

**Il principio del *ne bis in idem* tributario tra garanzie del contribuente e istituti di integrazione procedimentale**

*The ne bis in idem principle in tax law between taxpayer rights and connecting factors in tax and criminal proceedings*

di Luca Costanzo - 15 ottobre 2021

**Abstract**

Con l'ordinanza in commento, la Corte Costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. con il principio di *ne bis in idem* processuale sancito dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (art. 4 Prot. 7 CEDU, come interposto dall'art. 117, comma 1, Cost.). Pur pronunciandosi in rito, la Corte ha fornito indicazioni utili per il vaglio di rilevanza di future q.l.c. sul tema. Un secondo motivo di interesse si può cogliere leggendo l'ordinanza unitamente al precedente della Corte in materia di diritto al silenzio nei procedimenti sanzionatori (sent. n. 84/2021). La combinazione delle due decisioni sembra, infatti, sospingere verso una configurazione teorica e residuale della violazione del *ne bis in idem*, che, però, dovrebbe trovare coerente applicazione nella ridefinizione anche legislativa di meccanismi e istituti di effettiva integrazione tra i diversi livelli punitivi degli illeciti fiscali.

**Parole chiave:** *ne bis in idem* in materia tributaria, art. 4 Prot. 7 Convenzione europea dei diritti dell'uomo, diritto al silenzio, istituti di raccordo tra procedimenti e di proporzionalità complessiva della sanzione

**Abstract**

*With the decision in question, the Italian Constitutional Court declared the inadmissibility of the judicial review of art. 649 of the Italian Criminal Procedure Code, deemed to be in contrast with the ne bis in idem principle pursuant to art. 4 of the 7th protocol of the European Convention on Human Rights. In this judgment, the Court provided some useful indications for the construction of a criminal and tax system compatible with the interdiction of a double judicial proceeding against the same fact, which could be considered together with the right to remain silent and to avoid self-incrimination, already recognized by the Constitutional Court with sentence 84/2021. Therefore, the constitutional jurisprudence examined seems to marginalize the relevance of the procedural principle of ne bis in idem in the Italian tax system in a way that should be supported by an evolution of tax legislation through the implementation of new mechanisms and regulatory structures for effective coordination between the rights of taxpayers in tax and criminal proceedings.*

**Keywords:** *ne bis in idem principle in tax law, art. 4 of the 7th protocol of the European Convention on Human Rights, right to remain silent and to avoid self-*

*incrimination, connecting factors between tax and criminal proceedings and overall proportionality of the sanction*

**SOMMARIO:** **1.** Premessa. - **2.** La Corte costituzionale e il *ne bis in idem* tributario: una pronuncia in rito, senza perdere di vista la giurisprudenza della Corte EDU. - **3.1.** Alcune indicazioni di metodo della Consulta sulla rilevabilità del *bis in idem* fiscale. - **3.2.** *Segue:* tra metodo e prassi, qualche cenno agli “istituti di raccordo” tra procedimenti punitivi. - **4.** Diritto al silenzio e *ne bis in idem*: ipotesi su un possibile indirizzo complessivo della Consulta. - **5.** Alcune conclusioni.

**1.** Nonostante si presenti come una pronuncia di puro rito, l’ordinanza n. 136/2021 della Corte Costituzionale merita attenzione non foss’altro perché, al di là delle pur rilevanti questioni specificamente sottostanti, suggerisce talune riflessioni di più ampio respiro nel confronto con altre prese di posizione della Consulta in ordine all’attivazione di istituti di raccordo e di garanzia individuale comuni ai due livelli, amministrativo e penale, di contestazione degli illeciti fiscali.

La decisione, dunque, pur sancendo l’inammissibilità della questione, potrebbe, infatti, trarre il suo interesse anche laddove confrontata con la di poco precedente sentenza n. 84/2021 della stessa Corte Costituzionale, con cui in materia di procedimenti sanzionatori amministrativi, di per sé afflittivi ovvero suscettibili di tradursi nell’apertura di un processo penale, è stato riconosciuto, per il tramite di un dialogo con la Corte di Giustizia, il principio del *nemo tenetur se detegere* a favore dell’indagato (ancorché la vicenda non riguardi una fattispecie direttamente tributaria, il diritto al silenzio ivi configurato sembra senz’altro applicabile anche ai procedimenti di natura impositiva).

