

# Il concorso tra sottrazione d'imposta e frode fiscale alla luce del principio ne bis in idem

Doppio binario sanzionatorio: due procedure per un medesimo complesso di fatti



**Khouloud Ramella Matta Nassif**

Avvocato, MAS SUPSI in Tax Law,  
Studio legale Lenzin Bordoni & Partner, Lugano

Architrave della giustizia penale, il principio ne bis in idem vieta che un soggetto venga giudicato o punito due volte per il medesimo fatto. La LIFD, sotto il cappello "disposizioni penali", fa convivere due tipi d'infrazioni: da un lato le contravvenzioni, in particolare la sottrazione d'imposta, perseguita e sanzionata dall'Autorità fiscale secondo regole proprie dell'ordinamento tributario; e dall'altro, i delitti, segnatamente la frode fiscale che forma l'oggetto di un procedimento penale scandito da dettami tipici della materia penale. Ergo: due Autorità e due procedure che operano parallelamente in relazione ad un medesimo complesso di fatti. Il problema nasce laddove il nostro Legislatore, in caso di condanna per frode fiscale, ha fatto salva la pena per sottrazione d'imposta. Si forma così un doppio binario sanzionatorio caratterizzato dalla compresenza di due categorie di sanzioni distinte per funzioni e disciplina. È in tale duplice dimensione che si profila il principio ne bis in idem.

<b>I. Principio ne bis in idem</b> .....	<b>163</b>
A. Origine ed evoluzione del principio .....	163
B. Corpus normativo .....	164
1. Fonti internazionali.....	164
2. Fonti nazionali .....	165
C. Condizioni di applicazione .....	166
1. Nozione di decisione definitiva .....	166
2. Identità d'oggetto .....	166
3. Identità della persona .....	166
4. Idem factum .....	166
5. Eccezioni all'applicazione del principio .....	167
<b>II. Sottrazione d'imposta e frode fiscale</b> .....	<b>167</b>
A. Infrazioni fiscali .....	167
B. Sottrazione d'imposta.....	168
1. Classificazione e bene giuridico tutelato .....	168
2. Elementi costitutivi oggettivi .....	169
3. Elemento soggettivo .....	170
4. Pena.....	170
5. Procedimento.....	171
C. Frode fiscale .....	172

1. Classificazione e bene giuridico tutelato .....	172
2. Elementi costitutivi oggettivi .....	172
3. Elemento soggettivo .....	173
4. Pena.....	173
5. Procedura.....	173
D. Concorso tra sottrazione d'imposta e frode fiscale.....	173
<b>III. Doppio binario sanzionatorio tra la giurisprudenza federale e quella europea</b> .....	<b>174</b>
A. Giurisprudenza del Tribunale federale.....	174
1. Pronuncia della Corte di cassazione penale:	
DTF 116 IV 262 .....	174
2. Pronuncia della seconda Corte di diritto pubblico:	
DTF 122 I 257 .....	174
B. Giurisprudenza delle Corti europee .....	175
1. CGUE: la nozione di idem factum e il doppio binario penale fiscale.....	176
2. Corte EDU: la nozione di idem factum e il doppio binario penale fiscale .....	176
<b>IV. Conclusioni</b> .....	<b>177</b>

## I. Principio ne bis in idem

### A. Origine ed evoluzione del principio

Evocato già nella cultura giuridica greca da Demostene<sup>[1]</sup> e nel diritto romano dalle *Institutiones* del giurista Gaius<sup>[2]</sup>, il principio del *ne bis in idem*<sup>[3]</sup> si articola tra *nemo debet bis vexari*

[1] "οἱ νόμοι δ' οὐκ ἔωσι δις πρὸς τὸν αὐτὸν περὶ τῶν αὐτῶν οὔτε δίκας οὔτ' εὐθύναις οὔτε διαδικασίαν οὔτ' ἄλλο τοιοῦτ' οὐδὲν εἶναι" (le norme legali vietano le stesse cose due volte contro la stessa persona, che sia azione, inchiesta, domanda e altro simile), DEMOSTHENES, *Adversus Leptinem*, 147.

[2] "Bona fides non patitur, ut bis idem exigatur" (la buona fede non ammette che si esiga due volte la stessa cosa), GAIUS, I. 57 D. de R. J. 50, 17; cfr. anche GAIUS, *Institutiones*, 3.181: "[u]nde fit, ut si legitimo iudicio debitum petiero, postea de eo ipso iure agere non possim".

[3] Il primo riferimento alla massima *ne bis in idem* è attribuito a MARCO TULLIO CICERONE, *Laelius*, de amicitia, cap. 22, par. 5: "praeposteris enim utimur consiliis et acta agimus, quod vetatur veterere proverbio"; il rinvio è al proverbio *acta agere* che corrisponde all'adagio "perorare una causa a sentenza pronunciata". La locuzione

*pro una et eadem causa* (nessuno deve essere processato due volte per lo stesso fatto) e *nemo debet bis puniri pro uno delicto* (nessuno deve essere punito due volte per lo stesso fatto). Le *rationes* sottese a tale principio sono correlate al carattere intangibile della *res iudicata* e concernono la salvaguardia delle libertà individuali e dei diritti umani, la protezione giudiziaria del cittadino dai possibili abusi dello *ius puniendi* da parte dello Stato<sup>[4]</sup>, la certezza del diritto e la sicurezza della giustizia e dell'ordine sociale<sup>[5]</sup>. In effetti, la forza del giudicato, determinando l'irrevocabilità delle sentenze ed impedendo la reiterazione potenzialmente illimitata delle procedure, rassicura la società sul valore del proprio sistema repressivo garantendo al contempo la dignità della giustizia penale e la fiducia che i cittadini ripongono nella definitività del verdetto reso dagli organi giurisdizionali.

### B. Corpus normativo

#### 1. Fonti internazionali

Quasi tutti gli ordinamenti nazionali riconoscono la regola del *ne bis in idem* nei rapporti processuali interni. In ambito internazionale, nonostante ciascuno Stato mantenga la propria indipendenza ed autonomia rispetto agli altri, l'esigenza di garantire un individuo dalla duplicità di giudizi per il medesimo fatto, ha portato all'adozione di numerose convenzioni che riconoscono tale principio.

Storicamente, a livello internazionale, ad integrare il sintagma *ne bis in idem* sono le convenzioni di diritto materiale<sup>[6]</sup>, in particolare la Convenzione internazionale del 1923 per la repressione della circolazione e del traffico delle pubblicazioni oscene<sup>[7]</sup>, il cui art. 2 cpv. 2 recita "spetta però a ciascuna Parte contraente applicare la massima non bis in idem secondo le regole ammesse dalla sua legislazione"<sup>[8]</sup> e la Convenzione unica

---

si ritrova in MARCO FABIO QUINTILIANO, *Institutio oratoria*, liber VII, cap. 6, par. 4: "[s]olet et illud quaeri, quo referatur quod scriptum est: 'bis de eadem re ne sit actio': id est, hoc 'bis' ad actorem an actionem. Haec ex iure obscure." Cfr. altresì, ULPIANO, *Digesto*, libro 48, titolo 2, (*de accusationibus*), legge 7, par. 2: "Iisdem criminibus quibus quis liberatus est, non debet praeses pati eundem accusari" nonché la Costituzione degli Imperatori Diocleziano e Massimiliano al Codice di Giustiniano, libro 9, titolo 2, legge 9: "[q]ui de crimine publico in accusationem deductus est, ab alio super eodem crimine deferre non potest". Per un'analisi dettagliata, si rinvia a FRANCESCO CALLARI, *La firmitas del giudicato penale. Essenza e limiti*, Milano 2009, p. 59 ss.

[4] Cfr. RUIZ-JARABO COLOMER, avvocato generale, conclusioni del 19 settembre 2002, in: Sentenza CGUE dell'11 febbraio 2003, causa C-187/01, Gözütok e Brügger, par. 48.

[5] JOSE LUIS DE LACUESTA/ESER ALBIN, *Concurrent national and international criminal jurisdiction and the principle "ne bis in idem"*, in: *Revue internationale de droit pénal*, 2001/3, vol. 73, p. 710.

[6] MARC HENZELIN, "Ne bis in idem", un principe à géométrie variable, in: *ZStrR*, 2005/4, tome 123, p. 351.

[7] Convenzione internazionale per la repressione della circolazione e del traffico delle pubblicazioni oscene, conclusa il 12 settembre 1923, entrata in vigore per la Svizzera il 1° febbraio 1926 (RS 0.311.42).

[8] Per l'interpretazione di tale massima, nell'atto finale (n. 3) della relativa Convenzione si dichiara che "la Conferenza ha stimato utile indicare che il principio giuridico non bis in idem, al quale allude l'articolo II paragrafo 2, della Convenzione, va inteso nel senso che è desiderabile che, salvo in casi eccezionali, l'individuo che proverà d'essere stato giudicato definitivamente in un Paese contraente e, in caso di condanna, di aver scontato o prescritto la sua pena o d'essere stato graziato, non possa essere perseguito per il medesimo fatto in un altro Paese".

sugli stupefacenti del 1961<sup>[9]</sup>, in base alla quale le infrazioni "sono perseguite dalla Parte sul cui territorio l'infrazione è stata commessa [...] se il predetto delinquente non è stato già perseguito e giudicato"<sup>[10]</sup>. Siffatte Convenzioni, tuttavia, non creano un diritto a che un soggetto non sia perseguito e punito più volte in Stati diversi<sup>[11]</sup>.

Nei trattati internazionali sui diritti umani, il principio *ne bis in idem* è previsto come un diritto individuale. L'art. 14 par. 7 Patto ONU II<sup>[12]</sup> prevede che "nessuno può essere sottoposto a nuovo giudizio o a nuova pena, per un reato per il quale sia stato già assolto o condannato con sentenza definitiva in conformità al diritto e alla procedura penale di ciascun Paese". Tale disposizione, pur ascrivendo il *ne bis in idem* tra le garanzie fondamentali della persona, ne impone il rispetto solo con riferimento alle pronunce emesse all'interno di un medesimo Stato.

Il Protocollo n. 7 alla CEDU<sup>[13]</sup> incorpora e riconosce espressamente il diritto a non essere giudicato o punito due volte. Il suo art. 4 par. 1 recita testualmente: "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". Anche tale disposizione circoscrive la rilevanza del principio *ne bis in idem* ai soli procedimenti penali ricadenti nella giurisdizione territoriale di uno Stato parte.

Le convenzioni concernenti il riconoscimento e l'esecuzione delle sentenze penali estere<sup>[14]</sup> costituiscono gli strumenti internazionali maggiormente atti a limitare i possibili conflitti positivi di competenza e ad applicare il principio *ne bis in idem* e ciò poiché gli Stati, riconoscendo e dando esecuzione alle pronunce estere, devono necessariamente ammettere l'effetto negativo dell'autorità della *res iudicata*<sup>[15]</sup>.

In ambito europeo, la salvaguardia avverso la duplicazione del processo *in idem* ha formato l'oggetto di una Convenzione *ad hoc*, firmata a Bruxelles nel 1987, tra gli Stati membri delle Comunità europee e relativa al *ne bis in idem*<sup>[16]</sup>. Le disposizioni di tale Convenzione sono state pedissequamente riprodotte nella Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen (CAAS) del 1990 integrata nell'ambito del diritto dell'Unione

---

[9] Convenzione unica sugli stupefacenti del 1961, conclusa il 30 marzo 1961, entrata in vigore per la Svizzera il 22 febbraio 1970 (RS 0.812.121.0).

[10] Art. 36 cpv. 2 lett. a n. iv.

[11] HENZELIN (nota 6), p. 353.

[12] Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici, concluso il 16 dicembre 1966, entrato in vigore per la Svizzera il 18 settembre 1992 (RS 0.103.2).

[13] Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, concluso il 22 novembre 1984, entrato in vigore per la Svizzera il 1° novembre 1988, emendato dal Protocollo n. 11 dell'11 maggio 1994 (RS. 0.101.07).

[14] La Svizzera non è parte ad alcuna di tali convenzioni.

[15] HENZELIN (nota 6), p. 360.

[16] Sul piano internazionale, tale Convenzione non è in vigore. Essa è applicata in via provvisoria nei rapporti tra Austria, Belgio, Danimarca, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Paesi Bassi e Portogallo. Cfr. CHIARA AMALFITANO, *Conflitti di giurisdizione e riconoscimento delle decisioni penali nell'Unione Europea*, Milano 2006, p. 71, nota 103.

europea (UE) con il Trattato di Amsterdam[17]. Il capitolo 3 (artt. 54-58) di tale Convenzione è dedicato letteralmente alla "applicazione del principio *ne bis in idem*" e rappresenta la dimensione più estesa ed evoluta della disciplina europea nell'ambito di tale principio[18]. Il 12 dicembre 2008, a seguito dell'entrata in vigore dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera, l'UE e la Comunità europea, riguardante l'associazione della Svizzera all'attuazione, all'applicazione e allo sviluppo dell'*acquis* di Schengen[19], la Svizzera è divenuta membro dello Spazio Schengen. Ergo, tutte le statuizioni stabilite nella Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen, in particolare le disposizioni relative al principio del *ne bis in idem* di cui al capitolo 3, devono essere applicate alla Confederazione elvetica.

