



Processo penale e giustizia n. 5 | 2019

Dibattiti tra norme e prassi

Debates: Law and Praxis

GIUSEPPE BISCARDI

Ricercatore di procedura penale – Università degli Studi di Roma Tor Vergata

Processo per reati tributari: tramonto o ascesa del doppio binario?

Trial for tax crimes: double track in or out?

La disciplina dei reati tributari, di cui al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, reca una contraddizione *in nuce*. Da un lato, conferma – persino espandendolo – il doppio binario processuale introdotto dalla pregressa normativa. Dall'altro, ed a differenza di quest'ultima, prevede fattispecie incriminatrici imperniate, di regola, sull'evasione d'imposta. L'effetto che ne consegue è l'identificazione/sovrapposizione dei fatti qualificati penalmente illeciti con quelli che costituiscono violazione amministrativa: i primi si differenziano dai secondi in ragione del *quantum* di tributo sottoposto all'imposizione. Ciò, sul piano processuale, produce sostanziale identità di oggetto dei due (separati) giudizi. Al doppio binario, peraltro, si accompagna il *ne bis in idem* sostanziale, avendo il legislatore optato per la specialità, anziché per il cumulo, del trattamento sanzionatorio (art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000). Su tale assetto, non proprio lineare e pertanto foriero, secondo i casi, di contrasto o "appiattimento" giudiziari, si innestano recenti pronunce della Corte EDU e della Corte GUE, volte ad imporre un riscontro di possibili connessioni tra procedimenti separati ad oggetto "unificato". Sebbene in astratto inidoneo ad incidere *in subiecta materia*, in ragione del ricordato principio di specialità, tale indirizzo contribuisce al perpetuarsi ed al rafforzarsi di un quadro interpretativo ai limiti della praticabilità.

The tax crime discipline under the March 10, 2000 legislative decree n. 74 reveals an internal contradiction. On the one hand, it confirms and even expands the double track principle established by the previous laws, on the other hand it differs from the previous criteria providing new crimes based on tax evasion in general terms. The consequence is an overlapping of facts that may be defined as crimes, with facts that are defined as infringements of administrative rules: the former ones are identified by the amount of tax illegally unpaid.

From a procedural point of view, this implies that the same issue be dealt with in two separate proceedings. It has to be taken into account, on top of that, that together with the double track principle goes the ne bis in idem principle in terms of content, since the law establishes that each sanction has its own purpose and cannot be combined with other types of sanctions (art. 19 legislative decree n. 74 of 2000).

Based on this approach, not really consistent and therefore misleading, two recent decisions by the European Court of Human Rights and by the EU Court of Justice have taken place aimed at imposing to verify possible connections between different proceedings with the same object. Such an approach continues and strengthens interpretations that make very difficult to deal with one case, even though the just mentioned principle of ne bis in idem applies.

RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E CONTENZIOSO TRIBUTARIO: LA DISCIPLINA INTERNA

Come noto, nel settore vige il doppio binario processuale. Sul versante tributario, l'art. 20 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, scolpisce il divieto di sospensione in ragione della pendenza del processo penale¹. In ambito processualpenalistico, viene anzitutto in rilievo l'art. 220 norme att. c.p.p., secondo cui, come noto, al sorgere di indizi di reato quanto occorre per l'applicazione della legge "penale" va raccolto e formato secondo le regole del codice di rito; il che, *a contrario*, sta a significare che l'attività di verifica amministrativa proseguirà in aderenza alle regole di settore. Incide, inoltre, la previsione di cui all'art.

¹Tale disposizione contiene espresso divieto di sospensione anche per il procedimento amministrativo, a differenza di quanto previsto nell'art. 12, comma 1, d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. in l. 7 agosto 1982, n. 516.

479 c.p.p.: in proposito, non può certo escludersi che la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla soluzione di una controversia tributaria particolarmente complessa². Tuttavia, il meccanismo sospensivo *in subiecta materia* non opera, giacché occorre che il giudizio extrapenale non soffra limitazioni probatorie³. A tale proposito, a parte ogni altra questione è noto che nel processo tributario vige divieto di prova testimoniale⁴, che di contro costituisce il mezzo istruttorio "protagonista" in sede processuale penale. Infine, assume importanza la previsione di cui all'art. 654 c.p.p.: l'efficacia vincolante del giudicato penale – *rectius*, dei fatti materiali accertati nel processo penale⁵ – non potrà mai darsi in sede tributaria, attesi i limiti probatori ora richiamati⁶. A conclusioni non difformi deve giungersi circa l'(in)efficacia del giudicato tributario in sede penale: atteso che l'unica eccezione in tal senso è rappresentata dal giudicato extrapenale su stato di famiglia e di cittadinanza⁷. In sintesi: sebbene l'"innesco" delle due procedure sia "interdipendente"⁸, investigazione, istruttoria e decisione sono autonome⁹, ossia insuscettibili di reciproci ed automatici condizionamenti¹⁰.

DOPPIO BINARIO E TEMPO DEI GIUDIZI

Sul doppio binario, pertanto, si viaggia in triplice direzione: a) investigativa (art. 220 norme att. c.p.p.); b) istruttoria (divieto di testimonianza nel processo tributario); c) valutativa, atteso che come già visto il giudicato penale non vincola *aliunde*¹¹ (e viceversa). Sempre a tale proposito, deve aggiungersi che l'inutilizzabilità è sanzione esclusiva dell'ambito processualpenalistico, e non incide sugli atti del giudizio tributario¹², a meno che non si tratti di prova "incostituzionale"¹³, nel qual caso la categoria assurge a principio generale inderogabile¹⁴; e che, infine, il giudicato penale mai potrebbe fondare l'affermazione di responsabilità sulla base di presunzioni, delle quali, viceversa, il contenzioso tributario è disseminato¹⁵.

² Art. 479, comma 1, c.p.p.

³ Art. 479, comma 1, c.p.p.

⁴ Art. 7, comma 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

⁵ Cfr. art. 654 c.p.p.

⁶ Cfr. art. 654 c.p.p. Qui il richiamo alla legge "civile" è da intendersi alle disposizioni diverse da quelle penali; come sinonimo di legge extrapenale, insomma. D'altro canto, accettare la tesi opposta condurrebbe ad un'irragionevole differenza di disciplina tra giudizi civili ed amministrativi – oltretutto distintamente menzionati nel testo dell'art. 654 c.p.p. –, ai quali ultimi è comunemente raccordata la giurisdizione tributaria.

⁷ Art. 3, comma 4, c.p.p. Si tratta, peraltro, dell'unico caso in cui nel processo penale vanno osservate le limitazioni probatorie proprie della giurisdizione "dedicata" (art. 193 c.p.p.).

⁸ In quanto di regola la notizia di reato tributario sorgerà a seguito dell'attività amministrativa di accertamento. Ma può accadere il contrario, ossia che quanto di interesse per l'Amministrazione Finanziaria provenga da risultanze penali: si vedano gli artt. 33, comma 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e 63, comma 1, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633.

⁹ Altra questione è la possibilità, senz'altro in via di estensione, di far "circolare" la prova da un processo all'altro: *infra*.

¹⁰ Tuttavia, va rammentato che in due distinte occasioni la Corte costituzionale (sentt. 23 marzo 1992, n. 120, in *Giur. it.*, 1994, p. 464; 23 luglio 1997, n. 264, in *Giur. imposte dirette*, 1988, p. 470), ha sancito il vincolo dei fatti materiali accertati in sede penale sull'attività dell'Amministrazione Finanziaria. Vero che le decisioni sono state rese nella vigenza dell'art. 12, comma 2, d.l. n. 429 del 1982, conv. in l. n. 516 del 1982, che appunto disponeva: «*In base ai fatti di cui al comma precedente gli uffici delle imposte sui redditi e gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto, se non è scaduto il termine per l'accertamento, procedono ad accertamenti e possono integrare, modificare o revocare gli accertamenti già notificati nonché irrogare o revocare le pene pecuniarie previste per i fatti stessi dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*»; e che tale disposizione è stata successivamente abrogata dall'art. 25 d.lgs. n. 74 del 2000. Ma, stando alle argomentazioni della Consulta, tale rilievo non è dirimente, atteso che la stessa fa discendere il vincolo *de quo* dalla previsione di cui all'art. 4, comma 2, l. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E («*L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei Tribunali in quanto riguarda il caso deciso*»).

¹¹ Fermo quanto osservato *supra*, nota precedente.

¹² In termini Cass. civ., sez. VI, 28 aprile 2015, n. 8605, in *Riv. dir. tributario*, 2015, 4, p. 189.

¹³ Ossia ottenuta in violazione della libertà personale e di domicilio, e della segretezza delle comunicazioni e della corrispondenza, con conseguente lesione dei diritti inviolabili di cui all'artt. 13, 14 e 15 Cost.