In altri termini, non pare del tutto azzardato prospettare, in chiave evolutiva e seguendo le linee di un ragionamento sistematico non privo tuttavia di astrazione e suggestività, tra le garanzie procedurali del contribuente (tra cui il diritto al silenzio) e il divieto di doppio procedimento sanzionatorio un rapporto dinamico, per così dire, di *trade-off*, i cui effetti in concreto potrebbero, però, a una più approfondita analisi, non rivelarsi del tutto appaganti per la tutela complessiva del contribuente.

In questa sintetica analisi, si procederà, dunque, ad *a)* ripercorrere il contenuto dell’ordinanza n. 136, così da *b)* tentarne un esame critico anche alla luce dei principali istituti “di contatto” tra i procedimenti sanzionatori e penali rinvenibili nell’ordinamento, per poi *c)* effettuare qualche riflessione comparativa col portato della sentenza n. 84/2021, e in ultimo *d)* avanzare alcuni cenni riepilogativi del percorso giurisprudenziale preso in esame.

**2.** Principiando con il punto *sub a)*, l’ordinanza della Corte Costituzionale in parola ha dato riscontro a due ordinanze sollevate dalla Corte d’Appello penale di Bologna, che, con riferimento a due casi in cui erano venuti in rilievo contribuenti già sanzionati

in sede amministrativa e dipoi interessati anche da procedimenti penali, aveva sollecitato il giudizio sulla conformità con il principio del *ne bis in idem* dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui esso non prevede il divieto di nuovo giudizio in presenza di provvedimenti sanzionatori tributari definitivi.

Più particolarmente, si trattava di comprendere se, a fronte della (ritenuta) definitività delle sanzioni amministrative applicate in sede tributaria per determinate condotte evasive (la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture e altri documenti per operazioni inesistenti e la dichiarazione infedele per importi cospicui), fosse legittima la prosecuzione dei processi penali già instaurati al fine della repressione dei reati corrispondenti agli artt. 2 e 4 D.Lgs. n. 74/2000.

Le questioni di costituzionalità sono state, tuttavia, come detto, dichiarate inammissibili principalmente per l'insufficiente motivazione sulla rilevanza delle questioni proposte: in un caso, infatti, tale verdetto è stato ricondotto alla mancata indicazione delle disposizioni amministrativo-tributarie violate dal contribuente, con la conseguente impossibilità di verificare l'eventuale medesimezza del fatto contestato in sede penale e tributaria; nell'altro, al mancato chiarimento del perché le sanzioni pecuniarie e penali pertinenti al medesimo fatto avrebbero perseguito la stessa finalità, atteso che il solo D.Lgs. n. 74/2000 configura la punibilità al superamento di determinate soglie. A tale censura, la Consulta, ha soggiunto, nel secondo caso, anche la mancanza di definitività delle sanzioni amministrative irrogate al contribuente fallito, in quanto gli avvisi di accertamento erano stati notificate soltanto al curatore del fallimento; e l'omessa considerazione delle disposizioni normative tributarie regolanti i procedimenti amministrativi e penali *“per saggiarne la portata, in termini di introduzione di elementi di raccordo tra adempimento del debito tributario da un lato, e svolgimento ed esito del processo penale, dall'altro”*.

È appena il caso di ricordare come sullo sfondo di tutte le questioni rilevi la nota giurisprudenza sull'art. 4 Prot. 7 alla Convenzione della Corte EDU, che, dopo aver precisato la natura processuale e non solo sostanziale del divieto di doppia sanzione e averne ravvisato la rilevanza anche nel caso di sanzioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali (v. *Grande Stevens*, 4 marzo 2014, nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/2010), ha provveduto a precisarne l'ambito applicativo in materia tributaria, condizionandone l'efficacia al riscontro di alcuni requisiti. Sicché (v. *A. e B. c. Norvegia*, 15 novembre 2016, nn. 24130/11 e 29758/11), non incorrerebbe nel divieto di doppia incriminazione il sistema sanzionatorio penale e amministrativo che *“sia il frutto di un sistema integrato che permette di reprimere un illecito sotto i suoi vari aspetti in maniera prevedibile e proporzionata e che forma un insieme coerente, in modo tale da non causare alcuna ingiustizia all'interessato”* (par. 122): circostanze che la Corte europea ha formalizzato e articolato in cinque parametri, riassuntivamente rinvenibili nella *a)* complementarità delle finalità punitive dei due procedimenti; *b)* prevedibilità della duplicità sanzionatoria; *c)* unitarietà dell'istruttoria dei due binari punitivi, e *d)* proporzionalità globale tra l'illecito commesso e la (duplice) risposta sanzionatoria (sul punto, cfr. CALZOLARI

A., *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano*, in questa *Rivista*, 16 settembre 2020).

