



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## IL PRINCIPIO DI LEGALITÀ E LE NUOVE FRONTIERE APERTE DAL DIRITTO EUROPEO\*

di Maria Villani\*

### ABSTRACT

*The study begins with an analysis of the substantialist notion of punishment, elaborated the ECHR starting from the case Engel. In fact, Italy was condemned by the Strasbourg Court with the ruling Grande Stevens, due to the incompatibility of the two-track sanctioning, administrative and criminal, for abuse of the market, with the prohibition of ne bis in idem. The article deals with the repercussions of this orientation, also confirmed by the CGE, on the tax sanctioning system, that is supported by the same principle. The punitive nature of the precautionary measures and administrative sanctions, according to European principles, demonstrate the crisis not only of the penalty system, but of the process and the tax courts as a whole; this system does not appear independent and, however, imposes sanctions that for European Law are to all intents and penalties. The work ends by invoking the need to reform the fiscal justice to comply with the principles of due process.*

*Lo studio parte dall'analisi della nozione sostanzialista di pena elaborata dalla Corte EDU a partire dal caso Engel. L'Italia, infatti, è stata condannata dalla Corte di Strasburgo (sentenza Grande Stevens) per l'incompatibilità del doppio binario sanzionatorio, amministrativo e penale, per abuso del mercato, con il divieto di ne bis in idem. Il lavoro si occupa, quindi, delle ricadute di questo orientamento, confermato anche dalla CGE, sul sistema sanzionatorio tributario, anch'esso sorretto dallo stesso principio. Il carattere afflittivo delle misure cautelari e delle sanzioni amministrative, alla luce dei principi europei, evidenzia la crisi non solo del sistema sanzionatorio, ma del processo e della giustizia tributaria nel suo complesso; non appare indipendente e, tuttavia, commina sanzioni che per il diritto europeo sono ad ogni effetto penali. Il lavoro si conclude richiamando la necessità di una riforma della giustizia tributaria conforme ai principi del giusto processo.*

---

\* Articolo sottoposto a revisione

\* Dottore ed Assegnista di ricerca nel Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Napoli "Federico II"

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Dalla nozione europea di pena al principio “ne bis in idem” – 3. Concorso tra illeciti penali e illeciti amministrativi in ambito tributario – 4. Doppio binario, principio di specialità e divieto di *ne bis in idem*: una difficile convivenza – 5. Giustizia tributaria, sanzioni e principio del giusto processo: necessità di una lettura sistematica

## 1. Premessa

Benché non possa ancora dirsi che il diritto europeo (CEDU) abbia portato a termine il processo di comunitarizzazione che conferirebbe allo stesso un ulteriore rigore rispetto a quello attuale, esso tuttavia continua ad avere un peso significativo negli ordinamenti nazionali, al fine di assicurare le garanzie minime costituzionali e convenzionali.<sup>1</sup>

A tal riguardo, occorre tuttavia chiarire che tale finalità di garanzia appare non di rado articolata, sia per l’elaborazione di un linguaggio proprio della Convenzione europea dei Diritti dell’Uomo (che, talvolta completa il rigore concettuale degli ordinamenti interni), sia per la cedevolezza con cui spesso sono applicate le disposizioni convenzionali.

Sicché accade spesso che i principi di diritto europeo si incrocino con l’esigenza e la finalità della giurisprudenza europea di uguagliare i livelli di tutela dei diritti garantiti dalla Convenzione.<sup>2</sup>

Si tratta di un processo evolutivo continuo, di grande interesse, perché opera in maniera uniforme in tutti gli Stati dell’UE, orientato dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo consolidato da quella della CGE nei settori armonizzati, che consente una graduale osmosi delle garanzie della CEDU all’interno di diversi ordinamenti. Un’evoluzione che favorisce l’armonizzazione dei sistemi giuridici nazionali intorno ai principi convenzionali comuni, meno influenzata da situazioni locali contingenti, per questa via maggiormente unificante, rispetto agli orientamenti dei singoli Stati nazionali<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> A seguito della riforma costituzionale avvenuta con l. 2/1999 (“*Inserimento dei principi del giusto processo*”). I primi due commi dell’art. 111 della Costituzione stabiliscono: “*la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata*”. La formula ampia si riferisce ad ogni tipo di processo, compreso quello tributario regolato dal d.lgs. n. 546/1992.

<sup>2</sup> Sul ruolo crescente del diritto europeo in campo tributario, in ambito nazionale, cfr. L. DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all’applicazione della CEDU in materia tributaria*. In AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di Bilancia, Califano, Puoti, Del Fedderico, Torino 2014 p72 e ss.

La formula ampia si riferisce ad ogni tipo di processo, compreso quello tributario regolato dal d.lgs. n. 546/1992.

Così, nel rispetto dell'articolo 32 della CEDU (vale a dire di assicurare l'interpretazione uniforme della Convenzione in tutti gli Stati membri), la Corte EDU ha, per l'appunto, elaborato categorie concettuali autonome rispetto a quelle dei sistemi nazionali. Categorie, che, soprattutto dopo l'approvazione del trattato di Lisbona (attraverso la giurisprudenza della Corte di Strasburgo) tendono ad affermarsi all'interno dei diversi ordinamenti nazionali<sup>4</sup>.

E' quanto è accaduto per la materia penale e, più in particolare, con riguardo alla nozione di pena, ridefinita alla luce di alcuni principi fondamentali della Convenzione. Si tratta di una tendenza evolutiva che non può stupire, trovando un precedente significativo nella prima stagione della nostra storia unitaria. Mentre per le il codice civile la soluzione che apparve da subito più razionale fu quella di tradurre il codice francese del 1808, che divenne nel 1865 il codice civile del Regno d'Italia, per giungere ad un codice penale unitario dovette trascorre un trentennio. Un percorso lungo, talvolta accidentato che condusse nel 1889 all'adozione del codice Zanardelli, punto di arrivo della cultura giuridica e filosofica più illuminata del tempo<sup>5</sup>.

Così, proprio la ridefinizione della nozione di pena se, per un verso, ha inteso assolvere all'esigenza di garantire il principio dell'equo processo (articolo 6 CEDU), per altro ha generato non irrilevanti ricadute applicative in ordine a taluni principi basilari (strumentali alla realizzazione di un processo equo), a partire dal principio di colpevolezza, da quello di irretroattività sfavorevole, a partire dal principio del *ne bis in idem*<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> Tra i primi studi dedicati al rapporto tra il novellato art. 111 della Costituzione e il processo tributario vedi TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11, pp. da 11 a 58.

Tra gli altri contributi si segnala lo studio monografico di PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010. Tra gli altri cfr. BODRITO A.- MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario*, in *A.A.VV. Giusto processo e riti speciali*, Milano 2009; DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano 2010; GALLO F., *Quale modello processuale per il giudizio tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, 11; GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011, 11, p. 271.

<sup>5</sup> Fino all'entrata in vigore del codice Zanardelli il codice penale del regno d'Italia era stato quello del Regno di Sardegna applicato anche negli altri Stati pre-unitari, con l'eccezione della Toscana, il cui codice non prevedeva la pena di morte. Pena che fu abolita in tutto il Regno, con l'entrata in vigore il 1 gennaio 1990 del Codice Zanardelli.

<sup>6</sup> Tra gli aspetti maggiormente critici della normativa processual-tributaria nel corso del tempo si segnalano alcune significative declaratorie di incostituzionalità per violazione del principio di parità delle parti, precedenti alla riforma dell'art. 111 della Costituzione del 1999. Si ricordano la sentenza C. cost., n. 21 del 1961, che aveva ritenuto illegittima la clausola del *"solve et repete"*; la decisione della Corte cost., n. 48 del 1968, che aveva travolto la *supersolidarietà* tributaria; la sentenza n. 406 del 1993, che aveva stabilito l'incostituzionalità della norma che condizionava la possibilità di ricorrere alla giurisdizione tributaria al preventivo espletamento di un ricorso amministrativo. Dopo la riforma dell'art. 111 Cost. non sono mancate altre decisioni di rilievo processual-tributario; si veda la sentenza C. cost. n. 333/01, che ha stabilito l'illegittimità costituzionale della norma che subordinava l'azione esecutiva di rilascio di un immobile locato al pagamento dell'imposta di bollo; sulla stessa linea la sentenza C. cost. n. 522/02, che ha stabilito l'illegittimità del divieto di rilascio delle sentenze necessarie per procedere all'esecuzione forzata; si ricorda ancora la sentenza n. 274/05, che ha ritenuto illegittimo l'art.46, comma terzo, del d.lgs. n. 546/1992, nella parte in cui non prevedeva la statuizione di condanna alle spese nei confronti dell'amministrazione che, preso atto dell'illegittimità del provvedimento impugnato, provvedeva a ritirarlo in autotutela.

La ragione è strettamente legata all'elaborazione di una categoria concettuale che ha, di fatto, determinato una divergenza di qualificazione normativa tra diritto interno e diritto sovranazionale.

Tale divergenza ben può comprendersi se si confronta la stabilità dei principi fissati dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, affidati nella concreta applicazione alla Corte di Strasburgo, con le esigenze contingenti di politica criminale, che possono caratterizzare le politiche sanzionatorie, *lato sensu* penali.

La Corte europea, infatti, (nel celebre caso Engel, 1976) detta taluni criteri di riconoscimento della natura penale di una sanzione<sup>7</sup>. Anzitutto rileverebbe, secondo la Corte di Strasburgo, la qualificazione che nel diritto interno è riconosciuta alla sanzione; tale criterio implica, cioè, la verifica da parte del giudice europeo sul fatto che il diritto interno riconduca l'infrazione nell'ambito di quelle penali. In mancanza di una qualificazione formale, la valutazione attinge al profilo sostanziale, alla stregua dei criteri su cui fonda la classificazione interna. In secondo luogo rileverebbe la circostanza che la sanzione trovi applicazione all'esito di un processo penale e che la stessa risulti peraltro collegata al reato; rileverebbe altresì la severità della pena (in astratto e in concreto); rileverebbe, infine, la finalità e la natura *strictu sensu* afflittiva e sanzionatoria della misura inflitta dall'ordinamento.

Sulla base di questi parametri la Corte europea ha, talvolta, messo in discussione il sistema sanzionatorio dei legislatori nazionali, ora contestandone il contrasto rispetto al principio di legalità (articolo 7 CEDU), alla luce della ridefinita natura sanzionatoria (e non amministrativa) della misura nazionale inflitta (è il caso della confisca urbanistica in relazione ai reati di lottizzazione abusiva); ora denunciandone la violazione del principio di irretroattività sfavorevole (è il caso della confisca per equivalente e della confisca antimafia, come riqualificate dagli ultimi, contrastanti, indirizzi giurisprudenziali (sentenza Occhipinti e sentenza Ferrara<sup>8</sup>).

<sup>7</sup> La nozione di "materia penale" elaborata dalla Corte EDU tra gli anni '70 e '80 del secolo scorso è una nozione allargata, autonoma rispetto a quella elaborata nei vari ordinamenti nazionali, nella quale spesso convivono accanto a sanzioni penali in senso stretto, sanzioni amministrative di natura afflittiva di cui la Corte di Strasburgo ha riconosciuto il carattere penale ai fini delle garanzie regolate dall'articolo 6 & 1 e 4 & 7 della CEDU. Corte EDU, sent. *Engel c/ Paesi Bassi*, 8 giugno 1976. Corte EDU, sent. 21 febbraio 1984, *Oztürk c/ Germania*.

<sup>8</sup> Sul carattere di *tertium genus* tra sanzioni amministrative e penali delle misure di prevenzione a fini di confisca nella giurisprudenza della Cassazione cfr. CIVELLO G., *La sentenza "Spinelli" sulla confisca di prevenzione. Resiste l'assimilazione alle misure di sicurezza ai fini della retroattività della nuova disciplina normativa*, in *Archivio penale*, 2015, 1.

L'articolo ricostruisce le diverse conclusioni delle sentenze Ferrara e Occhipinti rilevando le resistenze della Corte di Cassazione ad una lettura garantista delle disposizioni della CEDU estese alle misure di prevenzione e le incertezze al riguardo; sottolineando che anche la giurisprudenza della Corte di Strasburgo al riguardo presenta

Il rapporto tra le garanzie del diritto convenzionale europeo e le misure di prevenzione regolate dal diritto interno (la confisca antimafia e la confisca per equivalente) ruotano intorno alla qualificazione giuridica che il sistema penale italiano attribuisce a questi istituti di sempre più diffuso impiego, per esigenze di contrasto alla criminalità organizzata ed, in particolare, alla criminalità economica.

Al riguardo è interessante notare come l'interpretazione maggioritaria nella giurisprudenza della Suprema Corte tenda a valorizzare la natura amministrativa e di prevenzione di tali istituti, lasciando sullo sfondo il contenuto afflittivo di tali misure, che imporrebbero l'estensione alle misure di prevenzione di una serie di garanzie proprie del processo penale.

A ben vedere, si tratta di questioni che partendo dall'evoluzione in senso sempre più stringente delle misure di prevenzione, scollegate (dopo le novelle del 2008 e del 2009) dalla condizione di pericolosità sociale del prevenuto, hanno coinvolto sia il tema degli effetti di queste misure, con riguardo alla loro applicabilità retroattiva, sia più in generale i rapporti tra la tutela della proprietà, nonché delle libertà economiche e le modalità indiziarie e presuntive proprie delle misure di prevenzione. Il tema, come vedremo più avanti, investe direttamente le imprese e, per quanto riguarda la confisca per equivalente, anche il diritto tributario.

Non è questa la sede neppure per accennare agli effetti sulle imprese di misure di prevenzione di questo tipo, che spesso conducono al fallimento di imprese non in regola con il fisco, che pure si trovano in condizioni economiche tali da poter sanare i propri debiti fiscali (con evidenti danni sotto il profilo socioeconomico).<sup>9</sup>

Si possono sottolineare al riguardo gli effetti negativi di una legislazione penale emergenziale, di cui il meno che si possa dire è che presenta una serie di opacità rispetto

---

incertezze.

<sup>9</sup> Sui vincoli sistematici che devono caratterizzare il diritto tributario per conformarsi ai principi costituzionali, e sul ruolo unificante svolto dalla Giurisprudenza EDU, si segnala il contributo del professor Espadafor. Cfr. C.M. LOPEZ ESPADAFOR, *Il ruolo della definizione dei principi materiali di giustizia tributaria nell'integrazione fiscale europea*, in *Dir. e Pratica Trib.* 2014, n.6, p.997 e ss. L'argomento trattato nell'articolo, il divieto di imposte a carattere confiscatorio, consente all'autore di allargare il ragionamento ai principi di diritto europeo e di diritto nazionale (spagnolo) valorizzando i profili di sistematicità, spesso negletti, imposti dai principi costituzionali tributari. Di grande interesse poi è il richiamo dell'autore all'insegnamento di Saiz De Bujanda, un maestro del Diritto finanziario della seconda metà dello scorso secolo, che aveva costruito una teoria della giustizia tributaria come duplice razionalità interna (della singola imposta), ed esterna come compatibilità di ciascun'imposta all'interno del sistema. Una visione sistematica ed unitaria del sistema tributario, che i lunghi anni della crisi hanno purtroppo reso sempre più evanescente.

all'evoluzione delle garanzie del diritto convenzionale europeo, senza definirne con rigore i confini rispetto agli altri rami del diritto, a partire dal diritto civile, societario, tributario.

