata irrogata una sanzione formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale (il caso riguardava il doppio procedimento originato dall'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi e Iva). Nondimeno, poiché il Tribunale di Monza aveva emesso l'ordinanza di rimessione alla Consulta prima della sentenza A. e B. della Corte EDU, la Corte Costituzionale ha ordinato la restituzione degli atti al giudice *a quo*, affinché riesaminasse la fondatezza della q.l.c. alla luce del *revirement* della giurisprudenza di Strasburgo. Molti osservatori avevano scorto nella sent. n. 43/2018 un monito al Parlamento, affinché risolvesse l'annosa questione della incompatibilità del doppio binario punitivo tributario con il principio del *ne bis in idem*.
Con l'introduzione del *test* della stretta connessione dei procedimenti, le condizioni per il rilievo del contrasto con l'art. 4P7 sono indubbiamente mutate, ma è ragionevole ritenere che l'esito di incompatibilità del doppio binario rimanga immutato. E' sufficiente, in questa sede, un brevissimo cenno ai fattori di contrasto tra l'ordinamento punitivo tributario e i singoli criteri del *test* (cfr. il precedente §1):

a) entrambi i procedimenti sanzionatori hanno una finalità afflittiva, che si attua con sanzioni volte alla deterrenza e alla repressione dell'illecito, come si evince chiaramente dai lavori preparatori e dalla *ratio* delle rispettive discipline (il DLgs. 74/2000 per le sanzioni penaltributarie, e il Dlgs. 471/1997 con il DLgs. 472/1997 per le sanzioni formalmente amministrative). Inoltre, il bene giuridico tutelato, a fronte dell'*idem factum* illecito, è sempre il medesimo, ossia l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, anche se di volta in volta può assumere le forme di un diverso interesse mediato, quale la tutela dell'attività di accertamento o di riscossione dell'Amministrazione Finanziaria, oppure la trasparenza del cittadino contribuente;
b) il criterio della prevedibilità dell'assoggettamento a un duplice procedimento appare, almeno in astratto, l'unico che possa essere conseguito dall'ordinamento tributario, anche se occorre osservare che il moltiplicarsi dei meccanismi premiali (all'interno di entrambe le discipline), l'incertezza sulla possibilità di conseguirli (talvolta dovuta allo *splitting* di responsabilità delle sanzioni, cagionata dall'art. 7 del DL 269/2003, conv. mod. L. 326/2003, nell'ambito delle violazioni ascrivibili alle persone giuridiche), il moltiplicarsi delle sanzioni collegate all'illecito, come la confisca per equivalente e la confisca allargata, nonché le sanzioni accessorie, rendono comunque arduo per il contribuente prevedere, con sufficiente grado di determinabilità, le sanzioni che saranno irrogate a fronte di un illecito tributario;
c) il doppio binario è contraddistinto dalla presenza di due diverse strutture investigative, da due diversi ordinamenti processuali, da norme d'indagine ben distinte (e con inconciliabili gradi di tutela per l'indagato), da differenti regimi probatori che condizionano l'introduzione delle prove nei rispettivi riti processuali, volte a dimostrare l'esistenza di un fatto illecito, che sovente è misurato in maniera divergente dai due procedimenti (la grandezza "imposta evasa" è determinata con criteri specifici nel DLgs. 74/2000 rispetto al DLgs. 471/1997);
d) l'assenza di esperibilità concreta dei già citati artt. 19 e 21 del DLgs. 74/2000 e l'alea d'incertezza sulla reale praticabilità (estremamente variabile sotto il profilo soggettivo e oggettivo) dei meccanismi premiali (*ex* artt. 13 e 13-bis del DLgs 74/2000 per il regime penaltributario, oppure contenuti nelle varie norme che consentono una riduzione ovvero la definizione delle sanzioni, per la disciplina amministrativa) rendono incerta la possibilità di conseguire una sanzione complessivamente proporzionata al disvalore dell'*idem factum* illecito;
e) assolutamente incerta o del tutto improbabile è, infine, la possibilità che i due procedimenti si svolgano parallelamente, ovvero che la loro sovrapposizione sia tale da lasciare "scoperto", in un lasso temporale non significativo, uno dei due procedimenti, rispetto alla complessiva durata del doppio procedimento. Basti pensare all'ipotesi in cui le sanzioni amministrative diventano definitive perché non impugnate (eventualmente proprio per conseguire uno degli effetti premiali summenzionati) e all'incertezza della durata del procedimento davanti alla Corte di Cassazione civile e penale.