**3.1.** Quanto al punto *sub b)*, si può osservare come, per un verso, appaia piuttosto severa la prima declaratoria di inammissibilità per “*omessa o insufficiente descrizione della fattispecie oggetto del giudizio a quo*”, se si pone mente al fatto che, nell’ordinanza di rimessione, pur mancando l’indicazione della norma tributaria violata, questa fosse ricavabile agevolmente dall’esplicitazione degli importi evasi e dalla misura della sanzione amministrativa applicata; laddove anche la medesimezza del fatto contestato in sede penale avrebbe forse potuto evincersi con sufficiente precisione dal raffronto del capo di imputazione con il contenuto dei provvedimenti sanzionatori richiamati.

È, tuttavia, la declaratoria di inammissibilità della seconda q.l.c. a prospettare una significativa preclusione al *ne bis in idem* processuale tributario, ragionando qui soprattutto sulle precisazioni operate dal giudice costituzionale in ordine ai profili che dovrebbero comporre l’onere motivazionale del rimettente, al fine di ammettere l’esame nel merito del doppio binario punitivo.

Tra le diverse “condizioni di illegittimità” del *bis in idem* rinvenibili nella giurisprudenza della Corte EDU, la Consulta, infatti, ha riguardo sia:

- i) per il difetto di analisi circa il perseguimento da parte delle sanzioni pecuniaria e penale della medesima finalità “*atteso che [la sanzione penale] (...) è riservata alla punizione delle condotte sopra determinate soglie*”: sia
- ii) per la mancata considerazione dei raccordi normativi “*tra adempimento del debito tributario, da un lato, e svolgimento ed esito del giudizio penale, dall’altro*”.

Sotto il profilo *sub i)*, dunque, la Corte Costituzionale sembrerebbe dell’avviso che, alla diversa strutturazione delle sanzioni tributarie e penali, essendo sole le ultime articolate per soglie, corrisponda una diversa finalità comminatoria (per un’indagine sulla struttura delle sanzioni tributarie e sulla loro conformità ai principi di imputabilità soggettiva collaudati in campo penale, cfr. MARCHESELLI A., *Considerazioni eterodosse sull’elemento soggettivo delle sanzioni tributarie. Responsabilità oggettiva, gestione del rischio, intelligenza artificiale, deontologia professionale ed etica del profitto*, in questa *Rivista*, 12 aprile 2021).

Ancorché sembri difficile far derivare da un mero dato tecnico (la presenza di soglie di punibilità del reato) una differenziazione teleologica della sanzione, sarebbe comunque astrattamente possibile, in base alla teoria della pena, distinguere tra finalità punitivo-retributiva, affidata alla normativa penale, e scopi compensativi-deterrenti, di competenza della sanzione amministrativa, in cui la retribuzione dell’ordinamento violato verrebbe in rilievo al solo superamento di determinati importi evasi (si tenga conto che una distinzione di tal fatta era stata enucleata dalla stessa Corte EDU nel *leading case* A. e B. c. Norvegia). Ad ogni modo, va precisato come la predeterminazione di soglie di punibilità non si riscontri in tutti i reati tributari, restando, ad esempio, escluse le fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 D.Lgs. n.

74/2000 (le quali prevedono però delle “aggravanti sopra-soglia” e “attenuanti sotto-soglia”)

Quanto a *sub ii*), è soprattutto la considerazione degli elementi di raccordo tra i due procedimenti a destare difficoltà in merito alla possibile configurazione di un *bis in idem* processuale, atteso che la Corte Costituzionale richiede che una verifica in tal senso sia compiuta alla luce dello *svolgimento e dell'esito del giudizio penale* in correlazione con *l'adempimento del debito tributario*.