Di questa sensazione sgradevole di affievolimento del sistema di garanzie che partendo dal diritto penale investe anche gli altri rami del diritto, vi è ampia traccia nella giurisprudenza penale, con decisioni delle Sezioni Unite non sempre in sintonia con la giurisprudenza convenzionale della Corte di Strasburgo<sup>10</sup>.

## 2. Dalla nozione europea di pena al principio di *ne bis in idem*

Tuttavia, è con riguardo ad alcune anomalie del sistema che rileva in via ulteriore il profilo di incoerenza rispetto ai principi CEDU e, in particolare, al principio del *ne bis in idem* (articolo 4 del Protocollo n. 7, CEDU; principio tutelato anche nell'ordinamento nazionale, art. 649 c.p.p.), in forza del quale un soggetto già assolto o condannato in via definitiva non può essere nuovamente processato per lo stesso fatto<sup>11</sup>.

La questione è chiaramente riconducibile alle ipotesi in cui, non di rado, talune fattispecie oltre che rappresentare una figura criminosa (come tale penalmente sanzionate), rappresentino altresì un illecito amministrativo, dai contenuti largamente sovrapponibili; sicché concorrono, cumulandosi, le rispettive sanzioni (in deroga al principio di specialità, di cui all'articolo 15 c.p.).

L'anomalia cela, spesso, l'obiettivo di minare con un rigoroso pacchetto di sanzioni l'autore dell'illecito, creando un sistema poco coerente rispetto alle coordinate politico-criminali (*extrema ratio* della sanzione penale e primato della giurisdizione).

Tuttavia, oggi non sembra questo l'inconveniente, quanto piuttosto (come anticipato) l'incompatibilità convenzionale (ma, a ben vedere, altresì costituzionale) dello stesso<sup>12</sup>.

<sup>10</sup> Sul punto cfr. CESARI G., *Illecito penale e tributario - Il principio ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'Uomo e di Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 5, P. IV, pp.74 e ss. La nota si sofferma in particolare sui profili di criticità della sent. n. 20266 del 15 maggio 2014 della Cass. Penale, alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

<sup>11</sup> Sul punto cfr. FIDELBO M., *Il principio del ne bis in idem e la sentenza "Grande Stevens": pronuncia europea e riflessi nazionali*, in *Publicatt* 2014.

<sup>12</sup> Sul carattere di "nuovo diritto fondamentale" del cittadino europeo insiste DE AMICIS G., *Ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza "Grande Stevens" nell'ordinamento italiano*. Corte Suprema di Cassazione, Tavola rotonda su "Il principio del ne bis in idem tra giurisprudenza europea e diritto interno", Roma, 23 giugno 2014. Secondo l'autore "Il principio del ne bis in idem, originariamente confinato negli stretti limiti di una dimensione territoriale nazionale, e oggi diventato un diritto fondamentale del cittadino europeo, dispiegando i suoi effetti nel territorio di tutti gli Stati membri dell'Ue, attesa la natura di fonte primaria della Carta dei diritti fondamentali (art. 50), concorre, assieme alla previsione di altri diritti di pari rilevanza, a garantire la costruzione di un equo processo fondato su principi di stabilità e certezza del diritto, nel rispetto del principio del mutuo riconoscimento delle decisioni giudiziarie. La formulazione stessa dell'articolo 50 evoca la più ampia forma di tutela, dilatandone l'incidenza sull'intero territorio degli Stati membri dell'Ue, nella dimensione propria di un principio generale del diritto e unitario, a norma dell'articolo 6 par. 2, TUE. In tal modo, la relativa previsione della Carta supera

La questione è stata posta innanzi ai giudici di Strasburgo con riguardo al sistema sanzionatorio varato dal legislatore italiano in materia di abusi di mercato<sup>13</sup>.

Il profilo, forse, più confuso è che il sistema italiano è figlio del diritto dell'Unione europea. Proprio la direttiva 2003/6/CE, infatti, richiedeva che gli illeciti di manipolazione del mercato fossero repressi con sanzioni amministrative; la comminazione di sanzioni penali rappresentava (almeno apparentemente) una mera facoltà degli Stati membri (art. 14), di cui lo Stato italiano si è avvalso, ricorrendo al meccanismo del cumulo, rispondendo in questo modo alle esigenze di divieto di disparità<sup>14</sup>.

Sulla base dei precedenti interventi giurisprudenziali, più di recente la Corte europea (sentenza Grande Stevens), fedele alla concezione autonomistica della pena, riletta alla luce delle rinnovate implicazioni pratiche, ha chiarito che la natura di “pena” dell’infrazione richiama l’asserita “severità” della stessa, nonché la “finalità afflittiva” della sanzione e la “gravità della condotta” posta in essere (per la quantificazione della misura)<sup>15</sup>.

Ai fini dell’incongruenza rispetto all’articolo 6 e 4, Protocollo n. 7, CEDU, rileverebbe l’identità del fatto “in concreto” contestato (non anche che gli elementi strutturali delle fattispecie astratte tipizzate siano identici); rileverebbe, dunque, come criterio di delimitazione del concorso apparente di norme, una specialità in concreto (per questa via scostandosi dalla giurisprudenza nazionale che, viceversa, da lungo tempo osserva un criterio di specialità cd. strutturale<sup>16</sup>).

---

*la necessità di rinviare a disposizioni di singoli ordinamenti nazionali ed assume la funzione di una garanzia generale, applicabile ogniqualvolta si sia formato un giudicato su un medesimo fatto, commesso dalla stessa persona”.*

<sup>13</sup> Sul punto tra le prime valutazioni (prima che la sentenza divenisse definitiva) cfr. ZAGREBELSKY V., *Le sanzioni Consob, l'equo processo e il ne bis in idem della CEDU*, in *Giur. Italiana*, maggio 2014, pp.1196 e ss.

<sup>14</sup> Per un’attenta analisi della sentenza Grande Stevens cfr. LANZAFAME A., *Il ne bis in idem vale anche per le sanzioni amministrative di natura afflittiva: la Corte di Strasburgo conferma l’approccio sostanzialistico e traccia la strada per il superamento del “doppio binario”*, in [www.leggioggi.it](http://www.leggioggi.it)

<sup>15</sup> FLICK G. M. –NAPOLEONI V., *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, Relazione introduttiva all’incontro di studio organizzato dall’ABI sulla sentenza della Corte EDU, Roma 4 giugno 2014. La relazione approfondisce i riflessi in campo tributario della Sentenza Grande Stevens, evidenziando come non manchino ipotesi, quali quelle dell’omesso versamento di ritenute certificate e di mancato versamento di IVA, in cui la sanzione penale si sovrappone a quella amministrativa, anch’essa di natura penale per il suo carattere afflittivo. Sul piano sostanziale poi, secondo gli autori, il conflitto con le posizioni assunte dalla giurisprudenza CEDU appare evidente; laddove la ricostruzione di un rapporto di progressione tra sanzioni amministrative e penali secondo lo schema civilistico della fattispecie a formazione progressiva, operata nel 2013 dalle Sezioni Unite penali, presenta margini di opinabilità.

<sup>16</sup> Per una sintesi descrittiva dei principali aspetti della decisione della Corte EDU del 4 marzo 2014 cfr. MILIZIA G., in *Diritto e giustizia*, 5 marzo 2014.

Un approccio strettamente legato alla lettura sostanzialistica del principio di legalità (di cui all'articolo 7 CEDU) e alle esigenze di armonizzazione tra i diversi Stati membri, così perseguendo finalità antielusive e preservando l'integrità dei mercati finanziari<sup>17</sup>.

Su queste basi, dunque, la Corte, in materia per l'appunto di abusi di mercato, ha riconosciuto la natura convenzionalmente penale dell'illecito amministrativo di cui all'art. 187-ter del d.lgs. 58/98 (manipolazione del mercato) rispetto all'omonimo reato di cui all'articolo 185 del medesimo decreto, nonché l'incompatibilità rispetto all'articolo 6 della Convenzione, del procedimento sanzionatorio che si svolge davanti alla CONSOB (in linea peraltro ad una precedente pronuncia della Corte di giustizia che già nel 2009 chiariva che le sanzioni previste dagli Stati membri per gli abusi di mercato, in attuazione della direttiva 2003/6/CE, qualificate come amministrative, dovessero ritenersi "penali" agli effetti della CEDU, tenuto conto della "natura delle violazioni", nonché del "grado di severità delle sanzioni" stesse<sup>18</sup>).

Tanto impedisce che, in caso di applicazione della sanzione per l'illecito amministrativo di manipolazione del mercato, si possa essere nuovamente processati per il medesimo fatto, qualificato come illecito penale dal diritto interno<sup>19</sup>.

In buona sostanza, sulla base di quanto stabilito dalla Corte di Strasburgo, questa decisione, che ha ad oggetto la legislazione italiana sugli abusi di mercato, impone innanzitutto al giudice un'interpretazione adeguatrice o *secundum Constitutionem* della legge italiana di volta in volta applicata, rispetto ai principi della CEDU, così come interpretati dalla Corte europea. Un'operazione ermeneutica condotta sulla base dei criteri fissati dall'articolo 12 delle disposizioni sulla legge in generale, all'esito della quale, nell'impossibilità di dare alla

<sup>17</sup> Sul rapporto tra norme convenzionali e norme interne alla luce degli orientamenti della Corte di Cassazione, cfr. URSO N., *Concezione autonomista di pena, sanzioni amministrative, confisca antimafia. Ne bis in idem e regime successorio*, in *Altri Diritti*, Gennaio 2015.

<sup>18</sup> Per un'analisi dei profili penali e tributari della sentenza della Corte EDU cfr. ZACCONE C. e ROMANO F., *Il concorso tra sanzioni penali e sanzioni amministrative nelle fattispecie di cui agli artt. 185 e 187 ter, TUF alla luce di una recente sentenza della Corte di Strasburgo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 4, P. III, pp. 147 e ss.

<sup>19</sup> La decisione della Corte EDU del 4 marzo 2014 ha annullato la sentenza penale che aveva fatto seguito ad un procedimento sanzionatorio avviato dalla CONSOB ai sensi dell'articolo 187 del TUF, per una vicenda di *market abuse*. Una procedura caratterizzata da una serie di elementi anomali, insieme amministrativi e penali, che aveva condotto alla condanna dell'IFIL, la finanziaria della famiglia Agnelli, nonché di due personaggi assai noti e universalmente stimati, che hanno sempre avuto un ruolo di grande rilievo nelle vicende economico - finanziarie del gruppo, il dottor Gabetti e l'avvocato Grande Stevens.

La questione si è conclusa appunto con l'annullamento da parte della Corte di Strasburgo della sentenza penale della Corte di Cassazione che aveva colpito Grande Stevens e Gabetti. La Corte EDU ha annullato la sentenza penale della Cassazione che aveva considerato la vicenda prescritta, evidenziando l'incompatibilità con l'art. 4, Prot. 7, CEDU, della procedura sanzionatoria per abuso del mercato regolata dall'articolo 187 del TUF, per violazione del principio di *ne bis in idem*.

La sentenza Grande Stevens ha posto finalmente all'attenzione sia degli studi penalistici, sia soprattutto di quelli tributaristici, le possibili ricadute della sentenza della Corte di Strasburgo sugli attuali assetti del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale.

norma interna un'interpretazione conforme ai principi della CEDU, il giudice dovrà sollevare una questione di costituzionalità della norma interna rispetto a quella convenzionale, che fungerà da norma interposta ai sensi dell'articolo 117, comma primo, della Costituzione<sup>20</sup>.

La sentenza Grande Stevens, per la sua portata generale, in relazione alla violazione del divieto del principio del *ne bis in idem*. ha aperto un nuovo fronte di attenzione anche nel settore della giustizia tributaria, per i riflessi che la decisione avrà rispetto ad alcune fattispecie tributarie in cui la sanzione amministrativa e quella penale tendono a sovrapporsi. Certo i due procedimenti, quello CONSOB relativo alla repressione degli abusi di mercato e quello davanti alle commissioni tributarie, presentano alcune differenze, in quanto il sistema del doppio binario sanzionatorio (amministrativo e penale) non è nei due procedimenti del tutto identico. In entrambi i procedimenti, infatti, i due giudizi si svolgono in completa autonomia senza alcuna interferenza reciproca (articolo 20 del d.lgs. n. 74/2000); tuttavia, il processo penale tributario prevede una specifica disposizione relativa al principio di specialità (articolo 19 del d.lgs. 74/2000) e alle norme di coordinamento che regolano la riscossione delle diverse tipologie di sanzioni, amministrative e penali.

Si tratta di disposizioni che in linea di principio, salvo eccezioni, hanno la funzione di evitarne il cumulo (articolo 21 del d.lgs. 74/2000): nulla di tutto questo è, invece, previsto nel sistema sanzionatorio finalizzato a reprimere gli abusi del mercato.

Si tratta, tuttavia, di differenze minori, che non salvano sotto il profilo della compatibilità con i principi della CEDU il sistema del doppio binario che caratterizza il nostro modello di giustizia tributaria.

In buona sostanza il sistema sanzionatorio tributario vigente non è in grado di evitare la duplicazione dei procedimenti e delle sanzioni in una serie di ipotesi che appaiono finalizzate a reprimere situazioni che, alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo, rientrano nella definizione di “medesimi fatti”; sicché anche nella giurisprudenza italiana non sfuggirebbero al divieto del *ne bis in idem*.

<sup>20</sup> Sul punto cfr. F. POLACCHINI, *Cedu e diritto dell'Unione Europea nei rapporti con l'ordinamento costituzionale interno. Parallelismi e asimmetrie alla luce della più recente giurisprudenza costituzionale*, in *Consulta on line*, 2014. Nel senso di un superamento della linea esposta dalla Consulta con le sentenze n. 348 e 349 del 2007 dopo l'entrata in vigore del trattato di Lisbona: “In senso critico, potrebbe osservarsi che proprio la Carta dei diritti fondamentali potrebbe rivelarsi veicolo di ingresso della CEDU nel nostro ordinamento, quale fonte di immediata applicabilità, in considerazione del fatto che alla stessa l'art. 6, par. 1 TUE, attribuisce lo stesso valore giuridico dei trattati. La Carta potrà, pertanto, godere del rango di cui godono i trattati a livello interno in termini di copertura costituzionale, effetto diretto e disapplicazione. Il principio della forza giuridica pari al diritto dell'Unione, connessa a quanto prescritto dall'art. 52, comma 3 della Carta (“laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla [CEDU], il significato e la portata degli stessi sono eguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione”) potrebbe condurre a riconoscere alla CEDU rilevanza primaria”.