¹⁴ Cfr. Cass. civ., sez. VI, 28 aprile 2015, n. 8605, cit.

¹⁵ Efficace, in proposito, lo schema ricognitivo adottato da D. Deotto-M. Nadalutti (a cura di), *Presunzioni legali, la giungla delle "prove" a favore del Fisco*, in *Sole 24 Ore*, 10 giugno 2019.

A tutto quanto sinora esposto, deve aggiungersi in conclusione che, posto il divieto “reciproco” di sospensione dei processi, l’“ordine di arrivo” degli stessi – in punto di irrevocabilità della relativa pronuncia – sarà casuale, e comunque non prevedibile¹⁶.

Per altro verso, non è da escludere che il procedimento amministrativo si concluda con l’irrogazione di una sanzione *sine iudicio*, ossia comminata dall’autorità amministrativa e non contestata in sede giurisdizionale dal (presunto) trasgressore. Ipotesi impossibile nel processo penale, in cui anche la forma più contratta di rito¹⁷ – e quindi più “sbrigativa” quanto ad applicazione di pena – non può prescindere dal *dictum* giurisdizionale¹⁸.

Di per sé l’illustrato parallelismo – che come appena visto è adottato nella forma estrema dell’indifferenza per gli aspetti “cronologici” – non pone problemi, se non sotto un profilo politico-sociale di coerenza delle decisioni. Profilo, d’altro canto, assoggettato a non esecrabile svalutazione, in un’ottica di stampo accusatorio volta a privilegiare il rispetto delle regole e la presa di coscienza dell’inevitabile limitatezza della verità “processuale”, in contrapposizione ad un’inesausta – quanto invasiva, per la persona che la “subisce” – ricerca della verità “reale”. Il problema, come si vedrà, sorge in quanto i due giudizi hanno ad oggetto identici fatti¹⁹, al contrario di quanto accadeva in precedenza: il d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. in l. 7 agosto 1982, n. 516, infatti, contemplava fattispecie “prodromiche” all’evasione, ossia caratterizzate da profili lesivi dell’obbligo di trasparenza contabile, documentale e dichiarativa del contribuente, e non dell’obbligazione tributaria *tout court*, il cui inadempimento era osteggiato dalle sanzioni extrapenali²⁰.

DUPLICE ACCERTAMENTO, UNICA SANZIONE

Alla sostanziale identità di oggetto dei giudizi, tuttavia, non seguiranno, nell’eventualità²¹, sanzioni plurime “multilivello” (penali ed amministrative)²². Il legislatore ha infatti optato per la specialità²³, al contrario di quanto disposto in precedenza²⁴. Si è soliti ritenere che tale criterio condurrà all’(eventuale) applicazione della sola sanzione penale, in quanto essa tutela fattispecie di norma caratterizzate da soglie quantitative di evasione²⁵, o quantomeno da dolo specifico di evasione²⁶; elementi “caratterizzanti” rispetto all’illecito amministrativo. In argomento, non pare inopportuna qualche puntualizzazione. Se l’affermazione di specialità della norma penale è di regola condivisibile, non va tuttavia trascurato che, nello specifico settore, alla strutturale mutevolezza del quadro normativo si accompagna una costante ed irreversibile proliferazione di sanzioni extrapenali; senza voler considerare che il legislatore, mediante apposite innovazioni, rimane libero di invertire il *trend* sopra illustrato, ossia di rendere speciale l’illecito amministrativo. Rammentando, altresì, che non sono mancate opinioni, pur senz’altro minori-

In modo senz’altro opinabile, la giurisprudenza (v. ad esempio Cass., sez. III, 23 gennaio 2013, n. 7078, *In questa Rivista*, 2013, 5, p. 36) attribuisce valore indiziario a tali presunzioni specie in ambito cautelare reale, al fine di riscontrare il *fumus* di cui all’art. 321, comma 2, c.p.p.

¹⁶ *Infra*.

¹⁷ Art. 459 c.p.p.

¹⁸ Circa le ipotesi di decreto penale emesso dall’autorità amministrativa (Intendente di Finanza), si vedano gli artt. 36 ss l. 7 gennaio 1929, n. 4, caduti giocoforza sotto la scure della Corte costituzionale (sent. 3 aprile 1969, n. 60, in www.corte costituzionale.it).

¹⁹ *Infra*.

²⁰ Come noto, prima dell’entrata in vigore del d.l. n. 429 del 1982, conv. in l. n. 516 del 1982, con riferimento alle imposte dirette l’art. 21, comma 7, l. n. 4 del 1929, vietava l’esercizio dell’azione penale sin quando la controversia tributaria non fosse stata definita: era il sistema della cosiddetta “pregiudiziale tributaria” (*infra*).

²¹ Posto che i giudizi potrebbero concludersi in modo favorevole per l’imputato/contribuente.

²² Si veda tuttavia *infra*.

²³ Art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000.

²⁴ L’art. 10 d.l. n. 429 del 1982, conv. in l. n. 516 del 1982, infatti, imponeva il cumulo delle sanzioni. Tuttavia in quest’ultimo caso, come appena visto, le fattispecie penalistiche non di rado divergevano, quanto a condotta descritta, da quelle che davano luogo ad illecito amministrativo.

²⁵ Si veda ad esempio l’art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000.

²⁶ Si veda ad esempio l’art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000.

tarie, tendenti a ribaltare l'illustrato rapporto di specialità²⁷, su tale questione è consigliabile un atteggiamento prudenziale, volto ad adottare, con riguardo alle singole fattispecie, una valutazione "caso per caso"²⁸. Ad ulteriore chiarimento in tema, va precisato che il criterio di specialità opera solo quando la persona fisica sia allo stesso tempo imputata e contribuente, ossia parte del giudizio tributario. Per espressa previsione²⁹, infatti, la specialità non viene in rilievo nei casi di rappresentanza legale di società o persone giuridiche³⁰. Si tratta, del resto, di conclusione "fisiologica": essendo diversi i destinatari della duplice sanzione, non può porsi problema di *bis in idem* sostanziale³¹.

In ultimo, ma non nel senso dell'importanza, va rimarcato che (inevitabilmente, del resto) la specialità rileva solo in presenza di uno stesso fatto³², giuridicamente qualificabile tanto come illecito amministrativo che come illecito penale. Di contro, la giurisprudenza di legittimità³³, in relazione ai delitti di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, ha affermato la diversità tra fatto costituente reato e fatto costituente illecito amministrativo. Con riferimento all'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, in particolare, si è affermato che l'omessa dichiarazione IVA si differenzia dalla fattispecie di cui all'art. 13 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, oltre che per la soglia di punibilità, per la diversità del termine finale³⁴. Pertanto, nei casi ora richiamati la sanzione amministrativa si aggiunge(rebbe) a quella penale. Tale impostazione pare ampiamente opinabile: premesso che la diversità del termine è dato estrinseco³⁵ al "fatto", da intendersi quale condotta più oggetto materiale su cui quest'ultima impatta³⁶, si è affermato in modo condivisibile³⁷ che l'illecito amministrativo si configura quale *work in progress*, sino al momento in cui viene raggiunta una soglia di evasione penalmente rilevante. Sono quindi proprio le affermazioni della giurisprudenza a condurre ad esiti interpretativi opposti a quelli cui essa aderisce: se tra gli illeciti vi è progressione³⁸, la fattispecie *maior* ingloba e "neutralizza" la fattispecie *minor*, che dalla prima viene assorbita³⁹. Tali pur pregevoli conclusioni, tuttavia, non valgono a pretermettere il dato per cui i richiamati *dicta* giurisprudenziali hanno, allo stato, un peso interpretativo ed applicativo tutt'altro che lieve⁴⁰. Aspetto, come si vedrà *infra*, tutt'altro che trascurabile per la questione qui in esame.

IL PRINCIPIO DI SPECIALITÀ TRA VINCOLO IN SEDE AMMINISTRATIVA E POSSIBILE CONTRASTO DI GIUDICATI

L'assetto dei rapporti intergiurisdizionali in esame è quindi connotato da due punti fermi: *ne bis in idem* sostanziale – sebbene con i limiti sopra indicati – e *bis in idem* processuale. Quest'ultimo, oltretutto, disegnato in maniera rigida, essendosi già ricordata l'inibizione del principale meccanismo di raccordo utilizzato, di regola, nei casi di identità, totale o parziale, di oggetto di giudizio: la sospensione di uno

²⁷ Cfr. R. Ferrazzani-B. Cartoni, *Rapporto di specialità tra sanzione amministrativa e sanzione penale introdotto dalla legge 662 del 1996. Prima applicazione*, in *Fisco*, 1999, p. 4512 ss.

²⁸ P. Rivello, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Dir. pen. contemporaneo*, 2018, 1, p. 108.

²⁹ Art. 19, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000.

