

Mario Garavoglia *(a cura di)*

SCRITTI IN ONORE DI IVO CARACCIOLI

Pubblicazione per i 25 anni
del Centro di diritto penale tributario

 GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE



© Giuffrè Francis Lefebvre – Copia riservata all'autore

Capitolo 11

RITORNO AL FUTURO: IL DIRITTO SANZIONATORIO PENALE E TRIBUTARIO TRA *NE BIS IN IDEM* E PREGIUDIZIALE TRIBUTARIA (*)

SOMMARIO: 1. Il divieto di *bis in idem*: una panoramica. — 2. Le criticità del principio: la stretta connessione e la proporzionalità. — 3. La stretta connessione in chiave penalistica: un ritorno della pregiudiziale tributaria? 4. — Il doppio binario punitivo degli illeciti tributari: non si spezza, ma si piega. — 5. Conclusioni.

1. Il divieto di *bis in idem*: una panoramica (di FRANCESCO COLAIANNI)

Al tempo, ormai lontano, del vigore della c.d. “pregiudiziale tributaria” (1), ed esattamente verso la fine degli anni '70 del secolo scorso, Ivo Caraccioli scriveva: « *Sull'opportunità della previsione dell'accertamento definitivo come condizione di punibilità e procedibilità si è molto discusso, auspicandosi da molti una riforma in proposito, e ciò soprattutto perché un'esperienza costante dimostra che quella previsione si risolve praticamente nell'impunità delle evasioni, specialmente di quelle più allarmanti, di solito legate a procedure di accertamenti assai lunghe e macchinose, fonti di un contenzioso tributario che, protraendosi anche per svariati anni, impedisce quella rapidità che è condizione essenziale dell'efficacia dell'intervento penale* » (2). Ammoniva tuttavia il Maestro, con straordinaria lungimiranza, sull'opportunità « *...che il legislatore valuti attentamente tutti gli aspetti,*

(*) Capitolo a cura del Gruppo di Studio della Lombardia, coordinato da Francesco Colaianni. Hanno collaborato: Francesco Colaianni (paragrafi 1 e 5), Luca Troyer (paragrafo 2), Alex Ingrassia (paragrafo 3), Marco Scoletta (paragrafo 4).

(1) L'istituto, già previsto dalla l. 4/1929, fu abolito e poi reintrodotta, da ultimo, con gli artt. 58 d.P.R. 633/1972 (per quanto riguarda l'iva) e 56 d.P.R. 600/1973 (per quanto riguarda i tributi diretti). La ragione della reintroduzione dell'istituto era data dalla considerazione della particolare complessità della materia tributaria, tale da rendere inopportuno l'esercizio dell'azione penale per l'eventuale punizione di reati tributari, prima che le risultanze degli accertamenti da parte degli organi tributari fossero divenute definitive.

(2) CARACCIOLI I., *Le Sanzioni penali in materia di Imposte Dirette*, in AA.VV., *Le sanzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno, Milano 1979, 67 ss.

positivi e negativi, della disciplina introdotta con la riforma degli anni 1972/73 » (3) e dell'eventuale abrogazione dell'istituto.

Da allora tanta acqua è passata sotto i ponti, e molti hanno potuto constatare quanto è accaduto dopo l'abolizione dell'istituto, avvenuta tramite l'art. 13 d.l. 429/1982, conv. in l. 516/1982 (4). Sostanzialmente ed in estrema sintesi, è scattato un meccanismo che prevedeva (e prevede tuttora) una fisiologica duplicazione dell'attività sanzionatoria. Ciò significa che dalla medesima vicenda storica e con un materiale istruttorio sostanzialmente identico, nascono due distinti procedimenti (tributario e penale), i cui rapporti vennero regolati in un primo momento dall'art. 12 d.l. 429 cit.; successivamente, con l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale e la trasformazione (rimasta incompiuta) del modello del processo penale da inquisitorio ad accusatorio, tramite gli artt. 654 c.p.p. e 220 disp. att. dello stesso codice; infine, con gli artt. 19 e 20 d.lg. 74/2000, con i quali venne attuato il c.d. "principio del doppio binario" fra i due procedimenti: « *Con espressione immaginifica, che ha sempre riscosso molto successo, si è parlato di 'due rette parallele che non si incontrano neppure all'infinito', e che possono quindi portare — esito peraltro insopprimibile — ad un contrasto, anche clamoroso in linea di fatto e difficile comunque da accettare in termini di giustizia sostanziale, di giudicati (tributario da una parte e penale dall'altra)* » (5).

In realtà, come era facilmente prevedibile, il principio delle due rette parallele mai destinate ad intersecarsi si è rivelato tanto suggestivo quanto irrealizzabile, anche alla luce delle sempre più incisive deroghe, conseguenti alle modifiche al d.lg. 74/2000 succedutesi nel tempo (6), e considerata la sostanziale identità del materiale probatorio nei due procedimenti.

Le criticità erano — e sono tuttora — tali da far scrivere al Maestro, dopo la pubblicazione della sentenza n. 5640/2012 della Corte di Cassa-

(3) *Ibidem*, 74.

(4) In un primo tempo, con l'abrogazione dell'istituto della pregiudiziale e per non devolvere al giudice penale il compito di accertare la maggiore imposta, si volle costruire un impianto sanzionatorio fondato su figure di reato a consumazione anticipata (c.d. "reati di pericolo") che prescindevano dall'evasione in senso proprio, punendo comportamenti generalmente prodromici alla stessa. Successivamente, rivelatasi tale scelta fallimentare, venne istituita una disciplina — che è quella attualmente vigente — incentrata su condotte effettivamente lesive degli interessi erariali.

(5) CARACCIOLI I., *Superato il doppio binario tributario-penale?*, in *Corr. trib.* 2014, fasc. 13, 1007.

(6) Basti pensare, a titolo esemplificativo, alla disciplina del raddoppio dei termini per l'emissione dell'avviso di accertamento tributario in caso di violazione avente rilevanza penale, previsto dal d.l. 223/2006 e dal successivo d.lg. 128/2015, o all'efficacia, ai fini penali, riconosciuta al pagamento del debito tributario, ex artt. 13 e 13 *bis* d.lg. 74/2000.

zione (7) (secondo cui la pretesa fiscale ridimensionata a seguito dell'adesione all'accertamento non potesse essere ignorata dal giudice penale, pur non avendo efficacia vincolante nei confronti dello stesso) che « *Il doppio binario non è più soltanto in crisi, ma è praticamente estinto* » (8).

Nel presente capitolo la questione del “doppio binario” verrà esaminata sotto la particolare visuale del rapporto fra procedimenti di cui il nostro ordinamento, al pari di molti altri sistemi giuridici stranieri, prevede lo svolgimento avanti due differenti autorità le quali, senza coordinamento fra loro, possono infliggere due diverse sanzioni (“amministrativa” e penale) per lo stesso fatto, dando luogo inevitabilmente ad una duplicazione delle stesse (9) e, prima ancora, di procedimenti: in altre parole verrà affrontato, da diverse prospettive ed auspicabilmente in modo originale, il problema della violazione del divieto di *bis in idem*.

Della tutela del principio se ne è occupata *in primis* la giurisprudenza sovranazionale e, in particolare, la Corte EDU, per l'ovvio motivo che il nostro ordinamento non prevede espressamente, a livello costituzionale, una statuizione che ponga il divieto di un secondo giudizio nei confronti di un medesimo soggetto per la commissione dello stesso fatto (o meglio della medesima condotta). La norma che prevede il divieto di *bis in idem* è contenuta infatti soltanto all'interno del nostro codice di procedura penale (art. 649 c.p.p.), con la conseguenza che possa essere applicata soltanto nel caso di due procedimenti penali, svolgentesi avanti due diversi giudici ma appartenenti alla medesima giurisdizione penale. Ciò è pacifico, anche se in un recente passato non sono mancati tentativi di forzare l'applicazione della norma processuale oltre il giudizio penale, seguendo un'asserita interpretazione conforme alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (10), oppure considerando la norma contenuta nel codice di procedura di rango costituzionale (11). Tutte interpretazioni in realtà prive di una solida base giuridica.

Il principio trova invece il proprio fondamento nelle fonti sovranazionali, in particolare nell'art. 4 prot. 7 Convenzione EDU e nell'art. 50 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (norma quest'ultima che, rappresentando parte integrante del diritto comunitario, è direttamente appli-

(7) Cass., sez. III, 14 febbraio 2012, n. 5640, in *Corr. trib.* 2012, 12, 891, con nota di CORSO P.

(8) CARACCIOLI I., *Superato il doppio binario tributario-penale?*, cit., 1011.

(9) Con la nuova previsione di responsabilità dell'ente per reati tributari, introdotta dall'art. 25 *quinquiesdecies* d.lg. 231/2001 si può parlare addirittura di triplicazione sanatoria.

(10) Trib. Brindisi, sez. pen., 17 ottobre 2014, in *Giur. it.*, 2015, 215 ss., con nota di GALANTINI N.