Un esempio evidente di questa “distrazione” del legislatore tributario è evidenziato dall'introduzione nel d.lgs. 74/2000 di due nuove fattispecie delittuose (omesso versamento di ritenute certificate, omesso versamento di Iva), disciplinate rispettivamente dagli articoli 10-bis e 10-ter. Le due nuove figure di reato colpiscono chiunque non versi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute certificate per un importo superiore a € 50.000; ovvero non versi, per il medesimo importo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo. La violazione di questa disposizione dà luogo ad una sanzione penale che va da sei mesi a due anni<sup>21</sup>.

Successivamente, a partire dal 2007, questa tipologia di reato verrà estesa alle indebite compensazioni di debiti o di crediti tributari.

Queste sanzioni, secondo le Sezioni Unite della Cassazione, si cumulano con le sanzioni amministrative stabilite per il ritardato pagamento delle medesime imposte.

Partendo dall'analisi di queste fattispecie, introdotte a solo quattro anni dalla riforma penal-tributaria del 2000, che mal si conciliano sotto il profilo dell'afflittività con il resto dell'impianto sanzionatorio del d.lgs. 74/2000, da ultimo il Prof. Flick ha richiamato l'attenzione sugli elementi di confusione che possono essere alimentati da una politica di rigore sanzionatorio, non sufficientemente meditata, disattenta alle garanzie imposte dai principi fondamentali dell'ordinamento<sup>22</sup>.

Come anticipato, la legge tributaria affianca alle sanzioni penali regolate dal d.lgs. 74/2000 una serie di sanzioni amministrative, che si riferiscono in prevalenza alla violazione di obblighi dichiarativi o al mancato versamento di imposte periodiche. L'aspetto interessante di queste disposizioni formalmente amministrative, ma sostanzialmente penali sotto il profilo

<sup>21</sup> Con il d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modif. dalla legge 4 agosto 2006 n. 248, il legislatore ha introdotto un nuovo articolo, 10 quater, che sanziona con le stesse pene chiunque non versa le somme dovute, utilizzando per compensazione, ai sensi dell'art.17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti.

<sup>22</sup> Sul punto meritano di essere richiamate le riflessioni di M.FLICK G. M., su queste nuove figure di reato: “E' un'opzione comprensibile nelle motivazioni, per gli allarmanti dati circa l'incidenza percentuale dell'evasione fiscale sul PIL. Ma solleva perplessità nella misura in cui sembra implicare la criminalizzazione del mero inadempimento di debiti tributari a prescindere da ogni supporto fraudolento, quasi una sorta di arresto per debiti che viene introdotto nella materia tributaria.” Considerazioni analoghe, secondo l'autore, possono leggersi nelle vicende legate al rapporto tra evasione, elusione ed abuso del diritto, determinando “una pericolosa confusione nel passaggio dall'abuso all'elusione fiscale e poi alla redazione: da ultimo al superamento della distinzione tra elusione ed evasione fiscale deve proprio, un tempo tradizionale ai fini di rilevanza penale. Un simile discorso apre la via conseguenze e dilatazioni preoccupanti, quantomeno nella prassi, nell'accertamento nella successiva denuncia all'autorità giudiziaria, che fra l'altro è ora condizione premessa per il raddoppio dei termini di accertamento. Sul piano della prassi si crea uno stimolo rilevante a transigere pendenze fiscali, perché evidentemente la minaccia della denuncia penale può funzionare da deterrente preventivo e da incitamento all'accordo con il fisco”, in *Rass. trib.*, 2014, 5, pp. 939 e ss.

contenutistico, è quello di avere dal punto di vista economico un oggetto del tutto coincidente rispetto alle ipotesi di reato introdotte negli articoli 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/2000.

In queste fattispecie amministrative e penali, caratterizzate da una base economica comune, la sottovalutazione da parte del legislatore tributario della sovrapposizione tra sanzioni amministrative e penali, alla luce dei principi del diritto convenzionale regolato dalla CEDU, è indubbiamente evidente<sup>23</sup>.

Abbiamo già accennato in precedenza, ai problemi determinati dal fatto che la giurisprudenza penale maggioritaria non attribuisce carattere afflittivo-penale alle misure di prevenzione, quali la confisca antimafia ed il sequestro per equivalente a fini di confisca.

Due fattispecie in cui la pretesa natura amministrativa è utilizzata come schermo per realizzare ablazioni del diritto di proprietà o della libertà di iniziativa economica, sulla base di presunzioni ed indizi che non reggono alla luce dei principi stabiliti dalla Convenzione EDU. In buona sostanza, una legislazione che sembra non tenere conto dell'interpretazione sostanzialista offerta dalla Corte di Strasburgo.

Sul punto, per completezza, occorre mettere in rilievo il contrasto giurisprudenziale circa la compatibilità o meno con il principio *ne bis in idem* del sistema di sanzioni, amministrative e penali, che riguardano il mancato versamento dell'Iva incassata e non riversata al fisco, entro la data stabilita per il primo acconto periodico relativo al periodo d'imposta successivo a quello in cui si sono verificati gli omessi versamenti dell'Iva.

Le Sezioni Unite penali della Cassazione ne hanno stabilito la compatibilità sulla base della diversa qualificazione normativa, e del fatto che le violazioni colpite da sanzione amministrativa e penale si consumano in tempi diversi<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> Sul punto appaiono di grande interesse le riflessioni del presidente Emerito della Corte costituzionale FLICK G. M., *Il principio di legalità: variazioni sul dialogo fra Corte di Giustizia, Corte europea dei diritti dell'Uomo e Corte Costituzionale italiana*, in *Rivista AIC*, 2014, 4.

Secondo Flick *“la decisa presa di posizione della Corte EDU sollecita un ripensamento dei rapporti tra le due grandi categorie di sanzioni a carattere punitivo conosciute dal nostro ordinamento (penale e amministrativo), la cui linea differenziale tende sempre più a scolorirsi. Occorre chiedersi, in specie, se non siano ormai maturi i tempi per la costruzione di una “teoria generale dell’illecito”, comunque sanzionato; e per una distinzione chiara e precisa tra il primo e secondo. Una distinzione rispettosa dei criteri di ragionevolezza, sussidiarietà e proporzionalità nell’uso della sanzione penale. Si tratta, com’è agevole intendere, di un capitolo della più ampia problematica relativa all’esigenza di smussare la frizione tra la concezione “formale” della legalità penale, propria del nostro sistema (sulla scia della tradizione continentale) e la visione sostanzialista del medesimo concetto. La prima concezione trova un naturale riflesso nella definizioni puramente nominalistiche del “reato” tuttora fornite dalla dottrina dominante, quale illecito cui la legge ricollega una sanzione formalmente penale. Della seconda si fanno, invece, portatrici le Corti europee in rapporto alle sue diverse sfaccettature, a cominciare da quelle relative ai principi di accessibilità e prevedibilità della norma penale. La prospettiva da perseguire è quella di una combinazione “virtuosa” delle due prospettive: e ciò anche in vista del ruolo che il principio di legalità assume quale supporto agli interventi del diritto dell’Unione europea finalizzati all’adozione di strumenti di tutela penale da parte degli Stati membri”*.

<sup>24</sup> La Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la sentenza n. 20266 del 15 maggio 2014, praticamente coeva

La sentenza delle Sezioni Unite, sicuramente ben costruita nelle diverse argomentazioni, tutte rivolte a valorizzare gli elementi di differenziazione sul piano procedimentale che giustificano il sistema del doppio binario, sembra trascurare lo stretto collegamento tra sanzioni amministrative e penali recato dall'articolo 13 del d.lgs. 74/2000, che assume rilievo sostanziale ai fini della violazione del principio *ne bis in idem*. In base a quanto stabilito in detto articolo, il pagamento del debito tributario da parte dell'imputato prima dell'apertura del dibattimento determina la riduzione della pena di un terzo e cancella tutte le pene accessorie. La stessa disposizione stabilisce inoltre che “[...] il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all'imputato a norma dell'articolo 19, comma 1”.

Il coordinamento tra sanzioni amministrative e penali introduce una deroga esplicita all'applicazione del principio di specialità, che tuttavia non può comportare anche l'obliterazione del principio di *ne bis in idem*<sup>25</sup>. Diversamente ragionando, sulla base

---

alla sentenza *Grande Stevens* della Corte di Strasburgo, ha ritenuto che il concorso tra sanzioni amministrative (regolate dall'art. 13, d.lgs. 18 dic. 1997, n. 471) e penali (disciplinate dall'art. 10-bis d.lgs., 10 marzo 2000) stabilite per sanzionare il mancato versamento di ritenute certificate, non determini una rottura con il principio del *ne bis in idem*. La decisione conferma in sostanza quella precedente delle SS.UU., 28 marzo 2013, n. 37429. In buona sostanza, la decisione delle Sezioni Unite fa leva su due elementi: uno formale, ritenendo le sanzioni previste per l'omesso versamento di ritenute formalmente amministrative, dunque non regolabili in base al principio di specialità (stabilito dall'art. 9 della legge n. 689/1981). Pertanto la sanzione penale non si sovrapporrebbe a quella amministrativa, ma ne rappresenterebbe una ulteriore sanzione finalizzata a colpire una progressione illecita determinata dal decorso del tempo. Come anche si dirà più avanti, secondo le Sezioni Unite, pur nella comunanza di una parte dei presupposti e della condotta, gli elementi costitutivi divergono in alcune componenti essenziali: A) il requisito della certificazione delle ritenute richiesto per il solo illecito penale; B) quello della soglia minima dell'omissione, che riguarda anch'essa solo l'illecito penale; C) quello della diversa scadenza temporale del mancato versamento dell'imposta dovuta e, dunque, della rilevanza dell'omissione. Non si tratta di argomenti irresistibili in base ai principi del diritto nazionale. Sul punto nel caso Germani la III Sez. penale della Suprema Corte (8 febbraio 2012, n. 18757) aveva concluso per l'identità delle condotte sanzionate in via amministrativa dall'art. 13 del d.lgs. 671/1997 e quella prevista dall'art. 10-bis del d.lgs. 74/2000 (“non sembra invero esservi una sostanziale ed effettiva differenza di condotta tra l'omesso versamento del tutto e la somma degli omessi versamenti della porzione del tutto”; né la diversa scadenza temporale rendeva diversi i fatti (il mancato versamento delle ritenute). Una posizione, quella delle Sezioni Unite, insostenibile comunque alla luce dei più recenti orientamenti espressi dalla Corte di Strasburgo. Sul punto si veda da ultimo la decisione della Corte EDU del 20 maggio 2014, nel caso NYKÄNEN contro FINLANDIA.

Va ricordato, altresì, che la Corte di giustizia nella causa C-617/10 AKLAGAREN, ha ritenuto compatibile il concorso tra sanzioni amministrative e penali in tema di IVA per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi, rimandando al giudice nazionale di verificare in concreto la sussistenza del carattere sostanzialmente penale della sanzione amministrativa. Una condizione di indeterminazione. Una condizione di indeterminazione che secondo qualche commentatore potrebbe determinare incertezze, che tuttavia va letta alla luce dell'interpretazione sostanziale della nozione di sanzione amministrativa di natura penale offerta dalla Corte EDU, richiamata esplicitamente dalla sentenza della CGE. Per un'analisi critica della sentenza delle SS.UU. della Cassazione cfr. CESARI G., *Illecito penale e tributario. Il principio ne bis in idem alla luce della più recente giurisprudenza della Corte Europea Dei Diritti Uomo e di Cassazione*, op. cit., pp.74 e ss.

<sup>25</sup> Sostengono al riguardo FLICH G. M. e NAPOLEONI V., “Sul piano, poi, del rispetto dell'art. 4 del Protocollo n. 7, non sembra azzardato ritenere che l'orientamento giurisprudenziale considerato prefiguri una duplicazione di sanzioni per fatti la cui “medesimezza” deve riconoscersi almeno su un piano sostanziale, che è quello che rileva nella prospettiva dei Giudici di Strasburgo. L'omesso versamento delle ritenute o dell'imposta, già sanzionato in via amministrativa, viene nuovamente sanzionato in via penale,

dell'elemento formale si determinerebbe una situazione in cui, se il contribuente non è in condizioni economiche per poter pagare quanto dovuto al fisco, non potrebbe usufruire della disposizione più favorevole: una condizione chiaramente incompatibile con il criterio di ragionevolezza che deve orientare il legislatore e l'interprete. Principio che oltre ad essere espressione di una tradizione giuridica secolare è, nel nostro ordinamento, costituzionalmente protetto.

All'interno di questo quadro di riferimento si inseriscono rispettivamente le novelle del 2004 e del 2006 che ai già citati articoli 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/2000 hanno introdotto una nuova fattispecie penale che si sovrappone alla sanzione amministrativa disciplinata dal d.lgs. 471/1997 ed ha per oggetto il medesimo contenuto economico. Ne consegue che al di là di qualche differenza minore, sul piano procedimentale, se si esaminano le due diverse sanzioni emerge chiaramente in presenza di sanzioni amministrative dall'evidente contenuto afflittivo la violazione del principio di *ne bis in idem*.

Al riguardo occorre precisare che in alcune decisioni che si riferiscono alla materia tributaria la Corte ha autorizzato, per definire il carattere penale di una sanzione amministrativa, dei criteri aggiuntivi rispetto a quelli definiti nel caso Engel. Nel caso Jussila, ad esempio, è stato chiarito che il fatto che una sanzione tributaria sia lieve non rappresenta un fattore decisivo per escludere la natura penale dell'illecito (Corte EDU, G. C. Jussila c/ Finlandia, 23 novembre 2006, & 29-39).

In una vicenda in cui, invece, la procedura fiscale amministrativa e quella fiscale penale avviata nei confronti dello stesso soggetto siano "legate tra di loro, in maniera da non essere sufficientemente distinte", vi è un'estensione della garanzia dell'articolo 6 CEDU anche alla materia tributaria (Corte EDU, Chambaz c/ Svizzera, 5 aprile 2012, & 36-49). Si tratta come si vede di questioni che invitano a riflettere sul carattere espansivo delle garanzie convenzionali stabilite nella CEDU e, dunque, sulla difficoltà di conciliare alcune ipotesi sanzionatorie (quali quelle regolate dalle articoli 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/2000) con le sanzioni amministrative che regolano situazioni largamente coincidenti, alla luce del principio *ne bis in idem*<sup>26</sup>.

---

*solo perché protratto nel tempo*", in *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, op. cit.