³⁰ V. art. 11 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

³¹ Cfr., in ultimo, Cass., sez. III, 26 febbraio 2019, n. 25734, in www.cortedicassazione.it.

³² *Infra*.

³³ Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, in *Cass. pen.*, 2014, p. 38, e Id., 28 marzo 2013, n. 37425, *ivi*, p. 54.

³⁴ Periodico nell'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997; annuale nell'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000.

³⁵ Cfr. Cass., sez. III, 8 febbraio 2012, n. 18757, in *Riv. pen.*, 2012, p. 731.

³⁶ V. F. Cordero, *Procedura penale*, 8ª ed., Milano, Giuffrè, 2006, pp. 1219, 1224: *infra*. Secondo Cass., sez. III, 8 febbraio 2012, n. 18757, cit., nell'art. 10-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, l'oggetto materiale è da individuarsi nelle ritenute.

³⁷ G. M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, in www.penalecontemporaneo.it, 14 settembre 2014, pp. 16-17.

³⁸ Cfr. Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, cit.

³⁹ G. M. Flick, *Reati fiscali, principio di legalità e ne bis in idem: variazioni italiane su un tema europeo*, cit., *ibidem*.

⁴⁰ In alcuni casi, tuttavia, la giurisprudenza ha proseguito a discostarsi da tale orientamento: cfr., ad esempio, Trib. Bergamo, ord. 27 giugno 2018, in www.giurisprudenzapenale.com, 6 novembre 2018.

dei processi, in attesa che nell'altro si formi il giudicato⁴¹. Soluzione, come visto, impedita tanto in sede processuale penale che in sede processuale tributaria. Il rapporto, per alcuni versi singolare⁴², tra la specialità sostanziale e la separazione ed autonomia degli accertamenti giurisdizionali, viene composto dal legislatore come segue. A norma dell'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000, l'Amministrazione Finanziaria procede ad irrogare le sanzioni amministrative per illeciti (che essa ritiene) penalmente rilevanti. All'irrogazione, tuttavia, non seguirà l'esecuzione in danno dell'imputato, dovendosi attendere la conclusione del procedimento o del processo penale. Se questi ultimi si definiscono, rispettivamente, con archiviazione o sentenza irrevocabile⁴³ «di assoluzione o proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto»⁴⁴, l'esecuzione delle sanzioni extrapenali potrà avere corso. Tra le pronunce che escludono la rilevanza penale del fatto possono senz'altro annoverarsi quelle emesse con la formula "il fatto non costituisce reato" per difetto di dolo, posto che la responsabilità per illecito amministrativo può sorgere anche a fronte di condotte colpose⁴⁵. Nonché quelle che affermano la mancata previsione come reato del fatto, attesa la possibile permanenza di profili di illiceità extrapenale.

Dal testo della disposizione in esame emergono *a contrario* due conseguenze che paiono ineluttabili: in primo luogo, la sentenza che esclude il fatto *tout court*, e non solo la sua illiceità penale, impedisce l'esecuzione della sanzione amministrativa. In altri termini, l'Amministrazione Finanziaria è vincolata, sul punto, alle determinazioni del giudice penale. Vi è quindi chiara eccezione al principio di inefficacia del giudicato⁴⁶; con l'importante precisazione, tuttavia, che destinataria del vincolo è l'autorità amministrativa, e non la giurisdizione tributaria. A diverse conclusioni sembrerebbe potersi giungere laddove il giudice assolva l'imputato per non aver commesso il fatto: tecnicamente, non viene sancita l'irrelevanza penale della condotta, il che lascerebbe libera l'Amministrazione Finanziaria di eseguire la sanzione extrapenale. Ma pare opzione irragionevole: non si comprenderebbe, infatti, perché il vincolo dovrebbe operare in punto di sussistenza del fatto, e viceversa non avere rilievo in ordine alla non addebitabilità dello stesso all'imputato⁴⁷.

In secondo luogo, è ancor più evidente che la condanna definitiva di quest'ultimo preclude l'esecuzione delle sanzioni amministrative in suo danno⁴⁸. Nella sostanza, il legislatore impone una soluzione *ope iudicis* della *querelle* sulla specialità, riservata alla sede processuale penale, anche nel caso in cui in tale sede non venga presa espressa posizione sul tema del concorso apparente di norme⁴⁹. Anche in tale ipotesi, pertanto, non può negarsi la sussistenza di un vincolo per l'Amministrazione Finanziaria, "costretta" all'abbandono della sanzione amministrativa a seguito di giudicato penale affermativo della responsabilità. Soluzione non peregrina, posto che in qualche modo il nodo "specialità" deve pur essere sciolto; che tuttavia autorizza interrogativi su una disposizione – appunto l'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000 – che sembra lasciare in sospenso questioni applicative di non poco conto. Il caso prefigurato nella norma in esame sembra essere quello di irrogazione di sanzione extrapenale non impugnata dal destinatario; e della definitività dell'atto prima che si formi il giudicato penale. Ipotesi senz'altro prospettabile⁵⁰, ma non ineluttabile, potendo in astratto il giudicato penale precedere il provvedimento amministrativo;

⁴¹ Si veda, in tal senso, la *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, contenuta all'interno di Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, in www.archiviopenale.it.

⁴² *Infra*.

⁴³ L'uso dell'aggettivo sembra inesorabilmente escludere, dai provvedimenti rilevanti in tale sede, la sentenza di non luogo a procedere (cfr., altresì, l'art. 648, comma 1, c.p.p.). Conclusione obbligata, pur a fronte dell'indubbio arricchimento cognitivo di cui è munita oggi l'udienza preliminare, alla luce delle innovazioni introdotte dalla l. 16 dicembre 1999, n. 479 (artt. 421-bis, 422, 424, 425 c.p.p.).

⁴⁴ Art. 21, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000.

⁴⁵ Art. 5 d.lgs. n. 472 del 1997.

⁴⁶ Si veda del resto *supra*, nota 10.

⁴⁷ D'altra parte, l'erario potrebbe comunque eseguire la sanzione in danno di chi, diverso dall'imputato, venga individuato quale autore materiale dell'illecito: cfr. art. 11, comma 1, d.lgs. n. 472 del 1997.

⁴⁸ Si ribadisce la circoscrizione soggettiva dell'*iter* descritto nell'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000, alla luce di quanto disposto dall'art. 19, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 (*supra*).

⁴⁹ Che in quanto tale preclude la doppia punizione: in ultimo cfr. C. Buffon, *Interferenze tra ne bis in idem processuale e sostanziale nel contenimento del doppio binario sanzionatorio*, *In questa Rivista*, 2019, p. 532.

⁵⁰ V. infatti *infra*.

specie nei casi in cui il primo si formi a seguito dell'adozione di riti alternativi⁵¹ ed il secondo promani da risultanze penali trasmesse all'Amministrazione Finanziaria a norma degli artt. 33, comma 3, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, e 63, comma 1, d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633. Fin qui *nulla quaestio*: come, a determinate condizioni, il *dictum* penale irrevocabile pregiudica l'esecuzione della sanzione amministrativa⁵², alle stesse condizioni lo stesso inibirà l'atto prodromico a tale esecuzione, ossia il provvedimento di irrogazione. In argomento, va in ultimo osservato che il mancato esperimento dei rimedi giurisdizionali avverso tale atto fa sì che non possa sorgere questione di *bis in idem* processuale: solo il giudice penale, infatti, deciderà sulla controversia⁵³.