Com'è noto, infatti, l'ordinamento contempla alcune formule di coordinamento tra i giudizi penali e tributario: basti pensare agli artt. 19, commi 1 e 21, D.Lgs. n. 74/2000, che prevedono, per il contribuente persona fisica, il principio di specialità della sanzione penale rispetto a quella amministrativa e di ineseguibilità della sanzione amministrativa in pendenza del procedimento penale, ovvero alle misure premiali di cui agli artt. 13 e 13-*bis* del medesimo decreto, con cui si dispongono casi di non punibilità o di diminuzione della pena in caso di adempimento del debito tributario entro specifici termini procedurali o processuali.

L'espresso riferimento della Corte Costituzionale alla circostanza dell'*adempimento del debito tributario* sembra, peraltro, indicare come l'astratta allegazione di una violazione del divieto di doppio processo possa configurarsi soltanto allorché il debito sia estinto, e non invece, come potrebbe inferirsi dalla giurisprudenza EDU, già al momento della intervenuta definitività della sanzione pecuniaria.

Se si condividono tali premesse, potrebbe allora convenirsi anche sul fatto che le indicazioni della Consulta in ordine alla motivazione sul requisito della rilevanza pervengono a rendere, a tutta prima, del tutto teorica la configurazione di un *bis in idem* processuale in materia tributaria, venendo messa a rischio, alla luce della possibilità di stabilire un raccordo tra i diversi canali sanzionatori ordinamentali, la possibilità di mettere un freno alla proliferazione di processi e procedimenti afflittivi sul medesimo fatto.

**3.2.** Non può omettersi, a questo punto, anche di rilevare come l'individuazione degli istituti di raccordo tra i binari sanzionatori tributari e penali potrebbe essere ulteriormente messa in crisi da recenti evoluzioni normative penal-tributarie, osservando, proprio aderendo alla prospettazione della Corte, come determinate norme “di raccordo” tra i binari sanzionatori rischino di assumere esse stesse una fisionomia doppiamente punitiva, vanificando la funzione di integrazione procedimentale cui dovrebbero assolvere.

Si assisterebbe, in tal modo, a un “cortocircuito logico”, in cui i medesimi istituti escluderebbero e, al contempo, affermerebbero il doppio binario punitivo tributario. In proposito, si consideri il già menzionato art. 13-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, che, al secondo comma, prevede l'applicazione della pena su richiesta solo in caso di pagamento integrale del debito di imposta con gli interessi e le sanzioni irrogate, così pervenendo a far assumere all'espiazione della “pena amministrativa” il carattere di presupposto per (non la diminuzione, bensì) l'ulteriore applicazione della sanzione penale. D'altro canto, un effetto simile sembra indotto anche dall'art. 12-*bis* del

medesimo decreto, che, sempre in caso di applicazione della pena su richiesta, dispone la confisca del “profitto” del reato, inteso dalla giurisprudenza come comprensivo di interessi e sanzioni irrogati con l’avviso di accertamento (cfr. Cass. pen., sez II, 5 dicembre 2017, n. 267 - sul punto, v. TOPPAN A. - TOSIL., *Lineamenti di diritto penale dell’impresa*, Milano, 2017, 287 ss.).

In merito all’operatività del principio di specialità *ex art. 19 D.Lgs. n. 74/2000*, è stato autorevolmente evidenziato (cfr. GIOVANNINI A., *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, Milano, 2016, 1265 ss.) come esso non trovi reale corrispondenza, in termini funzionali, nel divieto di doppia sanzione di matrice convenzionale, poiché mentre il primo si atteggia in maniera formalistica “*rendendo di «cartone» la reazione amministrativa disposta dalle leggi di imposta, a meno che non intervenga sentenza assolutoria*”, il *ne bis in idem* invece “*considera indifferenti i tratti di specializzazione della norma*”, perseguendo il fine di rendere azionabile la sanzione che per prima trovi accertamento, con l’effetto, tra l’altro, di definire in termini più prossimi il momento della violazione rispetto a quello del rimprovero. In questo quadro, anche il riferimento all’istituto della specialità sanzionatoria non parrebbe del tutto in linea con la *ratio* del principio *ex art. 4 Prot. 7 della CEDU*.