<sup>26</sup> Sull'evoluzione della nozione di sanzione amministrativa, in relazione al suo contenuto non risarcitorio, bensì afflittivo, cfr. FREGNI C., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, 2, pp. 210 e ss. Secondo questa studiosa, le ricadute della giurisprudenza CEDU sul divieto di *ne bis in idem*, potrebbero avere effetti dirompenti. La Fregni sottolinea che nel 1996/97 si è passati in Italia "[...] da un modello tradizionale tipico delle sanzioni amministrative in generale, di tipo risarcitorio o patrimonialistico – che ha come scopo precipuo il conseguimento

Le Sezioni Unite avevano risolto il problema, non affrontandolo direttamente, dunque nella sostanza aggirandolo, insistendo sulla diversità della natura delle sanzioni amministrative e penali; con ciò evitando il confronto con l'interpretazione sostanzialista della nozione di pena, ben più garantista, offerta dalla giurisprudenza sulla CEDU<sup>27</sup>. Ma certo non risolvendo il problema.

Un ulteriore aspetto che rende discutibile la chiave di lettura offerta dalle Sezioni Unite sul rapporto tra sanzioni amministrative e penali in campo tributario è rappresentato dal fatto che in base a questo assunto viene introdotto il principio che chi non è in grado di pagare un debito tributario è sottoposto ad una pena detentiva. Un'ulteriore conseguenza, con tutta probabilità incompatibile con il principio di ragionevolezza, indi contrastante con il principio di eguaglianza (art. 3 Cost).

Sulla base di queste considerazioni non sembra azzardato prevedere che il ragionamento condotto dalle Sezioni Unite penali in tema di doppio binario, ove sottoposto allo scrutinio della Corte di Strasburgo, difficilmente verrebbe confermato<sup>28</sup>. Le stesse considerazioni possono estendersi alla giurisprudenza della Corte di giustizia, con riferimento all'impianto sanzionatorio amministrativo e penale in tema di imposta sul valore aggiunto. Con la differenza, che trattandosi d'imposta armonizzata, il giudice penale, in presenza di una sanzione amministrativa già comminata del giudice tributario, potrebbe dichiarare estinto il processo in applicazione del principio del *ne bis in idem*.

È, d'altra parte, interessante constatare che Corte di Strasburgo, sulla base della valutazione del carattere afflittivo di talune sanzioni amministrative, ha, di fatto, preso le distanze da una prospettata tradizione costituzionale comune agli Stati membri, che legittimerebbe in talune

---

*di un'entrata di tipo risarcitorio o patrimoniale per la violazione degli obblighi fiscali – ad un modello personalistico (o penalistico) che si avvicina al carattere dell'illecito e delle sanzioni penali e pone, invece, l'accento sulla punizione del trasgressore. La questione ultima che si pone è se allora gli Stati possano continuare fiscali”, ad esercitare una piena discrezionalità nel modulare le sanzioni derivanti dall'inosservanza delle leggi p. 225.*

<sup>27</sup> Da ultimo proprio su questo argomento è intervenuto il Tribunale di Torino (IV sez. pen.) che con ordinanza in data 27 ottobre 2014 ha affrontato il tema della conformità e compatibilità dell'articolo 10-bis del d.lgs. n. 74/2000 con il divieto del *ne bis in idem*, in relazione agli articoli 4, Prot. n. 7, CEDU e 50 CDFUE, sottoponendo alla Corte di giustizia dell'Unione Europea la questione interpretativa pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 del TFUE (“[...] se sia conforme al diritto comunitario la disposizione di cui all'articolo 10-bis d.lgs. n. 74/2000 nella parte in cui consente di procedere alla valutazione della responsabilità penale di un soggetto il quale, per lo stesso fatto (omesso versamento delle ritenute) sia stato già destinatario della sanzione amministrativa irrevocabile di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997 (con l'applicazione di una soprattassa)”).

<sup>28</sup> Per un'ampia analisi critica degli effetti del doppio binario sanzionatorio cfr. PISTOLESI F., *Crisi e prospettive del principio del “doppio binario” nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1 parte I p. 29-55

circostanze la doppia macchina sanzionatoria (amministrativa e penale) in particolari ambiti di materia (in specie quella fiscale).

Sostanzialmente sulla stessa linea è anche la giurisprudenza della Corte di giustizia europea; definendo una vicenda in materia di imposte armonizzate (Iva) recentemente i giudici di Lussemburgo (Corte di giustizia, causa C-617/10 del 26 febbraio 2013 *Aklagaren c. Hans Akrberg Fransson*), hanno ritenuto che per medesime violazioni tributarie in materia dichiarativa, il principio del *ne bis in idem*, di fatto, non impedisce l'applicazione dapprima di una sanzione amministrativa (nella specie una sovratassa) e poi di una sanzione penale, a condizione tuttavia che la prima non sia da considerarsi sostanzialmente di natura penale, sulla base dei criteri dettati dalla Corte EDU.

### 3. Concorso tra illeciti penali e illeciti amministrativi in ambito tributario

Come abbiamo avuto modo di osservare, le molteplici criticità del sistema del doppio binario sanzionatorio sono rimaste per molto tempo confinate in ambito dottrinario; mentre il modello del doppio binario non ha certo favorito il colloquio tra la dottrina tributarista e quella penalista.

Di questa netta separazione un esempio di scuola è stato rappresentato di recente dalla vicenda *Dolce&Gabbana*, in cui una complessa questione di ristrutturazione della organizzazione societaria e del marchio dei due noti stilisti, contestata quantomeno con qualche semplicismo dall'Agenzia delle Entrate, si era risolta in prima battuta con il proscioglimento da parte del GUP di Milano.

La Cassazione, invece, (con la sentenza n. 7739 del febbraio 2012<sup>29</sup>), si era mostrata di diverso avviso, ritenendo che la ricostruzione del carattere elusivo della fattispecie rappresentata comportasse in base al principio della "*ragionevole prevedibilità*" degli effetti dell'operazione, la violazione dell'articolo 4 del d.lgs. 74/2000, e dunque, la penale responsabilità degli stilisti, che venivano rinviati a giudizio<sup>30</sup>. La vicenda ha dato

<sup>29</sup> Cass., 28 febbraio 2012, n. 7739.

<sup>30</sup> Il profilo forse più interessante delle considerazioni svolte su questo tema nasce dalla diversa prospettiva che assume nel nostro ordinamento il principio di legalità in materia penale, integrato dei principi di tassatività e determinatezza, rispetto al diritto sovranazionale europeo, che deve potersi applicare anche ai sistemi di *common law*, nei quali il principio di legalità è declinato dai criteri di prevedibilità e di conoscibilità agevole. Questi ultimi trovano un riferimento contenutistico anche nel nostro ordinamento nel principio di determinatezza, per cui in teoria il nostro modello dovrebbe condurre ad effetti più garantisti di quelli rappresentati dal diritto europeo e convenzionale. In ogni caso una soluzione a queste problematiche aperte, caratterizzate da margini di incertezza, non facilmente superabili *rebus sic stantibus*, in quanto interpretabili in modo ambivalente, dovrebbe raggiungerci, dando attuazione agli articoli 5 e 8 della delega fiscale.

successivamente luogo ad un'incredibile telenovela giudiziaria, a cavallo tra elusione, estero vestizione e abuso del diritto, in cui si sono contrapposte declinazioni diverse del principio di legalità, interne alla magistratura<sup>31</sup>.

Dall'analisi della giurisprudenza delle Corti Europee, emerge che la materia tributaria ha rappresentato di frequente, in una pluralità di ordinamenti, il principale ambito di applicazione del regime del doppio binario e del cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative per il medesimo fatto (previsto espressamente all'articolo 10 del d.l. 516/82 e pure a suo tempo ritenuto costituzionalmente legittimo con riguardo all'articolo 3 Cost.).

Proprio con riguardo al settore tributario la Corte EDU ritorna di recente sul punto.<sup>32</sup>

Essa distingue la materia fiscale in generale (che attiene alle prerogative pubblicistiche), sottratta alla propria giurisdizione e le sanzioni amministrative tributarie; queste senz'altro idonee a generare procedimenti vincolati al rispetto del principio del giusto processo (ove se ne riscontri una finalità punitiva, non meramente risarcitoria). Ne consegue, pertanto, che l'applicazione al contribuente di una sanzione amministrativa (una soprattassa) che posseda un chiaro connotato punitivo impedisce la sottoposizione a procedimento penale per la medesima violazione (vale a dire di frode fiscale) (caso Nykanen nonché, sulla stessa linea, il caso Luckydev), per contrasto con l'articolo 4, Prot. 7, della CEDU<sup>33</sup>.

<sup>31</sup> Un processo caratterizzato dall'annullamento nel 2012 (da parte della Cassazione) dell'ordinanza del GUP, che stabiliva per la prima volta la sanzionabilità penale dell'elusione; seguita dalla condanna per elusione sia da parte del Tribunale, sia della Corte di appello; conclusa con il definitivo proscioglimento nel 2014 da parte della Cassazione, cui aveva fatto da apripista la quinta sezione penale della Cassazione, che in altro processo per evasione fiscale (il processo Mytos), in un lungo *obiter dictum*, aveva smontato la tesi della sanzionabilità penale dell'elusione fiscale, in base alla quale la seconda sezione penale della Cassazione aveva dato avvio al processo *Dolce&Gabbana*.

<sup>32</sup> Per un'attenta analisi degli effetti della sentenza Grande Stevens della Corte di Strasburgo, sul doppio binario sanzionatorio amministrativo e penale in campo tributario, alla luce dei più recenti orientamenti della Corte EDU e della corte di giustizia europea cf. A. Poddighe, *Il divieto di ne bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la corte europea dei diritti dell'uomo: il caso Nykänen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, in Riv. Dir. Trib., 2014, parte IV, p. 104 e ss.

<sup>33</sup> Sul punto cfr. Nykänen c/ Finlandia, 20 maggio 2014, n.11828/11. Il signor Nykänen, accusato di non avere dichiarato al fisco € 33.000 di dividendi nel 2005, era stato condannato dal fisco svedese ad una sanzione amministrativa pari a € 1.700. Tre anni dopo, nel successivo giudizio penale era stato condannato a € 12.000 di multa e a 10 mesi di reclusione per frode fiscale. Adita la Corte EDU quest'ultima aveva considerato che il doppio binario sanzionatorio, riguardando i medesimi fatti, violava un diritto fondamentale del cittadino europeo di non vedersi giudicato o sanzionato una seconda volta per la stessa vicenda. In particolare la Corte al punto 40 della decisione rinvia al caso Jussila c/ Finlandia, 73053/01, nel quale dopo aver richiamato i criteri del caso Engel la Corte analizza con cura le caratteristiche della soprattassa finlandese, giungendo alla conclusione del carattere punitivo e non risarcitorio della stessa. Il che determina la violazione dell'art. 4, Protocollo 7, della CEDU. A conclusioni analoghe la Corte EDU era giunta in precedenza con il caso Zolotukhin c/ Russia, n.14939/03; in quel caso aveva considerato troppo restrittive le norme poste a tutela del doppio binario e, quindi, insufficienti a garantire il diritto convenzionale di non essere sottoposto ad un duplice giudizio e ad una duplice condanna per un medesimo fatto.

Senza contare poi che il principio di specialità tra sanzioni amministrative e sanzioni penali è stato esteso anche alla materia tributaria (articolo 19, d.lgs. 74/2000), per questa via allontanando, ma non eliminando, ipotesi di incompatibilità convenzionale.

La sussistenza di tale principio, infatti, è stata ad esempio esclusa nei rapporti tra il reato di omesso versamento di ritenute certificate (ex art. 10-bis, d.lgs. 74/2000), da un lato, e l'illecito amministrativo di ritardati o omessi versamenti diretti (ex art. 13, d.lgs. 471/97).

La più recente giurisprudenza interna (SS.UU., 37424/2013 e 37425/2013), riconoscendo un rapporto di progressione di offesa tra il reato e l'illecito amministrativo (rappresentando l'omesso versamento intermedio semplicemente un segmento dell'omissione complessiva sovrasoglia avente rilevanza penale, ex art. 10-bis d.lgs. 74/2000), conclude per la sussistenza di un concorso effettivo di illeciti (e non per un non chiaro concorso apparente di norme), con conseguente cumulo dei due tipi di sanzione<sup>34</sup>. Tanto sulla base di un'evidente diversità strutturale dell'illecito penale rispetto a quello amministrativo (dalla "certificazione" delle ritenute, alla soglia minima di omesso versamento e al differente termine rilevante ai fini dell'omissione)<sup>35</sup>

Tale diversità strutturale delle fattispecie astratte disciplinate escluderebbe il contrasto di tali disposizioni rispetto al principio dell'equo processo e del *ne bis in idem*, come statuiti dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo; unitamente alle ulteriori considerazioni che la violazione di siffatti principi implica il cumulo di sanzioni entrambe "penali".<sup>36</sup>

<sup>34</sup> Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza numero 37425 del 28 marzo 2013, avevano ritenuto compatibile la sanzioni amministrativa per l'omissione di versamenti relativi a ritenute d'imposta risultanti da certificazioni rilasciate ai sostituti, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, e la sanzione penale relativa al mancato versamento delle stesse ritenute, entro lo stesso termine dichiarativo, per un importo complessivo superiore a € 50.000. Secondo la Corte si sarebbe in presenza di una progressione illecita sanzionata sia dal punto di vista amministrativo, sia sotto il profilo penale, non contrastante, quindi, con il principio di *ne bis in idem*. Una ricostruzione quantomeno opinabile, anche dal punto di vista del diritto interno, che difficilmente può trovare un punto di raccordo con la più recenti sentenze delle Corti Europee. Si sofferma in particolare su questo punto FLICK, rilevando da un lato l'opinabilità della posizione assunta dalle Sezioni unite penali nel 2013 in tema di ritenute certificate non versate; dall'altro la necessità di integrare gli schemi interpretativi formalistici del nostro ordinamento penale con quelli sostanziali delle Corti europee; sottolineando che il percorso di adattamento interpretativo del diritto interno deve condurre, per ragioni sistematiche ad un ampliamento delle garanzie e non al suo contrario.

<sup>35</sup> Per un'analisi critica della giurisprudenza della Cassazione (III Sez. pen., 8 aprile 2014, n. 20266) anche alla luce della sentenza Corte EDU 20 maggio 2014, Nykänen c/ Finlandia, cfr. DOVA M., *Ne bis in idem in materia tributaria: prove tecniche di dialogo tra legislatori e giudici nazionali e sovranazionali*, in *Dir. pen. contemp.*, 5 giugno 2014. Negli stessi sensi cfr., Pierro M., *L'uso ptemiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in *Riv.Trim. Dir. Trib.*, 2014, n.3, p. 679 e ss.

<sup>36</sup> Sul punto in senso critico rispetto all'indirizzo delle Sezioni Unite circa la compatibilità delle sanzioni amministrative per omesso versamento di ritenute certificate e di IVA e le sanzioni penali stabilite dagli art. 10 bis e 10 ter del dl.gs.74 /2000, cfr. D'ANGEL O G., *Ne bis in idem e sanzioni tributarie: precisazioni dalla Corte EDU* in *Rass.Trib.* 2015 n. 1 p.253 e ss.