Occorre ora rilevare che il labirinto in cui si dipana il doppio binario tributario è diventato ancora più lungo e intricato, in seguito alle recenti novelle normative, contenute nel "decreto fiscale" del 2020 (cfr. art. 39 del DL 124/2019, conv. mod. L. 157/2019) e nel DLgs. 75/2020, collegato al recepimento della Direttiva UE 2017/1371 (la "Direttiva PIF", emanata a tutela degli interessi finanziari dell'UE). Sommariamente si rammenta che con il primo provvedimento è aumentato il grado di afflittività delle sanzioni penali (per molteplici reati sono aumentati sia i minimi sia i massimi edittali della pena), è diminuita la soglia di punibilità per il reato di dichiarazione infedele (*ex* art. 4 DLgs. 74/2000), è stato esteso il regime di punibilità degli enti *ex* DLgs. 231/2001 ad alcuni dei reati contenuti nel DLgs. 74/2000 (quelli che hanno una connotazione fraudolenta, con l'aggiunta del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili *ex* art. 10). Inoltre, per le fattispecie criminogene ritenute più gravi, è stata disposta l'applicabilità del sequestro e della conseguente confisca per sproporzione *ex* art. 240-*bis* c.p. Con il secondo provvedimento, invece, è stato ulteriormente allargato il catalogo dei reati presupposto *ex* DLgs. 231/200: per ciò che rileva in questa sede, l'elenco si è arricchito con i reati dichiarativi *ex* artt. 4 e 5 e con l'indebita compensazione *ex* art. 10-*quater* DLgs. 74/2000, anche se va precisato che l'estensione è riferita alle sole fattispecie che s'inseriscono in sistemi fraudolenti transfrontalieri, finalizzati a evadere l'Iva per un importo non inferiore a dieci milioni di euro.
L'impatto delle nuove norme non sarà di poco momento. Già la sola estensione della responsabilità amministrativa degli enti a numerosi reati tributari è foriera di un grave aumento di criticità rispetto alla garanzia del *ne bis in idem*: basti rammentare l'automatica duplicazione delle sanzioni per le persone giuridiche (alle quali, oltre all'imputazione delle sanzioni amministrative per effetto dell'art. 7 del DL 269/2003, saranno ora ascrivibili le sanzioni *ex* DLgs. 231), nonché il fatto che diviene ora applicabile anche alle persone giuridiche la confisca per equivalente del prezzo o del profitto del reato (per effetto dell'art. 19 c. 2 del DLgs. 231/2001), sulla cui natura di sanzione sostanzialmente penale ormai non dimorano più dubbi. A ben vedere, allora, le recenti novità sono foriere non solo di una moltiplicazione delle sanzioni a fronte dell'*idem factum* (con riflessi sul *ne bis in idem* sostanziale) ma anche di un aumento dei procedimenti (con riflessi sul *ne bis in idem* processuale), dal momento che sono stati introdotti il giudizio sulla responsabilità amministrativa degli enti e il giudizio sulla responsabilità patrimoniale dei soggetti indagati, volto a carpire i beni ai fini della confisca allargata previo eventuale esperimento della confisca per equivalente del profitto del reato.