Il quadro si complica, e non poco, laddove il contribuente, che è anche imputato⁵⁴, ricorra avanti la giurisdizione tributaria avverso il provvedimento di irrogazione della sanzione. Si tratta di *casus omissis* nel testo dell'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000; per cui, sono prospettabili due interpretazioni di radicale alternatività. Potrebbe ritenersi che i giudicati "inibitori" di cui alla citata disposizione⁵⁵ mantengano sempre e comunque tale valenza; quindi, se la sentenza irrevocabile interviene a processo tributario in corso, l'ufficio non potrà porre in esecuzione il titolo amministrativo. È chiaro tuttavia che, così argomentando, si introdurrebbe un vincolo *pro iudicato* anche nei confronti del giudice tributario; in aperta quanto "silente" violazione dell'art. 654 c.p.p.⁵⁶. In proposito, sembra solo formale il rilievo per cui il vincolo in questione si produrrebbe solo *versus* l'Amministrazione Finanziaria, e non nei confronti del giudice extrapenale: sta di fatto che la prima dovrebbe conformarsi al *dictum* anche a fronte di diverso avviso delle Commissioni Tributarie⁵⁷. Oltretutto, non pare inequivoca la disciplina da applicare laddove il giudicato tributario preceda quello penale: ipotesi tutt'altro che infrequente, attesa la maggiore speditezza del rito extrapenale, ed il suo incardinamento previo rispetto all'avvio del procedimento penale, posto che di regola l'Amministrazione Finanziaria trasmette la notizia di reato solo dopo l'emanazione dell'atto amministrativo⁵⁸. Se il giudice tributario afferma la specialità della sanzione amministrativa – magari argomentando espressamente sul punto – il titolo esecutivo non è più l'atto dell'amministrazione⁵⁹, ma la pronuncia giurisdizionale cui l'Amministrazione Finanziaria non dovrebbe uniformarsi, dovendo attendere il giudicato *extra moenia*. Conclusione, all'evidenza, non proprio lineare, e per alcuni aspetti paradossale. Infatti, posta la più volte ricordata autonomia degli accertamenti giurisdizionali, l'assoluzione per insussistenza del fatto potrebbe coesistere con l'affermazione dell'obbligo di corrispondere il tributo⁶⁰, nonché le sanzioni amministrative. In tal caso, l'interpretazione "totalizzante" dell'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000⁶¹ porterebbe a concludere per la debenza del solo tributo: la sanzione penale è scongiurata dal giudicato assolutorio, così come quella amministrativa, a norma della disposizione ora citata. Potrebbe persino verificarsi un caso limite: quello in cui l'oggetto del giudizio tributario si identifichi ed esaurisca nel solo tema della responsabilità per illecito amministrativo, in assenza di emersione di materia imponibile. Il processo tributario si concluderebbe in un "nulla di fatto", pur in presenza di un convincimento positivo circa l'addebitabilità dell'illecito (*sic*). Di contro, l'opzione alternativa è ritenere che l'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000 operi al di fuori dei rapporti in-

⁵¹ Ad eccezione del decreto di condanna e dell'applicazione di pena su richiesta, che in questa sede mai potrebbero venire in rilievo dato il testo dell'art. 21, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000 (*supra*). Si veda tuttavia *infra*.

⁵² *Supra*.

⁵³ Questione di non poco conto, alla luce dei problemi che verranno affrontati *infra*.

⁵⁴ *Supra*.

⁵⁵ *Supra*.

⁵⁶ *Supra*. In termini, non a caso, L. Nicotina, *Le interferenze tra processo tributario e processo penale: pregiudizialità, autonomia o coordinazione critica*, in *Riv. dir. tributario*, 2011, 10, pp. 475-476.

⁵⁷ Espresso, ad esempio, in pronunce di primo o secondo grado ancora impugnabili.

⁵⁸ A meno che il meccanismo operi "a parti invertite" (*supra*), ossia quando le risultanze di interesse fiscale sgorgano da atti del procedimento penale.

⁵⁹ Lo stesso, in verità, è a dirsi per le pronunce tributarie "instabili": cfr. art. 69 d.lgs. n. 546 del 1992. In tale ultimo caso, tuttavia, non si pone il tema del rapporto, rilevante in questa sede, tra contrasto di giudicati ed applicazione del principio di specialità.

⁶⁰ Si vedano infatti Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2011, n. 19786, in *www.dirittoegiustizia.it*, 8 ottobre 2011 e Id., 12 marzo 2007, n. 5720, in *Giust. civ. mass.*, 2007, 3, p. 551.

⁶¹ *Supra*.

tergiurisdizionali, ossia solo quando il provvedimento amministrativo non venga impugnato, rimanendo per il resto inalterate le regole “di sistema”: indipendenza ed autonomia dei rispettivi accertamenti. Cosa accadrebbe, tuttavia, se in entrambe le sedi dovesse essere affermata la responsabilità? Il cumulo sanzionatorio sarebbe vietato⁶²; ma l’Amministrazione Finanziaria, parte (almeno)⁶³ del processo tributario sarebbe destinataria di due comandi incompatibili: eseguire la sanzione (per effetto della decisione tributaria), e non eseguirla (in aderenza alla pronuncia penale). Si avrebbe, in altri termini, seppure con i dovuti adattamenti⁶⁴, conflitto pratico di giudicati.

LA GIURISPRUDENZA SOVRANAZIONALE E LA “MUTAZIONE GENETICA” DELLA SANZIONE AMMINISTRATIVA: IMPLICAZIONI PROCESSUALI

In proposito, ed in estrema sintesi, va premesso che da tempo⁶⁵ la Corte EDU afferma che, al di là delle formali qualificazioni giuridiche, una sanzione va ritenuta di natura penale quando ricorrano, quantomeno in via alternativa⁶⁶, i seguenti criteri: appunto la qualificazione giuridica interna della sanzione; la natura dell’illecito; ed infine la fisionomia deterrente e preventiva, ed in ultima istanza punitiva, della sanzione stessa. Proprio sotto tale ultimo profilo, è innegabile l’afflittività delle sanzioni tributarie “interne”, che al contrario non assolvono ad alcuna finalità riparatoria e/o risarcitoria⁶⁷. Secondo la Corte EDU, pertanto, le sanzioni tributarie previste dal legislatore italiano hanno natura penale; ed in tema va ricordato, doverosamente, che le norme CEDU, in quanto “interposte” tra la Carta costituzionale e la legge statale ordinaria⁶⁸, vanno applicate nei termini risultanti dall’interpretazione convenzionale⁶⁹. Ove si rilevi contrasto tra norma CEDU e norma interna, e quest’ultima non sia assoggettabile ad interpretazione conforme alla prima, il giudice nazionale dovrà sollevare questione di legittimità costituzionale, essendogli inibita la disapplicazione diretta della disposizione interna⁷⁰. A tal proposito, è nota la previsione di cui all’art. 4, comma 1, prot. n. 7 CEDU, secondo cui “nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un’infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge ed alla procedura penale di tale Stato”⁷¹.

Ora: se la sanzione è “penale” – ossia ritenuta tale secondo i cosiddetti “criteri Engel”⁷² –, e se l’art. 4 prot. n. 7 CEDU, laddove questa sia irrogata in via definitiva, inibisce non solo ulteriori sanzioni (*bis in idem* sostanziale), ma persino il processo volto all’eventuale applicazione di tale *bis in idem*⁷³, la posizio-

⁶² *Supra*.

⁶³ Non potendosi infatti escludere la sua partecipazione al processo penale quale parte civile, attesa la struttura “di danno” delle fattispecie di cui al d.lgs. n. 74 del 2000.

⁶⁴ *Infra*.

⁶⁵ E precisamente da Corte e.d.u., 8 giugno 1976, Engel c. Paesi Bassi, in *www.hudoc.echr.coe.int*.

⁶⁶ M. Bontempelli, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, in *Arch. pen.*, 2015, 1, p. 123; Corte giust. UE, 5 giugno 2012, Bonda, causa C-489/10, in <http://curia.europa.eu/juris>.

⁶⁷ Si pensi solo che esse possono giungere in alcuni casi – v. ad esempio l’art. 5 d.lgs. n. 471 del 1997 – ad una percentuale che oscilla tra il 120 ed il 240 per cento dell’imposta evasa; e che la Corte EDU ha ritenuto la natura penale di sanzioni stabilite nella percentuale del 30 per cento (sent. 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit.) o del 25 per cento (sent. 18 maggio 2017, Johansson e a. c. Islanda, in *www.giurisprudenzapenale.com*, 18 maggio 2017) del *quantum* di evasione.

⁶⁸ C. cost., sentt. 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349, in *Riv. dir. internaz.*, 2008, pp. 197 e 229.

⁶⁹ C. cost., sent. 26 marzo 2015, n. 49, in *Riv. dir. internaz.*, 2015, p. 1022.

⁷⁰ C. cost., sentt. 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349, cit.

⁷¹ Dello stesso tenore l’art. 50 CDFUE: «nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell’Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge». Come noto, la giurisprudenza della Corte GUE ha ad oggetto fattispecie previste a tutela degli interessi dell’Unione europea. Nel settore qui in esame, di conseguenza, viene in rilievo l’omesso versamento di cui all’art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, attesa la natura comunitaria del tributo (cfr. M. Bontempelli, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, cit., pp. 117-118).

⁷² *Supra*.

