

La Consulta sul *bis in idem* in materia tributaria.
Un breve commento alla sentenza della Corte costituzionale n. 222/2019*

Andrea De Lia**

(31 dicembre 2019)

Sommario: 1. Premesse. - 2. La posizione assunta dalla Corte rispetto alle questioni di legittimità e le motivazioni della declaratoria di inammissibilità. - 3. Cenni al problema del *bis in idem* in materia tributaria. - 4. Un breve commento alla pronuncia. - 5. Conclusioni.

1. Premesse.

Con la sentenza n. 222 del 18 giugno 2019¹ la Corte costituzionale ha affrontato alcune questioni di legittimità sollevate in ordine all'art. 649 c.p.p.²; la decisione ha preso le mosse dall'ordinanza di rimessione del Tribunale di Bergamo³, che aveva premesso di dover valutare la posizione di un imputato chiamato a rispondere del reato previsto dall'art. 10-ter del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per aver questi omesso, quale titolare di un'impresa individuale, il versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta per l'anno 2011.

Tale condotta, sussumibile nella fattispecie incriminatrice astratta dianzi richiamata anche per l'effetto del superamento della "soglia" dell'importo di debito normativamente prevista⁴, più in particolare, era stata già sanzionata in sede amministrativa⁵ attraverso l'irrogazione di una sanzione pari al 30% dell'importo non versato, divenuta definitiva ancor prima dell'instaurazione del

* Scritto sottoposto a *referee*.

¹ Depositata il 15 luglio 2019.

² Che stabilisce il "divieto di un secondo giudizio" per il medesimo fatto.

³ Pubblicata *ab extenso* tra l'altro sul sito www.giustiziapenale.it.

⁴ Pari, a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, ad euro 250.000.

⁵ In base all'art. 3 comma 133 lettera q) della l. 23 dicembre 1996, n. 662.

processo penale e che aveva formato oggetto di rateizzazione su istanza del contribuente medesimo.

Il Tribunale di Bergamo, dunque, rilevando un possibile contrasto tra l'art. 649 c.p.p. *da un lato* e gli artt. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE) e 4 del Protocollo 7 alla Convenzione per la salvaguardia dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) *dall'altro*, che sanciscono il principio del *ne bis in idem*, aveva già sollevato davanti alla Corte di Giustizia dell'Unione europea questione pregiudiziale in via interpretativa, che era sfociata nella sentenza CGUE, Grande Sezione, 20 marzo 2018, C-524/15, Menci⁶ con la quale, in estrema sintesi, dopo essersi affrontato il tema della natura sostanzialmente penale alla sanzione (formalmente) amministrativa comminata (c.d. "sovrattassa") nel prisma degli *Engel criteria* (*infra*) si era stabilito, in termini generali, che la normativa sovranazionale non osterebbe, in linea di principio, al "cumulo" processuale e sanzionatorio sull'*idem factum*, purché *tanto* il processo *quanto* la doppia sanzione non costituiscano, secondo una valutazione riservata al giudice ordinario, un "rimedio eccessivo" rispetto alla gravità della condotta realizzata.

Alla luce di ciò, attraverso l'ordinanza di rimessione alla Consulta, si era allora rilevato che l'art. 649 c.p.p. non avrebbe consentito al giudice ordinario di valutare la "proporzionalità" di detto cumulo, essendo limitata la portata applicativa di tale disposizione ad un precedente «giudicato penale»; talché, ostando il dato letterale ad un'interpretazione costituzionalmente orientata, il contrasto con la normativa sovranazionale (e per l'effetto con il richiamato art. 117 Cost.) e con l'art. 3 Cost.

La questione, ad avviso del Giudice *a quo*, avrebbe peraltro dovuto ritenersi ammissibile in quanto rilevante nel giudizio penale *a quo*, attesa l'inapplicabilità della speciale causa di non punibilità disciplinata dall'art. 13 d.lgs. n. 74/2000 (essendo la rateizzazione del debito ancora in corso), ed in ragione dell'inidoneità del successivo art. 21 comma 2 (che impone la sospensione dell'esecuzione e del recupero coattivo nel caso in cui il soggetto obbligato sia sottoposto a processo penale) a costituire una reale barriera alla duplicazione

⁶ Reperibile sul sito www.penalecontemporaneo.it.

del processo e della pena, ritenuta irragionevole perché correlata ad una condotta sprovvista di caratteri fraudolenti, tipizzata da una fattispecie astratta finalizzata a garantire meramente l'esazione del tributo.