(11) Trib. Asti, sez. II pen., 10 aprile - 7 maggio 2015, n. 714, in *Riv. dir. trib.*, 2015, III, 3, con nota di SANVITO C.

cabile dai giudici nazionali), ma soprattutto nella interpretazione delle stesse disposizioni da parte della Corte di Strasburgo.

Infatti, la giurisprudenza CEDU è ormai consolidata nel ritenere dirimenti ai fini dell'integrazione di *bis in idem* quattro distinti parametri: 1) la coincidenza del soggetto chiamato a rispondere nei due procedimenti; 2) la natura della sanzione "nominalmente" classificata come amministrativa ma da qualificarsi "sostanzialmente" come penale, in base ai c.d. "criteri Engel"; 3) l'identità, intesa in senso naturalistico, dei fatti per i quali si procede in sede penale e per i quali uno stesso soggetto è stato sottoposto a sanzione amministrativa ("*idem factum*"); 4) la duplicazione di procedimenti, con la definitiva conclusione di uno di essi tramite l'emanazione (o pronuncia) di un provvedimento (amministrativo o giudiziario) sanzionatorio o "assolutorio" inoppugnabile.

1) In base al combinato disposto degli artt. 7 d.l. 269/2003 (conv. in l. 326/2003) e 11 d.lg. 472/1997 da una parte, e 19, co. 2, d.lg. 74/2000 dall'altra, il requisito della necessaria coincidenza fra soggetto sottoposto a procedimento penale e soggetto sottoposto a procedimento amministrativo ha trovato, fino ad oggi, un riscontro relativamente scarso nell'applicazione pratica, essendo limitato al caso dell'imprenditore individuale. Infatti, in caso di illecito commesso da società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, quest'ultima sarà obbligata al pagamento della sanzione amministrativa, mentre il soggetto chiamato a rispondere dell'imputazione in sede penale sarà la persona fisica/legale rappresentante della stessa, non verificandosi, quindi, quella necessaria coincidenza fra soggetti. Tuttavia, come verrà approfondito nei successivi paragrafi, il quadro normativo è radicalmente mutato di recente, a seguito dell'introduzione dei (più gravi) reati tributari quali presupposto della responsabilità dell'ente (12).

2) Per quanto riguarda la natura "penale" di una determinata sanzione, indipendentemente dall'"etichetta" data alla norma dall'ordinamento, la posizione della Corte di Strasburgo è pacifica fin dal lontano 1976. Con il "*leading case*" *Engel e altri c. Paesi Bassi* (13) venne chiarito come la semplice classificazione "nominalistica" di una violazione quale amministrativa, adottata da un ordinamento nazionale, non valga di per sé ad escluderne la natura "sostanzialmente" penale. Ciò che conta infatti è la reale natura della misura

(12) Vedi art. 39 comma 2 d.l. 124/2019, conv. in l. 157/2019, norma che ha aggiunto l'art. 25 *quinquiesdecies* (rubricato reati tributari) al d.lg. 231/2001. Con l'art. 5 d.lg. 75/2020, di attuazione della direttiva (UE) 2017/1371 (c.d. PIF), che inserito il comma 1 *bis* nell'art. 25 *quinquiesdecies* citato, è stato ampliato ulteriormente il novero di illeciti tributari-presupposto della responsabilità dell'ente.

(13) Corte EDU, Grande Camera, 8/6/1976, in C-5100-5101-5102/71 e 5354-5370/72 *Engel e altri c. Paesi Bassi*, in banca dati on line giurisprudenza CEDU <http://budoc.echr.coe.int>.

sanzionatoria (punitiva/afflittiva e deterrente, perché posta a tutela di un interesse generale, piuttosto che meramente risarcitoria) e la severità della stessa. In altre parole viene riconosciuta la natura penale della sanzione “amministrativa” quando quest’ultima, anche se non particolarmente onerosa, non sia semplice strumento di ristoro dell’interesse erariale ma presenti in concreto finalità repressive, preventive ed afflittive. Si pensi che nel caso *Nikanen c. Finlandia* (14) è stata qualificata come penale la tenue sanzione “amministrativa” pari a soli 1.700 euro (appena il 13% circa della maggiore imposta accertata). Rimane allora davvero difficile non riconoscere natura penale alle sanzioni “amministrative” previste dai nostri decreti legislativi nn. 471 e 472 del 1997.

3) Interessante, oltre che molto rilevante, è l’aspetto inerente l’identità del fatto perseguito in sede penale e per il quale viene parimenti irrogata la sanzione “amministrativa”. L’*idem factum*, a partire dall’arresto della giurisprudenza della Corte EDU con il caso *Zolotoukhine c. Russia* (15), viene inteso come identità materiale e naturalistica del fatto, la quale non risulta contraddetta dalla semplice presenza, nelle fattispecie tipiche, di elementi costitutivi non completamente omogenei. La giurisprudenza nazionale è tuttavia rimasta, per lungo tempo, ancorata a criteri formali ed astratti nella definizione del concetto, privilegiando l’indagine sulla eventuale applicazione del principio di specialità (16).

La svolta, nel senso di adeguamento dell’interpretazione ai canoni ribaditi dalla Corte EDU, è avvenuta con la nota sentenza n. 200 pronunciata dalla Corte costituzionale nel 2016 (17). Con una successiva sentenza del giudice delle leggi (18), riguardante il *ne bis in idem* in tema di illeciti tributari, viene ormai data per scontata l’interpretazione dell’*idem factum* nella sua concreta materialità. Interpretazione che ormai si può dare per

(14) Corte EDU, sez. IV, 20 maggio 2014, in C-11828/11 *Nikanen c. Finlandia*, in *Riv. dir. trib.* 2014, IV, 56, con nota di CESARI G.

(15) Corte EDU, Grande Camera, 10 febbraio 2009, in C-14939/03 *Zolotoukhine c. Russia*, in banca dati *on line* giurisprudenza CEDU <http://hudoc.echr.coe.int>.

(16) Si pensi che per lungo tempo la giurisprudenza di Cassazione è rimasta ancorata all’interpretazione secondo cui la violazione amministrativa di omesso versamento (iva o di ritenute irpef) non si trovasse in una situazione di “identità del fatto” rispetto alla parallela violazione penale, facendo leva sul diverso momento consumativo della condotta illecita nonché sulla presenza di una soglia di punibilità nella sola fattispecie penale.

(17) C. cost., 21 luglio 2016, n. 200, in *Dir. pen. proc.*, con nota di PULITANÒ D.

(18) C. cost. 24 gennaio 2018, n. 43, in rivista online “*Giurisprudenza penale*”, la quale, pur riconoscendo la sussistenza di tutti i parametri integranti la violazione del *bis in idem*, dispone la restituzione degli atti al giudice remittente, a seguito del mutamento dell’indirizzo interpretativo da parte della Corte EDU relativamente al divieto convenzionale di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per lo stesso fatto.

acquisita anche presso il giudice di legittimità (19) ed anche in tema di reati tributari.

4) L'ultimo dei requisiti essenziali, di carattere processuale, riguarda la duplicazione dei procedimenti e la presenza di un provvedimento definitivo, ossia non più suscettibile di impugnazione. Tale provvedimento, emesso dall'autorità giurisdizionale o amministrativa, favorevole o meno al contribuente-imputato, impedirebbe non solo l'irrogazione di una seconda sanzione per lo stesso fatto ma anche la semplice apertura o prosecuzione di un altro procedimento. In altre parole, il divieto di *bis in idem* garantirebbe il diritto di non essere perseguiti e processati una seconda volta per il medesimo fatto, a partire dal momento in cui un primo procedimento si è chiuso in modo definitivo, eventualmente anche in senso favorevole al contribuente (20). Ed è proprio facendo leva su quest'ultimo aspetto di natura squisitamente processuale (dato che i precedenti tre sono da considerare ormai pacifici per la giurisprudenza di ogni ordine e grado) che è stata aperta una breccia per consentire l'irruente ingresso di una nuova interpretazione, diversa da quella che sembrava consolidata, meno rigorosamente garantista.

Ma andiamo con ordine. Con la sentenza della Corte EDU *Grande Stevens c. Italia* (21) il principio del *ne bis in idem* convenzionale venne considerato in modo *tranchant* quale regola assolutamente inderogabile (qualora fossero integrati i quattro requisiti di cui sopra). Scriveva a questo proposito Ivo Caraccioli come l'impostazione seguita dalla sentenza ora citata potesse essere considerata lo sbocco finale « ...di un disegno legislativo che si è sviluppato da tempo (anche) nel nostro ordinamento, ossia quello di parificare... l'illecito amministrativo a quello penale, con l'estensione al primo di tutte (o quasi) le caratteristiche sostanziali del secondo: disegno iniziato con la l. 24 novembre 1981, n. 689 e poi proseguito, tra l'altro, con il d.lg. 18 dicembre 1997, n. 472. Si sono volute, infatti, estendere all'illecito non-penale...la maggior parte, se non tutte, le caratteristiche dell'illecito pe-

(19) Si veda, a titolo esemplificativo, Cass. pen., sez. un., 22 giugno 2017, n. 41588, in rivista online "Archivio dpc — DPU"; Cass. pen., sez. II, 11 gennaio 2019, n. 1144; Cass. pen., sez. I, 8 febbraio 2019, n. 6301.