Attraverso la Carta dei diritti fondamentali dell'UE, approvata e sottoscritta a Nizza il 7 dicembre 2000, il principio del *ne bis in idem*, "originariamente confinato nei ristretti limiti di una dimensione territoriale nazionale, è oggi divenuto un diritto fondamentale del cittadino europeo, dispiegando i suoi effetti nel territorio di tutti gli Stati membri dell'UE" e "concorre, assieme alla previsione di altri diritti di pari rilevanza, a garantire la costruzione di un equo processo fondata sui principi di stabilità e certezza del diritto, nel rispetto del principio del mutuo riconoscimento delle decisioni giudiziarie"[20].

Infine, tra i diritti che "fanno parte dei principi generali di diritto comunitario, di cui la Corte garantisce l'osservanza"[21], la Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) e la Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU) hanno inserito il *ne bis in idem*: "il principio del *ne bis in idem* non è [...] una norma processuale, bensì una garanzia fondamentale che viene conferita al cittadino da quei sistemi giuridici, quali quelli degli Stati membri dell'Unione europea, che si adoperano per garantire all'individuo un insieme di diritti e di libertà che possano essere fatti valere nei confronti dei pubblici poteri"[22].

## 2. Fonti nazionali

Nel sistema giuridico svizzero, il principio del *ne bis in idem* rappresenta uno degli elementi essenziali della preminenza del diritto e della sicurezza giuridica ed occupa, accanto al principio di legalità, "une place primordiale dans l'architecture du droit pénal"[23]. Secondo il Tribunale federale e la dottrina, l'adagio *ne bis in idem* rappresenta un corollario dell'autorità di *res*

*iudicata* scaturente da un giudizio precedente[24]. Il divieto di un secondo giudizio per la medesima *res* non figura espressamente nella Costituzione federale (Cost.)[25][26]. Secondo la dottrina esso deriva implicitamente dagli artt. 8 cpv. 1, 29, 31 e 32[27]. Il Tribunale federale ha, invece, ritenuto che siffatto principio trarrebbe la sua origine dall'art. 9, disposizione che garantisce la protezione dall'arbitrio e la tutela della buona fede[28].

La definitiva consacrazione dell'effetto preclusivo della *res iudicata* si ha con l'introduzione dell'art. 11 CPP[29] che, recependo sia gli insegnamenti della giurisprudenza del Tribunale federale sia quelli derivanti dal diritto internazionale, segnatamente dai diritti dell'uomo[30], ha codificato il divieto di un secondo procedimento. La formulazione dell'art. 11 CPP specifica la portata del principio: il *ne bis in idem* ha valenza unicamente sul piano nazionale, i.e. per i procedimenti conclusi in Svizzera. Di conseguenza, il perseguimento ed il giudizio da parte di un'autorità estera non impediscono una nuova trattazione del caso da parte del Giudice svizzero[31]. In effetti, il principio *ne bis in idem* non si applica nell'ambito del cpv. 1 dell'art. 3 CP[32] e ciò in quanto, essendo la competenza territoriale una competenza fondamentale, quand'anche un'infrazione (che rientri sotto tale competenza) avesse già formato l'oggetto di un giudizio all'estero, un nuovo giudizio in Svizzera rimane possibile[33]. Siffatta posizione viene, tuttavia, mitigata dal capoverso successivo in virtù dell'*Anrechnungsprinzip* (principio del tener conto della sentenza, *ne bis poena in idem*)[34], principio sancito anche a livello procedurale[35], in base al quale il Giudice svizzero – qualora ammetta la propria competenza – dovrà imputare la pena subita all'estero dal *reo* sulla pena che andrà a pronunciare in Svizzera[36].

La facoltà concessa al Giudice svizzero di poter instaurare un nuovo giudizio è, tuttavia, soggetta ad alcune eccezioni

[24] HENZELIN (nota 6), p. 372 ed i riferimenti ivi citati, segnatamente Sentenza TF 6S.383/2002 del 26 novembre 2002, consid. 2.1; DTF 122 I 257 consid. 3.

[25] Costituzione federale della Confederazione Svizzera del 18 aprile 1999 (RS 101).

[26] GERARD PIQUEREZ/ALAIN MACALUSO, Procédure pénale suisse, Zurigo 2011, p. 199.

[27] PIQUEREZ/MACALUSO (nota 26), p. 200; cfr. altresì: YVAN JEANNERET/ANDRÉ KUHN, Précis de procédure pénale, Berna 2013, p. 86; HOTTELIER (nota 23); HENZELIN (nota 6), p. 371 ed i riferimenti ivi citati.

[28] Sentenza TF 6P.51/2003 del 10 settembre 2003, consid. 3.1.

[29] Codice di diritto processuale penale svizzero del 5 ottobre 2007 (RS 312.0).

[30] MICHEL PUECHAVY, Le principe *ne bis in idem*, Limal 2012, p. 213.

[31] Eccezione fatta per le condanne pronunciate dalla Corte penale internazionale ed inerenti ai crimini di genocidio, ai crimini di guerra, ai crimini contro l'umanità ed ai crimini di aggressione; cfr. art. 20 par. 2 dello Statuto di Roma della Corte penale internazionale del 17 luglio 1998, entrato in vigore per la Svizzera il 1° luglio 2002 (RS 0.312.1).

[32] Codice penale svizzero del 21 dicembre 1937 (RS 311.0).

[33] Restano riservate le ipotesi di cui agli artt. 3 cpv. 3, 5 cpv. 2, 6 cpv. 3 e 7 cpv. 4 CP.

[34] JOSE HURTADO POZO, Droit pénal, Partie générale, Zurigo 2008, p. 74.

[35] Art. 8 cpv. 3 CPP: "[s]alvo che vi si oppongano interessi preponderanti dell'accusatore privato, il pubblico ministero e il giudice possono prescindere dal procedimento penale se il reato in questione è già perseguito da un'autorità estera o il perseguimento è delegato a una siffatta autorità".

[36] LAURENT MOREILLON/AUDE PAREIN-REYMOND, Petit Commentaire, CPP Code de procédure pénale, Basilea 2013, ad Art. 11, p. 50.

[17] *Acquis* di Schengen – Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen del 14 giugno 1985 tra i governi degli Stati dell'Unione economica Benelux, della Repubblica federale di Germania e della Repubblica francese relativo all'eliminazione graduale dei controlli alle frontiere comuni.

[18] DE LACUESTA/ALBIN (nota 5), p. 719.

[19] Accordo tra la Confederazione Svizzera, l'Unione europea e la Comunità europea, riguardante l'associazione della Svizzera all'attuazione, all'applicazione e allo sviluppo dell'*acquis* di Schengen, concluso il 26 ottobre 2004, entrato in vigore per la Svizzera il 1° marzo 2008 (RS 0.362.31).

[20] GAETANO DE AMICIS, *Ne bis in idem* e "doppio binario" sanzionatorio: prime riflessioni sugli effetti della sentenza "Grande Stevens" nell'ordinamento italiano, in: Corte Suprema di Cassazione, Atti dell'incontro di studio "Il principio del *ne bis in idem* tra giurisprudenza europea e diritto interno (Sentenza Corte EDU del 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia)", 23 giugno 2014.

[21] Cfr. Sentenza CGUE del 12 novembre 1969, causa 29/69, Erich Stauder, consid. "in diritto", n. 7.

[22] COLOMER (nota 4), par. 114.

[23] MICHEL HOTTELIER, N 1 ad Art. 11, in: André Kuhn/Yvan Jeanneret (a cura di), Code de procédure pénale suisse, Commentaire romand, Basilea 2011.

sgorganti dagli accordi internazionali<sup>[37]</sup> siglati dalla Confederazione elvetica, in particolare dall'art. 54 dell'*acquis* di Schengen<sup>[38]</sup> che prescrive: "una persona che sia stata giudicata con sentenza definitiva in una Parte contraente non può essere sottoposta ad un procedimento penale per i medesimi fatti in un'altra Parte contraente a condizione che, in caso di condanna, la pena sia stata eseguita o sia effettivamente in corso di esecuzione attualmente o, secondo la legge dello Stato contraente di condanna, non possa più essere eseguita".

### C. Condizioni di applicazione

L'autorità di cosa giudicata di cui sono investite le decisioni definitive comporta l'impossibilità di perseguire per i medesimi fatti la persona che è già stata oggetto di un giudizio di merito (*Sachurteil*) irrevocabile di assoluzione o di condanna.

Il divieto di un secondo procedimento presuppone la presenza di due procedure: una precedente, a seguito della quale il soggetto è stato condannato o assolto con giudizio definitivo dotato di autorità di cosa giudicata e non passibile di essere rimesso in discussione secondo le vie ordinarie d'impugnazione, ed un secondo ulteriore procedimento che avvia un nuovo perseguimento o sfocia in una nuova punizione. L'elemento essenziale del principio *ne bis in idem* risiede nel rischio di essere "une nouvelle fois" perseguiti o condannati<sup>[39]</sup>.

Affinché l'istituto del *ne bis in idem* operi, è necessaria una triplice identità tra le due procedure, segnatamente: (a) un'identità oggettiva, che si verifica allorché i beni giuridicamente protetti sono identici e sul piano repressivo consiste nell'applicazione di una pena o di una misura all'autore dell'infrazione; (b) un'identità soggettiva, consistente nella corrispondenza tra il soggetto condannato od assolto con sentenza passata in giudicato ed il soggetto nei cui confronti viene instaurato il nuovo processo penale; (c) ed un'identità di causa, vale a dire un'identità del fatto delittuoso che si concretizza nella coincidenza del fatto oggetto del nuovo procedimento ed in relazione al quale era stata emanata la pronuncia irrevocabile<sup>[40]</sup>. L'applicazione del principio *ne bis in idem* presuppone altresì che il Giudice del primo procedimento abbia avuto la possibilità di esaminare tutti i fatti di causa. Tale condizione non è soddisfatta in caso di competenza limitata di una giurisdizione<sup>[41]</sup>.

#### 1. Nozione di decisione definitiva

Il principio *ne bis in idem* preclude ogni perseguimento ed ogni giudizio in Svizzera contro una persona che sia già stata condannata o prosciolta a seguito di una decisione "passata in giudicato". Ai sensi dell'art. 437 CPP, "le sentenze e le altre decisioni

che concludono il procedimento contro le quali è dato ricorso giusta il presente Codice passano in giudicato se: a) il termine di ricorso è trascorso inutilizzato; b) l'avente diritto dichiara di rinunciare al ricorso o lo ritira; c) la giurisdizione di ricorso non entra nel merito del ricorso o lo respinge (cpv. 1). Il giudicato retroagisce al giorno in cui la decisione è stata emanata (cpv. 2). Le decisioni contro le quali non è dato alcun ricorso giusta il presente Codice passano in giudicato allorché sono prese (cpv. 3)". Il passaggio in giudicato determina la *res iudicata* formale (*formelle Rechtskraft*), i.e. la definitività del provvedimento del Giudice o poiché tutti i mezzi d'impugnazione ordinari previsti dalla legge sono stati esperiti o poiché gli stessi non sono più proponibili per il decorso dei termini.

#### 2. Identità d'oggetto

L'oggetto consiste nel bene giuridicamente tutelato che, sul piano repressivo, si concretizza nell'applicazione di una pena o di una misura all'autore dell'infrazione. Affinché il principio *ne bis in idem* operi, è quindi necessario che la decisione, investita dell'autorità di *res iudicata*, sia identica nell'oggetto. Ciò non è il caso se l'autore di un'infrazione è stato soggetto ad un'inchiesta disciplinare che ha condotto ad una pronuncia disciplinare sfociata in una multa, una sospensione o una revoca. In siffatta ipotesi, infatti, non vi è un'identità dell'oggetto tra il procedimento disciplinare e la sanzione inflitta a seguito di un'infrazione penale, in ragione dei medesimi fatti. Avendo scopi differenti, infatti, la procedura penale e quella disciplinare sono di principio indipendenti l'una dall'altra. Inoltre, nulla si oppone a che i medesimi fatti siano puniti penalmente e sanzionati disciplinarmente<sup>[42]</sup>.

#### 3. Identità della persona

Il divieto della duplicazione del procedimento opera esclusivamente nei confronti del soggetto che sia già stato giudicato. Occorre, pertanto, un'identità tra la persona già giudicata e quella nei cui confronti si vorrebbe avviare un nuovo procedimento: le due procedure devono essere dirette contro la stessa persona (*eadem persona*). Contrariamente alla procedura civile, dove il giudicato si estende anche nei confronti delle altre parti in causa, degli eredi o di terzi (cd. giudizi costitutivi, *jugements formateurs*), nella procedura penale, il giudizio esplica i suoi effetti unicamente nei confronti della persona che è stata giudicata<sup>[43]</sup>. Solo in un caso l'effetto del giudicato esplica i suoi effetti *erga omnes*: i.e. quando la sentenza di assoluzione sia stata pronunciata per insussistenza del fatto. In tal caso, infatti, nessuno ha commesso il fatto poiché tale fatto non è mai accaduto<sup>[44]</sup>.