⁷³ Cfr. art. 4 prot. n. 7 CEDU, che sancisce con chiarezza non solo il divieto di doppia condanna, ma anche quello di doppia “persecuzione”.

ne della giurisprudenza sovranazionale, nell'ipotesi di cumulo sanzionatorio previsto nella legislazione interna⁷⁴, non poteva che essere la seguente: in caso di definitività della sanzione (ritenuta in base ai criteri Engel) penale⁷⁵, il cumulo è impedito tanto dal *ne bis in idem* sostanziale⁷⁶, che da quello processuale⁷⁷. Trasponendo tale impostazione nell'ambito qui in rilievo, se ne dovrebbe dedurre che la definitività della sanzione di cui ai criteri Engel dovrebbe inibire non solo la condanna penale propriamente detta, ma addirittura l'instaurazione o il prosieguo del processo penale. A tali conclusioni, infatti, sono giunti, dopo la pronuncia della Corte EDU del 4 marzo 2014⁷⁸, alcuni Tribunali di merito⁷⁹. In base alla normativa interna, si tratta di orientamento non accoglibile, ed infatti censurato, in modo corretto, dalla giurisprudenza di legittimità⁸⁰. Anzitutto, l'eventuale mancata impugnazione del provvedimento sanzionatorio impedisce, si direbbe in modo ontologico, la configurabilità del *bis in idem* processuale⁸¹. Quanto al *bis in idem* sostanziale, accogliere nell'ordinamento interno le conclusioni cui giunge la Corte EDU a prescindere dal sindacato di costituzionalità⁸², significherebbe abbattere *ope iudicis* la previsione espressa di specialità di cui all'art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000; che è appunto il rimedio, nella fattispecie, volto ad impedire la doppia punizione⁸³. Le obiezioni appena formulate non sembra possano venir meno nell'ipotesi – sebbene differente in modo significativo da quella sinora esaminata – in cui la definitività della sanzione “penale” (secondo i criteri Engel) maturi per effetto del giudicato tributario. In particolare, con riferimento al *ne bis in idem* processuale, la preclusione ad altro giudizio può sorgere solo laddove vi sia stata previa celebrazione di un processo davanti al giudice penale⁸⁴. Non pare invece del tutto incontrovertibile asserire⁸⁵ che nella fattispecie l'art. 649 c.p.p. non è applicabile, in quanto volto a scongiurare conflitti pratici di decisioni; quindi il rischio di comandi incompatibili⁸⁶, qui insussistente attesa l'impermeabilità della giurisdizione penale a quella tributaria, e viceversa. Se, invece, dovesse ritenersi che la previsione volta ad attuare il principio di specialità – art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000 – non trovi applicazione nel caso in cui entrambi i giudicati dovessero contenere un'affermazione di responsabilità⁸⁷, il conflitto pratico potrebbe porsi. Come si vede, tuttavia, si tratta di un terreno estremamente scivoloso, di ardua percorribilità persino adottando le massime cautele possibili⁸⁸.

⁷⁴ Il riferimento alle ipotesi di cumulo sanzionatorio nella disciplina statale è decisivo; e da tenere sempre presente anche per le considerazioni che verranno sviluppate *infra*.

⁷⁵ L'apprezzamento al riguardo è riservato al giudice interno: cfr., tra le altre, Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit.

⁷⁶ Posta l'omogeneità delle sanzioni irrogabili, *infra*.

⁷⁷ Atteso il ricordato divieto di “persecuzione” scolpito nell'art. 4 prot. n. 7 CEDU. Cfr. Corte e.d.u., 4 marzo 2014, n. 18640, Grande Stevens c. Italia, in *Cass. pen.*, 2014, p. 3098.

⁷⁸ Cit. *supra*, nota precedente.

⁷⁹ Trib. Asti, sez. II, 10 aprile 2014, in *Riv.dir. tributario*, 2015, p. 3 ss., con nota di C. Sanvito, *Principio di specialità e divieto di un secondo giudizio nei reati tributari: recenti evoluzioni della giurisprudenza italiana e della CEDU*; Trib. Terni, sez. pen., ord. 12 giugno 2015, in *Dir. pen. contemporaneo*, 2 dicembre 2015, con nota di F. Viganò, *Ancora in tema di omesso versamento IVA e ne bis in idem: il Tribunale di Terni dichiara non doversi procedere per la sanzione penale*; e Trib. Brindisi, sez. pen., ord. 17 ottobre 2014, in *Dir. pen. contemporaneo*, 12 dicembre 2014, con nota di S. Finocchiaro, *Improvvisabilità per ne bis in idem a fonte di sanzioni “formalmente” disciplinari: l'art. 649 c.p.p. interpretato alla luce della sentenza Grande Stevens*.

⁸⁰ Cass., sez. III, 21 aprile 2016, n. 25815, in *Cass. pen.*, 2016, p. 4515.

⁸¹ *Supra*.

⁸² *Infra*.

⁸³ Nel senso che la specialità sia di per sé ostativa a meccanismi di cumulo sanzionatorio (*infra*), si veda la *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, in Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit.

⁸⁴ Cass., sez. III, 21 aprile 2016, n. 25815, cit.; M. Bontempelli, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, cit., p. 128; E. M. Mancuso, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in A. Giarda-A. Perini-G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria. I reati – Il processo*, Milano, CEDAM, 2016, p. 541. Del resto, la lettera dell'art. 649 c.p.p. non consente equivoci.

⁸⁵ Insiste sul punto in particolare M. Bontempelli, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, cit., p. 129

⁸⁶ *Supra*.

⁸⁷ *Supra*.

⁸⁸ *Infra*.

In argomento, è sempre utile ripetere che la giurisprudenza sovranazionale appena ricordata prende le mosse da previsioni normative interne di cumulo di sanzioni per lo stesso fatto, per poi affermare il divieto di cumulo nell'ipotesi di pene omogenee⁸⁹. Se così è, ecco un'ulteriore ragione per asserire la non incidenza, nel settore in esame, dei *dicta* sovranazionali; posto che il principio di specialità, deve ripetersi, è volto proprio ad impedire la doppia sanzione⁹⁰.

Altro argomento per negare l'impatto delle pronunce in esame *in subiecta materia*, perlomeno nelle ipotesi di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, potrebbe essere il rilievo per cui in tali fattispecie si è di fronte a fatti diversi, e non ad un fatto identico⁹¹. È noto che, ad onta del richiamo di cui all'art. 4 prot. n. 7 CEDU, al "reato"⁹², da tempo⁹³ la Corte EDU è orientata all'applicazione, ai fini del *ne bis in idem* sostanziale e processuale, di un concetto di *idem factum* dissimile, e più restrittivo, rispetto a quello adottato dalla giurisprudenza interna. La quale, come altrettanto noto, include nella nozione, oltre la condotta e l'oggetto materiale su cui essa "cade", anche il nesso causale e l'evento naturalistico⁹⁴. Per quel che qui interessa, tuttavia, tale difformità non sembra rilevante, atteso che il d.lgs. n. 74 del 2000 non contempla ipotesi di reato connotate dalla presenza di eventi naturalistici. Il rilievo circa la diversità del fatto, tuttavia, non coglierebbe nel segno, quantomeno nei casi in cui vi sia coincidenza fattuale tra illecito amministrativo e illecito penale⁹⁵. Infatti, ciò che importa per la giurisprudenza sovranazionale, ai fini dello scrutinio delle ipotesi di cumulo sanzionatorio, è la ricostruzione storica dell'accaduto, e non la differenza di elementi costitutivi tra gli illeciti⁹⁶.

Se, come sinora visto, in argomento i fattori ostativi ad un recepimento interno *de plano* della giurisprudenza citata sono numerosi e significativi, d'altra parte sembrano doverose considerazioni finali di ordine, se così può dirsi, politico-culturale. Pur con tutte le sacrosante riserve tecniche di cui sinora si è dato conto, sta di fatto che, in base alla legislazione interna di settore, il destinatario di sanzione "penale" (secondo i criteri Engel) può successivamente essere processato per lo stesso fatto⁹⁷, in chiara antitesi alla previsione di cui all'art. 4 prot. n. 7 CEDU⁹⁸. Lo stesso è a dirsi nel caso in cui pendano processo tributario e processo penale, e quest'ultimo sia stato instaurato prima dell'altro: è noto che la giurisprudenza di legittimità⁹⁹ ha ritenuto il *ne bis in idem* principio generale, applicabile pertanto anche alle ipotesi di litispendenza, non ricomprese nella previsione di cui all'art. 649 c.p.p.¹⁰⁰. Tuttavia, a "pendere" – e quindi ad ostare ad un secondo processo – dovrà essere un processo penale; e non un processo tributario, che pure potrebbe condurre alla irrogazione di sanzioni "penali" (secondo i criteri Engel).

Insomma: nella sostanza si materializzerebbe la violazione della garanzia convenzionale, il cui fine

⁸⁹ *Supra*. È da rimarcare che né la Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit., né la Corte giust. UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, Menci, causa C-524/15, in *Guida dir.*, 2018, 16, p. 32, negano il possibile concorso di sanzioni (davvero) eterogenee, in quanto volte a tutelare interessi distinti, quando (almeno) una delle due sia priva di afflittività "penale".

⁹⁰ Corretti G. M. Flick-V. Napoleoni, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto? "Materia penale", giusto processo e ne bis in idem nella sentenza della Corte EDU, 4 marzo 2014, sul market abuse*, in *Rivista AIC*, 2014, 3, p. 11. Al contrario di Cass., sez. I, 17 dicembre 2013, n. 19915, in *CED Cass.*, n. 260686, quando afferma che la specialità esclude in radice il doppio giudizio. È vero infatti l'opposto: il doppio processo è fisiologico, rinviandosi l'attuazione della specialità alla conclusione del processo penale (*supra*).