(20) Cfr. PEPE F., *Sistema sanzionatorio tributario e ne bis in idem CEDU: la dimensione antropologica di un (irriducibile?) conflitto*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 491.

(21) Corte EDU, sez. II, 4 marzo 2014, in C-18640-18647-18663-18688-18698/10 *Grande Stevens e altri c. Italia*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, III, 79, con nota di ZACCONE C. e ROMANO F. Per una sintetica ricostruzione della vicenda cfr. CONTI C., *Osservatorio Corte Europea dei Diritti dell'Uomo — condannata l'Italia per violazione del principio ne bis in idem*, in *Dir. pen. proc.*, 5/2014, 610; v. anche FLICK G.M. - NAPOLEONI V., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. soc.*, 2014, 5, 953; ALESSANDRI A., *Prime riflessioni della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo riguardo alla disciplina italiana degli abusi di mercato*, in *Giur. comm.*, 2014, 5, 855.

nale...” (22). Il Professore nutriva alcune perplessità su tale processo di assimilazione, determinante tra l’altro la “rottura” dei tradizionali parametri per l’individuazione dell’illecito più grave. Tuttavia, a parere di chi scrive, un simile processo di avvicinamento, ormai pacificamente riconosciuto dalla giurisprudenza anche dopo il *revirement* intervenuto, è da salutare con favore perché più aderente al principio costituzionale di colpevolezza, da applicare a tutte le tipologie di sanzioni.

Comunque sia, poco tempo dopo la pronuncia *Grande Stevens c. Italia*, la Corte di Strasburgo, giudicando proprio in materia tributaria e in particolare sul “doppio binario” tributario finlandese (23), e pur pronunciandosi a favore del contribuente, operava un (subdolo, perché solo apparentemente di facile definizione) distinguo tra “*consecutive proceedings*” e “*parallel proceedings*”. Soltanto i primi, che consistono nei procedimenti avviati dopo la definitiva chiusura di un primo procedimento per lo stesso fatto, sarebbero pacificamente vietati. Non così invece sarebbe per i procedimenti “paralleli”, che si svolgono cioè contestualmente (“*connection in time*”). Sarebbe infatti consentita la prosecuzione del secondo procedimento, qualora tra i due fosse ravvisabile non solo una connessione “*in time*”, ma anche una “*sufficiently close connection in substance*” (24). Nel caso *Nykanen*, così come nel successivo *Luky Dev* (25) in materia di “doppio binario” tributario svedese, la Corte concludeva per l’inesistenza nel caso concreto della connessione tra procedimenti, con conseguente incompatibilità del “doppio binario” con il principio del *ne bis in idem*. Tuttavia questi criteri individuati ed enunciati dalla Corte, per quanto imprecisi ed indeterminati, sono stati utilizzati dalla stessa per mutare radicalmente il proprio orientamento (rispetto alla *Grande Stevens c. Italia*) pur senza porsi in contrasto con lo stesso, valorizzando anzi interpretazioni già emerse nelle precedenti sentenze, come si è visto: siamo giunti quindi alla sentenza *A e B c. Norvegia* (26), secondo la quale è consentita l’adozione, da parte degli stati firmatari della Convenzione, del “doppio binario sanzionatorio” (con conseguente deroga al principio di *ne*

(22) CARACCIOLI I., *La progressiva assimilazione tra sanzioni penali e amministrative e l’inevitabile approdo al principio ne bis in idem*, in *il fisco*, 2014, 24, 2374.

(23) Corte EDU, sez. IV, 20 maggio 2014, in C-11828/11 *Nykanen c. Finlandia*, cit.

(24) Si tratta di una condizione invero non del tutto nuova, ma risalente ad alcuni (non recentissimi) precedenti giurisprudenziali, come i casi *R.T. c. Svizzera* (Corte EDU, sez. II, 30 maggio 2000, in C-31982/96, in banca dati online giurisprudenza CEDU <http://budoc.echr.coe.int>) e *Nilsson c. Svezia* (Corte EDU sez. II, 13 dicembre 2005, in C-73661/01, *ibidem*).

(25) Corte EDU, sez. V, 27 novembre 2014, in C-7356/10 *Lucky Dev. c. Svezia*, in rivista online *Diritto Penale Contemporaneo*, con nota di DOVA M.

(26) Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, *A e B c. Norvegia*, in rivista online *Diritto Penale Contemporaneo*, con nota di VIGANÒ F.

bis in idem, che dunque risulta grandemente ridimensionato), qualora venga superato il “*sufficiently connection test*”. Della connessione temporale già si è scritto; dal punto di vista della *connection in substance* la Corte individua i seguenti parametri: a) i procedimenti sanzionatori devono perseguire scopi differenti ed avere per oggetto aspetti diversi della medesima condotta criminosa; b) la duplicazione dei procedimenti dev’essere per il reo una conseguenza prevedibile della sua condotta; c) i procedimenti si devono svolgere in modo tale da evitare “*as far as possible*” duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove, attraverso un adeguato interscambio tra le autorità procedenti, in modo tale che l’accertamento dei fatti compiuto in un procedimento sia utilizzato anche nell’altro; d) la sanzione comminata nel procedimento terminato per primo dev’essere presa in considerazione nel secondo al fine di infliggere una sanzione complessiva proporzionata al caso concreto. Il tema della proporzionalità della pena, sul quale da tempo insiste la giurisprudenza sovranazionale e non, si rivelerà la “pietra angolare” nell’evoluzione interpretativa per la deroga al divieto.

Non è questa la sede per esaminare come si stia consolidando a livello CEDU il nuovo indirizzo o quale sia stata la reazione della giurisprudenza nazionale di fronte all’evidente affievolimento del principio. Già fin d’ora tuttavia è possibile trarre alcuni spunti di riflessione, che verranno sviluppati nei successivi paragrafi: 1) i criteri per individuare la possibile deroga al principio si sono spostati sempre maggiormente in direzione del versante del diritto sostanziale, rispetto a quello processuale; 2) la discrezionalità concessa al giudice di merito per indagare sulla sussistenza dei requisiti sopra enunciati e per quantificare una pena “proporzionata” pare eccessivo e foriero di disparità di trattamento per casi analoghi; 3) nonostante l’ampia discrezionalità lasciata al giudice, sarà inevitabile constatare in molti casi la circostanza che il nostro ordinamento, in materia tributaria, fuoriesca dai parametri indicati dalla Corte EDU, soprattutto per quanto riguarda il coordinamento tra giurisdizioni finalizzato alla irrogazione della sanzione proporzionata (27).

Ma continuiamo con la “saga” della giurisprudenza europea. Successivamente alla sentenza della Corte EDU *A e B c. Norvegia*, è stata finalmente chiamata a pronunciarsi, entrando nel merito della questione, la Corte di Giustizia dell’Unione europea (28). In molti si illudevano che si potesse ottenere un “ritorno all’antico”, soprattutto alla luce delle conclusioni del-

(27) Un parziale coordinamento fra diverse Autorità è invece previsto in materia di abusi di mercato, precisamente dall’art. 187 *terdecies* d.lg. 58/1998 (TUF), rubricato “*Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali ed amministrative*”.

(28) Per la verità la Corte di Giustizia, con la sentenza CGUE, Grande Camera, 26 marzo 2013, in C-617/10 *Aklagaren c. Fransson*, in *Riv. dir. trib.* 2013, II 191, con nota di DORIGO S., si era già pronunciata sul tema ma in termini cauti e non risolutivi.

l'Avvocato generale Campos Sanchez Bordona (29) in quel senso indirizzate. Prevedibilmente invece è prevalso un orientamento ispirato alla *Realpolitik* e rivolto a salvaguardare il sistema del “doppio binario” sanzionatorio, presente negli ordinamenti di molti stati dell'UE. La Corte di giustizia, infatti, con tre sentenze datate 20/3/2018 (due in materia di Tuf (30) ed una in materia di illeciti tributari (31)), perseguendo una uniformità interpretativa con la Corte EDU, confermava l'orientamento espresso da quest'ultima con la sentenza *A e B c. Norvegia* (indipendentemente dall'esito differente delle tre rispettive vicende processuali) facendo leva sull'art. 52 CDFUE e concentrando, appunto, la propria attenzione sul principio della proporzionalità della pena. Proprio l'art. 52 cit. consentirebbe, infatti, di derogare al principio di *ne bis in idem* di cui al precedente art. 50, nel rispetto del principio di proporzionalità e soltanto qualora la deroga sia necessaria e risponda effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione (in questo caso, la tutela degli interessi finanziari ed il perseguimento dell'evasione iva). Nella sentenza *Menci*, relativa ad omesso versamento iva, la Corte di Lussemburgo ha riconosciuto la legittimità del cumulo di procedimenti e di sanzioni tributarie e penali volte a reprimere la medesima violazione della legge tributaria, ferma restando la necessità di un nesso temporale e materiale sufficientemente stretto. Inoltre, per derogare al divieto di *bis in idem* viene considerato necessario che la normativa nazionale: a) sia volta ad un obiettivo di interesse generale (nel caso di specie la lotta agli illeciti in materia iva), tale da giustificare il cumulo di procedimenti e sanzioni, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari; b) garantisca un coordinamento che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che consegue, per gli interessati, dal cumulo di procedimenti; c) preveda norme che limitino il complesso delle sanzioni inflitte a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti. Spetta quindi al giudice nazionale accertare che l'onere risultante in concreto per l'interessato a seguito dell'applicazione del cumulo non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso.