#### 4. Idem factum

L'identità di causa costituisce la terza condizione richiesta affinché l'eccezione della *res iudicata* ostacoli un nuovo procedimento<sup>[45]</sup>. Cosa debba intendersi per *idem factum* rappresenta questione particolarmente complessa. La dottrina

[37] Cfr. JEANNERET/KUHN (nota 23), p. 87.

[38] Accordo di adesione della Repubblica italiana alla Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen del 14 giugno 1985 tra i governi degli Stati dell'Unione economica Benelux, della Repubblica federale di Germania e della Repubblica francese relativo all'eliminazione graduale dei controlli alle frontiere comuni, concluso il 19 giugno 1990 ed applicabile alla Svizzera per effetto dell'art. 2 cpv. 1 e dell'allegato A dell'Accordo (nota 19).

[39] HOTTELIER (nota 23), N 6.

[40] DIANE MONTI, *Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé*, Zurigo 2002, p. 129.

[41] MONTI (nota 40), p. 216; si veda anche PUÉCHAVY (nota 30), p. 216.

[42] Cfr. DTF 101 Ia 298 consid. 5b; cfr. GERARD PIQUEREZ, *Traité de procédure pénale suisse*, Zurigo 2006, p. 912.

[43] Cfr. PIQUEREZ (nota 42), p. 912.

[44] ALESSANDRA BASSI, *I limiti oggettivi dell'effetto preclusivo derivante dal giudicato penale*, in: Cass. pen. 1997, p. 1403.

[45] HOTTELIER (nota 23), N 5.

ha individuato tre concezioni rilevanti in proposito[46]. Una prima concezione è fondata sulla teoria della doppia identità di fatto e di diritto: tale teoria parte dal presupposto che un reato è già stato giudicato solo se i fatti in questione sono già stati oggetto del primo procedimento e se essi sono stati considerati nella stessa maniera dal punto di vista del diritto o perlomeno avrebbero potuto esserlo[47]. Interpretando in senso normativo il concetto di “stesso reato”, questo è da riferirsi all’ipotesi di reato discussa nel giudizio già passato in giudicato[48]. Di conseguenza, il principio *ne bis in idem* non impedisce la duplicazione di procedimenti relativa agli stessi fatti qualora le qualificazioni giuridiche considerate siano differenti ed i beni giuridici protetti distinti; ciò che, p. es., è il caso in materia di concorso ideale di reati[49].

La seconda concezione si fonda, invece, sul principio dell’identità semplice. In tal caso, l’identità si riferisce unicamente al complesso di fatti giudicati e non alla qualifica giuridica alla quale tali fatti sono stati sussunti dall’istanza precedente. In altre parole, l’identità di procedimento è definita, oltre che dall’identità dell’imputato, dal confronto tra il complesso delle circostanze che è già stato (o che avrebbe potuto essere) accertato, sotto il profilo fattuale e giuridico, nell’ambito del procedimento precedente[50]. Tale concezione, pertanto, identifica la nozione di “stesso reato” nel comportamento dell’autore, indipendentemente dalla qualificazione giuridica considerata dal Giudice[51].

Infine, la terza concezione parte dal presupposto che la forza della cosa giudicata della pronuncia penale è relativa giacché l’autorità incaricata della procedura gode di un potere limitato *ratione materiae*[52]. In tal senso, quindi, una procedura penale anteriore non impedisce una successiva procedura amministrativa o disciplinare che poggia sui medesimi fatti e ciò appunto poiché ciascuna giurisdizione statuisce secondo le limitate competenze *ratione materiae* che le sono attribuite[53]. Tale concezione era stata fatta propria dal Tribunale federale[54]. Tuttavia, a seguito della sentenza *Zolotoukhine c. Russia*, l’orientamento dell’Alta Corte è mutato[55] e la concezione attualmente prescelta è quella dell’identità semplice[56]. Ergo, chiunque sia stato giudicato “*dans les formes légales*”[57]

non può più essere perseguito in ragione dello stesso fatto, quand’anche sotto una qualifica giuridica differente.

### 5. Eccezioni all’applicazione del principio

Il cpv. 2 dell’art. 11 CPP prevede una deroga al disposto del divieto *ne bis in idem*: “*sono fatte salve la riapertura dei procedimenti per cui è stato deciso l’abbandono oppure il non luogo, nonché la revisione*”. In *casu*, la forza del giudicato viene meno per effetto dei mezzi straordinari di impugnazione: trattasi degli istituti del nuovo giudizio e della revisione.

Se un condannato è stato giudicato *in absentia*, egli può presentare istanza di nuovo giudizio al giudice che ha pronunciato la sentenza[58]. In tal caso, si travalica l’autorità di cosa giudicata senza che il principio *ne bis in idem* possa essere validamente invocato[59].

La revisione può, invece, essere richiesta da un soggetto aggravato da una sentenza passata in giudicato a patto che: (a) siano dati nuovi fatti o nuovi mezzi di prova anteriori alla decisione e tali da comportare l’assoluzione oppure una punizione notevolmente più mite del condannato[60]; (b) la decisione contraddice in modo intollerabile una decisione penale successiva concernente gli stessi fatti[61]; (c) nell’ambito di un altro procedimento penale risulta che un reato ha influito sull’esito del procedimento di cui si chiede la revisione[62]; d) una decisione della Corte EDU imponga la revisione di un giudizio nazionale rivestito dal carattere di *res iudicata*[63].

Vi sono nondimeno delle pronunce che possiedono un’autorità relativa di cosa giudicata e non assoluta. In *casu*, il *ne bis in idem* si applica unicamente nell’ambito ristretto della sfera di competenza dell’organo giurisdizionale che ha emanato la decisione e pertanto non vi è preclusione di un nuovo giudizio sui medesimi fatti da parte di un’altra autorità.

## II. Sottrazione d’imposta e frode fiscale

### A. Infrazioni fiscali

Il diritto tributario svizzero prevede due tipi d’infrazioni in tema d’imposte dirette: da un lato le contravvenzioni, sanzionate dall’Autorità fiscale secondo regole amministrative e punite con la multa, dall’altro i delitti perseguiti dall’Autorità penale secondo regole proprie della procedura penale e

[46] PIQUEREZ/MACALUSO (nota 26), p. 201 ss.

[47] Cfr. CHRISTOF RIEDO/GERHARD FIOJKA/MARCEL ALEXANDER NIGGLI, *Strafprozessrecht*, Basilea 2011, n. 244; WOLFGANG WOHLERS, N 14 ad Art. 11 CPP, in: Andreas Donatsch/Thomas Hansjakob/Viktor Lieber (a cura di), *Kommentar zur schweizerischen Strafprozessordnung*, Zurigo/Basilea/Ginevra 2010.

[48] Sentenza TPF BB.2014.71 del 22 agosto 2014, consid. 2.1.

[49] Sentenza Corte EDU del 30 luglio 1998, caso *Oliveira c. Svizzera*, n. 25711/94, 1998-V.

[50] BRIGITTE TAG, N 16 ss. ad Art. 11 CPP, in: Marcel Alexander Niggli/Marianne Heer/Hans Wiprächtiger (a cura di), *Schweizerische Strafprozessordnung, Jugendstrafprozessordnung*, Basilea 2011.

[51] Sentenza Corte EDU del 23 ottobre 1995, caso *Gradinger c. Austria*, serie A, n. 328-C.

[52] DTF 135 IV 6.

[53] Sentenza TF 4A.386/2010 del 3 gennaio 2011, consid. 9.3.2.

[54] PIQUEREZ/MACALUSO (nota 26), p. 202.

[55] Cfr. DTF 137 I 363 consid. 2.2.

[56] Sentenza TPF BB.2014.71 del 22 agosto 2014, consid. 2.1.

[57] Cfr. PIQUEREZ (nota 42), p. 913.

[58] Art. 368 ss. CPP.

[59] PIQUEREZ/MACALUSO (nota 26), p. 203.

[60] Cfr. art. 410 cpv. 1 lett. a CPP. I fatti o i mezzi di prova sono nuovi quando non erano noti al giudice, ovvero quando non erano stati per nulla sottoposti al suo esame. Sono rilevanti se suscettibili di inficiare gli accertamenti alla base della prima sentenza, in modo da far presagire, sulla scorta del nuovo stato di fatto, un giudizio sensibilmente più favorevole al condannato. Sapere se un fatto o un mezzo di prova era veramente sconosciuto al giudice oppure se è proprio a modificare lo stato di fatto alla base della decisione appartiene all’accertamento dei fatti e all’apprezzamento delle prove. Costituisce invece questione di diritto sapere se l’autorità cantonale si è dipartita da un giusto concetto di fatti o mezzi di prova nuovi o rilevanti oppure se la modifica dello stato di fatto è giuridicamente pertinente (DTF 130 IV 72 consid. 1); Sentenza TF 6B\_846/2011 del 7 febbraio 2012, consid. 2.3.

[61] Art. 410 cpv. 1 lett. b CPP.

[62] Art. 410 cpv. 1 lett. c CPP.

[63] Art. 410 cpv. 2 CPP.

passibili di detenzione o di multa. Nei delitti fiscali rientrano la frode fiscale, disciplinata dall'art. 186 LIFD[64] e l'appropriazione indebita d'imposte alla fonte, regolata dall'art. 187 LIFD[65]. Le contravvenzioni fiscali, invece, comprendono tre categorie: (a) la violazione di obblighi procedurali da parte del contribuente o di terzi che non si attengono agli obblighi previsti da prescrizioni legali o da ordini delle Autorità fiscali[66]; (b) il tentativo di sottrazione che è caratterizzato dal fatto che l'omissione della dichiarazione o di un elemento imponibile viene scoperta in pendenza di procedura, *i.e.* prima che la tassazione sia passata in giudicato[67]; e (c) la sottrazione d'imposta che presuppone non solo un'omissione da parte del contribuente ma, altresì, una perdita d'imposta conseguente al passaggio in giudicato di una tassazione incompleta o addirittura mai avvenuta[68].

La LIFD non punisce unicamente la sottrazione d'imposta connessa alla tassazione ma sanziona, altresì, la sottrazione sia nella procedura di trattenuta dell'imposta alla fonte[69] sia nella procedura d'inventario di valori successori[70].

### B. Sottrazione d'imposta

La sottrazione d'imposta costituisce l'infrazione "classica" del diritto penale fiscale[71]. Tre sono le varianti di sottrazione contemplate dall'art. 175 cpv. 1 LIFD[72]. *In primis*, la sottrazione d'imposta "classica"[73] che scaturisce dalla mancata presentazione o da un'esibizione incompleta della dichiarazione e ciò in quanto il contribuente omette di dichiarare un elemento del

[64] Legge federale sull'imposta federale diretta del 14 dicembre 1990 (RS 642.11).

[65] L'art. 187 LIFD punisce con la detenzione o con la multa sino a 30'000 franchi chiunque, tenuto a trattenere un'imposta alla fonte, impiega a profitto proprio o di un terzo la ritenuta d'imposta.

[66] Art. 174 LIFD: "1. Chiunque, nonostante diffida, viola intenzionalmente o per negligenza un obbligo che gli incombe giusta la presente legge oppure una disposizione presa in applicazione di quest'ultima, in particolare: a. non consegna la dichiarazione d'imposta o gli allegati di cui dev'essere corredata; b. non adempie l'obbligo di fornire attestazioni, informazioni o comunicazioni; c. viola gli obblighi che gli incombono come erede o terzo nella procedura d'inventario, è punito con la multa. 2. La multa è di 1'000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, di 10'000 franchi al massimo".

[67] Art. 176 LIFD: "1. Chiunque tenta di sottrarre un'imposta è punito con la multa. 2. La multa è pari a due terzi della multa inflitta nel caso di sottrazione intenzionale e consumata d'imposta".

[68] Art. 175 cpv. 1 LIFD.

[69] Art. 175 cpv. 1 LIFD.

[70] Art. 178 LIFD: "1. Chiunque dissimula o distrae beni successori di cui è tenuto ad annunciare l'esistenza nella procedura d'inventario, nell'intento di sottrarli all'inventario, chiunque istiga a un tale atto o vi presta aiuto, è punito con la multa. 2. La multa è di 10'000 franchi al massimo e, in casi gravi o di recidiva, di 50'000 franchi al massimo. 3. È parimenti punibile il tentativo di dissimulazione o di distrazione di beni successori. La pena può essere più mite che in caso d'infrazione consumata. 4. Se una persona di cui al capoverso 1 si denuncia spontaneamente per la prima volta, si prescinde dall'aprire un procedimento penale per dissimulazione o distrazione di beni successori nella procedura d'inventario o per eventuali altri reati commessi in questo ambito (autodenuncia esente da pena), a condizione che: a. l'infrazione non sia nota ad alcuna autorità fiscale; e b. la persona aiuti senza riserve l'amministrazione a correggere l'inventario".

[71] XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, Basilea 2012, p. 586.

[72] Nel presente capitolo la trattazione verte unicamente sulla sottrazione d'imposta "classica", tradizionale. Le sottrazioni di cui alle procedure di trattenuta dell'imposta alla fonte e d'inventario dei valori successori non formano, di contro, oggetto di dissertazione.