⁹¹ Almeno secondo Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, cit., e Id., 28 marzo 2013, n. 37425, cit.

⁹² Nello stesso senso l'art. 50 CDFUE.

⁹³ E precisamente a partire dalla sentenza del 10 febbraio 2009, Zolotoukhin c. Russia, in www.hudoc.echr.coe.int.

⁹⁴ C. cost., sent. 21 luglio 2016, n. 200, in *Cass. pen.*, 2017, p. 60. In argomento cfr. R. A. Ruggiero, *Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente*, in *Cass. pen.*, 2017, p. 3816 ss.

⁹⁵ Ad esempio, quando l'omesso versamento dell'IVA si manifesti solo a seguito di inadempimento entro i termini di cui all'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000, in assenza di infrazioni periodiche (*supra*).

⁹⁶ In termini Corte giust. UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, Menci, causa C-524/15, cit., che ha ritenuto la sussistenza dell'*idem factum* proprio in relazione al possibile concorso dell'art. 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000 con l'art. 13 d.lgs. n. 471 del 1997, in apparente contrasto con quanto statuito da Cass., sez. un., 28 marzo 2013, n. 37424, cit.

⁹⁷ Nonché punito, ferma restando l'applicazione del meccanismo di cui all'art. 21 d.lgs. n. 74 del 2000.

⁹⁸ Che, come le altre norme convenzionali, "vive" nel sistema interno alle condizioni, e nei termini, in cui è interpretato dalla Corte EDU (cfr. C. cost., sent. 26 marzo 2015, n. 49, cit.).

⁹⁹ Cass., sez. un., 28 giugno 2005, n. 34655, in *Arch. n. proc. pen.*, 2005, p. 669.

¹⁰⁰ E neppure nelle previsioni di cui all'art. 4 prot. n. 7 CEDU ed all'art. 50 CDFUE.

precipuo è far sì che, a fronte dello stesso fatto e dello stesso soggetto, debba esservi un unico processo, che potrà eventualmente concludersi con la condanna ad un'unica sanzione¹⁰¹.

IL NUOVO ORIENTAMENTO DELLA CORTE EDU: LA CONNESSIONE TRA PROCEDIMENTI. INSOSTENIBILE CRITICITÀ IN RAPPORTO ALLA NORMATIVA INTERNA

Le questioni in esame, di per sé come visto complesse e foriere di notevoli disorientamenti interpretativi, sono se possibile rese ancor più controverse a seguito degli ultimi sviluppi della giurisprudenza sovranazionale. Come noto, la Corte EDU¹⁰², al cui orientamento ha in seguito aderito la Corte GUE¹⁰³, ha ritenuto, nelle ipotesi di cumulo sanzionatorio "omogeneo"¹⁰⁴, derogabile il *ne bis in idem* sostanziale di cui all'art. 4 prot. n. 7 CEDU¹⁰⁵, laddove sia riscontrabile una stretta connessione temporale e materiale tra i procedimenti volti ad irrogare la doppia sanzione. Tale riscontro, come di consueto, va effettuato caso per caso, ed è demandato al giudice interno¹⁰⁶. I parametri utili alla verifica *de qua* sono declinati come segue¹⁰⁷:

- a) perseguimento di obiettivi complementari da parte dei due procedimenti;
- b) prevedibile dualità di procedimenti e sanzioni¹⁰⁸;
- c) divieto di ripetizione, quanto più esteso possibile, nelle attività di raccolta e valutazione della prova;
- d) necessità che la sanzione irrogata per ultima tenga conto, sotto il profilo "quantitativo", di quella irrogata in precedenza, al fine di garantire la proporzionalità del trattamento punitivo;
- e) possibili parallelismo e definizione non simultanea dei procedimenti, nonché la "cesura" tra gli stessi, nel senso che il secondo può iniziare anche dopo la definizione del primo; a condizione che quello che si conclude dopo sia caratterizzato da un nesso temporale stretto con quello terminato prima, e che l'"ultimo" si concluda tanto più rapidamente, quanto più lungo è stato lo svolgimento del "primo".

Stando così le cose, sarebbe agevole obiettare che un orientamento del genere non ha incidenza *in subiecta materia*, per ragioni già illustrate: i casi decisi dalla giurisprudenza sovranazionale, si ripete, hanno ad oggetto fattispecie di cumulo sanzionatorio non riscontrabile nella normativa interna, che adotta, viceversa, il principio di specialità¹⁰⁹. La linearità di tale conclusione, tuttavia, deve fare i conti con quello che viene definito, forse con qualche abuso, il "diritto vivente". A tal proposito è noto che la Corte costituzionale¹¹⁰ si è pronunciata per l'applicabilità del criterio di *sufficiently close connection in substance and in time*¹¹¹ proprio in relazione ad un giudizio avente ad oggetto il reato di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000; e che la Corte GUE¹¹² ha seguito la stessa linea in relazione al reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000.

¹⁰¹ G. De Amicis-P. Gaeta, *Il confine di sabbia: la Corte EDU ancora di fronte al divieto del ne bis in idem*, in *Cass. pen.*, 2017, p. 469.

¹⁰² Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit.

¹⁰³ La cui pronuncia più significativa per l'ordinamento interno è quella del 20 marzo 2018, Menci, causa C-524/15, cit.

¹⁰⁴ *Supra*.

¹⁰⁵ Ed all'art. 50 CDFUE.

¹⁰⁶ Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit.

¹⁰⁷ Già in precedenza la Corte EDU aveva fatto uso, sebbene sporadico, di tale criterio; ma si trattava, nella maggioranza dei casi, di una seconda sanzione come conseguenza accessoria ed automatica rispetto alla pena principale (ad esempio, il ritiro della patente nelle ipotesi di guida in stato di ebbrezza). Per ampi richiami in argomento, cfr. C. cost., sent. 2 marzo 2018, n. 43, in *Cass. pen.*, 2018, p. 1940; E. M. Mancuso, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in A. Giarda-A. Perini-G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria. I reati – Il processo*, cit., p. 543, nota 33.

¹⁰⁸ Con specifico riferimento alla prevedibilità di doppia sanzione E. Aprile, *Osservazioni a C. cost., sentenza 2 marzo 2018, n. 43*, in *Cass. pen.*, 2018, p. 1947; nonché la *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, in Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit.

¹⁰⁹ *Supra*.

¹¹⁰ sent. 2 marzo 2018, n. 43, cit.

¹¹¹ Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit.

¹¹² Grande Sezione, 20 marzo 2018, Menci, causa C-524/15, cit.

Le conclusioni cui è giunta la giurisprudenza costituzionale paiono ampiamente opinabili. La pronuncia sovranazionale “recepita”, si ripete, può valere, seppur discutibilmente, ad autorizzare in casi specifici il cumulo sanzionatorio “omogeneo”; ma giammai potrebbe introdurre tale cumulo in un settore in cui vige l’opposta regola della specialità. Del resto, è la stessa Consulta¹¹³ ad inquadrare il criterio della connessione di materia e tempo tra le deroghe *in malam partem* al divieto di doppia sanzione (*sic*).

Fermo quanto sopra, allo stato in ogni caso ci si dovrà chiedere se il *revirement* della Corte EDU sia compatibile con l’assetto interno dei rapporti intergiurisdizionali in esame. La risposta sembra, all’evidenza, negativa; proprio argomentando dai parametri utilizzati per verificare la connessione materiale e temporale tra i procedimenti¹¹⁴. E premettendo che l’insopprimibile elasticità, se non addirittura vaghezza, degli stessi¹¹⁵, si pone in rapporto di inconciliabilità con ordinamenti, quale quello italiano, caratterizzati da stretta legalità processuale.

In tema, può convenirsi che in alcuni casi sia data complementarietà di scopi perseguiti, rispettivamente, in sede penale ed amministrativa. Ciò può accadere, ad esempio, laddove la fattispecie incriminatrice sia volta a reprimere condotte fraudolente¹¹⁶, mentre l’illecito amministrativo sia configurato a presidio delle finalità di gettito erariale. A conclusioni diverse deve giungersi, tuttavia, quando quest’ultimo sia il bene tutelato in via diretta da entrambi gli illeciti, come accade nelle ipotesi di cui agli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. n. 74 del 2000¹¹⁷. D’altro canto, se la duplicazione di procedimenti è senz’altro prevedibile – anzi, il legislatore la impone¹¹⁸ – lo stesso non potrà dirsi per la prevedibilità della doppia sanzione, posto che *in subiecta materia* vige il principio opposto¹¹⁹. Così come è davvero difficile individuare le modalità attraverso le quali possa operarsi “compensazione” in punto di trattamento sanzionatorio, attesa, a tacer d’altro, l’ontologica diversità tra pene detentive e sanzioni pecuniarie¹²⁰. Circa il parallelismo o la consecutività delle procedure, in effetti il parametro è talmente labile da essere, da un lato, applicabile solo in concreto, ossia caso per caso¹²¹; dall’altro, foriero di grandissime incertezze applicative e discriminazioni. Posto che, per situazioni non distinguibili con lampante chiarezza, in alcuni casi sarà consentita deroga al *ne bis in idem*, in altri sarà censurata. Il che, per inciso, può prestarsi a manipolazioni: si potrà, ad esempio, tentare di dilatare i tempi della seconda procedura per poi dolersi dell’insussistenza del nesso temporale¹²².