5. Le considerazioni di cui al paragrafo precedente enumerano i più evidenti elementi di frizione del doppio binario tributario rispetto al divieto di *bis in idem*; tuttavia, come mostra la più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale, dette considerazioni, pur se ulteriormente sviluppate, non sarebbero adeguate a sorreggere la motivazione di una questione di legittimità costituzionale. La Consulta lo ha affermato chiaramente nelle ultime due pronunce afferenti al principio in esame, ove

dapprima il giudice del Tribunale di Bergamo (Corte Costituzionale n. 222/2019), poi il giudice del Tribunale di Rovigo (Corte Costituzionale n. 114/2020) hanno sollevato la q. l. c. in relazione all'art. 117 c. 1 Cost., per violazione dell'art. 4P7 CEDU e dell'art. 50 CDFUE, a causa dell'assenza di previsione nell'art. 649 c.p.p. dell'ipotesi del previo esaurimento di un procedimento di natura formalmente non penale (sia la sentenza n. 222 sia l'ordinanza n. 114 riguardano il caso di un imprenditore individuale sottoposto a giudizio penale in un'epoca successiva alla definitività della sanzione amministrativa per omesso versamento dell'Iva, *ex* art. 13 del Dlgs. 471/1997, con la richiesta del PM di procedere per il reato di cui all'art. 10-*ter* del DLgs. 74/2000).

Nella sentenza n. 222/2019 la Consulta ha evidenziato il carattere apodittico dei rilievi mossi dal giudice di Bergamo, e gli ha risposto "per le rime", sciorinando una serie di considerazioni teoriche che, valorizzando le norme di raccordo tra il procedimento tributario e quello penale, nonché i diversi istituti premiali contemplati sia nella disciplina amministrativa sia in quella penaltributaria, potrebbero astrattamente configurare una condizione di osservanza del doppio binario rispetto al principio del *ne bis in idem*. A tale riguardo, la Corte Costituzionale ha rammentato che dopo la sentenza A. e B. della Corte EDU le affermazioni astratte non possono più sostenere la motivazione di illegittimità costituzionale, poiché i giudici di Strasburgo hanno introdotto il *test* della stretta connessione materiale e temporale dei due procedimenti, predisposto appositamente per verificare in via empirica il rispetto dei cinque illustrati criteri, attraverso la cui sola e simultanea rispondenza l'ordinamento nazionale può dirsi idoneo rispetto al *test*, e perciò conforme al dettato dell'art. 4P7 della CEDU. E' appena il caso di osservare come nell'ordinanza n. 114/2020 la Consulta si sia, sostanzialmente, limitata a rinviare alle argomentazioni della sentenza n. 222/2019, rilevando nella motivazione del Tribunale di Rovigo le medesime lacune appalesate dal Tribunale di Bergamo, ossia il mancato esperimento del *test* CEDU sulla stretta connessione materiale e temporale dei due procedimenti (peraltro occorre evidenziare che l'ordinanza di rimessione del giudice di Rovigo è successiva alla pubblicazione della sentenza n. 222/2019).

Con l'invito esplicito a eseguire il *test* CEDU, la Corte Costituzionale ha dunque recepito, secondo costante tradizione, l'interpretazione della Corte Europea sul *ne bis in idem*: l'approccio empirico deve sostituire le affermazioni teoriche, calando nelle pieghe del caso concreto le risultanze delle verifiche attuate per ognuno dei cinque criteri che compongono il *test*. Occorre tuttavia rilevare che la Consulta non affronta il nodo della divergenza interpretativa che è affiorata tra Corte di Giustizia e Corte EDU (cfr. il precedente § 3). L'invito a effettuare il *test* di cui alla sentenza A. e B., come successivamente affinato dalla giurisprudenza dei giudici di Strasburgo, rappresenta comunque una scelta di campo. Né si potrebbe trascurare l'art. 52 § 3 della CDFUE, ove è affermato che il significato e la portata dei diritti fondamentali sono definiti dalla CEDU, che fissa il livello minimo di garanzia, non precludendo al Diritto UE di "concedere una protezione più estesa". La Corte di Giustizia nelle