Va ricordato che, successivamente al deposito della sentenza *Menci*, lo

(29) Cfr. VIGANÒ F., *Le conclusioni dell'avvocato generale nei procedimenti pendenti in materia di ne bis in idem tra sanzioni penali e amministrative in materia di illeciti tributari e di abusi di mercato*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2017, 9, 206.

(30) CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, in C-536/16, *Garlsson*; CGUE, GS, 20 marzo 2018 in C-596/16, *Di Puma*, entrambe in rivista online *Diritto Penale Contemporaneo*.

(31) CGUE, GS, 20 marzo 2018 in C-524/15, *Menci*, in *Diritto Penale Contemporaneo*. Per una primissima lettura, GALLUCCIO A., *La grande sezione della Corte di Giustizia si pronuncia sulle attese questioni pregiudiziali in materia di bis in idem*, in *Diritto Penale Contemporaneo*. Si veda anche, tra gli altri, NASCIBENE B., *Il divieto di bis in idem nella elaborazione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea*, in rivista online *Sistema Penale*.

stesso giudice che aveva sottoposto la questione alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, sollevava questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p. con riferimento agli artt. 3 e 117, co. 1, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 4 prot. 7 CEDU. La Corte costituzionale, dichiarando inammissibile la questione (32), recepiva integralmente, sintetizzandoli, i criteri dettati dalla Corte di Strasburgo (*A e B c. Norvegia*) e da quella di Lussemburgo (*Menci*).

Quello esposto è lo “stato dell’arte” della complessa questione del *ne bis in idem* in materia tributaria: nei paragrafi che seguiranno verrà chiarito — tra l'altro — se il “faro” del criterio della proporzionalità, pacificamente prevalente sugli altri e comune alle due Corti sovranazionali (33), sia sufficiente per risolvere la questione (34); certo è comunque che il problema del ricarico punitivo irragionevole, non più limitato alla (doppia) sanzionabilità nei confronti della persona fisica a seguito della recente introduzione della responsabilità dell'ente anche per reati tributari (35), è più che mai in agguato (36), riproponendosi inevitabilmente ed in modo dirompente nell'imminente futuro, come riconosciuto, tra gli altri, dalla relazione del Massimario della Cassazione sulle novità normative introdotte dal d.l. 124/2019 (37).

2. Le criticità del principio: la stretta connessione e la proporzionalità (di LUCA TROYER)

Ivo Caraccioli all'indomani della pronuncia della Corte EDU *Grande Stevens c. Italia* da subito rilevò con la consueta lucidità che pur non riguardando “*specificamente i rapporti tra il diritto penale ed il diritto tributario (sul versante del rapporto tra le sanzioni penali di cui al D.Lg. 10*

(32) C. cost., 18 giugno 2019, n. 222, in *il fisco*, 2019, 45, 4364, con nota di SANTORIELLO C.

(33) Così viene considerato anche da Cass. pen., sez. V, 16 luglio 2018, n. 45829, che tuttavia si è pronunciata in materia di manipolazioni di mercato, relativamente alla quale è sopravvenuto un sia pur minimo riferimento legislativo (cfr. nota *sub* 28) che possa ragionevolmente guidare il giudice del merito al rispetto del criterio.

(34) Perplessità vengono sollevate da SILVA C., *La deriva del ne bis in idem verso il canone della proporzionalità*, in *Arch. pen.* 2019, 1, 1; in ogni caso, il ricorso al parametro della proporzionalità consentirebbe quantomeno di superare il criterio temporale, dato dal primo provvedimento che divenga definitivo, assolutamente casuale ed irragionevole.

(35) Cfr. nota *sub* 12.

(36) Cfr. BRICCHETTI R., *Il decreto fiscale diventa legge: un nuovo tentativo di “lotta” all'evasione attraverso il diritto penale*, in rivista online *Il Penalista*, 8 gennaio 2020.

(37) Corte Suprema di Cassazione, Ufficio del Massimario e del ruolo-servizio penale, relazione n. 3/20 del 9 gennaio 2020, 30 ss.

marzo 2000, n. 74 e quelle fiscali di cui al D.Lg. 18 dicembre 1997, nn. 471-472-473)” (38), si trattava “di una svolta epocale, le cui conseguenze applicative e le cui evoluzioni giurisprudenziali sono ancora tutte da studiare e da inquadrare nei loro sviluppi concreti” (39)... “trattandosi di questione di principio che coinvolge, in maniera profonda e fortemente innovativa, la tradizionale impostazione della tematica, quale fin qui seguita dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, oltre che da quella costituzionale, sulla base del principio di separazione tra le due categorie di sanzioni ed i relativi procedimenti applicativi” (40).

Si è trattato in effetti di una rivoluzione copernicana: nel nostro ordinamento il legislatore aveva dedicato al divieto di *bis in idem* un’unica disposizione — ossia l’art. 649 c.p.p. — rivolta esclusivamente ad evitare la duplicazione di procedimenti penali per uno stesso fatto, al fine di razionalizzare i tempi della giustizia e garantire la certezza delle situazioni giuridiche nell’ottica finale di evitare conflitti tra giudicati.

Quanto al piano sostanziale, l’esigenza di evitare la duplicazione della sanzione rispetto ad un medesimo fatto, derivante da istanze di giustizia individuale, risultava soddisfatta dalle disposizioni regolatrici del concorso di reati sia adottando un approccio monistico (riassunto nel principio di specialità di cui all’art. 15 c.p. che associa il *ne bis in idem* alla tipicità) sia pluralistico (rappresentato dai criteri della sussidiarietà, assorbimento o consunzione, espressione del *ne bis in idem* sostanziale) (41).

Nessun rilievo, invece, era stato attribuito al possibile concorso di procedimenti sanzionatori di natura eterogenea, volti ad applicare sanzioni di diversa natura e segnatamente sanzioni penali e sanzioni amministrative. Pertanto, sino alla sentenza *Grande Stevens c. Italia*, erano considerati perfettamente legittimi tutti quegli schemi sanzionatori a doppio binario cumulativi espressamente riconosciuti *ex lege*, quali la disciplina in materia di abusi di mercato o degli illeciti tributari. Le uniche disposizioni che, di contro, prevedevano delle parziali limitazioni erano rinvenibili nell’art. 19 d.lg. 74/2000 che, nel codificare il principio di specialità in materia penal-tributaria, attribuiva prevalenza alla fattispecie penale sulla fattispecie amministrativa, essendo la prima ritenuta, in forza della presenza di caratteri specializzanti quali l’elemento soggettivo, speciale e nell’art. 21 d.lg. 74/2000

(38) Testualmente, CARACCIOLI I., *La progressiva assimilazione tra sanzioni penali e amministrative e l’inevitabile approdo al principio ne bis in idem*, in *il fisco*, 2014, 24, 2374 ss.

(39) *Ibidem*.

(40) *Ibidem*.

(41) TRIPODI A.F., *Cumuli punitivi, ne bis in idem e proporzionalità*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2017, 3, 1049.

che sanciva l'inesigibilità della sanzione amministrativa nelle more della definizione del processo penale.

Nell'ordinamento sovranazionale, il divieto di *bis in idem* era sancito in due differenti fonti di livello sovranazionale. Come noto, l'art. 4 del protocollo 7 della CEDU e l'art. 50 della Carta di Nizza hanno codificato, rispettivamente nell'ordinamento convenzionale ed europeo, il divieto di essere sottoposto a giudizio o punito due volte, senza, tuttavia, alcuna indicazione circa la possibilità di riconoscere, a certe condizioni, il cumulo sanzionatorio.

Chiarite le basi giuridiche a cui si è ancorata la giurisprudenza sovranazionale, è fondamentale sottolineare la presenza di due antitetiche direttrici interpretative, ciascuna delle quali portatrice di una differente concezione del divieto di *bis in idem*. Invero, accanto ad uno *schema forte*, di *impronta processuale*, la cui massima espressione è rinvenibile nella pronuncia *Grande Stevens c. Italia* del 2014, coesiste uno *schema debole*, di *matrice sostanziale*, compendiato nel *leading case A e B c. Norvegia* del 2016.

Soffermandosi brevemente sullo *schema forte*, di *natura prettamente processuale*, del divieto di *bis in idem*, la pronuncia *Grande Stevens c. Italia* del 4 marzo 2014 ha rappresentato l'apripista di tale orientamento. I giudici di Strasburgo, infatti, hanno individuato due diversi momenti — entrambi positivamente riscontrati nel caso di specie — di verifica della tenuta del doppio binario sanzionatorio. Pertanto, si assiste ad un "bis" quando è possibile ricondurre l'illecito amministrativo alla *matière pénale* secondo gli *Engel criteria*, con la conseguente assimilazione del procedimento amministrativo (conclusosi con un giudizio definitivo) ad una *accusation en matière pénale* da cui discende l'attivazione dello statuto delle garanzie proprie del processo penale. Si manifesta, invece, un "idem" quando la medesimezza del fatto viene appurata valutando l'accadimento in senso naturale e prescindendo dalla definizione legale dell'incriminazione (c.d. *idem* legale).