Tuttavia, se si osservano i più recenti indirizzi della giurisprudenza europea, ai fini della qualificazione normativa della sanzione occorre (come detto) che si abbia riguardo al fatto concreto contestato, ovvero all'identità dello stesso nell'ambito delle disposizioni messe a confronto e in rapporto di presunta specialità.

Si potrebbe forse sostenere che il raccordo tra la sanzione penale relativa all'omesso versamento di ritenute certificate o di IVA non versata soprasoglia, ai sensi degli articoli 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/ 2000 e la sanzione amministrativa per lo stesso oggetto, non inciderebbero sul divieto di *ne bis in idem*, in quanto richieste dallo stesso contribuente.

Ma è quanto meno dubbio che anche questa interpretazione reggerebbe al vaglio della giurisprudenza delle Corti europee, perché la sovrapposizione delle basi economiche relative alle due sanzioni è identica; ed in ogni caso, trattandosi di vicende in cui manca ogni intento fraudolento o di evasione, sembra chiaro che la sanzione penale è impiegata più come mezzo di pressione, al fine di incassare l'imposta dovuta e la relativa sanzione amministrativa, che come strumento di repressione di un illecito. Un impiego improprio della sanzione penale che ne oblitera il carattere di *extrema ratio* e determina conseguenze irragionevoli e disparità tra chi al termine del periodo evidenzia una condizione di insolvenza che non gli consentirà di proseguire l'attività e chi si trovi in una posizione di temporanea incapacità a far fronte agli impegni fiscali.

A questo punto appare discutibile anche la previsione di cui all'articolo 187-bis del d.lgs. 58/98 che in materia di abuso di mercato recando la formula "salvo le sanzioni penali", rinvia all'applicazione delle sanzioni amministrative normativamente previste per le manipolazioni di mercato, ove "il fatto costituisca più grave reato". Tale formulazione alluderebbe ad un non chiaro cumulo di sanzioni (amministrative e penali), di dubbia compatibilità col principio del *ne bis in idem* e, peraltro, poco giustificato in base ai principi affermati dalla Corte di Strasburgo nella sentenza *Grande Stevens*.

Sicché sulla duplicazione sanzionatoria dell'illecito di omesso versamento delle ritenute certificate la soluzione, per dare attuazione al diritto convenzionale (in specie al principio del *ne bis in idem*), appare per taluni ancorata al passaggio ad una questione di legittimità costituzionale per violazione dell'art. 117, comma 1, della Costituzione (in relazione all'art. 4, Protocollo 7 CEDU).<sup>37</sup>

<sup>37</sup> La compatibilità dell'attuale modello di doppio binario sanzionatorio, amministrativo e penale per contrastare gli abusi di mercato è stata messa in discussione quasi in contemporanea sia dalla Cassa penale (Cass., quinta sez. pen. ord. 15 gen. 2015, n. 3333), sia dalla sezione tributaria, ord. 21 gen. 2015 n. 950. Quest'ultima è di

Un'alternativa potrebbe essere rappresentata, ove si ritenga praticabile un'interpretazione conforme al diritto sovranazionale dell'art. 649 c.p.p., di estenderne la portata anche all'ipotesi in cui già vi sia stato un giudizio definitivo sul fatto, nell'ambito di un procedimento formalmente qualificato come amministrativo, ma di natura sostanzialmente "affittiva" (sulla base dei parametri elaborati dalla giurisprudenza di Strasburgo).

In questa ipotesi, ritenuto il carattere sostanzialmente penale della sanzione amministrativa, il divieto di un secondo processo penale a carico del medesimo imputato per i medesimi fatti, dovrebbe concludersi con una pronuncia di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 469 c.p.p. del processo penale, avviato ai sensi di una delle disposizioni regolate dal d.lgs. 74/2000<sup>38</sup>. Nell'ipotesi, invece, in cui si sia in presenza di due provvedimenti definitivi per il medesimo fatto, a carico della stessa persona, la questione della individuazione di quale delle due sanzioni definitive debba applicarsi in quanto da considerarsi meno grave ai sensi dell'articolo 469 c.p.p. è rimessa al giudice dell'esecuzione, il quale, anche in questa ipotesi, in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata del divieto di *ne bis in idem* del diritto convenzionale ed europeo, dovrebbe dare esecuzione alla sentenza caratterizzata dal minor grado di afflittività, vale a dire quella del giudice tributario<sup>39</sup>.

Questa soluzione, costituzionalmente orientata, ove ammissibile evita di mettere in discussione quei diritti fondamentali alla cui tutela è preposto non solo il diritto sovranazionale, ma anche il diritto interno e che conferisce robustezza ad un giudizio di bilanciamento e di apprezzamento delle posizioni giuridiche tutelate e che si è ritenuto vada altresì riservato agli ordinamenti nazionali a fronte di un evidente contrasto tra disposizioni interne e disposizioni CEDU, al fine di assicurare la tutela dei diritti fondamentali.

---

particolare interesse perché pur non riguardando la materia tributaria, ne appare sicuramente influenzata. La Corte sembra suggerire alla Consulta una lettura attenuata del divieto di *ne bis in idem*, che salvi la doppia sanzione amministrativa e penale, con" ...*il cumulo delle rispettive sanzioni, valutando la possibile applicazione del principio della progressione illecita tra le due fattispecie, penale e amministrativa.*" Tuttavia si tratta di una ricostituzione solo apparentemente intermedia; nei fatti la Cassazione muove lungo binari sostanzialmente diversi rispetto a quelli percorsi dalla CGE e dalla Corte EDU: un'interpretazione formalista inconciliabile con la tutela sostanziale del divieto di "*ne bis in idem*", offerta dalla giurisprudenza europea, alla quale anche il nostro ordinamento dovrà adeguarsi.

<sup>39</sup> Sul punto cfr. in senso conforme GIOVANNINI A., *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, pp. 1164 e ss. Sul punto specie p.1182-1183. Secondo questo studioso un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 669 c.p.p., in sede di esecuzione, in presenza di due condanne per il medesimo fatto da parte del giudice tributario e di quello penale, dovrebbe condurre, ritenuto il carattere sanzionatorio della sanzione nominalmente amministrativa, ma penale in ragione della sua afflittività, ad applicare quest'ultima, in quanto di minore gravità rispetto a quella pronunciata dal giudice penale.

Gli arresti della giurisprudenza di Strasburgo, in definitiva, sembrano coerenti all'esigenza di assicurare una valvola di sicurezza del sistema di garanzie, non contrastando il principio di legalità (alla luce, come anticipato, anche della sua rilettura sostanziale e non più solo meramente formale); principio, quest'ultimo, propedeutico alla violazione o meno del principio di *ne bis in idem* e coerente al più basilare principio di ragionevolezza, che è canone generale del diritto interno e del diritto europeo.

#### **4. Doppio binario, principio di specialità e divieto di *ne bis in idem*: una difficile convivenza**

Da ultimo, proprio sul versante di una interpretazione adeguatrice del doppio binario sanzionatorio in campo tributario alla luce della giurisprudenza delle Corti europee, si segnala la ricostruzione sistematica proposta da Alessandro Giovannini; un contributo originale per cercare se non di eliminare ogni criticità, quantomeno di sbrogliare nudi più intricati della matassa ordinamentale e giurisprudenziale, evidenziando alcuni punti fermi.

L'autore esordisce ammettendo che "il sistema di diritto sostanziale processuale italiano - occorre prenderne atto senza inutili giochi di parole - mal si presta ad essere adattato in via semplicemente interpretativa alle superiori istanze messe in luce dalla sentenza Grande Stevens e dalle altre innanzi richiamate. Questa situazione è la conseguenza, proprio, delle concezioni alle quali ho accennato e che si sono "infiltrate" nell'intera architettura della nostra legislazione repressiva, rendendo ancor più impervia l'opera affidata al solo operare di dottrina e giurisprudenza.

Nonostante queste difficoltà, le osservazioni che seguono si propongono di suggerire interpretazioni che consentono di avvicinare il più possibile la formazione attuale al principio del *ne bis in idem* per come affermato dalla Corte di Strasburgo; dall'altro, di dare avvio ad una discussione progettuale, finalmente di sistema, che de iure condendo sappia ridisegnare le architravi del sistema stesso, ambisca a mettere in collegamento la disciplina punitiva sostanziale e quella processuale penale tributaria, al loro interno e tra di loro, superando dualismi e frammentazioni ormai non più proponibili alla luce, proprio, del diritto internazionale e del diritto comunitario<sup>40</sup>.

Non è mia intenzione riprendere l'insieme del percorso argomentativo svolto nel saggio di Giovannini; mi sembra, invece, opportuno richiamarne alcuni passaggi, utili ad inquadrare in

<sup>40</sup> GIOVANNINI A., *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, op. cit.

chiave sistematica il rapporto tra i principi del giusto processo, i conflitti determinati dal doppio binario sanzionatorio e il sistema della giustizia tributaria, che ho definito sinteticamente sotto assedio nelle pagine precedenti su cui cercherò in conclusione di offrire qualche riflessione ulteriore.

Il primo risultato cui perviene l'autore (che cercherò di evidenziare alla luce del diritto convenzionale e della giurisprudenza europee) si riferisce al fatto che il nostro ordinamento prevede una pluralità di sanzioni afflittive, dunque considerabili come penali dall'angolo visuale sia del diritto convenzionale, sia del diritto europeo, per gli effetti che comportano nella sfera giuridica dei destinatari. Si tratta di disposizioni che non riguardano soltanto il rapporto tra sanzioni penali in senso stretto e sanzioni amministrative di natura penale, ma coinvolgono anche la misura della confisca per equivalente del profitto dei reati di evasione o di omesso versamento di ritenute ai sensi degli articoli 2, 3, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del d.lgs. 74 /000.

Per l'applicazione di questa pena considerata accessoria, sicuramente afflittiva, si osservano in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter c.p., in caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, ai sensi dell'articolo 444 c.p.p. È sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengono a persone estranee al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.<sup>41</sup>

In buona sostanza, si tratta di un apparato sanzionatorio plurimo, caratterizzato in ogni sua manifestazione dal carattere di afflittività, di cui il meno che si possa dire è che il principio di specialità, anche quando non viene espressamente derogato non sempre sembra in grado di evitare sovrapposizioni, in contrasto con il principio di *ne bis in idem*.

Al riguardo si può rilevare l'affinamento della giurisprudenza della Corte EDU che, a partire dalla già citata sentenza Jussila, vincola la qualificazione delle sanzioni al carattere non risarcitorio che queste assumono nell'ordinamento nazionale, indipendentemente dall'onere che queste rappresentano per il contribuente. Nella sentenza Nykänen del 2014, come visto, la Corte di Strasburgo aveva considerato penale una sanzione stabilita dall'amministrazione

---

<sup>41</sup> Sul carattere afflittivo assunto dalle misure di prevenzione finalizzate al contrasto della criminalità economica, la letteratura sia penalista sia tributaria è assai ampia. È interessante notare che anche la dottrina civilista ha formulato precise riserve rispetto i limiti di una legislazione asistemica, poco attenta alle garanzie in tema di tutela della libertà di iniziativa economica della proprietà. Su questo tema in particolare cfr. A.M. MAUGERI, *La direttiva 2014/42/UE relativa alla confisca degli strumenti e dei proventi del reato nell'Unione europea tra garanzie ed efficienza: un "work in progress"*. In *Diritto Penale Contemporaneo*, 2014, PDF pag. 1- 54, specie par. 7 e 8

finanziaria, pari al 5,5% dell'imposta non dichiarata, proprio in considerazione della sua natura di soprattassa.

Una soluzione ermeneutica indubbiamente ragionevole, che trova un precedente nel nostro ordinamento nella sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione (6 maggio 1993, n. 5246) che aveva definito la natura penale della soprattassa rispetto alla funzione risarcitoria assegnata agli interessi di mora.

Resta poi l'ambiguità concettuale del principio di specialità, derogato dall'articolo 13, comma 1, 2 e 2-bis e disciplinato dal successivo art. 19 del d.lgs. 74/2000. Pochi dubbi, secondo questo studio circa la difficile compatibilità/convivenza dei decreti n. 471 e 472 del 1997, del d.lgs. 74/2000 e della novella introdotta con la legge n. 244/2007 (legge finanziaria 2008) con il principio di ne bis in idem e con le altre disposizioni fissate negli articoli 20 e 21 d.lgs. 74/2000.

Rileva l'autore che queste diffuse incongruenze sono determinate dal fatto che il principio di specialità e il principio ne bis in idem operano su un piano completamente diverso; in ogni caso, come ho indicato in precedenza, il principio di specialità sembra essere stato introdotto nel d.lgs. 74/2000 solo per evitare più eclatanti vizi di costituzionalità. La sua applicazione nell'attuale impianto sanzionatorio è infatti del tutto residuale.

In buona sostanza, la sanzione penale, nell'economia del vigente sistema sanzionatorio (basato sul doppio binario) assume, nella maggior parte delle ipotesi regolate dal d.lgs. 74/2000, la funzione di sommarsi alle sanzioni amministrative, in deroga al principio di specialità, per assicurare all'erario un gettito il più ampio possibile.

Le stesse considerazioni possono essere rivolte alla confisca per equivalente, il cui carattere affittivo è stato riconosciuto sia dalla giurisprudenza della Suprema Corte, sia dall'ordinanza del 2 aprile 2009, n. 97, della Corte costituzionale. Quest'ultima, nel definire la natura giuridica della misura, ha sottolineato che "la mancanza di pericolosità dei beni che sono oggetto della confisca per equivalente, unitamente all'assenza di un rapporto di pertinenzialità (inteso come nesso diretto, attuale e strumentale) tra il reato e detti beni, conferiscono all'indicata confisca una connotazione prevalentemente affittiva, attribuendole, così una natura essenzialmente sanzionatoria".<sup>42</sup>

<sup>42</sup> Sul tema dei rapporti tra "costi da reato" e il doppio binario processuale in campo tributario cfr. ex multis A. CARINCI, *La disciplina sui costi da reato abbandona il doppio binario tra giudizio tributario e giudizio penale?*, in: Corr. Trib. 2013, p.63 e ss. G. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*. In Rass. Trib. 2012, n. 6, p. 1427 e ss.; F. TUNDO, *Indeducibilità di costi da reato: i difficili rapporti tra processo penale processo tributario*, in Corr. Trib. 2012, 1682 e ss.; A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza*

Il che equivale a dire che in tutte le ipotesi in cui il contenuto economico della sanzione amministrativa, sostanzialmente penale, si sovrappone al medesimo contenuto economico della sanzione penale in senso stretto, il carattere di pena accessoria del sequestro per equivalente a fini di confisca, non evita la sovrapposizione con la sanzione penale avente ad oggetto il medesimo contenuto economico, in aperta contraddizione col divieto di ne bis in idem. Un impianto sanzionatorio, quello della confisca per equivalente, esteso senza alcun equilibrio o coordinamento ad ipotesi di omesso versamento di imposte, in cui il più delle volte manca il dolo, ben diverse dalle ipotesi più gravi quali la frode fiscale disciplinate dagli art. 2, 3, 8 del dl.gs.74/2000, in evidente contrasto con l'art. 3 cost.