Talché è stato sollecitato un intervento additivo-manipolativo sul testo della disposizione indubbiata da parte della Consulta, che, dopo aver ripercorso i rilievi sviluppati nell'ordinanza di rimessione, ha però dichiarato inammissibili le questioni di legittimità sottoposte poiché il Giudice lombardo non avrebbe chiarito «adeguatamente le ragioni per le quali non sarebbero soddisfatte nel caso di specie le condizioni di ammissibilità di un doppio binario procedimentale e sanzionatorio così come» stabilite dal diritto e dalla giurisprudenza sovranazionale; e ciò attraverso i passaggi argomentativi che verranno di seguito succintamente esposti.

2. La posizione assunta dalla Corte rispetto alle questioni di legittimità e le motivazioni della declaratoria di inammissibilità.

La Consulta, come accennato, ha statuito l'inammissibilità delle questioni di legittimità sollevate, rimarcando un difetto di "precisione" dell'ordinanza di rimessione; il tutto partendo dal presupposto, preliminare, dell'identità del fatto contestato nelle differenti sedi (amministrativa e penale).

Da tale premessa, tuttavia, non si sarebbe potuto far derivare automaticamente – ha proseguito la Corte – un contrasto della normativa interna, e più in particolare dell'art. 649 c.p.p., con il principio generale del *ne bis in idem*, poiché *tanto* la Corte EDU (il riferimento è alla ben nota sentenza Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. contro Norvegia)⁷, *quanto* la Corte di Giustizia (proprio con la citata sentenza "Menci", oltre che con altri coevi pronunciamenti intervenuti in relazione alla disciplina del *market abuse*)⁸, e ancora la Corte costituzionale (cfr. Corte cost., 24 gennaio 2018, n. 43) avrebbero chiaramente ammesso, seppur a determinate condizioni, la

⁷ Pubblicata anche sul sito www.archiviopenale.it. Su tale pronuncia *infra*.

⁸ Sul tema, anche per i riferimenti, vd. E. BASILE, *Il "doppio binario" sanzionatorio degli abusi di mercato in Italia e la trasfigurazione del ne bis in idem europeo*, in *Giur. Comm.*, 2019, pp. 129 ss.

legittimità del cumulo processuale e tra sanzioni penali e (formalmente) amministrative, fermo il potere-dovere del giudice ordinario di verificare, nel caso specifico, tra l'altro, la proporzionalità delle conseguenze derivanti dall'illecito rispetto alla gravità del fatto.

Sul punto la Corte ha allora rilevato più precisamente che: a) la “soglia” di punibilità prevista dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 garantirebbe in *re ipsa* la conformità del doppio binario ai parametri costituzionali di offensività/ragionevolezza (cfr. par. 2.2.1.), tenendo conto della preminente esigenza di tutela del bene giuridico di riferimento (interessi finanziari interni e dell'Unione europea, in considerazione del beneficiario dell'imposta); b) la “prevedibilità” del cumulo tra sanzioni e processi (e cioè la c.d. “*foreseeability*”, declinata dalla giurisprudenza europea quale condizione indispensabile all'applicazione del cumulo medesimo) sarebbe assicurata dalla disciplina normativa ordinaria interna (par. 2.2.2.); c) il doppio binario, sul lato processuale, sancito dall'art. 20 d.lgs. n. 74/2000, non si porrebbe affatto in contrasto, perlomeno in astratto, con i parametri sovranazionali, essendo in linea con il requisito della «*sufficient close connection in substance and time*» elaborato dalla Corte EDU nella propria giurisprudenza (proprio nel caso A. e B. c. Norvegia. Cfr. par. 2.2.3.).

Per quanto sopra esposto – ha proseguito la Consulta – il Giudice remittente attraverso l'ordinanza propulsiva non avrebbe adeguatamente ponderato o comunque evidenziato, rispetto ai parametri invocati (artt. 117 e 3 Cost.):

a) l'attribuibilità della natura “penale” alla sanzione irrogata in sede amministrativa (par. 2.2.5.);

b) la rilevanza della questione nel giudizio *a quo* nella prospettiva della “eccessività” della duplicazione processuale e sanzionatoria e quindi della valutazione in concreto della proporzionalità (par. 2.2.4.);

c) l'impatto sul caso specifico dei vari strumenti di raccordo tra processo penale e processo tributario previsti dalla normativa di riferimento (sul lato probatorio, oltre che patrimoniale), e la loro idoneità a evitare “storture”,

nell'ottica della minima compressione possibile della "sfera" del reo-contribuente (par. 2.2.3.).

3. Cenni al problema del *bis in idem* in materia tributaria.

3.1. La sentenza in commento è intervenuta sul *ne bis in idem*; tema antico, forse a lungo (almeno in parte) trascurato, che a seguito di una recente riscoperta, determinata dal confronto col diritto sovranazionale e con le Corti "europee", è ormai diventato un "classico" nella letteratura contemporanea (penalistica e non solo).