È del tutto evidente che un simile impianto abbia massimamente esteso la portata della garanzia del *ne bis in idem*, andando ad intercettare tutte quelle situazioni processuali in cui, pur a fronte di una sanzione sostanzialmente penale, ma formalmente amministrativa, coesistono due differenti *iter* processuali ognuno con una autonoma conclusione. In tal caso, conclusosi il primo procedimento con l'irrogazione di sanzione sostanzialmente penale, l'altro deve necessariamente estinguersi per evitare una lesione alla garanzia del *ne bis in idem*.

La pronuncia *Grande Stevens* ha così inaugurato una nuova stagione del divieto di *bis in idem*, trovando conferma in talune pronunce successive. In particolare, adottando il medesimo schema argomentativo, sono stati censurati ulteriori sistemi tributari a doppio binario dei Paesi scandinavi. Il riferimento è alle seguenti pronunce: *Nykänen c. Finlandia* del 20 maggio

2014, *Lucki Dev c. Svezia* del 27 novembre 2014 e *Kiiveri c. Finlandia* del 10 febbraio 2015.

Senonché lo *schema forte* è stato presto superato dalla stessa giurisprudenza di Strasburgo. Infatti, a soli due anni dalla pronuncia *Grande Stevens*, la Corte EDU ha mutato il proprio orientamento, delineando un nuovo statuto concettuale del divieto di *bis in idem*. L'occasione è stata rinvenuta nel vaglio di legittimità del doppio binario sanzionatorio norvegese in materia di illeciti tributari. Si tratta della nota pronuncia *A e B c. Norvegia* (42), vicenda che rappresenta l'idealtipo della potenziale violazione del divieto di *bis in idem*: due soggetti entrambi sottoposti a due distinti procedimenti (l'uno penale e l'altro amministrativo), generati dalla medesima violazione tributaria. L'*iter* motivazionale prende l'abbrivio dalla seguente considerazione sistematica: le sovrattasse (nella specie pari al 30% dell'imposta evasa), sanzioni amministrative che accompagnano l'obbligo di restituzione dell'imposta evasa e dei relativi interessi, presentano i tratti repressivi tipici della sanzione penale, sconfinando dal carattere meramente restitutorio e reintegratorio a beneficio dell'Erario (43).

Alla luce di tale cornice fattuale, l'esito a cui sono pervenuti, in maniera pressoché unanime, i giudici di Strasburgo ha segnato un *revirement* rispetto all'originario indirizzo inaugurato con la pronuncia *Grande Stevens c. Italia*.

Infatti, secondo tale arresto, non viola il divieto di *bis in idem* la celebrazione di un processo penale nei confronti dello stesso soggetto già sanzionato in via definitiva per il *medesimo fatto* dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa riconducibile alla *matière pénale*, quando tra i due procedimenti esiste una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" (il cd. *test* di verifica della *sufficiently close connection in substance and time*) tale per cui le due sanzioni possano essere considerate come parti di un'unica reazione sanzionatoria apprestata dall'ordinamento contro l'illecito rappresentato dall'evasione fiscale e non come due distinti procedimenti

(42) Per una puntuale analisi della pronuncia, VIGANÒ F., *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, in *Diritto penale contemporaneo*, 18 novembre 2016.

(43) È stato condivisibilmente osservato come una simile impostazione possa valere nel caso di sanzioni amministrative previste in misura contenuta, ossia, nel caso del sistema penaltributario di cui al d.lg. 74/2000, per gli omessi versamenti o l'indebita compensazione di crediti non spettanti, puniti con la sanzione del 30%, come era la sanzione irrogata nella *A e B c. Norvegia*. Al contrario, una considerazione di questo genere appare improponibile nei casi in cui venga irrogata una sanzione pari al 90%-180%, come in caso di infedele dichiarazione, o al 120%-240%, come in caso di omessa dichiarazione, COLAIANNI F. - MONZA M., *Il problema del "confitto" tra ne bis in idem "internazionale" e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 2, 38.

per il medesimo fatto (44). Tale criterio, assai significativo, viene esplicitato per la prima volta in questa pronuncia: basti pensare che, nel noto precedente *Grande Stevens*, la Corte ha fatto discendere la violazione del principio del *ne bis in idem* dalla sola circostanza per cui, pur a fronte di un procedimento amministrativo già concluso con l'irrogazione di una sanzione — peraltro assai elevata —, il procedimento penale era ancora pendente.

È quindi possibile delineare le due componenti fondamentali che, interagendo tra loro, contribuiscono a formare lo statuto concettuale del *ne bis in idem* secondo lo schema debole di matrice sostanziale. Queste comportano, secondo l'indirizzo tracciato dalla giurisprudenza di Strasburgo, la conduzione di un *test* che si risolve, di fatto, in un giudizio bifasico sulla simultanea sussistenza della connessione materiale e temporale, tant'è vero che il riscontro di una connessione materiale sufficientemente forte non esime — comunque — dal verificare la sussistenza del collegamento temporale (45).

Analizzando partitamente le due tipologie di connessione, per quanto attiene alla “*connection in substance*”, i giudici ne definiscono gli elementi costitutivi in una sorta di *climax* ascendente: (i) complementarità delle finalità perseguite e dell'oggetto (nel senso che dovrebbero intercettare profili diversi della medesima condotta antisociale) dei due diversi procedimenti, da valutarsi sia in astratto che in concreto; (ii) prevedibilità della duplicità dei procedimenti; (iii) conduzione dei due procedimenti in modo da evitare “per quanto possibile” ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, in particolare attraverso una adeguata interazione tra le varie autorità competenti, in modo che l'accertamento effettuato in un procedimento sia utilizzabile anche nell'altro; (iv) “*and, above all*” proporzionalità complessiva della sanzione, nel senso che quanto statuito all'esito del procedimento conclusosi per primo venga tenuto in considerazione nell'altro (46).

(44) Il principio, adottato dai giudici di Strasburgo nella definizione del caso *A e B c. Norvegia*, non è inedito, bensì era già stato evocato in taluni casi svedesi e finlandesi che si erano occupati di *ne bis in idem* e sovrattasse in materia tributaria (uno tra tutti: *Nykänen c. Finlandia*, con nota di DOVA M., *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatore e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Diritto penale contemporaneo*, 5 giugno 2014).

(45) Par. 125 e par. 134 della sentenza *A e B c. Norvegia* e, a riprova della necessaria indagine circa la presenza congiunta della connessione sostanziale e temporale, la *Johannesson e a. c. Islanda* ha concluso per la violazione dell'art. 4 Prot. 7 CEDU in quanto, pur assistendo ad una connessione sostanziale, i due procedimenti erano cronologicamente assai distanti tra loro.

(46) La Corte EDU prosegue, inoltre, riprendendo quanto già formulato in *Julissa c. Finlandia* a proposito della violazione del principio del *fair trial* di cui all'art. 6 CEDU, che il rischio di un *bis* contrario alla garanzia convenzionale sarà tanto meno rilevante in quanto il procedimento amministrativo concerna illeciti estranei al “nucleo duro” del diritto penale, e

Per quanto riguarda, invece, la “*connection in time*”, la Corte ha precisato che tale requisito non implica che i due procedimenti si svolgano simultaneamente, potendo essi svolgersi in via consequenziale, ferma restando la sussistenza di un collegamento cronologico sufficientemente stretto e tale da “*evitare incertezza, ritardo e l’eccessivo protrarsi dei tempi di definizione*” (47).

Sicché risulta più elevata la probabilità di frizione con il principio del *ne bis in idem* in virtù della fragile connessione temporale qualora il soggetto, a causa di procedimenti tra loro consecutivi, sia esposto a una condizione di perdurante incertezza per le proprie vicende processuali. In tal caso è onere dello Stato, controparte nel giudizio dinanzi alla Corte EDU, “*spiegare e giustificare tale ritardo riconducibile alle modalità di svolgimento dei procedimenti*”.

Nel caso di specie, la Corte non aveva ritenuto sussistente alcuna violazione del *ne bis in idem* poiché, guardando alla connessione temporale, su cinque anni di *iter* giudiziario complessivo, tre erano sovrapponibili tra procedimento penale e tributario.

Tuttavia, la giurisprudenza convenzionale successiva, seppur aderendo ai dettami di cui alla *A e B c. Norvegia*, ha censurato taluni schemi sanzionatori a doppio binario sul rilievo dell’assenza di *sufficiently close connection in time*.

Trattasi, nello specifico, della pronuncia *Johannesson e a. c. Islanda* del 18 maggio 2017. Anche in questo caso, la fattispecie concreta ricalcava l’idealtipo di cui alla *A e B c. Norvegia*: due soggetti sanzionati dall’amministrazione fiscale islandese con sovrattasse pari al 25% dei tributi evasi (48).