[73] MONTI (nota 40), p. 45.

reddito o della sostanza che aveva l'obbligo di menzionare[74], e che viene constatato dal fisco solo dopo che la tassazione è passata in giudicato[75]. Il disposto legale stabilisce, altresì, che commette ugualmente una sottrazione chiunque, obbligato a trattenere un'imposta alla fonte, non la trattiene o la trattiene in misura insufficiente, e chiunque ottiene una restituzione illecita d'imposta o un condono ingiustificato.

### 1. Classificazione e bene giuridico tutelato

La sottrazione d'imposta è un'infrazione di natura penale[76]. Di conseguenza, le regole della parte generale del CP sono ad essa applicabili, a meno che la LIFD non contenga delle disposizioni in materia[77]. La sottrazione d'imposta costituisce una contravvenzione giacché la sua realizzazione è punibile unicamente mediante la comminazione di una multa[78]. Trattasi di un reato proprio (*Sonderdelikte*), nel senso che l'autore della sottrazione deve avere la qualità di contribuente, con la conseguenza che i terzi tenuti a fornire delle informazioni all'Autorità fiscale non possono essere considerati autori di tale infrazione[79] e di un reato d'evento (*Erfolgsdelikte*) giacché il comportamento illecito del contribuente deve produrre un certo risultato[80]. La consumazione della sottrazione si verifica, infatti, unicamente allorché la tassazione è passata in giudicato oppure, in caso di omessa tassazione, se il diritto di procedere alla tassazione da parte dell'Autorità fiscale risulta prescritto[81].

Nel caso, invece, della sottrazione perpetrata nell'ambito della procedura di trattenuta dell'imposta alla fonte, si è in presenza di un delitto formale o di pura condotta (*schlichtes Tätigkeitsdelikt*)[82], poiché il passaggio in giudicato della decisione di tassazione non è necessario affinché si realizzi la sottrazione consumata d'imposta alla fonte.

La sottrazione d'imposta si configura sia quale reato omissivo, in quanto il contribuente ha violato gli obblighi procedurali sanciti dalla legge, sia quale reato d'azione, nel caso in cui il

[74] NICOLAS REICHEN, *Evasion, soustraction et fraude fiscale et blanchiment de capitaux*, in: *L'expert comptable suisse* 8/02, p. 706, [http://iframe.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=768a02\\_0705.pdf](http://iframe.treuhaender.ch/GetAttachment.axd?attaName=768a02_0705.pdf) (consultato il 23 marzo 2017).

[75] WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse* (impôts indirects), Berna 2002, p. 503, n. 60.

[76] DTF 119 Ib 311; DTF 116 IV 262.

[77] L'art. 333 cpv. 1 CP sotto la rubrica "Applicazione della parte generale ad altre leggi federali" sancisce che "le disposizioni generali del presente Codice si applicano ai reati previsti da altre leggi federali, in quanto queste non contengano disposizioni sulla materia".

[78] Art. 175 cpv. 1 LIFD in combinato disposto con l'art. 103 CP che recita: "sono contravvenzioni i reati cui è comminata la multa".

[79] PIETRO SANSONETTI, N 5 ad Art. 175, in: Danielle Yersin/Yves Noël (a cura di), *Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct*, Basilea 2008, e i riferimenti ivi citati. Sulla nozione di reato proprio, cfr. JOSÉ HURTADO POZO, *Droit pénal, Partie générale II*, Zurigo 2002, p. 37.

[80] MONTI (nota 40), p. 49.

[81] Cfr. ANDREA PEDROLI, *Le norme penali delle nuove leggi sulle imposte dirette*, in: *RDAT II* 1996, par. 2.3.2.

[82] Cfr. Circolare AFC n. 21 del 7 aprile 1995 (W95-021), *Le disposizioni concernenti il recupero d'imposta e le disposizioni penali fiscali secondo la Legge federale sull'imposta federale diretta*, n. 2.7.2, p. 21.

contribuente abbia fornito indicazioni inesatte, incomplete o false, ovvero abbia sottaciuto fattori rilevanti ai fini di stabilire l'esistenza o la portata dell'obbligazione tributaria[83]. Il bene giuridicamente protetto, secondo una parte della dottrina[84], è il patrimonio della collettività pubblica che viene leso a causa del mancato introito dell'ammontare dell'imposta dovuta nelle risorse finanziarie dello Stato, conformemente a quanto previsto dalla legge tributaria. Secondo altri, invece, il bene giuridicamente protetto è la tutela della verità e la completezza nell'accertamento dei fatti di rilevanza giuridica ai fini della tassazione[85], così come la protezione dell'ordine fiscale (*Steuerrechtsordnung*)[86].

### 2. Elementi costitutivi oggettivi

Affinché la sottrazione d'imposta "classica" sia adempiuta, occorre che siano realizzati tre elementi costitutivi oggettivi: (a) una perdita finanziaria per la collettività; (b) un comportamento illecito del contribuente e (c) un nesso causale tra il comportamento illecito e l'evento dannoso[87].

La perdita finanziaria corrisponde alla differenza tra l'ammontare dell'imposta stabilito nella decisione di tassazione e l'importo che sarebbe stato fissato se il contribuente, adempiendo agli obblighi impostigli dalla legge, avesse fornito un'attestazione completa e veritiera[88]. In caso di omessa dichiarazione, il danno equivale alla totalità del credito legale [89].

Il comportamento illecito del contribuente risiede nella violazione di obblighi procedurali[90], in particolare nella violazione dell'obbligo di compilare la dichiarazione d'imposta in modo completo e veritiero[91] e nella violazione dell'obbligo di fare tutto il necessario per consentire una tassazione completa ed esatta[92]. *E contrario*, se il contribuente non viola alcun obbligo legale, non si configura una sottrazione d'imposta, quand'anche la tassazione sia insufficiente o se la stessa sia stata omessa[93].

Nella sua imprecisa formulazione letterale ("*fa in modo*"), l'art. 175 cpv. 1 LIFD ha fatto sorgere legittimi dubbi[94] in ordine al rispetto del principio di legalità sancito dall'art. 1 CP e del suo corollario, il principio della precisione e della chiarezza della legge penale che impone al legislatore di definire chiaramente le condotte punibili e le pene che le reprimono, di modo da rendere prevedibili con assoluta certezza le conseguenze potenzialmente risultanti da un'infrazione delle disposizioni stesse. Se da un lato, la condotta punibile è descritta in modo

vago in quanto il disposto legale punisce il contribuente che "*fa in modo*" che la tassazione sia omessa o la tassazione passata in giudicato sia incompleta, dall'altro, il comportamento illecito risulta essere sufficientemente identificabile poiché la nozione di contribuente rinvia agli obblighi procedurali di cui agli artt. 124-126 LIFD[95]. *In casu*, la mancanza di precisione della norma incide piuttosto sull'elemento soggettivo dell'infrazione: la sottrazione d'imposta consiste nel non dichiarare un elemento imponibile. È compito della legge tributaria definire chiaramente gli elementi imponibili. In materia di attività commerciale, i conti annuali che costituiscono la base per la determinazione dell'utile imponibile, sono redatti conformemente al diritto commerciale. L'elemento imponibile è quindi definito, non direttamente dal diritto fiscale, bensì indirettamente, dal diritto commerciale che, a sua volta, si fonda sui principi generalmente riconosciuti nel commercio[96]. È in tal senso che il disposto dell'art. 175 cpv. 1 LIFD risulta inadeguato sotto il profilo del principio di legalità e, pertanto, una tale mancanza di precisione della base legale deve essere presa in considerazione nell'ambito della valutazione dell'elemento soggettivo dell'infrazione[97].

La tassazione si considera incompleta quando il contribuente o non fornisce alcuna indicazione, oppure nella dichiarazione e negli allegati comunica elementi falsi o lacunosi, o ancora se nella procedura di tassazione, di reclamo o di ricorso non informa o indica dati incompleti o falsi. Il contribuente è tenuto a prestare la necessaria collaborazione all'Autorità fiscale, assicurando tutti gli elementi utili ad una completa e corretta dichiarazione, quand'anche abbia il dubbio della loro pertinenza in materia fiscale. Secondo la giurisprudenza del Tribunale federale, se il contribuente nutre dei dubbi sulla rilevanza fiscale di un determinato fatto, non deve sottacerlo, ma segnalare la propria incertezza. In ogni caso deve esporre la situazione in maniera completa e trasparente[98].

Affinché si realizzi la sottrazione, è necessario che la perdita fiscale subita dalla collettività sia imputabile al contribuente, *i.e.* deve sussistere un nesso di causalità adeguata tra la condotta punibile e la tassazione insufficiente. In materia di sottrazione d'imposta, solo eccezionalmente il contribuente può prevalersi del fatto che l'insufficienza della tassazione non è dovuta al suo comportamento ma ad una negligenza da parte dell'Autorità fiscale la quale, se avesse svolto correttamente il proprio compito, avrebbe dovuto accorgersi dell'errore[99]. L'interruzione del nesso causale è, pertanto, ammesso solo se il contribuente riesce a dimostrare che il carattere lacunoso o inesatto della dichiarazione fosse conosciuto dall'Autorità fiscale che volontariamente ha violato i propri doveri nel corso della procedura di tassazione[100].

[83] Cfr. PEDROLI (nota 81), par. 2.3.2.

[84] MONTI (nota 40), pp. 46-47.

[85] Cfr. PEDROLI (nota 81), par. 2.3.1. Cfr. altresì, i riferimenti citati in MONTI (nota 40), note 15, 16 e 17, p. 47.

[86] SANSONETTI (nota 79), N 4 ad Art. 175 e i riferimenti ivi citati.

[87] HENRI TORRIONE, *Les infractions fiscales (impôts indirects)*, in: Oref (a cura di), *Les procédures en droit fiscal*, Berna/Stoccarda/Vienna 1997, p. 249.

[88] TORRIONE (nota 87), p. 250.

[89] MONTI (nota 40), p. 49.

[90] SANSONETTI (nota 79), N 8 ad Art. 175.

[91] Art. 124 cpv. 2 LIFD.

[92] Art. 126 cpv. 1 LIFD.

[93] TORRIONE (nota 87), p. 254.

[94] TORRIONE (nota 87), p. 253.

[95] MONTI (nota 40), pp. 50-51.

[96] TORRIONE (nota 87), p. 253.

[97] MONTI (nota 40), p. 51.

[98] Cfr. Sentenza CDT n. 80.2008.119 del 25 novembre 2009 ed i riferimenti ivi citati, in particolare: Sentenza TF 2A.204/2006 del 22 giugno 2007, consid. 5.2; Sentenza TF 2A.502/2005 del 2 febbraio 2006.

[99] TORRIONE (nota 87), p. 256.

[100] TORRIONE (nota 87), p. 256 ed i riferimenti ivi citati.

### 3. Elemento soggettivo

In virtù dell'art. 175 cpv. 1 LIFD, l'autore della sottrazione d'imposta è punito se ha agito intenzionalmente o per negligenza. L'intenzione e la negligenza sono nozioni che devono essere definite conformemente al CP[101]. L'art. 12 cpv. 2 CP stabilisce che commette con intenzione un crimine o un delitto chi lo compie con coscienza e volontà. Chi, per un'imprudenza colpevole, non ha scorto le conseguenze del suo comportamento o non ne ha tenuto conto, agisce con negligenza (art. 12 cpv. 3 CP). Per valutare la negligenza, lo stesso CP chiarisce che *"l'imprudenza è colpevole se l'autore non ha usato le precauzioni alle quali era tenuto secondo le circostanze e le sue condizioni personali"*. La colpa è cosciente quando l'evento è stato preveduto dall'agente, ma non voluto. La colpa incosciente, invece, si verifica quando l'evento è non solo non voluto, ma nemmeno preveduto dal *reo*.

Risulta, inoltre, necessario distinguere la colpa cosciente dal dolo eventuale. Il dolo eventuale, che costituisce la forma più lieve del dolo, viene in rilievo tutte le volte in cui il soggetto agente realizza un fatto tipico che, tuttavia, non costituisce l'obiettivo della condotta né una conseguenza certa o altamente probabile, ma egli lo prevede come possibile e accessoria conseguenza della condotta principale e agisce accettando il rischio che possa verificarsi. Viceversa, nella colpa cosciente, l'agente, che ugualmente si profila la possibilità del verificarsi dell'evento, agisce con la sicura convinzione che esso non si verificherà[102].

L'art. 175 LIFD punisce il contribuente che agisce intenzionalmente o per negligenza. L'art. 175 cpv. 1 LIFD chiarisce la punibilità di entrambe le forme di colpevolezza, dolo e colpa[103].