Se è consentita una riflessione di carattere ancor più generale, si osserva come il doppio binario sanzionatorio stia assumendo un carattere sempre più pervasivo in tutto l’ordinamento tributario, come attesta l’approvazione della L. n. 159/2019, con cui si sono ampliati, in recepimento della direttiva PIF, i reati presupposto di cui al D.Lgs. n. 231/2001, ricomprendendovi anche molteplici fattispecie penal-tributarie (oltre all’ampliamento dei mezzi di recupero tributario, qual è la confisca “allargata” introdotta all’art. 12-ter D.Lgs. n. 74/2000, su cui v. CONTRINO A.- MARCHESELLI A., *Confisca c.d. “per sproporzione”: verso il “quater in idem” e la rivoluzione (non vista) di prassi e strategie tributarie*, in *dirittobancario.it*, 28 novembre 2019). Detta innovazione potrebbe infatti creare frizioni con il divieto di doppia punizione in ragione dell’art. 19, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, che, dal canto suo, estende in via solidale la sanzione tributaria all’organizzazione di afferenza del reo, e ciò anche nel caso di applicazione del principio di specialità della sanzione alla persona fisica. Sicché, si rischierebbe di determinare un “doppio binario” normativo, nel quale il principio di *ne bis in idem*, pur corredato di tutti le riserve cui si fatto cenno, varrebbe per la sola persona fisica, mentre alle organizzazioni (persone giuridiche e non) di relativa afferenza sarebbe sempre possibile imputare la doppia punizione.

**4.** Tornando rapidamente alla pronuncia in commento, qualche ulteriore notazione critica si potrebbe formulare, come preannunciato *sub c)*, riferendoci al precedente rappresentato dalla sentenza 30 aprile 2021, n. 84 (su cui cfr. MARCHESELLI A., *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria*, in *Consulta OnLine*, 2021/II, 454), e vertente sull’applicabilità del diritto al silenzio nell’ambito dei procedimenti ispettivi e di vigilanza della Consob ai sensi del D.Lgs. n. 58/1998 (TUF). Non ignorando evidentemente l’eterogeneità dell’oggetto delle due

decisioni, è forse ugualmente lecito domandarsi se abbia un qualche significato la circostanza che la Corte abbia, in un primo momento (con la ridetta sentenza n. 84/2021), ampliato le garanzie nei procedimenti sanzionatori, per poi adombrare un atteggiamento negativo in ordine alla rilevabilità del divieto di *bis in idem*.

Ora, nello specifico, la sentenza n. 84/2021 si è espressa sulla configurabilità del diritto al silenzio nell'ambito dei procedimenti istruttori condotti dalla Consob nei confronti di un soggetto accusato di *insider trading*, che, dopo diversi rinvii, si era rifiutato di rispondere in sede di audizione dinanzi alla Commissione. Detta condotta risultava, infatti, attrattiva di una pluralità di sanzioni amministrative, ma tutte di natura sostanzialmente penale, previste all'art. 187-*quinquiesdecies* TUF, e idonea simultaneamente alla configurazione del reato di cui all'art. 184 TUF.

Considerata la diretta derivazione del descritto assetto normativo dall'art. 14 Direttiva 2003/6/CE e dall'art. 30 Regolamento UE n. 596/2014 (entrambi relativi agli "abusi di mercato"), la Corte Costituzionale, deliberando la sottoposizione alla Corte di Giustizia di un duplice quesito, a carattere interpretativo e di validità, ha domandato se le disposizioni eurounitarie recepite nell'ordinamento interno comportino la sanzionabilità del silenzio tenuto dall'auditore nelle procedure istruttorie Consob. Nella sentenza *DB. C. Consob* (C-481/19, 2 febbraio 2021, ECLI:EU:C:2021:84), la Corte di Giustizia ha chiarito come alle disposizioni di matrice unionale sopra ricordate debba essere conferita una "*interpretazione conforme agli articoli 47 e 48 della Carta, in virtù della quale essi non impongono che una persona fisica venga sanzionata per il suo rifiuto di fornire all'autorità competente risposte da cui potrebbe emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative aventi carattere penale oppure la sua responsabilità penale*" (par. 55).

Di conseguenza, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle previsioni sanzionatorie stabilite dall'art. 187-*quinquiesdecies* TUF "*nella parte in cui si applica[no] anche alla persona fisica che si sia rifiutata di fornire alla CONSOB risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative di carattere punitivo, ovvero per un reato*".