La Corte EDU, nel suo *iter* motivazionale, ha ripreso quanto statuito nel precedente *A e B*, ma in conclusione non ha ravvisato alcuna *sufficiently close connection in substance and time* tale da far considerare i due *iter* processuali come parti di un unico procedimento sanzionatorio integrato e, per l’effetto, salvare il doppio binario islandese in materia tributaria.

Difatti, seppur nel caso di specie siano stati ravvisati gli indici della complementarità di scopo tra i due procedimenti e della prevedibilità della comminatoria di sovrattasse amministrative e di sanzioni penali, la Corte di Strasburgo ha evidenziato come l’indagine sfociata nel processo penale sia proceduta in modo indipendente dalla verifica fiscale e sia sfociata nella

pertanto non associati ad alcun particolarmente significativo stigma sociale; mentre sarà destinata ad accentuarsi laddove il procedimento amministrativo assuma in concreto cadenze stigmatizzanti simili a quelle del processo penale (cfr. par. 133).

(47) Cfr. par. 134 della sentenza *A e B c. Norvegia*.

(48) Per un commento, cfr. VIGANÒ F., *Una nuova sentenza di Strasburgo su ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto penale contemporaneo*, 22 maggio 2017.

condanna dei ricorrenti a distanza di più di otto anni dal momento in cui l'amministrazione tributaria aveva per la prima volta denunciato i fatti alla polizia (49). Parimenti, la Corte ha lamentato l'insussistenza della connessione temporale tra i due procedimenti dato che essi si erano dispiegati in un arco temporale di oltre nove anni durante i quali le attività svolte in parallelo sono state estremamente ridotte (50).

Questa prima pronuncia, immediatamente successiva al compendio concettuale stilato dalla *A e B*, indubbiamente ha disorientato l'interprete. Invero, pur accogliendo il celebre precedente, la Corte se ne è discostata nella parte in cui ha ritenuto dirimente, ai fini della valutazione della legittimità del doppio binario, il solo dato della scansione temporale dei due procedimenti, ossia il fatto che i due procedimenti abbiano avuto in concreto uno svolgimento parallelo per un lasso di tempo molto limitato, e che il processo penale si sia protratto per circa cinque anni dopo la conclusione del procedimento amministrativo.

È evidente che un simile *iter* argomentativo non possa offrire ai giudici nazionali parametri interpretativi certi dato che la soluzione al quesito sulla violazione della garanzia del *ne bis in idem* sarebbe da ricercarsi, caso per caso, nella maggiore o minore celerità dei procedimenti celebrati nei confronti di uno stesso soggetto per la medesima violazione. Ciò avrebbe l'effetto di trasformare la garanzia in un improprio rimedio contro l'eccessiva durata del procedimento superstita alla definizione del primo (51).

Ebbene, a fronte di tale pronuncia, l'auspicio rivolto alla Corte EDU era quello di fornire indicazioni meno generiche e più precise anche nell'ottica di consentire agli Stati di approntare eventualmente misure correttive a livello del tessuto normativo.

Così non è stato, tant'è che la pronuncia immediatamente successiva — *Simkus c. Lituania* del 13 giugno 2017 — non ha neppure menzionato il *test* della doppia connessione.

L'incertezza interpretativa non è destinata a svanire dato che anche recenti pronunce non hanno offerto criteri certi, contribuendo al contrario a tratteggiare un quadro del *ne bis in idem* piuttosto fumoso.

Invero, la pronuncia *Bjarni Armannsson c. Islanda* del 16 aprile 2019 (52) ha recepito il medesimo impianto motivazionale della precedente sentenza *Johannesson*. I giudici di Strasburgo, pur avendo riscontrato il superamento del *test* della *sufficiently close connection in substance* sotto la lente della

(49) Cfr. par. 53 della sentenza *Johannesson*.

(50) Cfr. par. 56 della sentenza *Johannesson*.

(51) VIGANÒ F., *Una nuova sentenza di Strasburgo*, cit.

(52) Per una nota alla sentenza, cfr. GALLUCCIO A., *Non solo proporzione della pena: la Corte EDU ancora sul bis in idem*, in *Diritto penale contemporaneo*, 7 maggio 2019.

complementarietà di scopo e della prevedibilità del doppio binario, hanno ritenuto carente l'elemento della *connection in time*. Nello specifico, l'*iter* processuale, durato complessivamente quattro anni e dieci mesi, si è svolto simultaneamente solo per pochi mesi: il processo penale è proseguito autonomamente per anni, nonostante quello formalmente amministrativo fosse già concluso con una pronuncia definitiva. Pertanto, sussiste un difetto di connessione tra i due procedimenti, scardinati da un punto di vista temporale e con riferimento all'acquisizione e alla valutazione del materiale probatorio, attività entrambe svolte in maniera indipendente.

La prova dell'elemento della connessione temporale, come emerge dalla *A e B*, non necessita la contemporaneità tra i due procedimenti. Ciononostante, la Corte EDU ne ha offerto una interpretazione non solo alquanto restrittiva, ma altresì di difficile verifica nell'ordinamento interno dove è prassi consolidata che la definizione del processo penale avvenga di regola dopo anni rispetto a quella del procedimento amministrativo (53).

È dunque possibile formulare una prima sommaria conclusione. L'arresto giurisprudenziale dell'*affaire A e B c. Norvegia* ha segnato l'inizio di una nuova stagione per l'interpretazione e applicazione del divieto di *bis in idem*, caratterizzata da una forte impronta sostanziale. Ciò, come è stato osservato da alcuni autori, ha comportato un sensibile depotenziamento del principio del *ne bis in idem* nella sua declinazione processuale attraverso una ibridazione, con un innesto che introduce un elemento valutativo tipico del *ne bis in idem* sostanziale — ossia, *above all*, la proporzionalità della risposta sanzionatoria — elevato a *discrimen* della legittimità del cumulo sanzionatorio *in idem* (54). Altri autori, invece, hanno sottolineato come l'esecuzione del *test* della *sufficiently close connection in substance and time*, sganciato da parametri di giudizio stringenti e vincolanti per il giudice, possa non sempre garantire un esito ragionevolmente prevedibile (55), anche in considerazione delle recenti pronunce successive alla *A e B* che hanno valorizzato per lo più il parametro della connessione temporale.

Chiariti, dunque, i confini dell'operatività della garanzia del *ne bis in idem* così come interpretata dalla Corte di Strasburgo in termini sostanzialistici, è opportuno soffermarsi brevemente sulla posizione assunta dalla

(53) GALLUCCIO A., *Non solo proporzione della pena*, cit.

(54) BARON L., *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.

(55) Il *vulnus* in punto di prevedibilità sarebbe da ricondurre alla vaghezza e, talvolta, equivocità dei parametri di giudizio che caratterizzano il settore dei diritti dell'uomo. In questo senso, TRIPODI A.F., *Cumuli punitivi*, cit., 1065.

Corte di Giustizia dell'Unione europea, da sempre investita di numerose questioni pregiudiziali formulate in sede di merito e di legittimità.

Anche nel quadro dell'Unione europea, la giurisprudenza, in forza della clausola di equivalenza di cui all'art. 52, par. 3 CDFUE (56), ha di fatto aderito ai medesimi principi di diritto della *A e B c. Norvegia* in una triade di pronunce, rese tutte il 20 marzo 2018, tra cui anche la sentenza *Menci* avente ad oggetto il sistema penaltributario italiano in materia di omesso versamento iva (57).

Per inquadrare la cornice fattuale dell'arresto *Menci*, per il medesimo fatto — ossia l'omesso versamento dell'iva — il medesimo soggetto, dopo l'irrogazione in via definitiva di una sanzione pecuniaria in sede amministrativa, è stato sottoposto a procedimento penale. Il giudice penale ha quindi sollevato una questione pregiudiziale di natura interpretativa chiedendo alla Corte di Lussemburgo se la previsione dell'art. 50 della Carta di Nizza, così come interpretata alla luce dell'art. 4, prot. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza convenzionale, consenta la celebrazione di un processo penale per gli stessi fatti che hanno portato all'irrogazione di una sanzione amministrativa.

La Corte, posta la natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative (58) — consistite in una sovrattassa per un ammontare pari al 30% del debito tributario —, si è interrogata sulle modalità per assicurare che il cumulo sanzionatorio non leda la garanzia del *ne bis in idem*, stilandone lo statuto concettuale.

Esplicitando: non si verifica una violazione del divieto di *bis in idem* eurounitario (*i*) allorché le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che (*ii*) il sistema normativo garantisca un coordinamento tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'imputato, e (*iii*) assicuri, comunque, che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione (59).

(56) Cfr. par. 60 della sentenza *Menci* secondo cui, richiamando un consolidato orientamento della giurisprudenza di Lussemburgo, “*nella misura in cui la Carta contiene diritti corrispondenti a diritti garantiti dalla CEDU, l'articolo 52, paragrafo 3, della Carta, prevede che il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. Occorre dunque tenere conto dell'articolo 4 del protocollo n. 7 della CEDU ai fini dell'interpretazione dell'articolo 50 della Carta*”.