Il punto di partenza del dibattito può essere individuato, almeno per semplificazione, nella pronuncia della Corte di Strasburgo nel caso "Grande Stevens" (Corte EDU, Seconda Sezione, 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia)⁹ con la quale, sintetizzando, la Corte aveva ritenuto assolutamente in contrasto con l'art. 4 Prot. 7 CEDU l'eventualità dell'instaurazione di un giudizio penale a carico di un soggetto nei confronti del quale, per il medesimo fatto (nel caso specifico la violazione della normativa di contrasto alle distorsioni del mercato mobiliare), fosse stata in precedenza applicata una sanzione amministrativa di tale afflittività da essere qualificabile come "penale" secondo i criteri stabiliti dalla giurisprudenza della medesima Corte (il riferimento è al *leading case* Corte EDU, 8 giugno 1976, Engel c. Paesi Bassi).

Si era trattato di un pronunciamento che aveva dunque posto in evidenza le criticità di alcuni settori del sistema giuridico interno operanti sulla logica del doppio binario procedimentale e punitivo, ove cioè l'*idem factum*¹⁰ origina effetti giuridici non solo in sede penale, ma anche in quella amministrativa con

⁹ Oggetto di plurimi commenti da parte della dottrina, e reperibile sul sito www.penalecontemporaneo.it.

¹⁰ Su tale concetto, e sull'irrelevanza dell'*idem legale* rispetto alla questione del *bis in idem*, vd. Corte cost., 21 luglio 2016, n. 200, che ha peraltro dichiarato parzialmente illegittimo l'art. 649 c.p.p. nella parte in cui tale disposizione, secondo l'interpretazione resa dalla giurisprudenza nazionale consolidata, non poneva alcuno sbarramento al doppio processo e alla doppia sanzione nell'ipotesi di concorso formale tra reati, in quanto per l'appunto fondata sulla *ratio* dell'*idem legale* anziché su quella dell'*idem fattuale* (come declinato dalla giurisprudenza della Corte EDU).

sanzioni (interdittive o pecuniarie) di tale severità da rivestire funzioni eccedentarie rispetto a quelle meramente risarcitorie/ripristinatorie, appalesando per l'effetto il carattere tipico della *criminal penalty*.

Tra tali settori, per inciso, si staglia evidentemente quello tributario atteso che il legislatore italiano, attraverso un lungo *iter* di *law enforcement*, finalizzato al sostegno alla "ragione fiscale", è giunto alla criminalizzazione anche di condotte omissive, particolarmente frequenti, pure previste come illecito a carattere (formalmente) amministrativo, quali l'omesso versamento delle ritenute¹¹ e, per l'appunto, dell'IVA¹², e quindi prive del contenuto fraudolento che invece connotava l'impianto normativo sul quale hanno inciso le novelle¹³.

Il tema del rapporto tra disposizioni penali e amministrative, in realtà, era stato affrontato dal legislatore italiano già con la l. 24 novembre 1981, n. 689, ed in particolare col principio di specialità sancito dall'art. 9, e poi proprio in materia tributaria con l'introduzione dell'art. 19 d.lgs. n. 74/2000, con il superamento del meccanismo del cumulo "automatico" previsto in passato dall'art. 10 l. 7 agosto 1982, n. 516¹⁴; vi è tuttavia che, anche dopo la riforma di inizio millennio, il criterio di specialità in ambito tributario non era riuscito ad opporre un valido argine al *bis in idem* amministrativo e penale, atteso che la giurisprudenza si era protesa costantemente a valorizzare dei (presunti) elementi distintivi tra gli illeciti, autorizzando dunque il cumulo sanzionatorio e processuale.

¹¹ Art. 10-*bis* d.lgs. n. 74/2000, introdotto dalla l. 30 dicembre 2004, n. 311.

¹² Art. 10-*ter*, introdotto dal d.l. 4 luglio 2006, n. 223 conv. l. 4 agosto 2006, n. 153.

¹³ Su questi temi, per un'ampia ricostruzione, vd. AMBROSETTI, *I reati tributari*, in Ambrosetti – Mezzetti – Ronco, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2016, pp. 449 ss; CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributario e principi costituzionali*, in Bricchetti – Veneziani (a cura di), *I reati tributari*, in Trattato teorico-pratico di diritto penale diretto da Palazzo e Paliero, vol. XIII, Torino, 2017, pp. 1 ss. Cfr. anche Corte cost., 8 aprile 2014, n. 80.