Ci si può, allora interrogare se la connessione tra il diritto al silenzio e il divieto di *bis in idem* sia in qualche modo avvertibile anche nella sentenza n. 84/2021, laddove essa si esprime nel senso di riconoscere la validità del *nemo tenetur se detegere* non solo in presenza di un sistema sanzionatorio afflittivo (secondo i noti criteri *Engel*), ma anche nel caso in cui la configurazione dell'illecito tributario valga a definire anche un'ipotesi di reato, suscettibile di confluire in un procedimento penale: sicché il diritto al silenzio deve applicarsi "*alla persona fisica che si sia rifiutata di fornire (...) risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative di carattere punitivo, ovvero per un reato*" (par. 3.7).

In tal senso, il diritto al silenzio non risulterebbe affatto alieno rispetto alle medesime fattispecie entro cui si può intravedere il rischio di *ne bis in idem*, trovando, anzi, inderogabile applicazione nel caso di concorso di procedimenti sanzionatori afflittivi, pecuniari e penali, in ordine al medesimo fatto; e, quindi ogni volta che dall'istruttoria tributaria emerge una condotta rilevante anche ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000.

Si tratterebbe, peraltro, di una situazione, per così dire, complementare a quanto già stabilito nell'ordinamento interno a seguito dell'introduzione dell'art. 11, comma 1, D.L. n. 201/2011, ove si prevede la commissione del reato di falsa dichiarazione per chi, a richiesta dell'Amministrazione, trasmetta o esibisca documenti/notizie false “*solo se a seguito delle richieste (...) si configurano le fattispecie [penali tributarie]*”, così scriminando il caso di mendacità a “copertura” di reati già compiuti (cfr., sul punto, MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, 2016, 117 ss.).

Soprattutto, il *dictum* del giudice delle leggi acquista ancor più pregnanza se si considera che, nell'ipotesi di concomitanza di procedimenti sanzionatori afflittivi e penali, il principio del *nemo tenetur se detegere* si atteggierebbe proprio quale anello di congiunzione delle garanzie tra i due procedimenti, contribuendo a disegnare il coordinamento regolativo tra i due binari sanzionatori richiesto dall'ordinanza n. 136/2021.

Dalla lettura sistematica delle due pronunce potrebbe, pertanto, trarsi un indirizzo della giurisprudenza costituzionale che guarda con favore gli istituti di ampliamento e coordinamento delle garanzie nei procedimenti sanzionatori, al fine di disattivare il meccanismo di riduzione dei percorsi contestativi degli illeciti finanziari/tributari sancito dalla Convenzione EDU (art. 4, Prot. 7) (per una lettura della sentenza Corte Cost. n. 84/2021 in chiave ampliativa delle garanzie procedurali applicabili ai diversi procedimenti sanzionatori disseminati nell'ordinamento interno, cfr. CODUTI D., *Il diritto al silenzio nell'intreccio tra diritto nazionale, sovranazionale e internazionale: il caso D.B. c. CONSOB*, in *Federalismi.it*, 22 settembre 2021, a mente del quale la decisione “*potrebbe essere l'occasione per considerare l'estensione dei diritti garantiti nel procedimento penale anche ai procedimenti sanzionatori amministrativi (e tributari), quantomeno nelle ipotesi in cui l'apparato sanzionatorio sia tale da rivelarsi sostanzialmente paragonabile a quello penale, sebbene tenendo conto delle specificità di ciascun procedimento*”).

5. Per quanto *sub d)*, può ancora osservarsi come, sulla base dell'ordinanza n. 136/2021, potrebbe residuare uno spazio per la contestazione del *ne bis in idem* processuale di tenore (più che altro) teorico, evincendosi invece un *favor* rispetto alla configurazione di una pluralità di procedimenti accertativi in campo tributario, sia pur a condizione della loro complessiva integrazione con riferimento alle garanzie del contribuente e alla proporzionalità complessiva della sanzione irrogata.