L'intenzione presuppone la coscienza e volontà di commettere l'infrazione. Il Tribunale federale ha stabilito che la prova del dolo si considera apportata se viene stabilito con sufficiente certezza che il contribuente avesse coscienza del carattere inesatto od incompleto della dichiarazione d'imposta; se tale coscienza viene provata, è possibile presumere che egli abbia agito con la volontà – perlomeno nella forma del dolo eventuale – di indurre il fisco in errore al fine di ottenere una tassazione a lui più favorevole[104]. L'Autorità non è tuttavia dispensata dall'individuazione dell'elemento soggettivo della sottrazione e non può sistematicamente ascrivere una responsabilità per il semplice fatto che un elemento imponible non sia stato dichiarato[105]. Nella valutazione del grado della colpevolezza in capo all'agente, il valore dell'importo sottratto rispetto ai redditi del contribuente costituisce un indice per la sua determinazione. Le conoscenze del contribuente in

materia fiscale possono, inoltre, costituire delle circostanze aggravanti[106].

La negligenza si manifesta qualora sia possibile rimproverare all'autore della sottrazione un'imprudenza colpevole. L'imprudenza è colpevole se l'autore non ha usato le precauzioni alle quali era tenuto secondo le circostanze e le sue condizioni personali. In materia di sottrazione d'imposta, la portata del dovere di prudenza dipende dalle conoscenze del contribuente e dalla chiarezza e precisione dei formulari redatti dall'Amministrazione fiscale[107]. Il conferimento delle pratiche fiscali ad un mandatario non esime il contribuente dal suo dovere di prudenza il quale, anzi, deve procurare la prova di aver vigilato sulle scelte del mandatario e sul suo operato, nonché di avergli fornito istruzioni precise[108].

### 4. Pena

L'art. 175 cpv. 2 LIFD dispone che *"la multa equivale di regola all'importo dell'imposta sottratta. In caso di colpa lieve, può essere ridotta a un terzo e, in caso di colpa grave, aumentata sino al triplo dell'imposta sottratta"*. Oltre al pagamento della multa, l'autore dell'infrazione deve riparare il danno. In caso di sottrazione "classica", si applicano le regole relative al recupero d'imposta[109].

Ai sensi dell'art. 47 CP, *"il giudice commisura la pena alla colpa dell'autore. Tiene conto della vita anteriore e delle condizioni personali dell'autore, nonché dell'effetto che la pena avrà sulla sua vita"*[110]. L'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) tiene pertanto conto del reddito e del patrimonio del *reo*, dello stato civile e degli oneri familiari, della professione e del guadagno, dell'età e della salute[111]. Inoltre, occorre far riferimento ai principi in materia di attenuazione della pena previsti dall'art. 48 CP[112]. Una deroga all'ammontare della multa interviene soltanto in considerazione della colpa dell'autore. In caso di colpa lieve, la multa può essere ridotta a un terzo e, in caso di colpa grave, aumentata sino al triplo dell'imposta sottratta.

Il disposto di legge non distingue tra dolo e colpa, ma tra colpa normale, colpa lieve e colpa grave. Vi è colpa grave in caso di recidiva, di comportamento renitente del contribuente verso l'Autorità fiscale e, inoltre, se il contribuente dispone di particolari conoscenze fiscali. Vi è colpa lieve in presenza di una delle circostanze attenuanti menzionate all'art. 48 CP. Anche il comportamento collaborativo del contribuente nell'ambito della determinazione dello stato di fatto deve essere considerato quale elemento di attenuazione della colpa. Spetta all'Autorità fiscale distinguere tra dolo e negligenza al fine di fissare e determinare l'ammontare della multa.

[101] Cfr. Circolare AFC (nota 82), n. 2.3, p. 15; in particolare, gli articoli di riferimento sono gli artt. 333, 12 e 104 CP.

[102] Per una disamina sull'elemento soggettivo nel reato: HURTARDO POZO (nota 34), pp. 59 ss.

[103] MONTI (nota 40), p. 61.

[104] Cfr. MONTI (nota 40), p. 63 ed i riferimenti giurisprudenziali ivi citati. Cfr. altresì OBERSON (nota 71), p. 587.

[105] MONTI (nota 40), p. 64.

[106] Sentenza TF 2A.481/2003 del 18 agosto 2004, consid. 4.3.

[107] PEDROLI (nota 81), par. 2.3.3.

[108] FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, Zurigo 2013, N 72 ad par. 235.

[109] SANSONETTI (nota 79), N 45 ad Art. 175

[110] Tale disposizione è applicabile in virtù del rinvio di cui all'art. 333 cpv. 1 CP.

[111] Cfr. Circolare AFC (nota 82), n. 2.4, p. 16.

[112] OBERSON (nota 71), p. 589.



Se il contribuente denuncia spontaneamente, per la prima volta, una sottrazione d'imposta, si prescinde dall'aprire un procedimento penale (autodenuncia esente da pena), a condizione che la denuncia avvenga spontaneamente e comprenda tutti gli elementi del reddito e della sostanza non ancora dichiarati [113]. In caso di tentativo, la multa è pari a due terzi di quella inflitta nel caso di sottrazione intenzionale e consumata d'imposta[114].

### 5. Procedimento

Lo scopo del procedimento per sottrazione d'imposta è la determinazione dell'importo della multa da infliggere al contribuente per il suo comportamento colpevole. L'avvio di un procedimento per sottrazione d'imposta è parallelo all'avvio di una procedura di recupero d'imposta[115] e, nella prassi, i due procedimenti possono essere condotti congiuntamente. Nell'ambito dell'imposta sul reddito e sulla sostanza, le due procedure rappresentano due procedimenti distinti ma avviati dalla stessa Autorità fiscale[116] competente per la tassazione ordinaria.

La procedura di recupero d'imposta permette allo Stato di recuperare l'ammontare dell'imposta sottratta causata da un'omessa o insufficiente tassazione[117]. Il recupero d'imposta è subordinato a due condizioni oggettive: da un lato, una perdita fiscale derivante da una tassazione rimasta incompleta o mai avvenuta, dall'altro, l'esistenza di fatti o mezzi di prova sconosciuti all'Autorità di tassazione, o ancora la commissione di un crimine o un delitto contro l'Autorità fiscale. Avendo la stessa natura del credito d'imposta primitivo, il recupero d'imposta non ha carattere penale[118]. I diritti e gli obblighi del contribuente sono gli stessi che durante la procedura di tassazione[119].

La procedura per sottrazione d'imposta prevista dall'art. 183 LIFD, invece, è volta a reprimere la condotta illecita del contribuente e la multa comminata costituisce una vera e propria sanzione penale[120]. Tale distinzione si riscontra chiaramente nella legge che disciplina il recupero d'imposta quale mezzo di revisione indipendente, regolato dagli artt. 151 ss. LIFD[121]. In base al disposto dell'art. 182 LIFD, spetta ai Cantoni designare i servizi incaricati per il perseguimento della sottrazione d'imposta[122].

[113] Art. 175 cpv. 3 LIFD.

[114] Art. 176 cpv. 2 LIFD.

[115] Art. 152 cpv. 2 LIFD.

[116] MONTI (nota 40), p. 147.

[117] RICHNER/FREI/KAUFMANN (nota 108), N 8 ad par. 160.

[118] DTF 121 II 257 consid. 4b.

[119] Art. 153 cpv. 3 LIFD.

[120] MONTI (nota 40), p. 77.

[121] Gli artt. 151-153 LIFD fanno parte del titolo "Modificazione delle decisioni cresciute in giudicato" e disciplinano la procedura di revisione a sfavore del contribuente delle decisioni cresciute in giudicato. In quest'ambito è irrilevante che al contribuente possa o meno essere imputata una colpa. In base alla sistematica della legge, la procedura di recupero d'imposta dev'essere separata dal procedimento penale fiscale disciplinato nella parte sesta della legge (art. 175 ss. LIFD). Cfr. Circolare AFC (nota 82), n. 1, p. 5.

[122] Nel Cantone Ticino, le procedure penali per sottrazione d'imposta sono

Nella fase istruttoria, l'Autorità fiscale ha gli stessi mezzi d'indagine della procedura di tassazione e, pertanto, non dispone di mezzi coercitivi volti alla scoperta e alla conservazione dei mezzi di prova ed il segreto bancario rimane opponibile[123]; in effetti, sono applicabili per analogia le prescrizioni sui principi generali di procedura[124], sulla procedura di tassazione e sulla procedura di ricorso[125]. Tuttavia, tenuto conto della natura penale della procedura di contravvenzione per sottrazione d'imposta[126], le garanzie dell'art. 6 CEDU sono applicabili [127] e pertanto il contribuente ha il diritto di non rispondere, di non collaborare e pertanto di non contribuire alla propria incriminazione[128] in base al principio *nemo tenetur se ipsum accusare*. Inoltre, l'art. 6 CEDU tutela il contribuente contro l'utilizzazione nella procedura penale di informazioni ottenute nel quadro della procedura ordinaria di tassazione e di recupero d'imposta, nella quale egli ha l'obbligo di collaborare alla definizione dei suoi elementi imponibili[129]. Se non viene aperto un procedimento penale per sottrazione d'imposta quando si apre il procedimento di recupero, il contribuente deve essere informato che la procedura penale può essere avviata in seguito[130]; i mezzi di prova raccolti per una procedura di recupero d'imposta possono essere impiegati nell'ambito di un procedimento penale per sottrazione d'imposta soltanto se non sono stati ottenuti sotto comminatoria di una tassazione d'ufficio con inversione dell'onere della prova né sotto comminatoria di una multa per violazione degli obblighi procedurali[131].

Al termine dell'istruttoria, l'Autorità emana una decisione di condanna o di non luogo che deve essere notificata per scritto all'interessato[132]. La decisione deve essere motivata e deve contenere un esposto dei fatti, della condotta punibile, dell'ammontare della multa così come l'indicazione dei termini e dei mezzi di ricorso[133]. Contro le decisioni cantonali di ultima istanza è ammesso il ricorso in materia di diritto pubblico al Tribunale federale. La giurisdizione penale è esclusa[134].

Nel caso di sottrazione consumata d'imposta, la prescrizione è regolata dall'art. 184 cpv. 1 lett. b LIFD. Il termine di dieci anni corrisponde al termine previsto per l'avvio della procedura

di competenza dell'Autorità fiscale, come espressamente previsto dall'art. 266 della Legge tributaria del 21 giugno 1994 (LT, RL 10.2.1.1).

[123] PEDROLI (nota 81), par. 2.9.3.

[124] Artt. 109-121 LIFD.

[125] Artt. 122-146 LIFD.

[126] Sentenza CDT n. 80.2009.179 del 28 marzo 2011, consid. 2.2 ed i riferimenti ivi citati, segnatamente: Sentenze CDT n. 19958/92 e n. 20919/92 del 29 agosto 1997, Reports 1997-V; cfr. anche MAURO MINI, La compatibilità di alcune disposizioni di diritto penale fiscale svizzero con la CEDU, in: RtiD II-2004, p. 488; STEFAN OESTERHELT, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, in: ASA 75/2007, p. 601 ss.

[127] DTF 121 II 273 consid. 3.

[128] OBERSON (nota 71), p. 593.

[129] Sentenza TF 2A.67/2004 del 17 febbraio 2005, consid. 4.2.

[130] Art. 153 cpv. 1<sup>bis</sup> LIFD.

[131] Art. 183 cpv. 1<sup>bis</sup> LIFD. Cfr. Sentenza CDT n. 80.2008.119 del 25 novembre 2009, consid. 2.4.

[132] Art. 182 cpv. 1 LIFD.

[133] OBERSON (nota 71), p. 593.

[134] Art. 182 cpv. 2 LIFD.

di recupero d'imposta[135]. Il termine di prescrizione per la riscossione della multa mediante la quale è stata sanzionata una contravvenzione è di cinque anni dal passaggio in giudicato della decisione di condanna[136]. Il diritto di riscossione si prescrive, in ogni caso, in dieci anni dalla fine dell'anno in cui la multa è passata in giudicato[137].

### C. Frode fiscale

L'art. 186 LIFD, sotto la rubrica "frode fiscale", punisce chiunque, per commettere una sottrazione d'imposta ai sensi degli artt. 175-177, fa uso, a scopo d'inganno, di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti, quali libri contabili, bilanci, conti economici o certificati di salario e altre attestazioni di terzi.

#### 1. Classificazione e bene giuridico tutelato

Il bene protetto dall'art. 186 LIFD è il patrimonio della collettività creditrice dell'imposta[138] oltre alla fiducia che le Autorità ripongono in un documento[139]. La sottrazione d'imposta costituisce reato di mero comportamento e, pertanto, il tentativo di frode fiscale non può, concettualmente, esistere[140]. Il delitto è consumato quando i documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti pervengono, o diventano accessibili, all'Autorità fiscale.

Autore del reato è chiunque fa uso di documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti al fine di commettere una sottrazione d'imposta, *i.e.* chi presenta tali documenti come mezzi di prova all'Autorità fiscale. Secondo parte della dottrina, l'autore della frode fiscale non deve necessariamente coincidere con la persona del contribuente, ma può essere chiunque. In effetti, facendo l'art. 186 cpv. 1 LIFD riferimento all'art. 177 LIFD, il rappresentante contrattuale che, allo scopo di ingannare l'Autorità fiscale, fa uso di documenti falsi per sottrarre le imposte del contribuente da lui rappresentato, generando in tal modo una sottrazione d'imposta, deve essere parimenti punito per frode fiscale[141].