Da ultimo, il saggio confronta il principio del ne bis in idem con il principio di specialità di cui all'articolo 19 d.lgs. 74/2000, anticipando che si tratta di due principi distinti, diversi anche sotto il profilo della operatività, di cui occorre confrontare gli effetti rispetto al modello sanzionatorio regolato dal richiamato decreto.

In buona sostanza il principio di specialità, così come regolato dall'articolo 19 ha tradotto la volontà del legislatore di evitare il rischio di doppie imposizioni, nonché di ottenere questo risultato attraverso uno schema individuato dalla legge, attraverso la predeterminazione degli elementi di specialità. Tuttavia, la sovrapposizione tra il principio di specialità e il divieto di ne bis in idem è soltanto apparente, perché se è vero che il criterio di specialità è finalizzato ad impedire la duplicazione delle pene, per altro verso, intervenendo ex post, solo dopo la conclusione del procedimento penale, opererebbe (a parere dell'autore) a favore della misura anche formalmente qualificata come penale, mentre il ruolo e la struttura del principio di ne bis in idem si comportano in modo molto diverso.

Essi tendono, infatti, ad evitare che, concluso un procedimento, comunque caratterizzato in senso afflittivo, se ne possa mantenere in vita un altro, mentre in base al principio di specialità il procedimento sanzionatorio che produrrà effetti è quello caratterizzato nel senso della specialità.

Le disposizioni di coordinamento introdotte agli articoli 19, 20 e 21 del d.lgs. 74/2000 per evitare le doppie imposizioni, in attuazione del principio del doppio binario, stabiliscono che l'Amministrazione finanziaria deve fissare le sanzioni amministrative corrispondenti alle violazioni accertate, sospendendone l'applicazione nel caso di avvio in parallelo di un

---

*rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, in Rass. Trib. 2012, p.1459 e ss. Su questo argomento, per i profili più strettamente penalisti, vedi: I.CARACCIOLI, *Il ripristino delle pregiudiziali nella nuova disciplina dei costi da reato*, in R.D.T., 2012 parte I p.576 e ss.

procedimento penale, attendendone la conclusione. All'esito, in caso di condanna penale l'Amministrazione non darà corso alle sanzioni amministrative già irrorate; mentre nell'ipotesi di assoluzione del contribuente-imputato provvederà ad applicare le sanzioni sospese.

La ratio di questa scelta è abbastanza comprensibile: il legislatore con questo modello si tutela rispetto al fatto che un capo di imputazione non ben formulato o comunque non accolto dal giudice penale determini l'impunità del contribuente anche sul piano amministrativo. Una scelta che se può apparire a prima vista comprensibile, è sicuramente datata e conduce ad esiti inevitabilmente confliggenti con i principi del diritto convenzionale ed europeo: una soluzione che si pone in evidente contrasto sia con l'articolo 4, Protocollo 7, della CEDU, sia con l'articolo 50 del Carta dei diritti fondamentali che tutela il medesimo principio.

In definitiva, nel ne bis in idem sostanziale non si pone alcun problema di specialità, ma di temporalità, essendo il principio solo finalizzato ad impedire che, concluso definitivamente il primo giudizio (normalmente amministrativo, caratterizzato da sanzione afflittiva), possa proseguire un altro giudizio penale per gli stessi fatti, frutto di una medesima condotta, coperti dalla prima sentenza.

Il principio di specialità, viceversa, non segue alcuna logica temporale; esso si affida ai criteri di specialità predefiniti dal legislatore all'interno delle diverse norme, privilegiando la sanzione che presenta caratteristiche di specialità nel sistema sanzionatorio tributario, di norma quella penale.

In questo modo, si evita che la sanzione penale si sovrapponga a quell'amministrativa in violazione del principio di ne bis in idem; tuttavia non vale l'inverso, per cui nel caso di assoluzione da parte del giudice penale, le sanzioni amministrative in precedenza sospese dall'Amministrazione in attesa della conclusione del processo penale, vengono rese esecutive. Una condizione incompatibile con l'interpretazione del divieto di ne bis in idem offerta dalla giurisprudenza delle Corti europee.

Osserva conclusivamente sul punto Giovannini che "l'insussistenza del fatto" all'esito della sentenza penale di proscioglimento del contribuente-imputato, che fa ritornare in vita la sanzione amministrativa "fantasma", non deve trarre in inganno. La lettura sostanzialista del divieto di una seconda condanna per "i medesimi fatti", secondo la giurisprudenza della Corte EDU, ripresa dai giudici di Lussemburgo, si riferisce alla medesima condotta, alla quale, in

base al criterio del doppio binario sanzionatorio, occorre fare riferimento al fine di valutare se vi è stata o meno violazione del principio di ne bis in idem.

In definitiva, se alla medesima condotta il sistema sanzionatorio ricollega una duplice sanzione, l'applicazione della sanzione amministrativa, all'esito dell'assoluzione da parte del giudice penale, si pone in evidente contrasto con l'articolo 4, protocollo 7, della CEDU.

Il principio di specialità "salva" dalla violazione del divieto convenzionale di un doppio procedimento per gli stessi fatti, in presenza di una condanna penale che rende inapplicabili le sanzioni definite dalla legge "amministrative", ma sostanzialmente penali.

Nel caso, inverso, la medesima condotta, in seguito all'assoluzione da parte del giudice penale, facendo rivivere le sanzioni amministrative, non può evitare il contrasto con il divieto di ne bis in idem sostanziale, protetto dall'articolo 4 CEDU e, non va dimenticato, anche dal nostro ordinamento costituzionale<sup>43</sup>.

Il tentativo di lettura sistematica del sistema del doppio binario sanzionatorio non trascura la possibilità di interpretare l'articolo 20 d.lgs. 74/2000, nel senso che il parallelismo e la non interferenza reciproca di due procedimenti cesserebbe con la definizione di uno dei due. In questa ipotesi, alla luce dei principi che emergono dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, divenuto definitivo uno dei due procedimenti (di norma quello tributario), l'altro procedimento o processo dovrebbe essere dichiarato improcedibile o estinto in applicazione del divieto di ne bis in idem.

Una soluzione non del tutto appagante anche per Giovannini, sia perché obbliga a tenere in vita due procedimenti, comunque impegnativi e costosi anche su al piano economico, avendo la certezza che uno dei due non produrrà alcun effetto; con una serie di conseguenze a catena, lasciate al caso ovvero all'abilità dei difensori, prive di ragionevolezza e, dunque, a rischio di incostituzionalità per violazione dell'articolo 3 Cost.

In ogni caso resterebbe aperta la questione della diversa operatività del divieto di ne bis in idem in materia di imposte armonizzate, quali l'Iva e le accise, in cui il divieto è immediatamente operante e può essere fatto valere dal giudice in ogni grado di giudizio in applicazione dell'art. 50 CDFUE<sup>44</sup>; rispetto alle altre imposte dirette, in cui l'effettiva operatività del principio dovrebbe essere rimessa ad una declaratoria di incostituzionalità, ai

<sup>43</sup> Sul punto cfr. TABET G., *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2013, 2.

<sup>44</sup> L'art. 50, stabilisce: (Diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato). *Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è stato già assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge*".

sensi dell'articolo 117 Cost. e 4, Prot. 7, CEDU, dell'articolo 20 del d.lgs. 74/2000, nella parte in cui quest'ultimo non consente di rispettare il divieto di ne bis in idem ex art. 4, Prot. 7 CEDU, che fungerebbe da norma interposta (rispetto all'articolo 117, comma primo, Cost.) nel giudizio di costituzionalità.<sup>45</sup>

Sembra in ogni caso evidente che proprio alla luce della diversa operatività del divieto nel diritto interno, a seconda che si tratti di imposte dirette, regolate dal diritto convenzionale, ovvero di imposte armonizzate, in cui l'articolo 50 della Carta di Nizza rende il divieto di ne bis in idem immediatamente operante, si imponga in tempi brevi una soluzione legislativa che dia attuazione alla giurisprudenza europea, secondo canoni di ragionevolezza.

Il saggio di Giovannini, si occupa anche degli altri profili della vicenda, più strettamente processuali, anch'essi caratterizzati da soluzioni originali di indubbio interesse che tuttavia non rientrano nell'economia di questo lavoro, il cui obiettivo è quello di leggere il sistema vigente di giustizia tributaria alla luce dei principi del giusto processo richiamati dalla CEDU, scolpiti nell'articolo 111 della Costituzione.

In conclusione, sul punto, è difficile immaginare che alla luce della più recente giurisprudenza delle Corti europee in campo tributario sul divieto di ne bis in idem, il modello sanzionatorio italiano basato su un doppio binario in cui la sanzione penale è utilizzata in prevalenza per facilitare il recupero delle imposte evase e delle corrispondenti sanzioni amministrative, possa a reggere ancora lungo.<sup>46</sup> Il doppio apparato sanzionatorio infatti, si caratterizza per un uso almeno in parte improprio delle sanzioni penali; una condizione che è stata ulteriormente aggravata dalla previsione delle ulteriori ipotesi di reato regolate dagli articoli 10 bis, 10 ter e 10 quater. Non è dunque un caso che l'applicazione del principio di specialità, previsto dall'articolo 19 del dl.gs. 74 2000, per evitare il cumulo delle sanzioni, rappresenta di fatto l'eccezione rispetto alle deroghe introdotte dall'articolo 13.<sup>47</sup> Ma a parte

<sup>45</sup> Su questi profili con ampi richiami dottrinari e giurisprudenziali, cf. A. PODDIGHE, *Il divieto di ne bis in idem tra procedimento penale e procedimento tributario secondo la corte europea dei diritti dell'uomo: il caso Nykänen v. Finland e le possibili ripercussioni sul sistema repressivo tributario interno*, op. cit. specie il 5

<sup>46</sup> Vale forse la pena di sottolineare che se è vero che nel 2014 il sistema della giustizia tributaria in Italia è stato oggetto di grande attenzione in relazione ai più recenti indirizzi delle corti europee, la parte più sensibile della dottrina ne aveva messo in rilievo le criticità anche in precedenza. Su questo tema ex multis cfr. MARELLO E., *Evanescenza del principio di specialità e dissoluzione del doppio binario: le ragioni per una riforma del sistema punitivo penale tributario*, in Riv. Dir. Trib., 2013 p. III, p. 269 e ss.

<sup>47</sup> Un'ampia e attenta analisi del principio di specialità regolato dall'articolo 19 del Dl Gs 74 2000, piegato all'esigenza di favorire in ogni modo l'incasso dell'imposta evasa e delle relative sanzioni amministrative e svolto da PIERRO M., *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, L' autrice sottolinea il "contributo" offerto dalla Cassazione alla crisi del principio di specialità, attraverso una lettura parziale della giurisprudenza della corte di giustizia europea e attraverso il diniego di applicabilità del principio di specialità alla

questa marginalizzazione legislativa del principio di specialità, che indica una disattenzione diffusa al sistema di garanzie che dovrebbe caratterizzare un moderno Stato di diritto, il vero nodo è rappresentato dal modello di doppio binario sanzionatorio procedimentale e processuale, la cui articolazione svuota di contenuto il principio di specialità sostanziale. Con evidenti conseguenze in termini di proporzionalità, ragionevolezza, eguaglianza.

### **5. Giustizia tributaria, sanzioni e principio del giusto processo: necessità di una lettura sistematica**

Nelle pagine precedenti ho avuto modo di sottolineare che il nostro sistema di giustizia tributaria è sotto assedio. Non si tratta soltanto delle questioni che attengono alla compatibilità del sistema di doppio binario con la giurisprudenza europea. Si tratta di comprendere che l'intera vicenda tributaria richiede di essere riletta alla luce dei principi distributivi costituzionali e delle garanzie che debbono accompagnare l'azione amministrativa nella gestione delle imposte.

Una questione che non rinvia soltanto all'articolo 97 della Costituzione, ma che è imposta dalla necessità di assicurare una ragionevole uguaglianza dei cittadini davanti alla legge tributaria, ai sensi dell'articolo 3 della nostra Carta costituzionale. Una condizione che, va detto senza infingimenti, è tutt'altro che assicurata ed investe sia la gestione, sia le singole imposte, nelle quali è difficile parlare di ordinamento (figuriamoci di sistema) come imporrebbe l'articolo 53, comma secondo, Cost.

L'irrompere con prepotenza nel corso del 2014 della giurisprudenza delle Corti europee nel nostro diritto nazionale, a seguito della sentenza Grande Stevens, obbliga ad una riflessione ulteriore, che investe complessivamente il sistema della giustizia tributaria.

A partire dal fatto che, per ragioni che è intuitivo sottendere, l'accesso alla Corte di Strasburgo è precluso a tante realtà produttive minori, travolte dalla recessione del 2008, dal lungo tunnel della crisi depressiva e dalla sanzionabilità penale del mancato versamento di ritenute certificate e di Iva, introdotta con gli artt. 10-bis e 10-ter, del d.lgs.74/2000, senza un

---

doppia sanzione amministrativa e penale per mancato versamento di Iva dichiarata o di ritenute certificate. La Piero sottolinea che la teoria della progressione criminosa tra illeciti amministrativi e penali elaborata dalla Cassazione in questa ipotesi per mantenere la doppia sanzione non trova alcun riferimento normativo. L'irragionevolezza della interpretazione offerta dalle Sezioni Unite, su questo argomento, secondo l'autrice, la si evince dal lato delle conseguenze che questo determina; in una pluralità di potersi il mancato versamento delle somme dovute al fisco è determinato proprio dalla sovrapposizione tra sanzioni amministrative e cautelari.

minimo di raccordo ed equilibrio rispetto alle altre fattispecie criminose, caratterizzate da una maggiore pericolosità sociale, a partire dalla qualificazione del dolo.

Le questioni legate ai conflitti che il modello di giustizia tributaria determina rispetto ai principi convenzionali e di diritto europeo, esaminati sinteticamente nelle pagine precedenti, hanno posto in secondo piano il rapporto tra giusto processo e giustizia tributaria, che presenta anch'esso criticità evidenti<sup>48</sup>.

Vediamo ora in estrema sintesi quali sono i tratti essenziali che caratterizzano il giusto processo ai sensi dell'articolo 111, comma secondo, della Costituzione<sup>49</sup>.

La norma chiarisce anzitutto che il processo *“si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo e imparziale”*. Si tratta, in sostanza, del noto principio del contraddittorio e della parità delle armi, che consente a ciascuna parte di concorrere alla formazione della decisione, già rinvenibile negli articoli 3 e 24 della Costituzione.