sopra ricordate "cause italiane" del 2018 non ha fatto applicazione di tale principio, aggrappandosi a una giustificazione formale, qual è la mancata sottoscrizione della CEDU da parte dell'Unione Europea. Allo stato attuale, ai singoli ordinamenti nazionali tocca riconoscere la maggiore protezione offerta dalla CEDU, che continua a valutare il *ne bis in idem* come un diritto assoluto, non comprimibile in alcuna misura da parte dei singoli Stati sottoscrittori della CEDU.
Nelle more di un'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale correttamente strutturata, conforme al *test* CEDU, quindi nell'attesa dell'epilogo naturale di un lungo percorso giurisprudenziale, soccorre un'ultima riflessione. Ignorare, per le violazioni afferenti ai tributi "armonizzati", il *dictum* della Corte EDU significherebbe discriminare i contribuenti, andando ad assoggettare le fattispecie con disciplina unionale (come l'Iva) a un grado di tutela inferiore (il semplice *test* di proporzionalità, che guarda al solo rispetto del *ne bis in idem* sostanziale) rispetto alle fattispecie relative alle imposte dirette (avvinte al *test* CEDU, che mira alla salvaguardia assoluta, nella dimensione sostanziale e processuale, del *ne bis in idem*). Per l'ordinamento italiano, al netto delle problematiche questioni insorgenti sul rispetto dell'art. 117, significherebbe violare il divieto di discriminazioni, corollario del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

CALZOLARI, La residua impermeabilità dell'ordinamento punitivo tributario italiano al principio del ne bis in idem, in L'Accertamento, 6, 2019, 87 ss.
CARINCI, Il principio del ne bis idem, tra opportunità e crisi del sistema sanzionatorio tributario, in Archivio Penale, 1, 2017, 1 ss.
CHIARIZIA, Ne bis in idem europeo e autonomia del processo tributario: le contraddizioni della Cassazione, in Corr. Trib., 2018, 1098 ss.
CONTRINO – MARCHESELLI, Sul perimetro oggettivo di applicazione della "confisca per equivalente" nei delitti penaltributari, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2019, 376 ss.
DEAGLIO, Il perimetro operativo del ne bis in idem nella giurisprudenza sovranazionale e nazionale. E' tempo di bilanci, in Diritto penale e processo, 2019, 1436 ss.
DI SIENA, Sulla fluidità della personalità giuridica in materia sanzionatoria amministrativa secondo la Corte di Cassazione, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2019, 359 ss.
DORIGO, Il "doppio binario" nella prospettiva penale: crisi del sistema e spunti per una riforma, in Rass. Trib., 2017, 436 ss.
DORIGO, Persone giuridiche e sanzioni amministrative tributarie, in Dir. Prat. Trib., 2018, 1112 ss.
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, 915 ss.

GIOVANNINI, Il principio del ne bis in idem sostanziale, in Trattato di diritto sanzionatorio tributario, a cura di GIOVANNINI - DI MARTINO - MARZADURI, Milano, 2016, 1265 ss.
GIULIANI – CHIARIZIA, Diritto tributario, CEDU e diritti fondamentali dell'UE, Milano, 2017, 195 ss.
INGRASSIA, La nozione di imposta evasa penale e tributaria, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2019, 383 ss.
MARCHESELLI, Motivazioni tributarie e un "morto che cammina": il doppio binario sanzionatorio tributario, in Corr. Trib., 2014, 2883 ss.
MARCHESELLI, Tempo di pensione per il doppio binario sanzionatorio tributario, in Ipsoa Quot., 18.9.2014
PISTOLESI F., Il principio del ne bis in idem nella dialettica fra la Corte costituzionale, i giudici italiani e le Corti Europee, in Rass. Trib., 2018, 513 ss.
RONCO S.M., Limiti alla riferibilità della sanzione alla persona giuridica, principio del beneficio e rilievo dell'autore materiale: considerazioni e prospettive di riforma, in Riv. Dir. Trib., 2018, I, 587 ss.
VARRASO, Decreto fiscale e riforma dei reati tributari. Le implicazioni processuali, in Diritto penale e processo, 2020, 332 ss.
VINCIGUERRA, Attuali problemi sostanziali e processuali nei rapporti tra reati tributari e infrazioni amministrative tributarie, in Per un nuovo ordinamento tributario, a cura di Glendi - Corasaniti - Corrado Oliva - De' Capitani di Vimercate, Milano, 2019, 1581 ss.
VIGANO', La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio, in Dir. Pen. Cont., 18.11.2016
VIGANO', Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari, in Dir. Pen. Cont., 22.5.2017
ZAGREBELSKY V. – CHENAL – TOMASI, Manuale dei diritti fondamentali in Europa, Bologna, 2019, 247 ss.