#### 2. Elementi costitutivi oggettivi

Gli elementi costitutivi oggettivi del delitto di frode fiscale dell'imposta ordinaria sono: (a) il conseguimento di una sottrazione d'imposta, (b) i documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti e (c) l'uso di tali documenti.

*In primis*, la frode fiscale, ai sensi dell'art. 186 LIFD, presuppone che il contribuente agisca con lo scopo di commettere una sottrazione d'imposta. Non essendo necessario che la sottrazione sia stata consumata. Il campo d'applicazione della frode fiscale è, quindi, piuttosto esteso[142]. Secondariamente, è decisivo che vi sia un uso di documenti falsi, alterati o

contenutisticamente inesatti. Due sono gli elementi che rilevano: un documento falso, alterato o inesatto nel suo contenuto e l'utilizzo di tale documento. Contrariamente a quanto previsto nel CP, la semplice redazione di documenti falsi non è punita in materia fiscale[143].

Secondo l'art. 110 cpv. 4 CP, "per documenti s'intendono gli scritti destinati e atti a provare un fatto di portata giuridica nonché i segni destinati a tal fine. La registrazione su supporti d'immagini o di dati è equiparata alla forma scritta per quanto serve al medesimo scopo". L'art. 186 cpv. 1 LIFD identifica, a titolo di esempio, quali documenti i libri contabili, i bilanci, i conti economici o i certificati di salario e altre attestazioni di terzi. La dichiarazione d'imposta non costituisce, invece, un documento in quanto rappresenta un atto unilaterale di volontà[144]. Un documento è falso quando l'autore del documento vuole far credere che proviene da un soggetto che in realtà non l'ha emesso, come p. es. quando una società si addebita prestazioni fittizie su fatture di un fornitore[145]. Un documento si considera, invece, alterato quando la modificazione illecita è apportata al documento, dall'autore o da un terzo, dopo la sua formazione definitiva[146]. Infine, un documento è contenutisticamente inesatto quando fatti, giuridicamente rilevanti, sono attestati in modo erroneo. Il documento è conseguentemente autentico, ma contiene indicazioni fallaci[147].

I documenti falsi o alterati costituiscono un falso materiale, il documento inesatto nel suo contenuto rientra invece nel falso ideologico. L'art. 186 LIFD contempla sia il falso materiale (falsificazione in senso stretto) sia il falso ideologico (falsa attestazione). A titolo di esempio, una contabilità si considera contenutisticamente inesatta se riproduce le operazioni in modo non corretto ed incompleto. In tal caso, anche il bilancio ed il conto economico sono contenutisticamente inesatti[148]. Lo stesso dicasi per i conti formalmente viziati o perché non sono stati contabilizzati degli attivi o perché dei passivi fittizi lo sono stati. Al contrario, l'esistenza di una contabilità conforme alle regole del diritto contabile esclude il delitto di frode fiscale[149].

Infine, il delitto di frode fiscale presuppone un utilizzo particolare dei documenti falsi, alterati o contenutisticamente inesatti: tali documenti devono essere presentanti, in quanto mezzi di prova, all'Autorità di tassazione, all'Autorità giudiziaria fiscale, all'Autorità di condono o a qualsiasi altra Autorità fiscalmente competente. Il delitto è consumato con l'uso, *i.e.* con la presentazione o la consegna della falsa documentazione[150]. Non vi è, invece, inganno se il valore erroneamente menzionato in un documento viene spontaneamente corretto

[135] Art. 152 cpv. 1 LIFD.

[136] Art. 185 cpv. 2 LIFD in combinato disposto con l'art. 121 LIFD.

[137] Art. 121 cpv. 3 LIFD per analogia.

[138] SANSONETTI (nota 79), N 6 ad Art. 186.

[139] MONTI (nota 40), pp. 120-121.

[140] Cfr. Circolare AFC (nota 82), n. 1.1.1, p. 37.

[141] Cfr. Circolare AFC (nota 82), n. 1.2, p. 38.

[142] TORRIONE (nota 87), p. 263.

[143] TORRIONE (nota 87), p. 263.

[144] MARCO BERNASCONI, *Contravvenzioni e delitti fiscali nel diritto federale svizzero e cantonale ticinese*, Lugano 1986, p. 170.

[145] SANSONETTI (nota 79), N 19, 22 ad Art. 186.

[146] SANSONETTI (nota 79), N 19, 22 ad Art. 186.

[147] TORRIONE (nota 87), p. 264.

[148] Cfr. Circolare AFC (nota 82), n. 1.1.1, p. 37.

[149] Cfr. OBERSON (nota 71), p. 596.

[150] TORRIONE (nota 87), p. 264.

dal contribuente nella dichiarazione o nell'allegato[151]. L'inganno astuto (*Arglist*), distintivo della truffa fiscale [152], non è, invece, elemento costitutivo della frode fiscale ai sensi delle imposte dirette[153].

### 3. Elemento soggettivo

L'autore della frode fiscale è punito solo se ha agito intenzionalmente[154], *i.e.* con coscienza e volontà. Tale elemento costituisce una differenza significativa rispetto alla sottrazione d'imposta, punibile anche per negligenza[155]. Pertanto, se l'uso di documenti contabili contenutisticamente inesatti è riconducibile a semplice negligenza, saranno realizzati gli estremi della sottrazione d'imposta, ma non quelli della frode fiscale[156]. La questione del dolo eventuale è controversa. Secondo una parte della dottrina, il dolo eventuale è sufficiente; secondo altri, il dolo eventuale non è idoneo per l'applicazione dell'art. 186 LIFD e per una conseguente condanna[157].

### 4. Pena

Chi commette una frode fiscale è punito con la detenzione o con la multa sino a 30'000 franchi[158]. In caso di auto-denuncia, si prescinde dall'aprire un procedimento penale per tutti gli altri reati commessi allo scopo della sottrazione d'imposta[159].

### 5. Procedura

Trova applicazione l'art. 188 LIFD, il quale, trattandosi di delitto, al suo cpv. 2 rinvia alle disposizioni del CCP. La competenza per il perseguimento della frode fiscale è attribuita alla Magistratura penale che può adoperare tutti i poteri inquisitori descritti dal relativo Codice di rito, in particolare può ricorrere a mezzi coercitivi quali la citazione di testimoni, la perquisizione di locali e soprattutto il sequestro di documenti e di altri mezzi di prova, quand'anche coperti dal segreto bancario[160]. L'art. 188 cpv. 1 LIFD crea un "Anzeigepflicht", a carico dell'Amministrazione fiscale, in caso presuma la commissione di un delitto fiscale ai sensi dell'art. 186 LIFD[161]. Tale obbligo di notifica al Ministero pubblico incombe in capo all'Autorità fiscale solo in caso di sospetto fondato, vale a dire di un complesso d'indizi ragionevoli, concreti e concordanti dell'esistenza del delitto di frode fiscale. Una semplice congettura non è sufficiente ad avviare il procedimento penale[162].

In ossequio all'art. 189 LIFD, l'azione penale per delitti fiscali si prescrive in dieci anni dall'ultima attività delittuosa,

segnatamente dalla presentazione del documento falso, alterato o contenutisticamente inesatto.

### D. Concorso tra sottrazione d'imposta e frode fiscale

Nel sancire il concorso tra sottrazione d'imposta e frode fiscale, il Legislatore è stato lapidario: "è salva la pena per sottrazione d'imposta" (art. 186 cpv. 2 LIFD). Il *concursum delictorum* è disciplinato nella parte generale del CP e più precisamente dall'art. 49[163]. Secondo dottrina e giurisprudenza, tale istituto può assumere la duplice forma di concorso proprio (*echte Konkurrenz*) e concorso improprio (*unechte Konkurrenz*).

Il concorso improprio si verifica quando con il suo comportamento l'agente sembrerebbe infrangere più disposizioni ma, in realtà, solo una è applicabile poiché incorpora in sé tutti gli aspetti dell'atto punibile. Tale tipo di concorso esula dal campo di applicazione dell'art. 49 cpv. 1 CP[164]. Il concorso proprio si verifica allorché un soggetto, attraverso una o più azioni od omissioni viola più disposizioni penali. A livello sanzionatorio, in caso di concorso proprio, al fine di determinare la pena, tre sono le soluzioni ravvisabili: (a) il cumulo materiale (*Kumulationsprinzip*), espresso dal brocardo *tot crimina, tot poenae*, consiste nell'applicazione cumulativa (somma aritmetica) delle pene da infliggere previste per ciascuno dei reati in concorso; (b) l'assorbimento (*Absorptionsprinzip*) permette l'applicazione della sola pena prevista ed irrogata per il reato più grave, in quanto essa assorbe le minori in base al principio per cui *poena major absorbat minorem*; (c) il cumulo giuridico o principio dell'aumento (*Asperationsprinzip*) prevede l'applicazione della sola pena relativa al reato più grave aumentata in modo adeguato per far rifluire in essa la pena degli altri reati concorrenti[165]. L'art. 49 cpv. 1 prevede il criterio del cumulo giuridico: onde per cui se il concorso poggia su più pene privative della libertà, il giudice condannerà l'autore alla pena prevista per il reato più grave[166], aumentandone adeguatamente la durata, ma non oltre la metà del massimo della pena comminata. Il Codice penale svizzero esclude, pertanto, il sistema del cumulo materiale delle pene dall'ambito di applicazione dell'art. 49 cpv. 1 CP[167]. Ma, qualora le disposizioni legali non dovessero prevedere lo stesso genere di pene, allora si dovrà applicare il criterio cumulativo[168].

L'art. 186 cpv. 2 LIFD, riservando il perseguimento del reato di sottrazione d'imposta, produce un duplice effetto: un effetto materiale (o sostanziale), che origina il concorso ideale tra frode e sottrazione fiscale ed un effetto procedurale che esclude la competenza, in materia di sottrazione d'imposta

[151] SANSONETTI (nota 79), N 13 ad Art. 186.

[152] La truffa in materia di prestazioni e di tasse è disciplinata dall'art. 14 DPA (RS 313.0).

[153] Cfr. OBERSON (nota 71), p. 596.

[154] OBERSON (nota 71), p. 597.

[155] TORRIONE (nota 87), p. 265.

[156] TORRIONE (nota 87), p. 265.

[157] SANSONETTI (nota 79), N 39 ad Art. 186 ed i riferimenti ivi citati.

[158] Art. 186 cpv. 1 LIFD.

[159] Art. 186 cpv. 3 LIFD.

[160] PEDROLI (nota 81), par. 3.3.

[161] Sentenza CRP n. 60.2005.114 del 28 giugno 2005, consid. 9.

[162] BERNASCONI (nota 144), pp. 189-190.

[163] Tale disposizione tratta il concorso ideale ed il concorso reale (cpv. 1), oltre al concorso reale retrospettivo (cpv. 2), ma non fa menzione del concorso improprio. Cfr. AA.VV., *Petit Commentaire*, Code pénal, Basilea 2012, ad Art. 49, p. 313.

[164] AA.VV. (nota 163), ad Art. 49, p. 319.

[165] MONTI (nota 40), p. 126.

[166] Per reato più grave deve essere inteso il reato per il quale la legge fissa la pena più grave, e non il reato che, nel caso concreto, appare il più grave sotto il profilo della colpevolezza. Cfr. AA.VV. (nota 163), ad Art. 49, p. 317 ed i riferimenti ivi citati.

[167] Sentenza TF 6B\_865/2009 del 25 marzo 2010, consid. 1.2.2.

[168] Sentenza TF 6B\_460/2010 del 4 febbraio 2011, consid. 4.3.1.

del Giudice penale in favore dell'Autorità fiscale<sup>[169]</sup>. Scatta così, nei confronti del contribuente, un doppio binario: un procedimento teso al perseguimento della sottrazione d'imposta, di competenza dell'Autorità fiscale e scandito dalle regole tributarie e, parallelamente, un'inchiesta penale per titolo di frode fiscale coordinata dalla Magistratura penale, secondo dettami procedural-penalistici. Il concorso ideale tra le due infrazioni è, quindi, sancito dalla legge<sup>[170]</sup>.

### III. Doppio binario sanzionatorio tra la giurisprudenza federale e quella europea

#### A. Giurisprudenza del Tribunale federale

Al fine di comprendere se il principio *ne bis in idem*, elevato a fondamentale presidio di garanzia dei diritti dell'uomo, possa annidarsi nelle pieghe della sovrapposizione di sanzioni penali e sanzioni tributarie espressamente riservate dal nostro Legislatore per il concorso intercorrente tra sottrazione d'imposta e frode fiscale, occorre soffermarsi sull'orientamento della giurisprudenza federale. In materia di concorso tra sottrazione d'imposta e frode fiscale, rilevano due, contrapposte, decisioni del Tribunale federale.

#### 1. Pronuncia della Corte di cassazione penale: DTF 116 IV 262

In questo suo primo giudizio, il Tribunale federale specifica che la frode fiscale costituisce per sua natura una sottrazione d'imposta qualificata, escludendo di fatto un'applicazione simultanea delle due norme. Tuttavia, lascia aperto il quesito a sapere se una condanna per frode fiscale, con cui è punito un comportamento che ha già fatto oggetto di una sanzione per sottrazione d'imposta, possa costituire un secondo perseguimento incompatibile con il principio *ne bis in idem*.