Come visto, inoltre, con la sentenza n. 84/2021, la Corte Costituzionale è pervenuta al riconoscimento del diritto al silenzio in ogni procedimento sanzionatorio di natura afflittiva, e particolarmente nelle ipotesi di doppio binario punitivo. Per tale via, anche il principio del *nemo tenetur*, sancendo l'inutilizzabilità in ogni procedimento delle informazioni ottenute “per costrizione” dell'indagato, può configurarsi come uno degli strumenti di raccordo tra i diversi canali repressivi degli illeciti fiscali idonei a disattivare il divieto di *bis in idem*.



A fronte di tali ipotetiche notazioni, si potrebbe osservare che gli istituti di raccordo tra i binari sanzionatori presenti nell'ordinamento esibiscono normalmente una funzione di "recupero fiscale" più che di integrazione delle garanzie e delle pene dei procedimenti di indagine, andando incontro alle esigenze di soddisfazione del credito tributario e di repressione dell'illecito tributario, come plasticamente rappresentato in ultimo anche dall'assoggettamento delle persone giuridiche (e delle organizzazioni prive di personalità giuridica) alle sanzioni *ex* D.Lgs. n. 231/2001 (tra cui è compresa la confisca del prezzo/profitto del reato) in corrispondenza della contestazione di una fattispecie penale tributaria.

D'altro canto, sembra pur vero che la definizione di idonei ed effettivi dispositivi di raccordo tra i diversi livelli sanzionatori spetterebbe, più che al giudice costituzionale, al legislatore, al quale l'ordinanza in commento potrebbe, dunque, fungere da monito per un intervento in tale direzione. In altri termini, se - come si è cercato di argomentare - la giurisprudenza costituzionale risulta complessivamente tesa a sancire un rapporto, per così dire, di *trade-off* tra espansione delle garanzie nei procedimenti sanzionatori e marginalizzazione del divieto del doppio binario punitivo, l'introduzione di nuovi e più incisivi meccanismi di integrazione e temperamento dei diversi canali punitivi attivabili avverso un medesimo fatto in materia fiscale sembra richiedere, per un disegno coerente, la mano del legislatore.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

AMATUCCI F., *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 1, II, 275 ss.

BAUSILIO G., *Il principio del ne bis in idem*, Vivaldi, 2017

CALZOLARI A., *La lunga marcia per il riconoscimento del ne bis in idem nell'ordinamento tributario italiano*, in questa *Rivista*, 16 settembre 2020

CODUTI D., *Il diritto al silenzio nell'intreccio tra diritto nazionale, sovranazionale e internazionale: il caso D.B. c. CONSOB*, in *Federalismi.it* ([www.federalismi.it](http://www.federalismi.it)), 22 settembre 2021

COLONNA E., *Il principio del ne bis in idem in ambito tributario*, Roma, 2019

CONTRINO A. - MARCHESELLI A., *Confisca c.d. "per sproporzione": verso il "quater in idem" e la rivoluzione (non vista) di prassi e strategie tributarie*, in *dirittobancario.it*, 28 novembre 2019

DE BONIS V., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giusto processo tributario*, Roma, 2019

GALLUZZO G., *Il ne bis in idem tra sanzione tributaria e sanzione penale all'esame della Corte di giustizia dell'Unione europea: la posizione del governo italiano*, in MERONE A. (a cura di), *La tutela dei diritti del contribuente tra Corti europee e giustizia interna*, Napoli, 2018, 127 ss.

GIOVANNINI A., *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, Milano, 2016, 1265 ss.

MANGIARACINA A. (a cura di), *Il ne bis in idem*, Torino, 2021

MARCHESELLI A., *Considerazioni eterodosse sull'elemento soggettivo delle sanzioni tributarie. Responsabilità oggettiva, gestione del rischio, intelligenza artificiale, deontologia professionale ed etica del profitto*, in questa Rivista, 12 aprile 2021

MARCHESELLI A. - DOMINICI R., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, 2016, 117 ss.

MARCHESELLI A., *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria*, in *Consulta OnLine*, 2021/II, 454

MICHETTI M., *Diritto al silenzio e insider trading: il confronto tra Roma e Lussemburgo prosegue sulla via del dialogo (Corte costituzionale, sentenza n. 84/2021)*, in *Consulta OnLine* ([www.giurcost.org](http://www.giurcost.org)), III, 2021, 701

PAGLIARONE V., *Processo penale e processo tributario tra doppio binario e «ne bis in idem»*, Bari, 2017

TOPPAN A. - TOSI L., *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2017, 287 ss.