Proprio attraverso il principio del contraddittorio veicolano problematiche complesse, di grande attualità, particolarmente discusse; anzitutto quella dell'effettività del principio in relazione alla prova, alle questioni rilevabili d'ufficio<sup>50</sup>, ai procedimenti che prevedono un contraddittorio differito<sup>51</sup>.

Il principio della terzietà ed imparzialità del giudice rimanda, viceversa, a due concetti non sovrapponibili, ma che nelle intenzioni del nostro legislatore (e di quello europeo, per l'art. 6 CEDU) si integrano a vicenda, perché entrambi volti ad evidenziare sia la non equidistanza del giudice, sia l'apparenza di non equidistanza dello stesso<sup>52</sup>.

<sup>48</sup> Su questo tema si segnala l'intervento introduttivo del Convegno di studio su *“Giustizia tributaria e giusto processo”*, svolto dal Presidente della Corte costituzionale, Prof. Franco GALLO, pubblicato in *Rass. trib.*, 2013, 2, pp. 303 e ss. Secondo questo autorevole studioso la modesta qualità della preparazione dei giudici tributari, in una materia caratterizzata da spiccato tecnicismo ha limitato la proposizione di questioni di costituzionalità tecnicamente ben formulate e ha favorito la funzionalizzazione del processo tributario alla tutela dell'interesse fiscale. Ma secondo Gallo è la struttura complessiva della giustizia tributaria che rende difficile l'affermarsi del giusto processo tributario.

<sup>49</sup> A seguito della riforma costituzionale avvenuta con l. 2/1999, *“Inserimento dei principi del giusto processo”*. I primi due commi dell'art. 111 della Costituzione stabiliscono: *“la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”*. La formula ampia si riferisce ad ogni tipo di processo, compreso quello tributario regolato dal d.lgs. n. 546/1992.

<sup>50</sup> Vale a dire diritto delle parti di conoscere tutti gli elementi sui quali la decisione si formerà (o potrebbe formarsi), nonché di poter contravvenire agli stessi (sia deducendo, sia provando). Il diritto al contraddittorio concerne sia la valorizzazione degli elementi fattuali, sia la loro qualificazione giuridica (ove la stessa risulti in sostanza *“nuova”*).

<sup>51</sup> Si pensi al provvedimento monitorio e cautelare *inaudita altera parte*; essi in tanto rispettano la garanzia costituzionale del contraddittorio in quanto la possibilità di esercitare il contraddittorio (per chi dapprima privato di tale diritto) venga ugualmente riconosciuta (anche se in via eventuale, come nel caso del procedimento monitorio).

<sup>52</sup> A condizione naturalmente che sia rilevabile da un osservatore di buona fede. A tal proposito cfr. Corte

Si tratta, in sostanza, di una garanzia processuale strettamente connessa a quella della “precostituzione” e del “giudice naturale” di cui all’articolo 25 della Costituzione, la prima garantendo l’individuazione del giudice in base a criteri generali prefissati; la seconda che anche il giudice-persona fisica sia individuato in base a criteri prefissati dalla legge, generali ed astratti rispetto alla fattispecie concreta.

Da ultimo la norma assicura il diritto ad una “ragionevole durata del processo”, diritto già riconosciuto sia dalla CEDU (all’articolo 6), sia dalla giurisprudenza costituzionale (perché desumibile dall’articolo 24 della Costituzione)<sup>53</sup>. Resta, tuttavia, poco chiaro come debba essere valutata la ragionevole durata del processo, parametrando la stessa ad una effettiva sproporzione rispetto ad una situazione in media “tollerata” dal cittadino<sup>54</sup>.

Come si vede l’articolo 111 della Costituzione richiama (attraverso i principi) una serie di questioni tra loro connesse, le cui lacune in termini di garanzie determinano una condizione sinergica negativa, che si riflette sia sull’apparenza di indipendenza della giurisdizione, sia (nel merito) sui suoi standard.<sup>55</sup>

Un tema di straordinaria attualità, dato che, come detto, ha visto interrogare sia il nostro giudice delle leggi, sia da ultimo la Corte di giustizia dell’UE, sugli effetti del sistema di doppio binario procedimentale (amministrativo e penale) e del principio di *ne bis in idem*, alla luce degli articoli 50 e 51 della Carta di Nizza.

Occorre ora, conclusivamente, soffermarsi su una ulteriore questione che investe i rapporti tra la giustizia tributaria e i principi del giusto processo, così come definiti dall’articolo 6 della CEDU e dall’articolo 111 della Costituzione, vale a dire il problema dell’indipendenza delle commissioni tributarie, intesa alla luce della giurisprudenza della Corte EDU, come “apparenza di indipendenza”.<sup>56</sup>

---

Europea dei Diritti dell’Uomo, 26 ottobre 1984, *De Cubber c/ Belgio*. La sentenza sottolinea come il concetto di “imparzialità” debba intendersi sia in senso soggettivo (rileva in tal caso l’effettiva parzialità del giudice, che va dimostrata), sia in senso oggettivo (rilevano anche quelle condizioni esteriori, e dunque, le apparenze, che possano pregiudicare l’amministrazione della giustizia).

<sup>53</sup> Sotto questo profilo la Legge Pinto ha reso il quadro più grave, con un inutile spreco di magistrati e di risorse economiche.

<sup>54</sup> Al di là dei principi presi in esame la norma stabilisce ulteriori e diverse garanzie previste ai commi successivi, a partire da quella della motivazione dei provvedimenti giurisdizionali di cui al comma 6 dell’articolo 111 Cost., nonché dal ricorso straordinario per Cassazione di cui al comma 7 della norma.

<sup>55</sup> TABET G., *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, op. ult. cit.

<sup>56</sup> Sottolinea questi profili, TESAURO F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, pp. 309 e ss., secondo cui “*molti sono tuttora i problemi irrisolti*” (p. 313).

Proprio partendo da questi presupposti, infatti, la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia da ultimo (con ordinanza n. 280/3/2014)<sup>57</sup> ha sollevato profili di incompatibilità delle incongruenze che caratterizzano il sistema di giustizia tributaria con l'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), nonché con l'art. 111 della Carta costituzionale, eccependo la illegittimità costituzionale di disposizioni che, per l'appunto, violerebbero i principi di indipendenza e di imparzialità del giudice tributario<sup>58</sup>.

I motivi sono ben noti; anzitutto perché difetterebbe il potere di disporre, da parte delle commissioni del personale ausiliario, appartenendo tale prerogativa alla stessa

<sup>57</sup> Commissione Tributaria Provinciale Reggio Emilia, ordinanza 23 settembre 2014, n. 280/3/2014.

<sup>58</sup> Il giudice del rinvio parte dalla considerazione che la giurisprudenza CEDU non ritiene applicabile la garanzia del giusto processo al processo tributario, salvo nell'ipotesi in cui si sia in presenza di sanzioni. D'altra parte l'articolo 111 della Costituzione non fa differenze ai fini dell'applicabilità delle disposizioni sul giusto processo anche al diritto tributario. Pertanto, benché le disposizioni di cui all'articolo 6 della CEDU si applicano (come parametri interposti di costituzionalità) ai diversi campi del diritto, con l'esclusione del diritto tributario, tuttavia, in base agli articoli 3 e 111 della Costituzione si applicano in via mediata, come parametri di costituzionalità, anche al processo tributario; e ciò indipendentemente dal fatto che nel processo si controverta anche di sanzioni. In base a questa premessa la Commissione sembra utilizzare la giurisprudenza CEDU in tema di indipendenza ed imparzialità del giudice come parametro per giudicare della legittimità del giudice tributario domestico rispetto alla giurisprudenza di fonte CEDU.

L'indagine appare tutt'altro che irrilevante ai fini della questione di cui si controverte, ossia della legittimità dell'organizzazione della giustizia tributaria (quindi non solo dei giudici tributari).

Il giudice del rinvio, infatti, compie un percorso apparentemente singolare: indaga rigorosamente tutte quelle fattispecie che caratterizzano il processo tributario e che, anche alla luce delle interpretazioni che ne ha dato la Corte costituzionale, non ne compromettono la legittimità in base ai parametri elaborati dalla giurisprudenza CEDU; anche se, in molte circostanze, se ne discostano in misura anche significativa.

Questa indagine consente di comprendere come, alla luce dell'interpretazione piuttosto riduttiva che emerge in rapporto alle garanzie del giusto processo nella giurisprudenza del giudice delle leggi e all'evoluzione che il tema ha avuto negli altri rami del diritto negli ultimi anni, non sarebbe illogico, procedendo ad una rilettura sistematica dei profili di difformità, ritenere attualmente insufficiente il sistema delle garanzie nel processo tributario.

In buona sostanza, si potrebbe ragionevolmente sostenere che la somma delle incongruenze che emergono dal sistema processuale tributario rispetto ad altri rami dell'ordinamento, allo stato attuale dell'evoluzione dei principi del giusto processo, rendono il processo tributario complessivamente incompatibile con detti principi. Ma questo percorso (secondo il giudice del rinvio) sarebbe privo di utilità, perché offrirebbe troppi margini alla Corte costituzionale per potersi liberare della questione, senza affrontare il nodo vero della questione, quello della dipendenza (nei profili organizzativi) del giudice tributario dalla stessa Amministrazione, i cui atti sono sottoposti al vaglio dei giudici tributari.

Il Collegio, viceversa, concentra la propria attenzione su quei profili organizzativi della giustizia tributaria che se anche soggettivamente non incidono sull'indipendenza dei singoli giudici, oggettivamente evidenziano una condizione di dipendenza della giustizia tributaria dall'amministrazione finanziaria che non fa apparire questo modello di giustizia come indipendente.

Aspetto, quest'ultimo, particolarmente rilevante, perché si tratta di un giudice che è chiamato ad esaminare i provvedimenti dell'amministrazione dalla quale dipende. Una condizione che il giudice del rinvio evidenzia come difficilmente compatibile con la necessità per qualsiasi giudice non solo di essere indipendente, ma soprattutto di apparire tale. Meno convincente, viceversa, il rilievo della mancata previsione, accanto alla possibilità di astensione individuale del giudice, di un rimedio volto ad ovviare al difetto di apparenza di indipendenza ordinamentale del giudice; ovvero di evitare che venga adottata una decisione che per effetto della sua adozione da parte di un giudice non apparentemente indipendente, sia nulla per difetto di costituzione del giudice (art. 158 c.p.c.). Difatti, il legislatore del 1990 non si era neppure posto il problema dell'apparenza di indipendenza del giudice tributario; l'assenza del rimedio appare assorbita da una caratteristica strutturale del processo tributario, non superabile con un'interpretazione costituzionalmente orientata

Amministrazione cui appartengono le autorità che emanano gli atti impositivi<sup>59</sup> (in evidente contrasto al principio di indipendenza). Poi, perché i giudici tributari non dispongono autonomamente dei mezzi materiali, quelli necessari al funzionamento dell'apparato, invece attribuiti alla gestione dell'autorità che emette gli atti impositivi<sup>60</sup>. Ancora, perché determinazione, liquidazione e amministrazione del compenso dei giudici sono determinati dall'amministrazione cui appartengono gli organi sottoposti al controllo giurisdizionale<sup>61</sup>.

Non da ultimo, perché non è previsto<sup>62</sup>, accanto alla possibilità di astensione individuale del giudice per motivi "personali", un rimedio che consenta di ovviare al difetto di apparenza di indipendenza cd. ordinamentale del giudice, ovvero che venga adottata una decisione che per effetto della sua adozione da parte di un giudice non apparentemente indipendente per violazione della clausola del giusto processo (articoli in della Costituzione e 6 CEDU) sia nulla per difetto di costituzione del giudice (articolo 158 c.p.c.) e, comunque, fonte di responsabilità per violazione dei diritti fondamentali dell'uomo.

Difatti, benché le commissioni tributarie abbiano conservato alcuni caratteri della loro originaria configurazione quali organi amministrativi, l'inconveniente è che esse restano strutturalmente incompatibili con la natura giurisdizionale che le caratterizza<sup>63</sup>. Il problema è che difetta, in sostanza, il requisito di apparenza di indipendenza (in spregio al principio del giusto processo), di cui rappresenterebbero indici sintomatici tutti gli aspetti sopracitati e rispetto ai quali, per l'appunto, la Commissione di Reggio Emilia ha sollevato questione di legittimità costituzionale<sup>64</sup>.

A ben vedere questo profilo evidenziato dalla commissione provinciale di Reggio Emilia, che richiama nella motivazione dell'ordinanza di rinvio le attente considerazioni di autorevole dottrina, deve fare riflettere, perché le plurime incompatibilità del nostro sistema di giustizia tributaria rilevano impietosamente nella giurisprudenza delle Corti europee, specie degli ultimi due anni<sup>65</sup>.

<sup>59</sup> Si tratta degli articoli 2, 15, 31, 32, 33, 34 e 35 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

<sup>60</sup> Articoli 2, 29 bis, 31e35 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

<sup>61</sup> Articolo 13 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

<sup>62</sup> Articolo 6 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e articolo 51 c.p.c.

<sup>63</sup> Si tratta di orientamenti fortemente contrastati dalla dottrina; sul punto cfr. in particolare MICHELI G. A., *Amministrazione finanziaria, giustizia tributaria e giurisdizione volontaria*, Istituto italiano di studi legislativi, 1946; id., *Giudici speciali e indipendenza del giudice (per la riforma del contenzioso tributario)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1961, pp. 264 e ss.; id., *In tema di indipendenza dei giudici speciali*, in *Giur. cost.*, 1963, pp. 1472 e ss.; ANDRIOLI V., MICHELI G. A., SANDULLI A. M., ALLORIO E., DE MITA E., *Profili di incostituzionalità del "nuovo" contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, 1, pp. 941 e ss.

<sup>64</sup> Commissione Tributaria Provinciale Reggio Emilia, ordinanza 23 settembre 2014, n. 280/3/2014

<sup>65</sup> Cfr. DE MITA E., *Fisco e Costituzione: cause tributarie, la CEDU "sollecita" il giusto processo*, in *Il Sole 24Ore*, 23

È possibile immaginare in tempi ragionevoli, attraverso un accorto mix di interventi del legislatore in sede di attuazione della delega, un adeguamento del sistema sanzionatorio tributario, conforme ai principi giusto processo, che elimini il rischio di duplicazioni di sanzioni per i medesimi fatti o condotte a carico dei contribuenti<sup>66</sup>.

Viceversa, resta assai più delicato il problema dell'adeguamento del sistema della giustizia tributaria all'insieme dei principi che regolano il giusto processo, alla luce dell'articolo 111 della Costituzione e dell'articolo 6 della CEDU, nell'interpretazione resa dalle Corti europee. Ma questo resta il problema centrale della nostra giustizia tributaria, su cui si sofferma da anni la parte più attenta della dottrina tributarista.