¹⁴ Tale ultima disposizione aveva peraltro "retto" al vaglio della Consulta, che con la sentenza Corte cost., 12 novembre 1991, n. 409 aveva rigettato le questioni di legittimità sollevate rilevando la ragionevolezza della previsione sotto il profilo teleologico, e cioè nell'ottica della finalità di tutela di interessi ritenuti preminenti dal legislatore, che ad avviso della Corte avrebbero giustificato la *disparitas* rispetto al principio sancito dall'art. 9 l. n. 689/1981. Sul punto vd. anche Cass., Sez. III, 9 marzo 1999, n. 5044, in *Dejure*.

Proprio con riferimento all'omesso versamento dell'IVA, nel 2013 le Sezioni Unite, del resto, avevano rilevato che tra l'illecito amministrativo (sancito dall'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471) e quello penale (art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000) sussistesse una differenza logico-strutturale (secondo criteri già indicati da Corte cost., 3 aprile 1987, n. 97) tale da precludere un rapporto di specialità escludente (e negandosi dunque il concorso c.d. "apparente"). E ciò in ragione del fatto che mentre l'uno (quello amministrativo) si integra nell'omesso versamento delle somme dovute all'Erario alle scadenze infra-annuali, l'altro (quello penale) si materializza attraverso condotte omissive al diverso termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (e cioè al 27 dicembre dell'anno successivo a quello nel quale maturano i debiti IVA)¹⁵.

Si tratta però di una soluzione non ineccepibile, sol che si consideri che la realizzazione dell'illecito penale (omesso versamento annuale) "passa" logicamente attraverso l'illecito amministrativo (omesso versamento delle imposte dovute periodicamente), tanto da evocare la figura del c.d. "reato progressivo"¹⁶, che la giurisprudenza, in altri ambiti, considera in termini "unitari", escludendo il concorso "reale" di reati¹⁷.

3.2. Ed è proprio in questo contesto che si era inserita la pronuncia del 2014 della Corte EDU sul caso "Grande Stevens", facendo presagire l'eclissi dell'approccio tradizionale alla questione generale del *bis in idem* tra illecito penale ed amministrativo, attraverso uno sbarramento invalicabile determinato

¹⁵ È la sentenza Cass., Sez. Un., 28 marzo 2013, n. 37424, in *Dejure*, secondo la quale fra l'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 e l'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/1997 «(che assoggetta alla sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato chiunque non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze periodiche, i versamenti dei debiti IVA), intercorre un rapporto non di specialità ma di progressione illecita, che comporta l'applicabilità congiunta delle due sanzioni».

¹⁶ Cfr. FLICK-NAPOLEONI, *Cumulo tra sanzioni penali e amministrative: doppio binario o binario morto?*, in *Riv. Dir. Soc.*, 2014, pp. 953 ss e, volendo, DE LIA, *Brevi riflessioni in ordine alla rilevanza penale dell'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute, tra ne bis in idem e principio di ragionevolezza*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2017, III, pp. 55 ss.

¹⁷ Cfr., da ultimo, in tema di lottizzazione abusiva, Cass., Sez. III, 15 maggio 2019, n. 41609, in *Dejure*.

dal giudicato (o dalla definitività di una delle due sanzioni) che non sembrava lasciar spazio a valutazioni quali quelle sviluppate in precedenza dalla giurisprudenza nostrana¹⁸.

Se però *da un lato* molti studiosi della materia subito sottolinearono con vigore di argomenti, in modo generalizzato, la tensione della logica del doppio binario interno con i principi espressi dalla Corte EDU, la Cassazione, talora con motivazioni assai sibilline, *dall'altro lato*, assumendo un atteggiamento "reazionario", sistematicamente ritenne inapplicabile il "teorema" espresso dalla "Grande Stevens" nel settore tributario¹⁹.

L'effetto "interno" del pronunciamento europeo²⁰, proseguendo nell'analisi dell'evoluzione del dibattito, venne peraltro "disinnescato" dalla giurisprudenza²¹ anche in ragione di alcune peculiarità del sistema tributario italiano: esso, infatti, prevede, nella realtà di impresa (che costituisce ovviamente l'ambito ove è più rilevante il problema dell'evasione, in senso lato, delle imposte e soprattutto dell'IVA) che dall'illecito promanino conseguenze sanzionatorie a carattere (almeno formalmente) amministrativo soltanto a carico dell'ente dotato di personalità giuridica (società di capitali e cooperative)²², e nella sfera penale esclusivamente per il legale rappresentante dell'ente, non essendo inseriti i

¹⁸ Peraltro la Corte EDU espresse con due successive pronunce principi analoghi anche in materia penal-tributaria. Si tratta delle sentenze Corte EDU, Sezione Quarta, 20 maggio 2014, Nikänen c. Finlandia (reperibile sul sito www.archiviopenale.it) e Corte EDU, Sezione Quinta, 27 novembre 2014, Lucky Dev c. Svezia (pubblicata sul sito www.giurisprudenzapenale.it).