I Giudici federali sviluppano il loro ragionamento sostanzialmente su tre argomentazioni: a) natura della multa? b) medesimo comportamento? e c) doppio perseguimento incompatibile con il principio *ne bis in idem*? Esponiamo qui di seguito le loro considerazioni.

A mente del Tribunale federale, si potrebbe parlare di una violazione del principio *ne bis in idem* solo nel caso in cui le multe comminate per la sottrazione d'imposta costituissero una pena. In base all'art. 129 DIFD<sup>[171]</sup> la sanzione per la sottrazione d'imposta è una multa il cui importo si eleva fino al quadruplo dell'imposta sottratta. Oltre alla multa, deve essere versata anche l'imposta sottratta. Non è, per contro, previsto l'aggravio di interessi sul debito d'imposta stabilito nella procedura di recupero d'imposta. Il ritardo contributivo deve però essere tenuto in considerazione nell'ambito della commisurazione della multa. Secondo il Tribunale di cassazione, la penale d'imposta, quale sanzione amministrativa, non persegue unicamente uno scopo punitivo, ma riveste anche la funzione aggiuntiva di risarcimento di danni, quindi non ha carattere di pena. L'argomento non convince però il Tribunale federale. Infatti, secondo i principi giuridici basilari

dell'ordinamento giuridico svizzero, il risarcimento può essere chiesto solo nei limiti del danno causato dal suo autore. Perdite che non sono o non sono state tempestivamente scoperte non possono essere compensate grazie al fatto che l'autore viene condannato a risarcire un danno che corrisponde a un multiplo di quello da lui cagionato. Fatte queste considerazioni, il Tribunale federale riconosce che con il pagamento delle multe a loro comminate per la sottrazione d'imposta ai sensi dell'art. 129 DIFD i ricorrenti abbiano già subito una pena.

Secondo i Giudici cantonali, le fattispecie della sottrazione d'imposta e della frode fiscale rendono punibili due comportamenti distinti, che possono essere dati e commessi indipendentemente l'uno dall'altro. Mentre nel caso della sottrazione d'imposta il danno economico per la collettività ascrivibile al contribuente viene sanzionato in quanto tale, la fattispecie della frode fiscale è volta a punire la commissione di un atto ingannevole commesso grazie a un documento falsificato. Il Tribunale federale non condivide questa posizione: la presunzione di concorso ideale è erronea già solo per il fatto che la frode fiscale per sua natura rappresenta evidentemente un caso qualificato di sottrazione d'imposta. La differenza fra la sottrazione d'imposta semplice e la frode fiscale risiede nel fatto che nell'ambito della frode fiscale l'atto ingannevole viene commesso con documenti falsi, mentre per la sottrazione d'imposta è sufficiente, alle condizioni previste dall'art. 129 cpv. 1 DIFD, qualsiasi sottrazione di un debito d'imposta. Una frode fiscale ai sensi dell'art. 130<sup>bis</sup> DIFD senza contemporanea commissione di una sottrazione d'imposta non è pensabile. Inoltre, già dal testo letterale dell'art. 130<sup>bis</sup> ("colui che nell'ambito di una sottrazione d'imposta") emerge chiaramente che la frode fiscale è da intendersi quale fattispecie qualificata della sottrazione d'imposta considerata fattispecie base. Secondo il Tribunale federale, inoltre, le due disposizioni penali hanno per oggetto la protezione degli stessi beni giuridici: in entrambi i casi, l'obiettivo è la protezione del patrimonio statale. Il fatto che nell'ambito della frode fiscale il patrimonio venga aggredito in forma qualificata nulla cambia a tale principio.

Secondo i Giudici federali, nella misura in cui si tratta del principio *ne bis in idem* derivato dal diritto materiale federale, la domanda a sapere se la punizione per frode fiscale di un comportamento che è già stato giudicato sotto l'aspetto della sottrazione d'imposta sia costitutivo di un doppio perseguimento incompatibile con il predetto principio deve essere risolta negativamente, in quanto la Legge federale prevede due procedure distinte per la sottrazione d'imposta e per la frode fiscale e pertanto, un'eventuale doppia punibilità deve essere riconosciuta come voluta dal Legislatore. Nella misura in cui il principio *ne bis in idem* emana dall'art. 4 vCost., il Tribunale federale è vincolato dalla regolamentazione normativa (art. 113 cpv. 3 vCost). Potrebbe quindi solo constatare che la regola normativa si trova in contrasto con questo principio, ma non potrebbe correggerla, motivo per cui la questione è stata lasciata aperta.

#### 2. Pronuncia della seconda Corte di diritto pubblico: DTF 122 I 257

L'Alta Corte, partendo dall'analisi del principio *ne bis in idem*, attua un'inversione delle motivazioni sinora adottate con la sua giurisprudenza *quo* al rapporto tra sottrazione e frode

[169] MONTI (nota 40), p. 127.

[170] Cfr. DTF 122 I 257 consid. 6d.

[171] Decreto del Consiglio federale concernente la riscossione di una imposta federale diretta, non più in vigore.

fiscale. A mente dei Giudici federali, il concorso tra i due fatti di rilevanza penale deve essere risolto in via interpretativa. La conclusione cui giunge la Corte è la seguente: la frode fiscale non può essere intesa quale sottrazione qualificata, bensì essa si trova in concorso ideale con la sottrazione d'imposta. Esponiamo qui di seguito le considerazioni della Corte.

Affinché si realizzino gli estremi della frode fiscale, è sufficiente l'intenzione dell'autore di evadere il fisco "allo scopo di sottrarre le imposte": il conseguimento del risultato, i.e. la sottrazione d'imposta, non è necessario. Sotto questo aspetto, dal profilo fattuale, la frode fiscale già in partenza sembra non includere la sottrazione d'imposta. La sottrazione d'imposta e la frode fiscale vanno perseguite in procedimenti distinti e giudicate da Autorità diverse. Inoltre, la legge stessa non definisce la frode fiscale quale caso grave di sottrazione d'imposta. Il testo letterale del disposto di legge contiene anzi un'esplicita riserva della sanzione relativa alla sanzione penale ("indipendentemente dalla comminazione di una sanzione fiscale penale"). In tutta evidenza, anche l'importo massimo della multa di 20'000 franchi, limitato in caso di frode fiscale, non è accordato in alcun modo alla sanzione di almeno un quarto del recupero d'imposta che è chiamato a pronunciare il Giudice competente in merito alla sottrazione d'imposta. Ciò depone a favore della presunzione secondo cui il Legislatore è partito dal presupposto di due fattispecie di rilevanza penale distinte e non da un'unica infrazione che può essere commessa anche in forma qualificata.

I Giudici federali proseguono il loro ragionamento asserendo che tale conclusione non è messa in discussione dal fatto che entrambe le infrazioni vengono perseguite in procedimenti distinti e da parte di Autorità diverse. La condanna per sottrazione consumata presuppone che l'importo dell'imposta non percepita sia fissato nella procedura di recupero. Ciò presuppone la conoscenza di norme di diritto fiscale. Per tale motivo, e poiché la sottrazione d'imposta non deve essere criminalizzata, essa deve essere istruita e giudicata dalle Autorità fiscali e di giustizia tributaria. Invece, l'utilizzo di documenti falsi o falsificati nel contesto di una sottrazione d'imposta deve essere perseguito con maggiore severità. Per tale motivo, la frode fiscale è stata enucleata come delitto a sé stante ed inserita nella categoria dei delitti che vengono perseguite dalle Autorità penali ordinarie.

Zurigo è stato il primo Cantone che, con la Legge tributaria del 1917, ha previsto la sanzione criminale per la frode fiscale; altri Cantoni ne seguirono l'esempio. Il reato di frode fiscale previsto dall'art. 131<sup>bis</sup> cpv. 1 DIFD è stato introdotto dalla Legge federale del 9 giugno 1977 per il consolidamento dei provvedimenti contro la frode fiscale<sup>[172]</sup> e il suo perseguimento è stato di principio delegato alle Autorità inquirenti cantonali. Prima della revisione, la frode fiscale era definita quale evasione fiscale qualificata che, rispetto all'evasione fiscale "semplice" veniva punita più severamente (art. 129 cpv. 2 DIFD).

La differenziazione tra la frode fiscale e la sottrazione d'imposta e il perseguimento di queste due fattispecie in procedimenti

distinti (da parte di Autorità diverse) è pertanto funzionale alla lotta efficace contro i casi gravi di frode fiscale ed è voluta dal Legislatore<sup>[173]</sup>.

Per la fissazione della pena nell'ambito della frode fiscale, l'importo dell'imposta sottratta è rilevante solo nella misura in cui la frode fiscale finalizzata alla sottrazione di un debito d'imposta elevato deve essere giudicata più severamente. Di regola, il procedimento per sottrazione d'imposta precede quello relativo alla frode fiscale. Dalla separazione delle procedure non è, pertanto, legittimo dedurre che le due fattispecie si escludano a vicenda.

Per quanto concerne il rapporto tra le due fattispecie, nell'ambito della frode fiscale le leggi tributarie di regola prevedono un'esplicita riserva dell'eventuale condanna per sottrazione d'imposta (cfr. art. 186 cpv. 2 LIFD). Anche la LAID<sup>[174]</sup>, in tale ambito, non lascia ai Cantoni alcuno spazio per soluzioni divergenti (art. 59 cpv. 2 LAID). La frode fiscale e la sottrazione d'imposta si trovano, pertanto, in un rapporto di concorso ideale. Tale conclusione corrisponde all'opinione espressa unanimemente dalla dottrina. Parte degli autori criticano la soluzione prevista dalla legge (concorso ideale) e la suddivisione in un procedimento per frode fiscale e un procedimento per sottrazione d'imposta, ma riconoscono anch'essi che, per legge, tra le due fattispecie vi è concorso ideale. Di conseguenza, la giurisprudenza del Tribunale federale secondo cui tra le fattispecie di frode fiscale e quella di sottrazione d'imposta sussisterebbe concorso improprio, non può essere confermata. Al contrario, si deve ritenere che tra le due fattispecie vi sia concorso ideale, la sottrazione d'imposta non essendo assorbita dalla frode fiscale.

Secondo i Giudici federali, proprio poiché frode fiscale e sottrazione d'imposta sono da considerarsi come fattispecie in rapporto di concorso proprio ideale, il principio *ne bis in idem* derivato dall'art. 4 vCost. non è violato per il solo fatto che un soggetto sia stato punito sia per frode fiscale sia per sottrazione d'imposta da parte di Autorità diverse. L'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU o l'art. 14 cpv. 7 Patto ONU II non prevedono garanzie più estese.

L'Alta Corte sottolinea il fatto che le pene promulgate dalle diverse Autorità non devono cumulativamente risultare eccessive e, nell'ambito della commisurazione della pena per sottrazione d'imposta, la frode fiscale non deve essere valutata quale circostanza aggravante. Il principio *ne bis in idem* si troverebbe violato qualora un contribuente fosse punito più severamente solo perché i reati in concorso proprio sono giudicati da più Autorità anziché da una sola.

### B. Giurisprudenza delle Corti europee

La giurisprudenza della CGUE e della Corte EDU ha concorso, in modo significativo, alla costruzione del principio *ne bis in*

<sup>[173]</sup> Nel periodo di vigenza della Legge fiscale del 1870 all'incirca il 30-40% del patrimonio e del reddito effettivo non veniva dichiarato.

<sup>[174]</sup> Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni del 14 dicembre 1990 (RS 642.14).

<sup>[172]</sup> RU 1977 2103.

*idem* ed alla valutazione della legittimità del cumulo sanzionatorio conseguente al parallelismo tra procedura fiscale e penale. Al fine di stabilire se la doppia procedura penale/fiscale sfoci in una violazione del divieto di *ne bis in idem*, il percorso argomentativo della giurisprudenza europea si sviluppa sostanzialmente su quattro livelli: (a) natura (penale?) della sanzione amministrativa; (b) medesimi fatti alla base delle due procedure (*idem*); (c) pronuncia di una sentenza definitiva; (d) duplicazione di procedimenti (*bis*).

### 1. CGUE: la nozione di *idem factum* e il doppio binario penale fiscale

Sulla nozione di *idem factum* si è chinata la Corte nel caso *Van Esbroek*<sup>[175]</sup>, individuando tre possibili esegesi: identità dei fatti materiali, identità di qualificazione giuridica ed identità dell'interesse giuridico tutelato<sup>[176]</sup>.