In queste pagine, richiamando attenta dottrina, ho cercato di evidenziare l'incompatibilità strutturale del vigente modello di doppio binario sanzionatorio, amministrativo e penale, alla luce della giurisprudenza delle Corti europee<sup>67</sup>.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione potranno riaffermare ancora per un po' che non vi è *bis in idem* processuale tra le sanzioni amministrative in tema di ritardato versamento di Iva e di ritenute certificate e le fattispecie criminali introdotte agli articoli 10-bis e 10-ter del d.lgs. 74/2000. Ma come abbiamo visto per le Corti europee il problema non è di conformità di schemi processuali, ma di identità di fattispecie e di condotte, nei confronti delle quali l'articolo 4, Prot. 7 della CEDU, non consente duplicazioni sanzionatorie.

La soluzione verrà dalla Corte EDU che non si perderà dietro gli schemi formalisti che utilizza talvolta la nostra Cassazione.<sup>68</sup>

novembre 2014.

<sup>66</sup> Si riporta di seguito il testo della norma: "1. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia.

2. Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata.

3. In particolare, ogni accusato ha diritto di:

(a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico;

(b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa;

(c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia;

(d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico;

(e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza".

<sup>67</sup> Vedi GIOVANNINI A., *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, pp. 1264 e ss.

Tuttavia non potranno essere i giudici a sciogliere il nodo principale, quello di una giurisdizione tributaria domestica, che non solo non risponde ai canoni minimi indicati dall'articolo 6 della CEDU in tema di giusto processo, ma, quel che è ancora più grave, che non assicura le condizioni di un giusto processo ai sensi dell'articolo 111 della nostra Carta fondamentale.

Questa condizione di precarietà dal punto di vista dei principi non deve sorprendere. Il legislatore, ha cercato nel tempo di rafforzare i caratteri giurisdizionali delle commissioni tributarie; ma questa evoluzione non è stata in grado di superare davvero lo schema originario, amministrativo, delle commissioni, in cui gli elementi tipici della giurisdizione, si confondono ed annullano in una giurisprudenza equitativa in senso atecnico.

Una caratteristica della giurisdizione tributaria, quest'ultima, di cui rappresenta un evidente sintomo la provenienza dei giudici tributari, molti dei quali sprovvisti della competenza tecnica per giudicare secondo diritto; una condizione di cui il meno che si possa dire è che non vi sia consapevolezza da parte del legislatore.

Basta, al riguardo, dare uno sguardo alla delega fiscale che amplia le categorie alle quali attingere per nominare i giudici tributari, prevedendo al tempo stesso la possibilità di introdurre anche nella giustizia tributaria il giudice monocratico. A questo sistema di giustizia che limita l'impiego dei mezzi di prova, a partire da quella testimoniale, il legislatore ha affidato l'applicazione di un sistema sanzionatorio, nominalmente amministrativo e sostanzialmente penale, alla luce del diritto europeo, al quale il nostro ordinamento deve necessariamente conformarsi.

Problemi che visibilmente non possono essere risolti da interventi correttivi affidati soltanto alle aperture e alla sensibilità della giurisdizione e all'evoluzione del diritto europeo e convenzionale.

---

<sup>68</sup> A Conferma di quanto sostenuto nelle pagine precedenti, è giunta la sentenza 27 novembre 2014 numero 7356/10,V sez. causa Lucky Dev c. Svezia della Corte EDU, che riguarda ancora una volta il tema della compatibilità con il principio *ne bis in idem* del sistema di doppio binario amministrativo e penale che caratterizza l'ordinamento tributario svedese. Secondo la sentenza l'articolo 4 del protocollo n.7 della CEDU deve essere interpretato nel senso che esprime il divieto di imputare, per seguire o giudicare una persona per un secondo reato, quando quest'ultimo scaturisce da fatti sono in sostanza gli stessi (rispetto procedimento sanzionatorio amministrativo). Il principio del "*ne bis in idem*" impedisce l'applicazione della sanzione penale e di una sanzione afflittiva, ancorché qualificata come amministrativa dall'ordinamento nazionale, a carico dello stesso soggetto e per una condotta sostanzialmente identica. La garanzia può essere invocata anche quando un nuovo procedimento avviato e la sentenza anteriore di condanna o assoluzione sia divenuta definitiva. Sembra evidente che le condizioni processuali italiane rispetto al divieto di "*ne bis in idem*" di origine europea, siano ancor meno garantiste di quelle dell'ordinamento svedese; pertanto attardarsi con ricostruzioni formalistiche a difendere un quadro insostenibile, non sembra il miglior modo per assicurare un corretto funzionamento dell'ordinamento tributario

Da ultimo, ritornando sugli effetti in campo tributario della sentenza Grande Stevens, il prof Giovannini si sofferma sull'ordinanza di rinvio (Cass. Sez. Trib. 21 gennaio 2015 n.950) alla Corte Costituzionale del cumulo di sanzioni amministrative e penali che caratterizzano la vigente normativa contro gli abusi del mercato. Nell'ordinanza, richiamata in precedenza, la Sezione tributaria della Cassazione sembra offrire alla Consulta un possibile percorso per una sentenza manipolativa che conduca a salvare il principio della doppia sanzione, amministrativa e penale attraverso una forma di *ne bis in idem* attenuato che mantenga la doppia sanzione, ma vincoli il giudice a tenere conto della misura della prima sanzione nello stabilire l'entità della seconda; un'applicazione estensiva della regola della progressività sancita dal codice penale, oer attenuare gli effetti del cumulo delle sanzioni, per una pluralità di fatti che conducano ad un unico evento.

Giovannini si mostra particolarmente critico con questa tesi su un duplice terreno, tecnico e giuridico/culturale; sul primo profilo, la nozione di progressione penale presuppone l'omogeneità delle sanzioni, il che palesemente non è il caso delle sanzioni amministrative e penali in campo tributario. Sul piano giuridico/culturale poi questo autorevole studioso critica il ragionamento interpretativo che, nell'intendimento della Cassazione, corrisponderebbe all'esigenza di meglio adeguare in base al principio di proporzionalità della pena, la sanzione alla gravità dei fatti... *“È possibile che questo modo di ragionare sia figlio di una contorsione concettuale che, forse inconsapevolmente, tende a frenare quel cambio culturale che ho indicato all'inizio.”*<sup>69</sup> In buona sostanza, la reazione conservatrice della Cassazione, impegnata a occultare sul piano tecnico il senso più profondo della lettura garantista dei principi, offerta dalle Corti europee, non

<sup>69</sup> CSul punto cfr. GIOVANNINI A., *La Corte EDU ribadisce il divieto di doppia sanzione e la Cassazione rinvia alla consulta*, in *Corriere Tributario*, 2015, n. 12, p. 905 e ss. L'aspetto di maggiore interesse del contributo di Giovannini sta nel fatto che ritornando sulla vicenda, ne ha offerto una chiave di lettura che mette in evidenza da un lato i limiti del formalismo dall'altro rifiuta la rassegnazione talvolta presente nella dottrina, che consentirebbe di nulla mutare. *“La concezione formalistica dell'interpretazione, infatti, continua ad impastare i ragionamenti della dottrina e della giurisprudenza in bizantinismi e arzigogoli talvolta stucchevoli e sconcertanti. E questo modo di concepire il diritto, di concepire l'argomentare giuridico non potrà essere cancellato con un colpo di spugna e neppure con qualche sentenza delle corti sovranazionali. Tuttavia, come il vento non può essere fermato con le mani, così il cambio di passo della giurisprudenza internazionale non potrà essere respinto a lungo. Non si tratta, intendiamoci, di accettare il cambiamento per smanie di novità o per bearsi di un riformismo di facciata. E neppure si tratta di cambiare metodo solo per obbedire ad obblighi derivanti dai trattati europei o da quelli internazionali. Certo, quegli obblighi costituiscono il il pungolo, ma il cambiamento si impone per un motivo molto più profondo. Non è difficile convincersi, infatti, di come "nuovo passo" sia maggiormente funzionale alle esigenze e alla tutela dei "beni della vita" dell'individuo e della collettività, in ragione dei quali soltanto il diritto alla giustizia sono composti, e sia maggiormente rispondente ai moderni interessi dello stesso ordinamento, della macchina giudiziaria, dell'internazionalizzazione degli ordinamenti. E allora, se non si può imporre all'acqua di un fiume discorrere dalla foce alla sorgente, così non si potrà imporre la retromarcia "al principio di realtà" delle ricostruzioni giuridiche e dell'interpretazione.*

sembra cogliere l'urgenza di un ripensamento profondo del sistema tributario, non meno che del suo modello di giustizia, privo com'è di qualsiasi caratterizzazione di sistema.

Tematiche che attengono a diritti fondamentali che appaiono sempre più evanescenti e che la delega neppure sfiora.

Al di là delle incongruenze del sistema processuale del doppio binario, con i conflitti rispetto a diritti fondamentali determinati da un uso fortemente depotenziato del principio di specialità e del divieto di *ne bis in idem*, a me pare che l'apparenza e l'effettività dell'indipendenza della giustizia tributaria rappresentino il primo nodo da sciogliere.

Non che gli altri, dall'effettività del principio di legalità, alle garanzie del giusto processo, siano irrilevanti; ma è intuitivo che la premessa di ogni soluzione al riguardo non può non partire dalla conformità della giurisdizione ai principi costituzionali.<sup>70</sup>

Con tutto quello che significa realizzare un sistema di giustizia tributaria specializzata, all'interno della giurisdizione ordinaria, con giudici professionali e non onorari, in cui la difesa sia assegnata a professionisti specializzati (avvocati e dottori commercialisti, questi ultimi con competenze estese al diritto processuale civile e a quello tributario). Una rivoluzione copernicana di cui il meno che si possa dire è che manca la percezione dell'urgenza, che prevedibilmente incontrerà diffuse resistenze, non solo a livello giurisprudenziale<sup>71</sup>.

In conclusione anche su questo specifico tema sembrano illuminanti le riflessioni del Professor Flick, uno studioso che affianca all'autorevolezza scientifica nel campo del diritto penale una serie di esperienze significative in diversi ruoli istituzionali. Sostiene al riguardo Flick che il processo evolutivo del diritto in Europa passa necessariamente attraverso l'espansione delle garanzie, in una positiva osmosi tra gli schemi giuridici formalisti propri della tradizione giuridica continentale e il carattere sostanziale dei diritti garantiti dalla CEDU e dalla Carta di Nizza, la cui espansione è affidata alla giurisprudenza delle Corti europee e alla sensibilità adeguatrice degli ordinamenti nazionali<sup>72</sup>.

<sup>70</sup> Sul ruolo dello Statuto del contribuente e del principio di buona fede anche nel processo tributario insiste Marongiu. Secondo questo autorevole studioso i principi di buona fede e di leale collaborazione permeano di sé, ai sensi dell'art.97 della Costituzione, l'insieme dell'attività finanziaria e trovano ampio spazio anche all'interno del processo tributario. G.MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo* in. Dir e Pratica Trib. , 2014, n. 6, p.954 e ss. specie p. 991 -995 , con ampi riferimenti giurisprudenziali.

<sup>71</sup> Sul punto in questo senso FREGNI C., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione*, op. cit., p. 224.

<sup>72</sup> Un ruolo che non può essere affidato esclusivamente alla sensibilità dei giudici. In un sistema istituzionale attraversato da una profonda crisi, anche la magistratura tende a muoversi secondo direttrici che rispondono a logiche di potere. Al riguardo è illuminante la vicenda dell'abuso del diritto tributario, sfuggita visibilmente al controllo della stessa Cassazione che l'aveva tenuta a battesimo con le sentenze gemelle delle SS.UU. del

Conclusivamente, la giustizia tributaria presenta un quadro complessivo di criticità, che ne evidenzia l'asistematicità e le profonde asimmetrie istituzionali al riguardo; invitando a riflettere con Dworkin sul significato dei concetti di libertà ed eguaglianza e sulla nozione di democrazia intesa come governo della maggioranza per conto dell'insieme della comunità<sup>73</sup>. Una tesi che riprende in chiave contemporanea la lezione Weberiana sul significato di democrazia, come sistema in cui nessun interesse appare sacrificato o negletto a patto di tutti gli altri. Una lezione che nella società dell'ipercomplessità, dell'incertezza e dell'esplosione di tecnologie sempre nuove, che possono incidere sulle libertà di ciascuno nell'inconsapevolezza dei più, ci riporta ai temi della libertà della persona rispetto al potere, che investono il "diritto", a partire dal diritto tributario e da quello penale, in una circolarità in cui il sistema di garanzie appare sempre più inadeguato e la democrazia una costruzione senz'anima, indi una scatola vuota.

Il tema della giustizia tributaria, dunque, ci riporta alle origini del nostro Stato, alla storia delle sue istituzioni, alla separazione dei poteri e al contributo della cultura giuridica alla loro evoluzione; alla democraticità delle scelte in campo tributario, già richiamate nello Statuto del Regno d'Italia e confermate dalla forza espansiva delle garanzie repubblicane, a partire dall'articolo 3 della nostra Carta fondamentale<sup>74</sup>.

---

dicembre 2008, che ha prodotto in pochi anni oltre 5600 decisioni della sezione tributaria della Cassazione. Sul punto cfr. LOGOZZO M., *Abuso del diritto e delega fiscale*, in questa Rivista, 2014, 1, pp. 61 e ss. Il punto d'arrivo di questa visione formalista, senza qualità, è rappresentato dall'ordinanza di rinvio n. 24739 del 5 novembre 2013 in cui la sez. tributaria della Cassazione, sospetta di illegittimità la sanzione di nullità dell'accertamento ai sensi dell'art. 37 bis d.p.r. 600/73, in caso di omesso contraddittorio preventivo, in quanto distonica rispetto al diritto vivente, ed irragionevole in quanto non prevista nelle fattispecie di abuso del diritto. In buona sostanza, la Cassazione invoca il principio di eguaglianza non per allargare gli spazi di tutela, ma per comprimerli, pretendendo che la repressione dell'abuso di origine giurisprudenziale, possa prevalere sulle garanzie introdotte dall'art. 37 bis in tema di elusione.

<sup>73</sup> DWORKIN D., *Giustizia per i ricvi*, specie la IV parte, pp. da 373 a 474, Feltrinelli 2013.

<sup>74</sup> Per un approfondimento del ruolo della cultura giuridica nella costruzione intorno al Regno d'Italia di uno stato moderno cfr. ROMANO S., *L'ultimo* SANTI ROMANO, con nota bibliografica a cura di ROMANO A. Il libro, per merito dell'Editore Giuffrè riproduce tre tra le opere maggiori di Santi Romano, I, *L'ordinamento giuridico*, II ediz., 1946 – II, *Principi di diritto costituzionale generale*, II ediz. 1946 – III, *Frammenti di un dizionario giuridico*, 1947.