¹⁹ Vd. ad esempio Cass., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 20266, in *Dejure*, con la quale la Corte ha affermato di voler continuare ad aderire all'orientamento espresso dalla pronuncia delle Sezioni Unite del 2013.

²⁰ Al di là del problema del criterio per risolvere le antinomie tra sistema giuridico interno e diritto sovranazionale, e quindi dell'applicabilità diretta di quest'ultimo ovvero della necessità del "passaggio" attraverso la Corte costituzionale (nel caso dell'impossibilità di operare un'interpretazione adeguatrice da parte del giudice ordinario). Sull'argomento però *infra*.

²¹ Cfr. Cass., Sez. III, 26 aprile 2016, n. 48591, in *Dejure*.

²² Cfr. l'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269, conv. l. 24 novembre 2003, n. 326, e art. 19 comma 2 d.lgs. n. 74/2000.

reati tributari nel catalogo dei reati “presupposto” dai quali scatta la responsabilità in base al d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231²³.

Sicché, anche secondo una parte della dottrina, il problema del *bis in idem* in detto settore²⁴ sarebbe limitato ai casi residui, sebbene niente affatto infrequenti e marginali, ove in effetti il soggetto responsabile in sede penale si identifica con il destinatario della sanzione amministrativa (come nel caso sottoposto al vaglio del Tribunale di Bergamo), seppur in regime di solidarietà passiva rispetto all'ente (e ferma la sospensione dell'azione recuperatoria nei confronti del primo fino alla definizione del procedimento penale, in base all'art. 21 comma 2 del d.lgs. n. 74/2000)²⁵.

Tale impostazione ha peraltro trovato avallo anche nella giurisprudenza delle Corti europee (vd. Corte EDU, Sezione Quarta, 20 maggio 2014, Pirttimäki c. Finlandia²⁶ e, successivamente, CGUE, Quarta Sezione, 5 aprile 2017, C-217/15 e C-350/15, Orsi e Baldetti²⁷); si è al cospetto però di una soluzione che si basa soltanto sull'osservazione di uno dei lati del complesso edificio sanzionatorio, e che non tiene conto del problema della confisca, anche per equivalente, irrogabile in relazione all'illecito penale.

E difatti, a tale ultimo proposito, l'art. 12-*bis* d.lgs. n. 74/2000²⁸ stabilisce l'applicazione della confisca, anche per equivalente, nei confronti del legale

²³ Su questi temi vd. MUSCO – ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, pp. 34 ss. Ma sull'argomento vd. *infra*.

²⁴ A differenza della disciplina del *market abuse*, nel quale le sanzioni amministrative, di competenza della CONSOB, e quelle penali convergono sulla persona fisica autrice dell'illecito.

²⁵ Cfr. A. LANZI – ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2017, p. 144.

²⁶ Reperibile sul sito della Corte all'indirizzo <http://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-144113>.

²⁷ Pubblicata in www.penalecontemporaneo.it con nota adesiva di SCOLETTA, *Ne bis in idem e doppio binario in materia tributaria: legittimo sanzionare la società e punire il rappresentante legale per lo stesso fatto*, 10 aprile 2017, *ibidem*.

²⁸ Introdotto dal d.lgs. n. 158/2015 cit., ma che riproduce quanto in precedenza già previsto dall'art. 1 comma 143 della l. 24 dicembre 2007, n. 244, che aveva operato il rinvio per i reati tributari all'art. 322-ter c.p., poi modificato dalla l. 6 novembre 2012, n. 190, c.d. “legge anticorruzione”.

rappresentante della società dotate di personalità giuridica²⁹; insomma, le (gravi) conseguenze “patrimoniali” dell’illecito amministrativo finiscono pur sempre per ricadere, attraverso l’istituto della confisca (diretta, o per equivalente)³⁰, sul medesimo soggetto perseguibile in sede penale, provocando il cumulo sanzionatorio, nell’ambito del medesimo processo, sull’*idem factum*.

Ma al netto di tale questione, vi è che indiscutibilmente vivo e concreto è rimasto il problema del cumulo nel caso di identità tra reo e contribuente; tant’è che l’ordinanza di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia da parte del Tribunale di Bergamo (16 settembre 2015) venne per il vero salutata da molti come la chiave di volta per rimuovere un meccanismo interno disallineato rispetto al principio del *ne bis in idem* di matrice sovranazionale³¹.