A mente dei Giudici, dalla locuzione “*i medesimi fatti*” contenuta nel testo dell'art. 54 CAAS risulta che tale disposizione si riferisce all'aspetto materiale dei fatti in causa, restando esclusa la loro qualificazione giuridica<sup>[177]</sup>. Tale soluzione è avvalorata dall'interpretazione teleologica dell'art. 54 CAAS che mira ad evitare che una persona, per il fatto di aver esercitato il suo diritto alla libera circolazione, sia sottoposta a procedimento penale per i medesimi fatti sul territorio di più Stati contraenti, a causa di una differente qualificazione giuridica, in un altro Stato, della sua condotta. La Corte, riprendendo le conclusioni dell'Avvocato Generale, rileva che tale diritto alla libera circolazione è efficacemente tutelato soltanto qualora l'autore di un atto sappia che, una volta condannato e scontata la pena – o, se del caso, una volta definitivamente assolto in uno Stato membro – può circolare all'interno dello spazio Schengen senza dover temere di essere perseguito in un altro Stato membro nel cui ordinamento giuridico tale atto integri una distinta infrazione. Per gli stessi motivi, i Giudici europei hanno scartato il criterio dell'identità dell'interesse giuridico tutelato, essendo tale interesse variabile da uno Stato contraente all'altro.

La Corte ha, pertanto, concluso che data l'assenza di armonizzazione delle legislazioni penali nazionali, un criterio fondato sulla qualificazione giuridica dei fatti o sull'interesse giuridico tutelato sarebbe tale da creare altrettanti ostacoli alla libertà di circolazione nello spazio Schengen quanti sono i sistemi penali esistenti negli Stati contraenti; di conseguenza, l'unico criterio pertinente ai fini dell'applicazione dell'art. 54 CAAS è quello dell'identità dei fatti materiali, intesi come esistenza di un insieme di circostanze concrete inscindibilmente collegate tra loro, indipendentemente dalla qualificazione giuridica di tali fatti o dall'interesse giuridico tutelato. La Corte, da ultimo, indica che la valutazione definitiva dell'identità materiale dei fatti spetta ai Giudici nazionali competenti, che debbono accertare se i fatti materiali di cui trattasi costituiscano un

insieme di fatti inscindibilmente collegati nel tempo, nello spazio nonché per oggetto<sup>[178]</sup>.

Nel caso *van Straaten*, l'Avvocato Generale Colomer, specifica i criteri di valutazione dell'identità dei fatti, nel senso di: (a) soffermarsi sulla materialità dei comportamenti perseguiti in entrambi i procedimenti, prescindendo dalla loro qualificazione giuridica e dai beni ed interessi protetti dalla relativa sanzione prevista dagli ordinamenti degli Stati firmatari in cui vige l'*acquis* di Schengen e (b) considerare come “fatti” l'insieme degli accadimenti indissolubilmente collegati fra loro; a tal fine è bene considerare l'eventuale unità temporale e spaziale degli stessi, nonché l'intenzione dell'autore<sup>[179]</sup>. La CGUE ha ribadito tale suo orientamento nelle pronunce successive<sup>[180]</sup>.

Nel caso *Fransson*<sup>[181]</sup>, la CGUE è stata chiamata a pronunciarsi in merito alla coesistenza nei confronti dello stesso soggetto di due procedimenti, uno penale per frode fiscale e l'altro fiscale per falsa dichiarazione. A mente dei Giudici, l'applicazione del principio del *ne bis in idem* – di cui all'art. 50 della Carta di Nizza – a procedimenti penali per frode fiscale, presuppone che la sanzione già adottata nei confronti dell'imputato sia di natura penale. Di principio, il ricorso contestuale a sanzioni fiscali e penali è legittimo, purché la formale qualificazione delle prime non celi in realtà un'indebita duplicazione punitiva, in spregio al divieto di doppio giudizio. Ai fini della valutazione della natura penale delle sanzioni tributarie, sono rilevanti tre criteri, i cosiddetti “criteri Engel”<sup>[182]</sup>: il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito ed il terzo nella natura e nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere.

### 2. Corte EDU: la nozione di *idem factum* e il doppio binario penale fiscale

Se in passato, la Corte EDU aveva appoggiato un'accezione più restrittiva e formale del concetto d'identità del fatto, facendolo coincidere con la qualificazione giuridica della condotta<sup>[183]</sup>, con la pronuncia *Zolotukhin c. Russia*<sup>[184]</sup> accoglie, ai fini dell'interpretazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU, l'interpretazione dell'identità materiale del fatto sviluppata dalla CGUE, attuando un'armonica interpretazione della locuzione *idem* al fine di garantire certezza giuridica,

[178] Sentenza CGUE (nota 175), par. 38.

[179] RUIZ-JARABO COLOMER, avvocato generale, conclusioni dell'8 giugno 2006, in: Sentenza CGUE del 28 settembre 2006, causa C-105/05, *Jean Leon van Straaten c. Paesi Bassi e Repubblica italiana*, par. 86.

[180] Cfr. fra altre, Sentenze CGUE del 18 luglio 2007, causa C-367/05, *Kraaijenbrink* e causa C-288/05, *Kretzinger*.

[181] Sentenza CGUE del 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Hans Akerberg Fransson*, p. 32 ss.

[182] Sentenza Corte EDU dell'8 giugno 1976, causa *Engel e altri c. Olanda*, ricorso n. 5100/71.

[183] Sentenza Corte EDU del 30 luglio 1998, causa *Oliveira c. Svizzera*, ricorso n. 25711/94.

[184] Sentenza Corte EDU del 10 febbraio 2009, causa *Sergey Zolotukhin c. Russia*, n. 14939/03.

[175] Sentenza CGUE del 9 marzo 2006, causa C-436/04, *Leopold Henri Van Esbroek*, confermata dalla stessa Corte nella pronuncia successiva del 28 settembre 2006, causa C-150/05, *Jean Leon van Straaten*.

[176] Sentenza CGUE (nota 175), parr. 31-36.

[177] Sentenza CGUE (nota 175), par. 27.

prevedibilità e uguaglianza<sup>[185]</sup>. Di conseguenza, di fronte alla varietà di approcci sulla nozione di stesso fatto (*idem factum*), l'art. 4 del Protocollo n. 7 deve essere inteso nel senso che è proibito il procedimento o il giudizio per un secondo reato nella misura in cui esso emerge da fatti identici o da fatti che sono sostanzialmente gli stessi: ciò che rileva è il fatto storico, di modo da attribuire la massima estensione possibile alla garanzia convenzionale. L'indagine della Corte, quindi, si dovrebbe focalizzare su quei fatti che costituiscono una serie di concrete circostanze fattuali che coinvolgono lo stesso imputato e sono tra loro inscindibilmente connesse nel tempo e nello spazio, l'esistenza delle quali deve essere dimostrata al fine di assicurare una condanna o iniziare un procedimento penale<sup>[186]</sup>. Per la Corte EDU, quindi, è dal raffronto fra gli atti dei vari procedimenti che è possibile desumere la presenza del requisito dell'identità sostanziale dei fatti posti alla base degli addebiti. A tal fine, è necessario assumere quali parametri di riferimento, l'insieme delle circostanze fattuali concrete relative allo stesso autore ed indissolubilmente legate fra loro nel tempo e nello spazio.

La Corte EDU, nella sentenza *Grande Stevens*,<sup>[187]</sup> si è espressa, anch'essa, in merito alla sovrapposizione del giudicato amministrativo al giudicato penale ai fini del *ne bis in idem*. Per i Giudici europei, se nei confronti di un soggetto sono state comminate sanzioni amministrative – che possono essere considerate a tutti gli effetti di carattere penale per l'eccessiva severità delle stesse e per la loro natura repressiva – ed esse sono divenute definitive, l'avvio di una procedura penale sugli stessi fatti costituisce una violazione del principio *ne bis in idem*. Di conseguenza, il doppio binario, che si configura nel cumulo tra sanzione amministrativa e sanzione penale per i medesimi fatti, viola l'art. 4 del Protocollo n. 7, trattandosi di una *double poursuite* per gli stessi fatti. La Corte ha ribadito il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in base al quale la reale natura delle misure sanzionatorie previste negli ordinamenti nazionali deve rintracciarsi alla luce delle loro concrete peculiarità e conseguenze e non in forza della mera qualificazione giuridica ad esse attribuita.

Nella pronuncia *Nykanen v. Finlandia*<sup>[188]</sup>, la Corte EDU si è chianata nuovamente sulla questione sancendo l'illegittimità del doppio binario penale tributario per violazione del principio *ne bis in idem*. La Corte ha riconosciuto la violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della CEDU da parte della legislazione penale tributaria finlandese che prevedeva, per lo stesso fatto materiale, sia l'applicazione di una sovrattassa in via amministrativa sia l'applicazione della sanzione penale. *In primis*, la Corte analizza la normativa interna finlandese, verificando la sussistenza sia di una disposizione "fiscale" che sanziona l'infedele dichiarazione con una sovrattassa, sia di una disposizione di natura propriamente penale che punisce l'indicazione di

false informazioni al fine di diminuire il proprio carico fiscale. Ergo, due sanzioni per lo stesso fatto storico. Il quesito che si pone la Corte è quello di sapere se la sovrattassa prevista dalla normativa finlandese abbia carattere puramente fiscale, oppure, rivesta natura penale. Applicando i "criteri Engel", la Corte propende per la natura penale in quanto la sovrattassa: (a) è prevista da una norma di legge applicabile *erga omnes*; (b) non ha una funzione di compensazione del danno causato al fisco e (c) svolge una funzione evidentemente punitiva e deterrente che è propria della sanzione penale. Individuata la natura intrinsecamente "penale" delle sanzioni tributarie, l'unica pronuncia cui poteva addivenire la Corte è la violazione del principio del *ne bis in idem*. Siffatto orientamento è stato confermato da altre sentenze<sup>[189]</sup>.

#### IV. Conclusioni

Il controverso tema della coesistenza tra procedura fiscale e procedimento di natura penale, destinati a sanzionare il medesimo soggetto in relazione all'*idem factum* è di assoluto rilievo oltre che di stringente attualità. Stesso fatto, stesso soggetto, ma due Giudici differenti, entrambi con piena cognizione e pieno potere decisionale: questa la soluzione anomala che caratterizza il sistema del doppio binario sanzionatorio che permea alcune delle legislazioni nazionali. Ed è in tale scenario che s'inserisce la garanzia del principio *ne bis in idem*, con lo scopo di garantire all'individuo una protezione rafforzata di fronte all'esercizio del reiterato *ius puniendi* da parte dello Stato.

Il sistema penale fiscale svizzero prevede che in caso di frode fiscale sia riservato il perseguimento della sottrazione d'imposta. Alla pena comminata in caso di frode fiscale, si cumula così la multa per sottrazione d'imposta, con la conseguenza che per un medesimo fatto un soggetto è punito due volte. Siffatto *modus operandi* stride con la garanzia fondamentale del divieto di essere giudicati e puniti due volte per lo stesso fatto. In tale contesto, punto nodale diviene la qualificazione e la definizione che si sceglie di attribuire al rapporto tra sottrazione d'imposta e frode fiscale: la frode fiscale deve essere intesa quale fattispecie a sé stante, autonoma rispetto alla sottrazione d'imposta, oppure deve essere interpretata e modellata quale forma qualificata della sottrazione d'imposta?

In passato, i Giudici della Corte di diritto pubblico del Tribunale federale avevano ritenuto che tra le due fattispecie vi fosse concorso ideale. Oggi però, il dibattito è ancora acceso. Di principio, l'assioma *ne bis in idem* non osta a che uno Stato possa imporre una doppia sanzione, fiscale e penale, per lo stesso fatto, a condizione che la sanzione tributaria non debba considerarsi sostanzialmente penale. A tal proposito, in Svizzera, la multa comminata in caso di sottrazione d'imposta è stata definita, da dottrina e giurisprudenza, a carattere penale: lo scopo di quest'ultima è considerato, infatti, quello di punire il contribuente che contravviene all'obbligo di dichiarare i suoi elementi imponibili. *Rebus sic stantibus*, l'assetto normativo

[185] Sentenza Corte EDU (nota 184), n. 78.

[186] Sentenza Corte EDU (nota 184), n. 82 e 84.

[187] Sentenza Corte EDU del 4 marzo 2014, *Grande Stevens c. Italia*, n. 18640/10, 18647/10, 18663/10 e 18698/10.

[188] Sentenza Corte EDU del 20 agosto 2014, *Nykanen c. Finlandia*, n. 11828/11.

[189] Sentenza Corte EDU del 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, n. 7356/10.

vigente risulta incompatibile con il principio *ne bis in idem*. Da qui la necessità di una riforma<sup>[190]</sup>.

A tal proposito, nel 2013, il Consiglio federale aveva incaricato il Dipartimento federale delle finanze (DFF) di elaborare un messaggio concernente l'unificazione delle procedure e dei mezzi d'inchiesta entro la fine del 2015. Date le scarse probabilità di successo del progetto a livello politico, nel mese di novembre del 2015, il Consiglio federale ha deciso di rinviare, a data non stabilita, la revisione. Ad oggi, quindi, sottrazione d'imposta e frode fiscale continuano ad avanzare "a braccetto". Conseguentemente, un contribuente può vedersi imporre una doppia sanzione, fiscale e penale, per lo stesso fatto<sup>[191]</sup>.

---

[190] Sull'argomento, si consulti [www.efd.admin.ch](http://www.efd.admin.ch) (consultato il 10 marzo 2017).

[191] Cfr. <https://www.efd.admin.ch/efd/it/home/themen/steuern/steuern-national/revisione-del-diritto-penale-fiscale.html> (consultato il 22 marzo 2017).