Ma è senz’altro con riguardo alla stretta connessione probatoria e valutativa tra procedimenti che il *dictum* sovranazionale, pur nella sua genericità concepito come un *passe partout* insuscettibile di rigidi sbarramenti, pare all’evidenza non trasportabile nel settore in esame. Nel quale, vige, va ripetuto, un inequivoco doppio binario, istruttorio e decisionale¹²³. Vero che sono in crescita “contaminazioni” normative e giurisprudenziali. Sotto il primo profilo, l’interrelazione tra accertamenti è affermata¹²⁴ con riferimento agli artt. 13 e 13-*bis* d.lgs. n. 74 del 2000, che come noto prevedono, rispettivamente, una causa di non punibilità ed un’attenuante speciale laddove, prima della dichiarazione di apertura del

¹¹³ Si veda proprio la sentenza 2 marzo 2018, n. 43, cit.

¹¹⁴ *Supra*.

¹¹⁵ Non a caso Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit., contiene, come già in più occasioni segnalato, ampia ed articolata – sebbene talora enfatica – *dissenting opinion*.

¹¹⁶ Ad esempio, art. 3 d.lgs. n. 74 del 2000.

¹¹⁷ In termini Trib. Bergamo, ord. 27 giugno 2018, cit.

¹¹⁸ *Supra*.

¹¹⁹ Art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000 (*supra*).

¹²⁰ In termini la *dissenting opinion* del giudice Pinto de Albuquerque, in Corte e.d.u., Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit. Tuttavia Cass., sez. V, 21 settembre 2018, n. 49869, in *Cass. pen.*, 2019, p. 642, sebbene nella differente fattispecie di cumulo sanzionatorio di cui agli artt. 184 e 187-*bis* d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, ritiene possibile la disapplicazione *in mitius* del minimo edittale della sanzione penale, fermo restando il limite invalicabile (quindici giorni) di cui all’art. 23 c.p.

¹²¹ *Supra*.

¹²² *Supra*.

¹²³ *Contra* P. Rivello, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, cit., p. 101, che ipotizza un assetto attuale tra procedimenti connotato da “convergenze parallele”.

¹²⁴ D. Potetti, *Confisca tributaria e sequestro preventivo alla luce del nuovo art. 12-bis, comma 2, del d.lgs. n. 47 del 2000*, in *Cass. pen.*, 2016, p. 1697.

dibattimento, l'imputato abbia provveduto al pagamento del debito tributario¹²⁵ e delle relative sanzioni¹²⁶, fermi restando gli altri presupposti di cui alle disposizioni ora citate. Tale opinione non pare condivisibile. Si tratta, infatti, di aspetti sostanziali, che nulla mutano in punto di autonomia degli accertamenti¹²⁷. Piuttosto, a tale proposito assume senz'altro maggiore rilievo la previsione del patteggiamento condizionato all'adempimento dell'obbligazione tributaria¹²⁸. Norma di certo significativa, sebbene non tipica del settore; ma di per sé – sembrerebbe – non sufficiente ad affermare l'eclissi della regola del doppio binario.

Quanto alla giurisprudenza, è vero che si tende, specie in sede processuale tributaria, ad incentivare la cosiddetta circolazione probatoria, ad esempio includendo tra il materiale fruibile per il giudizio le intercettazioni¹²⁹; ovvero attribuendo natura "confessoria" al patteggiamento¹³⁰, e quindi accettando significative compressioni della propria autonomia valutativa¹³¹. Ma si tratta di orientamenti, oltretutto non fluviali e di ampia discutibilità¹³², non in grado di elidere *in toto* i divieti probatori sanciti nel settore, e – soprattutto inidonei a scalfire l'autonomia valutativa nei (separati) giudizi, quantomeno nella forma "basica" dell'inefficacia (reciproca) dei giudicati. Sempre circa la connessione probatoria, va ricordato che in sede processuale penale è pur sempre possibile l'uso della sentenza tributaria passata in giudicato, a norma dell'art. 238-bis c.p.p. A meno che il riferimento espresso all'aggettivo "irrevocabili", in tale disposizione, voglia consentire il "veicolo" a fini probatori delle sole pronunce penali, attesa la valenza prettamente processualpenalistica del lessico adoperato¹³³. In ogni caso, la contraria e non irragionevole interpretazione non sembra assumere una valenza decisiva per la questione qui in esame; altrimenti, dovrebbe concludersi per l'esistenza indiscriminata di connessioni probatorie, considerato che l'art. 238-bis c.p.p. autorizza il "transito" di qualunque sentenza extrapenale, e non solo della pronuncia tributaria.

Insomma, ad oggi sembrano non essere state demolite le fondamenta del doppio binario: divieto di prova testimoniale in sede tributaria¹³⁴; divieto "bilaterale" di sospensione; irrilevanza della tempistica di conclusione dei processi; obbligo di autonomo apprezzamento dei fatti (identici) nelle due sedi di giudizio¹³⁵.

È chiaro, tuttavia, che l'orientamento adottato dalla Corte costituzionale¹³⁶ rende, allo stato, "di retroguardia" continuare ad occuparsi di *bis in idem* processuale nella prospettiva "europea", ossia di

¹²⁵ Anche quantificato all'esito di procedure conciliative e di adesione: cfr. artt. 13 e 13-bis d.lgs. n. 74 del 2000.

¹²⁶ L'art. 13-bis d.lgs. n. 74 del 2000 configura, pertanto, chiara quanto subdola deroga all'art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000. Cfr. E. M. Mancuso, *Ne bis in idem e giustizia sovranazionale*, in A. Giarda-A. Perini-G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria. I reati – Il processo*, cit., p. 546, che pure ritiene la previsione "politicamente" accettabile; M. Bontempelli, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, cit., p. 121, nota 27.

¹²⁷ In termini P. Corvi, *I rapporti tra accertamento tributario e accertamento penale*, in A. Giarda-A. Perini-G. Varraso, *La nuova giustizia penale tributaria. I reati – Il processo*, cit., p. 496.

¹²⁸ Anche "concordata": art. 13-bis, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000.

¹²⁹ Cass. civ., sez. trib., 23 febbraio 2010, n. 4306, in *Giust. civ. mass.*, 2010, 2, p. 256. Si tratta di affermazione altamente opinabile; se il legislatore, in ragione dell'invasività dello strumento, limita l'uso di tale mezzo di ricerca della prova persino in altri procedimenti penali privi della "gravità" di cui all'art. 270, comma 1, c.p.p., a fortiori la limitazione dovrebbe valere in rapporto alla giurisdizione extrapenale.

¹³⁰ Cass. civ., sez. trib., 9 dicembre 2010, n. 24887.

¹³¹ Si tratta di opzione interpretativa non accoglibile. Il patteggiamento, *rectius* la sua richiesta, non equivale ad ammissione di responsabilità.

¹³² Vedi infatti *supra*, note 129 e 131.

¹³³ In tal senso Cass., sez. V, 4 marzo 2013, n. 14042, in *www.dirittoegiustizia.it*, 26 marzo 2013; *contra* Cass., sez. VI, 24 febbraio 2011, n. 10210.

¹³⁴ *Supra*. Anche se va segnalato che da tempo la giurisprudenza ammette l'uso, nel processo tributario, di (vaghe ed ambigue) "dichiarazioni di terzi" (in ultimo Cass. civ., sez. VI, 19 novembre 2018, n. 29757, in *www.cortedicassazione.it*). Le quali, tuttavia, attese a tacer d'altro la loro fisionomia "documentale", non possono assimilarsi al mezzo istruttorio tipico ora in rilievo. In ogni caso, le dichiarazioni in questione non potrebbero consistere nel verbale di testimonianza resa nel processo penale, del quale pertanto dovrà ritenersi la non acquisibilità in sede tributaria. In modo logico, del resto; altrimenti consentendosi un aggiramento surrettizio dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 546 del 1992. Sulle ragioni del divieto di testimonianza nel processo tributario si veda C. cost., sent. 21 gennaio 2000, n. 18, in *Foro it.*, 2001, I, p. 1487.