3.3. Successivamente, tuttavia, è intervenuta sul tema la Corte di Strasburgo, con la ben nota sentenza Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. contro Norvegia che ha espresso principi niente affatto sovrapponibili a quelli enucleati nel caso “Grande Stevens”, ammettendo, attraverso un *overruling*³², seppur a determinate condizioni, il doppio binario, e

²⁹ Sulla natura affittiva della confisca per equivalente in materia tributaria vd. Cass., Sez. Un., 30 gennaio 2014, n. 10561 (“Gubert”), consultabile con nota di PALIERO – MUCCIARELLI, *Le Sezioni Unite ed il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche*, 20 aprile 2015, in www.penalecontemporaneo.it; GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in Giovannini – di Martino – Marzaduri (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo I, Milano, 2016, pp. 1270 ss. Vd. inoltre, sempre sulla natura sanzionatoria della confisca per equivalente, Corte cost. 2 aprile 2009, n. 97, e più di recente Corte cost., 7 aprile 2017, n. 68.

³⁰ Estesa, secondo alcuni orientamenti giurisprudenziali, alle sanzioni irrogate e agli interessi (e quindi a quello che si definisce il complessivo “risparmio di spesa”). Sulla fattispecie di cui all’art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 vd. ad es. Cass., Sez. III, 12 settembre 2016, n. 42087, in *Dejure*. Anche se, più di recente, con la sentenza Cass., Sez. III, 24 aprile 2019, n. 17535 [in *Riv. Dir. Trib.* (suppl. online), con nota di CONTRINO – MARCHESELLI, *Sul perimetro oggettivo di applicazione della confisca per equivalente nei delitti penali tributari*, 8 luglio 2019, *ibidem*] la Corte ha espresso una diversa soluzione.

³¹ Vd. ad esempio VIGANÒ, *Ne bis in idem e omesso versamento dell’IVA: la parola alla Corte di Giustizia*, 28 settembre 2015, in www.penalecontemporaneo.it.

³² Cfr. SILVA, *Ne bis in idem sostanziale: la faticosa emersione del contenuto di un principio*, in *Giur. It.*, 2019, p. 1471.

più precisamente in base al criterio, poliedrico ma davvero impalpabile, della “*sufficient close connection in substance and in time*”, implicante in via cumulativa che i procedimenti e le sanzioni perseguano interessi “complementari”, che le conseguenze dell’illecito siano prevedibili per il reo prima della realizzazione della condotta, che vi sia interazione tra le autorità procedenti in termini di utilizzabilità delle prove, e infine che le sanzioni applicabili e la sottoposizione a “doppio giudizio”, nel loro complesso, rappresentino effetti proporzionati alla gravità del fatto commesso³³.

Tale pronuncia ha quindi “dettato il ritmo” della giurisprudenza interna successiva, che in molti casi si è adeguata, ammettendo il *bis in idem*, ad esempio, nel caso:

- dell’irrogazione, nei confronti del legale rappresentante di una società cooperativa, nel contesto del medesimo giudizio, della pena prevista per l’illecito penale e della confisca per equivalente, atteso che «*deve escludersi la configurabilità della violazione del ne bis in idem lamentata in quanto l’applicazione delle due sanzioni è avvenuta in un unico processo e contestualmente; con finalità differenti e considerando differenti profili della condotta (la consumazione degli illeciti quanto alla condanna alla pena detentiva e le conseguenze degli stessi, sotto il profilo dell’evasione di imposta, quanto alla confisca); attraverso strumenti di cui era prevedibile ex ante l’adozione, senza duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova (avvenute, sia per pure con finalità diverse, contestualmente), e, soprattutto, dando vita a un complessivo sistema sanzionatorio che non può, stante la sua correlazione alla imposta evasa, dirsi sproporzionato o irragionevole*» (Cass., Sez. III, 1 marzo 2017, n. 35156, in *Dejure*);

- della prosecuzione del processo penale a fronte di una sanzione (formalmente) amministrativa applicata qualche tempo prima dell’instaurazione del procedimento penale (cfr. Cass., Sez. III, 22 settembre 2017, n. 6993, in *Dejure*).

³³ La decisione è stata pubblicata, tra l’altro, in www.penalecontemporaneo.it con nota critica dello stesso VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, 18 novembre 2016.

3.4. Nel panorama peraltro hanno fatto irruzione, in questo frangente, la Direttiva “PIF” (Direttiva 2017/1371/UE del 5 luglio 2017)³⁴ e la vicenda “Taricco”³⁵ (che ha attivato una sorta di “tango”³⁶ tra Corte costituzionale e Corte di Giustizia), che hanno posto in rilievo – nella prospettiva che qui più interessa – proprio il problema dell’adeguatezza degli strumenti di tutela apprestati dal sistema interno rispetto agli interessi finanziari pubblici, e ai fini del contrasto a fenomeni di evasione (in senso lato) delle imposte *tanto* frequenti *quanto* nefasti per la sfera dell’Erario (e dell’Unione europea, per l’IVA).