(57) Causa C-537/16, *Garlsson Real Estate SA e altri*, cause riunite C-596/16 e C-597/16, *Di Puma e CONSOB* e causa C-524/15, *Menci* quest'ultima riferibile ad un rinvio pregiudiziale sollevato dal giudice di Bergamo per verificare la compatibilità del sistema italiano delle omissioni nel versamento dell'iva alla garanzia del *ne bis in idem* di matrice eurounitaria.

(58) Cfr. par. 26 della sentenza *Menci*.

(59) Cfr. par. 61, par. 62 e par. 63 della sentenza *Menci*.

Evidenziati i criteri, la Corte di giustizia, nelle battute finali, ha sfoderato un passaggio argomentativo volto a coordinare la propria giurisprudenza con quella di Strasburgo. È stato richiamato, infatti, il criterio della *connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta*, sancito nella *A e B*, senza specificare se tale nesso sia ravvisabile tra il processo penale e il procedimento tributario italiano (60). Tuttavia la Corte di giustizia non si è sottratta dal definire una regola di condotta — seppur elastica — per il giudice nazionale il quale è chiamato a verificare che “*l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso*” (61).

Dunque, il canone della proporzionalità viene elevato a *discrimen* della legittimità del doppio binario sanzionatorio con un'accezione diversa a seconda della prospettiva adottata dalla Corte EDU o dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (62). L'indirizzo segnato dalla giurisprudenza di Strasburgo valuta la proporzionalità della risposta sanzionatoria nel suo complesso e si traduce in una mancata operatività del principio del *ne bis in idem* qualora non venga riscontrato un complessivo eccesso sanzionatorio. Al contrario, l'indirizzo accolto dalla giurisprudenza di Lussemburgo si concentra sulla sanzione “superstite”, valutandone la proporzionalità in rapporto al *quantum* già irrogato (63).

In ogni caso, l'impressione che se ne trae è che le Corti sovranazionali, paventando le conseguenze di una rigorosa applicazione del canone del *ne bis in idem* sul piano processuale — previo riconoscimento della natura punitiva della sanzione amministrativa — che avrebbe travolto, “*come una slavina*”, tutti i sistemi di doppio binario sanzionatorio cumulativo nei microcosmi repressivi nazionali (64), abbiano ripiegato su di un criterio di natura sostanziale tale da consentire una valutazione più lata in modo da legittimare l'apparato sanzionatorio prestato dal singolo stato. Dunque, il *ne bis in idem* da principio di matrice processuale si è trasformato in sede eurounitaria in garanzia di natura sostanziale, “*giacché criterio eminente per*

(60) CONSULICH F., *Il prisma del ne bis in idem nelle mani del Giudice eurounitario*, in *Dir. pen. proc.*, 2018, 7, 951.

(61) Cfr. par. 64 della sentenza *Menci*.

(62) TRIPODI A.F., *Cumuli punitivi*, cit., 1068.

(63) Sul punto, è stato condivisibilmente osservato che la Corte di Giustizia di fatto si è allineata alla giurisprudenza di Strasburgo, ma sostanzialmente ha mantenuto un'impronta più garantista — sulla scorta della pronuncia *Fransson* — esigendo, a monte, che le sanzioni superstiti siano “*effettive, proporzionate e dissuasive*”, cfr. CONSULICH F., *Il prisma del ne bis in idem*, cit., 955.

(64) TRIPODI A.F., *Cumuli punitivi*, cit., 1078.

affermare o negare il legame materiale è proprio quello relativo all'entità della sanzione complessivamente irrogata" (65).

Dopo la sentenza della Corte EDU *Grande Stevens c. Italia* vi era la fondata speranza che tale pronuncia avrebbe indotto il legislatore ad eliminare talune vistose ed irrazionali duplicazioni procedimentali e sanzionatorie dal nostro ordinamento.

In realtà ciò non è accaduto ed anzi la spinta riformatrice della Corte EDU si è attenuata per considerazioni, per così dire, di *realpolitik* a partire dalla sentenza *A e B. c. Norvegia*, cui ha fatto seguito un sostanziale allineamento della Corte di giustizia che *"non ha prodotto un accrescimento del livello di garanzie in tema di ne bis in idem, bensì piuttosto la mera ratifica eurounitaria della sua trasformazione, in sede convenzionale, da meccanismo di tutela processuale a congegno, non particolarmente stringente, volto a prevenire la manifesta sproporzione della risposta sanzionatoria"* (66).

Tale complessiva evoluzione interpretativa, stante la colpevole inerzia del legislatore italiano, ha consegnato al giudice domestico dei parametri per la valutazione della violazione del *bis in idem* — per l'appunto la verifica della connessione temporale e materiale sufficientemente stretta e la proporzionalità della complessiva risposta sanzionatoria — cedevoli e sfuggenti, con l'inevitabile conseguenza di lasciare il campo a decisioni connotate da un eccessivo grado di discrezionalità ed opinabilità.

3. La stretta connessione in chiave penalistica: un ritorno della pregiudiziale tributaria? (di ALEX INGRASSIA)

L'Illustre studioso, a cui in questa sede ho l'immeritato onore di offrire un modestissimo tributo, all'alba della rivoluzione copernicana del diritto penale tributario avvenuta con la novella del 2000, scriveva, con non celata preoccupazione, che *"la nuova filosofia dello spostamento dell'interesse penalistico al momento dichiarativo, nonché la resurrezione del concetto di "imposta evasa", già risultante dalla normativa del 1973 (anteriore alla legge 516/1982),*

(65) Cass. pen., sez. V, 12 aprile 2019 (dep. 28 giugno 2019), n. 28346. Si consideri altresì quando condivisibilmente osservato da CONSULICH F., *Il prisma del ne bis in idem*, cit., 956: *"Tirando le fila del discorso: si può rilevare che il sostanziale allineamento tra Corti europee non ha prodotto un accrescimento del livello di garanzie in tema di ne bis in idem, bensì piuttosto la mera ratifica eurounitaria della sua trasformazione, in sede convenzionale, da meccanismo di tutela processuale a congegno, non particolarmente stringente, volto a prevenire la manifesta sproporzione della risposta sanzionatoria"*.

(66) CONSULICH F., *Il prisma del ne bis in idem*, cit., 956.

fa riemergere la problematica della “pregiudiziale tributaria”, che si era voluta seppellire nel '82 » (67).

In particolare, secondo Ivo Caraccioli (68), non sarebbe spettato al giudice penale valutare l'*an* e il *quantum* di imposta evasa, questione di carattere meramente tributario e che avrebbe dovuto fare ingresso nel processo penale come elemento *pre-dato*, *pre-accertato* in altra sede, appunto *pregiudiziale* in senso letterale.

Le preoccupazioni di una riemersione carsica della pregiudiziale tributaria si sono rivelate senz'altro lungimiranti, anche se il rinnovato peso pregiudiziale dell'accertamento amministrativo nel processo penale ha percorso vie probabilmente imprevedibili al momento di emanazione del d.lg. 74/2000.

A ben vedere, la prospettiva del 2000, in cui ha scritto Ivo Caraccioli e da cui prende l'abbrivio la breve analisi qui sviluppata, costituisce un osservatorio privilegiato, sia se si guarda a ciò che ha condotto a tale *turning point*, sia se si osservano le successive evoluzioni del sistema penale-tributario.

Facendo un passo indietro, come noto al lettore, la pregiudiziale tributaria (69), cioè la necessità di attendere la conclusione del giudizio tributario per la celebrazione del processo penale vertente sulle medesime circostanze di fatto, originariamente prevista dall'art. 21, co. 3, l. 4/1929 e, in seguito dagli artt. 56, ult. co., d.P.R. 600/1973 e 58, ult. co., d.P.R. 633/1972, è stata individuata dalla dottrina (70) come la ragione di assoluta ineffettività della risposta del vecchio gendarme agli illeciti criminali connessi agli obblighi tributari.

Infatti, come esattamente osservato (71), se il meccanismo processuale

(67) CARACCIOLI I., *Reati fiscali: ritorna la forte tentazione di resuscitare la pregiudiziale tributaria*, in *Guida al diritto*, 2000, 5, 13.

(68) *Ibidem*.

(69) Per un quadro puntuale dell'istituto si rinvia a CARACCIOLI I., *I reati tributari*, Milano, 1980, 50 ss.

(70) Per tutti basti qui richiamare la severa critica di GROSSO C.F., *L'evasione fiscale. Controllo e sanzioni*, Torino, 1980, 40, per cui: « *al di là della soluzione tecnica specificamente adottata, si profila netto il significato della pregiudiziale tributaria. Essa di fatto è servita a paralizzare l'azione delle sanzioni penali previste nel campo delle imposte dirette; l'efficacia preventiva di tali sanzioni è stata inevitabilmente destinata al fallimento; l'evasore fiscale, quantomeno per ciò che concerne il versante della sua possibile responsabilità penale, ha potuto dormire sonni tranquilli nonostante l'astratta previsione — in verità all'inizio comunque assai blanda — di illeciti e sanzioni penali* ».