¹³⁵ Seppure con le eccezioni ipotizzate *supra*.

¹³⁶ Sent. 2 marzo 2018, n. 43, cit.

operatività del divieto a fronte della comminatoria di sanzione “penale” (in base ai criteri Engel). Infatti, se si giunge ad autorizzare un cumulo punitivo viceversa vietato per legge (*sic*), pare difficile, allo stato, pronosticare casi in cui non si darà riscontro dei (labilissimi) parametri evocati dalla Corte EDU. Tuttavia, ove tale riscontro da parte del giudice interno fosse negativo, ed una delle due sanzioni fosse già definitiva a tal momento, si aprirebero (di nuovo) gravi problemi interpretativi. Sia che la sanzione già definitiva consista in quella formalmente penale, sia che accada il contrario¹³⁷, l’art. 649 c.p.p. sarebbe inapplicabile, giacché postula non solo un giudicato penale “a monte”¹³⁸, ma anche un procedimento penale “a valle”¹³⁹. Così come è inapplicabile il *ne bis in idem* quale principio generale, disancorato dalla previsione specifica¹⁴⁰, in quanto quest’ultimo comunque presuppone atti riservati alla giurisdizione penale: un (previo) processo penale, in altri termini¹⁴¹. Non resterebbe, appunto, che una pronuncia di illegittimità costituzionale, che avrebbe l’effetto di ricomprendere nel *ne bis in idem* processuale anche le ipotesi di procedimenti finalizzati all’applicazione di sanzioni “penali” (secondo i criteri Engel); ossia, procedimenti “non” penali. Se così è, possono comprendersi, almeno in parte, le perplessità della Consulta nell’adottare una soluzione così dirompente, stretto come sarebbe il giudice delle leggi tra garanzie convenzionali¹⁴² e principi, tutt’altro che friabili sul piano culturale, di legalità delle forme di accertamento giurisdizionale. Insomma: sarebbe tempo di eliminare il *monstrum* di una sanzione “penale” irrogata a seguito di un processo extrapenale, o addirittura comminata *ex abrupto* al di fuori della giurisdizione¹⁴³.

CONCLUSIONI

Alla luce di quanto esposto, anche proprio in ultimo, appare urgentissimo raccogliere l’invito della Corte costituzionale¹⁴⁴ – questo senz’altro condivisibile – a disciplinare *ex novo* la materia; al fine di ridurre, quantomeno, le frizioni con la giurisprudenza sovranazionale¹⁴⁵. Al riguardo, le vie percorribili sembrano solo due. O una riscrittura delle fattispecie sostanziali, caratterizzata dalla netta diversità delle condotte rilevanti in sede rispettivamente penale ed amministrativa; prevedendosi in questo ultimo caso sanzioni riparatorie e risarcitorie in grado di “resistere” ai criteri Engel¹⁴⁶. Ma pare opzione poco pronosticabile nell’attuale temperie socio-culturale¹⁴⁷. Ovvero disporre il cumulo processuale¹⁴⁸, davan-

¹³⁷ Per inciso, la sanzione “penale” (secondo i criteri Engel) potrebbe essere divenuta definitiva per mancato esperimento dei rimedi giurisdizionali, in aperta violazione del principio *nulla poena sine iudicio* (*infra*).

¹³⁸ *Supra*.

¹³⁹ «L'imputato...non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale» (art. 649, comma 1, c.p.p.).

¹⁴⁰ Cfr. Cass., sez. un., 28 giugno 2005, n. 34655, cit.; C. cost., sent. 19 gennaio 1995, n. 27, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995, p. 1371.

¹⁴¹ M. Bontempelli, *Il doppio binario sanzionatorio in materia tributaria e le garanzie europee (fra ne bis in idem processuale e ne bis in idem sostanziale)*, cit., p. 128.

¹⁴² E – potrebbe ritenersi – costituzionali. Coraggiosa, sul punto, C. cost., sent. 21 luglio 2016, n. 200, cit. Perplessa, viceversa, sulla copertura costituzionale del *ne bis in idem* processuale, R. A. Ruggiero, *Il ne bis in idem: un principio alla ricerca di un centro di gravità permanente*, cit., p. 3811.

¹⁴³ *Supra*. Di estremo interesse C. cost., ord. 10 maggio 2019, n. 117, in *www.dirittoegiustizia.it*, 13 maggio 2019, in tema di *nemo tenetur se detegere* nel procedimento amministrativo (nella fattispecie, il “diritto al silenzio”).

¹⁴⁴ Sent. 2 marzo 2018, n. 43, cit.

¹⁴⁵ Frizioni che, per la verità, rischiano di condurre ad un vero e proprio stallo interpretativo ed applicativo.

¹⁴⁶ Il che potrebbe persino consentire la permanenza dell’*idem factum* nel doppio giudizio e l’introduzione del cumulo sanzionatorio (*supra*).

¹⁴⁷ Specie sotto il profilo della mitigazione delle sanzioni amministrative, per evidenti (e sempre impellenti) necessità “di cassa”. A tal proposito, può notarsi il paradosso cui conduce l’obiettivo di tutela del bene giuridico. Sussiste il massimo interesse statale alla repressione dei reati tributari, in particolare sotto il profilo della prevenzione generale, attesa la “nevalgicità” dell’ambito. D’altro canto, il perseguimento di tali finalità repressive potrebbe nuocere proprio all’erario, in ragione dell’“abbandono” di (robuste) sanzioni pecuniarie, per effetto del principio di specialità (*supra*). Tuttavia, non vanno dimenticati i (plurimi) limiti, e deroghe, di cui tale principio soffre (*supra*). Inoltre, ed infine, la pratica attuazione dell’art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000 è demandata alla «comunicazione» da parte della «cancelleria» dei provvedimenti non ostanti all’esecuzione delle sanzioni (art. 21, comma 2, d.lgs. n. 74 del 2000). Del tempestivo adempimento di tale obbligo, e della sua uniforme osservanza su tutto il territorio nazionale, non è irragionevole dubitare.

¹⁴⁸ Soluzione, del resto, ritenuta auspicabile proprio dalla giurisprudenza sovranazionale (Corte e.d.u., Grande Camera, 15

ti al giudice penale, tra regiudicanda “propria” e giudizio sull’illecito amministrativo: *simultaneus processus* all’interno del quale, all’evenienza, decidere sulla specialità di cui all’art. 19 d.lgs. n. 74 del 2000. In tal modo, si ovvierebbe anche all’equivoco, ormai insostenibile sotto il profilo delle garanzie individuali¹⁴⁹, di una sanzione penale irrogabile, *extra moenia*, persino da “non giudici”¹⁵⁰. L’obiezione volta ad evidenziare l’eccesso di tecnicismo extrapenale di cui verrebbe sovraccaricato il giudice non reggerebbe, posto che già oggi *in subiecta materia* egli è obbligato ad accertamenti molto complessi¹⁵¹. Certo, non potrebbe negarsi l’attentato alla massima semplificazione processuale (Direttiva 2 legge-delega 16 febbraio 1987, n. 81). Tuttavia, si tratta di opzione già adottata¹⁵², il cui esempio più significativo si rinviene nel d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231¹⁵³; e presente da tempo proprio nello specifico settore, con una disposizione mai formalmente abrogata, sebbene sottoposta a progressiva ed irreversibile obsolescenza. All’epoca della cosiddetta pregiudiziale tributaria¹⁵⁴, prevista nell’ambito delle imposte dirette, per quelle indirette il legislatore aveva disposto la *vis attractiva*, da parte del giudizio penale, della controversia tributaria, con conseguente trattazione “in cumulo”¹⁵⁵. In ogni caso, pur a voler condividere le illustrate perplessità, si tratterebbe senz’altro del “male minore”, attese le (irrimediabili?) criticità sinora evidenziate.

novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, cit.; Corte giust. UE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, Menci, causa C-524/15, cit.) il cui recepimento, allo stato, produce enormi disorientamenti interpretativi.

¹⁴⁹ Cfr. P. Rivello, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, cit., p. 122.

¹⁵⁰ *Supra*.

¹⁵¹ Cfr. art. 1, lett. f), d.lgs. n. 74 del 2000.

¹⁵² Si veda anche l’art. 24 l. 24 novembre 1981, n. 689.

¹⁵³ La differenza tra il processo agli enti e l’ipotesi qui in esame è che, nel primo caso, alla pluralità di regiudicande si accompagna sempre la pluralità dei destinatari dell’accertamento giurisdizionale.

¹⁵⁴ Art. 21, comma 7, l. n. 4 del 1929 (*supra*).

¹⁵⁵ Art. 22, comma 1, l. n. 4 del 1929. Con coerenza, si prevedeva l’efficacia del giudicato penale in danno, od a favore, dell’“autorità finanziaria” (art. 22, comma 2, l. n. 4 del 1929).