Si è giunti così ad un ulteriore pronunciamento della Consulta, con la sentenza Corte cost., 2 marzo 2018, n. 43, intervenuta proprio in ambito penale-tributario, con la quale la Corte ha giudicato inammissibile la questione di legittimità costituzionale, sollevata dal Tribunale di Monza con ordinanza del 30 giugno 2016, dell’art. 649 c.p.p., censurato nell’occasione per violazione dell’art. 117, comma 1, Cost., in relazione all’art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, «nella parte in cui non prevede l’applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell’imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nel procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale».

E ciò rilevandosi che con la pronuncia A. e B. contro Norvegia, *«che esprime il diritto vivente europeo, ha dettato una regola che innova in ambito convenzionale il divieto di bis in idem, rispetto al quadro esistente al tempo*

³⁴ Sulla quale vd. E. BASILE, *Riflessioni de lege ferenda sul recepimento della direttiva PIF: la repressione delle frodi e lo strano caso dell’art. 316-ter c.p.*, 31 maggio 2019, in www.penalecontemporaneo.it.

³⁵ Originata dall’ordinanza di rimessione del GIP di Cuneo 27 giugno 2014, n. 13 e che è approdata (a seguito dell’ordinanza di rinvio alla Corte di giustizia da parte della Consulta del 26 gennaio 2017, n. 24) al suo epilogo con la sentenza Corte cost., 10 aprile 2018, n. 115 (sulla vicenda, e sui i “passaggi intermedi” che hanno contrassegnato il “dialogo” tra le Corti, vd. DONINI, *Lettura critica di Corte costituzionale n. 115/2018*, 11 luglio 2018, in www.penalecontemporaneo.it).

³⁶ Per prendere in prestito una felice espressione di R. BIN, *Taricco Tango: quale sarà il prossimo passo?*, 5 aprile 2018, in www.penalecontemporaneo.it.

dell'ordinanza di rimessione. Si è passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell'oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata. Pertanto, il mutamento del significato della normativa interposta, sopravvenuto all'ordinanza di rimessione, comporta la restituzione degli atti al giudice a quo, ai fini di una nuova valutazione sulla rilevanza della questione di legittimità costituzionale. Se, infatti, il giudice a quo ritenesse che il giudizio penale è legato temporalmente e materialmente al procedimento tributario al punto da non costituire un bis in idem convenzionale, non vi sarebbe necessità ai fini del giudizio principale di introdurre nell'ordinamento, incidendo sull'art. 649 c.p.p., alcuna regola che imponga di non procedere nuovamente per il medesimo fatto».

Il tutto invitandosi però, “in coda”, il legislatore a disciplinare l'ipotesi in cui, difettesse concretamente un legame temporale tra procedimenti e sanzioni giustificante il cumulo³⁷.

4. Un breve commento alla pronuncia.

4.1. Descritta, veramente per sommi capi, l'evoluzione del contesto di riferimento, è giunto dunque il tempo per una brevissima analisi della pronuncia della Corte costituzionale, che, come si è accennato, ha ritenuto inammissibili le questioni sollevate per molteplici e concorrenti ragioni, e più in particolare non avendo argomentato il giudice *a quo* in ordine alla riconducibilità della sanzione amministrativa alla “materia penale”, alla proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente disciplinato dal legislatore, ed infine alla sussistenza di “coordinamento” tra procedimenti e sanzioni.

³⁷ La sentenza è stata annotata da TRIPODI, *Il nuovo volto del ne bis in idem convenzionale agli occhi del giudice delle leggi. Riflessi sul doppio binario sanzionatorio in materia fiscale*, in *Giur. It.*, 2018, pp. 530 ss.

Partendo allora dal primo profilo, in realtà, la posizione assunta dalla Consulta non appare affatto condivisibile; e ciò nella misura in cui a fronte della sanzione amministrativa concretamente irrogata (pari ad oltre 80.000 euro), specie in proporzione all'ammontare dell'imposta non versata (il 30% del debito tributario), non avrebbe potuto nutrirsi alcuna esitazione sulla riconducibilità di detta sanzione alla *matière pénale*, secondo i parametri giurisprudenziali sovranazionali, che formano il diritto "vivente".

Si tenga infatti presente, a tale proposito, che la Corte EDU in diverse occasioni ha stabilito che anche sanzioni pecuniarie di modesta entità debbano essere ricondotte nell'alveo della materia penale laddove esse non rivestano (come nel caso di specie) natura meramente risarcitoria e ripristinatoria (nel caso *Nikänen c. Finlandia*, ad esempio, la "sovratassa" ammontava a circa 1.700 euro); con le pronunce Corte EDU, Grande Camera, 23 novembre 2006, *Jussila contro Finlandia* e Corte EDU, Quarta Sezione, 10 febbraio 2015, *Kiiveri contro Finlandia*, la Corte ha del resto rimarcato una sorta di "generale equazione" tra *tax surcharges* e *criminal charge*, non rappresentando le prime, almeno nella stragrande maggioranza dei casi, una «*pecuniary compensation for damage*» «*but...a punishment to deter re-offending*»³⁸.