(71) Da ultimo, D'ARCANGELO F., *I rapporti tra processo penale e tributario: bene iudicat qui bene distinguit?*, in SCOLETTA M. (a cura di), *Il sistema penale-tributario riformato: le domande ancora aperte. (Atti del Convegno svolto a Milano l'11 ottobre 2019)*, di prossima pubblicazione, 4 e 5 dattiloscritto.

della pregiudiziale tributaria garantiva massimamente il principio di unità della giurisdizione e semplificava l'attività di accertamento in sede criminale, al contempo, in prospettiva politico-giudiziaria e politico-criminale, importava l'esercizio dell'azione penale a distanza di molti anni dalla consumazione del reato, in palese antitesi con l'insegnamento di Beccaria per cui *“quanto la pena sarà più pronta e più vicina al delitto commesso ella sarà tanto più giusta e tanto più utile”* (72).

Sotto altro profilo, la pregiudiziale tributaria poneva criticità di ordine costituzionale in relazione agli artt. 24 e 101 cost., da un lato, limitando il diritto di difesa — poiché un elemento costitutivo del fatto di reato (i.e. l'imposta evasa) era accertato al di fuori del processo criminale in un giudizio segnato da limitazioni della prova — e, dall'altro, circoscrivendo l'autonomia valutativa del giudice penale (73).

Il 1982 ha segnato l'abbandono della pregiudiziale tributaria: già limitata nella sua portata da due sentenze della Corte costituzionale (74), è stata definitivamente abrogata dall'art. 13 d.l. 429/1982, conv. in l. 516/1982 (la nota “manette agli evasori”).

Tuttavia, e da qui nascevano le preoccupazioni di Ivo Caraccioli, un conto è prescindere dalla pregiudiziale tributaria a fronte di un sistema penale, come quello tratteggiato nel 1982, incentrato su reati ostacolo, che non fondano il proprio disvalore sull'evasione d'imposta, tutt'altra questione è la rinuncia ai vantaggi che essa comporta a fronte di un apparato sanzionatorio criminale incentrato sul momento dichiarativo e sulla sottrazione di gettito all'erario (75).

Così, volgendo lo sguardo a cosa è accaduto dopo le parole di Ivo

(72) BECCARIA C., *Dei delitti e delle pene*, 1764, par. XIX.

(73) Segnala questi due profili D'ARCANGELO F., *I rapporti*, cit., 4-5.

(74) Il riferimento è a Corte cost., 27 aprile 1982, n. 88, in *De Jure*, che ha dichiarato « costituzionalmente illegittimi — per violazione degli art. 3, 24 e 101 cost. — gli art. 21 e 60 della l. 7 gennaio 1929 n. 4 (norme generali per la repressione delle violazioni di legge finanziarie), nella parte in cui prevedono che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette »; nonché Corte cost., 27 aprile 1982, n. 89, in *De Jure*, per cui « è costituzionalmente illegittimo — per violazione dell'art. 112 cost. — l'art. 58 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto), nella parte in cui dispone che l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta è divenuto definitivo in sede amministrativa anche nel caso del reato indicato nel comma 4 dell'art. 50, per il caso di falsa fatturazione di operazioni inesistenti, di indicazione in fattura di corrispettivi in misura superiore a quella reale, o delle relative registrazioni ».

(75) Sulla diversa configurazione delle incriminazioni nella c.d. “manette agli evasori” e nel d.lg. 74/2000 si veda, per tutti, LANZI A. - ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, 44 ss.

Caraccioli, la prima e principale occasione in cui la pregiudiziale tributaria avrebbe potuto riemergere come un'araba fenice poteva essere quella dell'accertamento dell'imposta evasa.

Sul punto, le preoccupazioni di un ritorno al passato non si sono realizzate.

Infatti, la giurisprudenza penale ha rivendicato, con insegnamento mai posto in discussione (76), la sua completa autonomia nell'accertamento dell'imposta evasa, ammettendo come fisiologico un conflitto di giudicati amministrativo e criminale sull'*an* e sul *quantum* della materia sottratta all'imposizione fiscale.

Assolutamente classica è la massima per cui « *in materia di reati tributari, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta e non versata, suscettibile dapprima di sequestro e, poi, di confisca, in base a una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dal giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria* » (77).

Si badi: l'autonomia valutativa del giudice penale non viene meno nemmeno in presenza di accordi tra il contribuente e il Fisco sul *quantum* dell'imposta evasa, anche se, il decidente « *per potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tener invece conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'originaria quantificazione dell'imposta dovuta* » (78).

Peraltro, la stessa nozione di imposta evasa ha assunto tratti peculiari nel sistema penale tributario (79), specie se riguardato nel prisma del diritto vivente, acquisendo contorni sia più ridotti (il che, nella prospettiva del ricorso alla pena come *extrema ratio* dovrebbe essere la regola), sia, persino, più ampi (con evidente tradimento della logica di sussidiarietà tipica della materia criminale) della parallela nozione amministrativa.

Quanto alla prima ipotesi, paradigmatica è la definizione di imposta evasa, contenuta nel delitto di dichiarazione infedele, per come novellato dal

(76) Per tutte e da ultimo Cass. pen., sez. III, 13 giugno 2019, n. 36309, in *Leggi d'Italia*; già tuttavia Cass. pen., sez. III, 26 febbraio 2008, n. 21213, in *Corr. trib.*, 2008, 2524 ss. con nota di CORSO P., *Regole probatorie in tema di superamento della soglia di punibilità*.

(77) Alla lettera Cass. pen., sez. III, 19 febbraio 2020, n. 12050 in *Leggi d'Italia*.

(78) Così Cass. pen., sez. III, 22 novembre 2019 (dep. 18 febbraio 2020), n. 6249; nel medesimo senso, tra le altre, Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2019, n. 29091, in *Leggi d'Italia*.

(79) Si consenta sul punto il rinvio ad INGRASSIA A., *La nozione di imposta evasa penale e tributaria*, in *Riv. dir. trib. online*, 19 dicembre 2019.

d.lg. 158/2015 (80): nel computo della soglia di punibilità bisogna tener conto dei costi effettivamente sostenuti, indipendentemente da valutazioni schiettamente normativo-tributarie quali quelle relative alla classificazione, alla deducibilità, alla competenza, all'inerenza e — entro certi termini — alle valutazioni.

In una prospettiva giurisprudenziale non certo esente da critiche, assume, invece, un perimetro più ampio che in sede tributaria l'imposta evasa nel contesto delle frodi carosello (81).

Segnatamente, la Suprema Corte (82) ha escluso la deducibilità dei costi effettivamente sostenuti per l'acquisto di beni o servizi da parte dell'acquirente finale di una frode carosello, perché contenuti in fatture soggettivamente inesistenti

Qui si verifica un vero e proprio corto-circuito tra le nozioni tributaria e penale di imposta evasa: mentre, infatti, insegna il giudice di legittimità, il costo è deducibile in sede tributaria, stante l'art. 8 d.l. 2 marzo 2012, n. 16 (che ha riscritto il comma 4 *bis* dell'art. 14 l. 537/93), lo stesso costo non è rilevante in sede penale (83).

L'effetto — unico nel suo genere — è che l'imposta diretta evasa è maggiore in sede penale che tributaria: il penale è più realista del re.

In entrambi i casi, al di là del merito della scelta di politica-criminale relativa alla dichiarazione infedele e al grado di condivisibilità della giurisprudenza in tema di costi nelle frodi carosello, emerge nitidamente l'indipendenza del giudice penale nell'accertamento del superamento della soglia di punibilità.

Tuttavia, il ritorno della pregiudiziale tributaria ha trovato altre sedi in cui manifestarsi.

In particolare, due sono, a mio modesto parere, i punti di riemersione di

(80) Su tale nozione, si vedano CARACCIOLI I., *Commento all'art. 4 d.lgs. 74/2000 mod. d.lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016, 111 ss.; PERINI A., *La riforma della dichiarazione infedele*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari*, cit., 124 ss.

(81) Sul fenomeno delle frodi carosello il riferimento è a MEREU A., *La repressione penale delle frodi IVA. Indagine ricostruttiva e prospettive di riforma*, Assago 2011; specificamente sulla questione della rilevanza dei costi nelle frodi carosello si consente il rinvio, anche per ulteriori riferimenti bibliografici a TROYER L., INGRASSIA A., *L'incidenza tributaria dei costi effettivamente sostenuti dall'acquirente finale nel contesto delle frodi carosello: quando l'imposta evasa in sede penale è maggiore della pretesa dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dott. comm.*, 2016, 158 ss.

(82) Da ultimo, Cass. pen., sez. III, 30 gennaio 2019, n. 17702, in CED RV 275700, che richiama Cass. pen., sez. III, 7 luglio 2015, n. 42994; Cass. pen., sez. III, 19 dicembre 2014, (dep. 27 maggio 2015), n. 22108, in *Leggi d'Italia*.

(83) Per una trattazione monografica del tema si veda CIARCIA A.R., *La tassazione dei proventi illeciti e la deducibilità dei costi da reato. Profili sostanziali e processuali*, Napoli, 2019.