Ma v'è di più: era stata la stessa Corte di Giustizia UE, a seguito del rinvio pregiudiziale, ad aver segnalato nel caso *Menci* la sussistenza di chiari elementi indicatori della natura penale della sanzione amministrativa (vd. punti 32 e 33: «l'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo n. 471/97 prevede, in caso di omesso versamento dell'IVA dovuta, una sanzione amministrativa che si aggiunge agli importi dell'IVA che il soggetto passivo deve pagare... detta medesima sanzione persegue una finalità repressiva, caratteristica che è propria di una sanzione di natura penale»; «un'ammenda del 30% dell'IVA dovuta che si aggiunge al versamento della suddetta imposta... mostra, senza

³⁸ Su questi temi vd. DONINI – FOFFANI (a cura di), *La "materia penale" tra diritto nazionale ed europeo*, Torino, 2018; MASERA, *Spunti di riflessione sulla nozione costituzionale di sanzione penale*, in Paliero – Viganò – Basile – Gatta (a cura di), *La pena, ancora: fra attualità e tradizione. Studi in onore di Emilio Dolcini*, Milano, 2018, vol. II, pp. 1039 ss; FIORELLA, *Le strutture del diritto penale. Questioni fondamentali di parte generale*, Torino, 2018, pp. 15 ss.

che ciò sia oggetto di contestazione fra le parti del procedimento principale, un grado di rigore elevato tale da corroborare l'analisi in base alla quale detta sanzione è dotata di natura penale»).

4.2. In ordine poi al rapporto tra procedimenti, si può osservare che – come anche rilevato dalla Corte costituzionale (par. 2.2.3.) – molti sono gli strumenti previsti dal sistema che ne agevolano il coordinamento, *tanto* per consentirne un avvio sincronico, *quanto* al fine del “travaso” del materiale probatorio assunto (specie dal processo penale a quello tributario); per quanto riguarda le sentenze, invece, *se da un lato* l'art. 654 c.p.p. pone alcuni ostacoli alla trasposizione dell'accertamento di responsabilità dal processo penale a quello tributario (l'art. 7, quarto comma, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, stabilisce infatti che è inammissibile in questa ultima sede la prova per testi), *dall'altro* la sentenza irrevocabile intervenuta nel processo tributario è valutabile in sede penale nei termini di cui all'art. 238-bis c.p.p.³⁹

Del resto il requisito della *sufficient close connection*, elaborato dalla giurisprudenza europea, così come quello della “complementarità” tra le due “sfere”, mostra contorni assai poco definiti per rappresentare un effettivo parametro nella prassi ai fini della verifica della “prossimità temporale” tra procedimenti; talché il nodo centrale che la Consulta è stata chiamata a sciogliere con l'ordinanza di rimessione era proprio quello, a ben vedere, della proporzionalità del trattamento sanzionatorio dipendente dal cumulo.

Fatto è che, come noto, la Consulta affronta il *test* di legittimità delle norme penali sotto il profilo della proporzionalità del trattamento sanzionatorio, seppur attraverso stilemi assai variegati, soltanto (e salvo rare eccezioni) a condizione che il giudizio possa essere condotto attraverso la “lente” della ragionevolezza, e quindi mediante un parametro esterno e con il meccanismo del *tertium comparationis*, e solo laddove la soluzione, attraverso detto strumento, risulti “a

³⁹ Su questi temi vd. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, 22 gennaio 2018, in www.penalecontemporaneo.it.

rime obbligate”, onde evitare un’indebita invasione di campo rispetto alle prerogative del Parlamento⁴⁰.

A fronte di tale elemento, dunque, sembra potersi concludere che la Consulta, pur dichiarando le questioni sollevate dal Tribunale di Bergamo inammissibili per difetto di motivazione, abbia posto eventuali, futuri dubbi di legittimità dell’art. 649 c.p.p. rispetto al *bis in idem* in materia tributaria, perlomeno in casi assimilabili a quelli al vaglio del giudice remittente, in un vero e proprio *cul-de-sac*.

La sentenza in commento, in definitiva, mostra evidentemente il *self restraint* della Corte sia rispetto alla discrezionalità del legislatore nelle scelte di politica criminale sia dinnanzi all’esigenza (non rimasta sullo sfondo ma chiaramente esplicitata dalla Consulta) di non depotenziare il sistema, di non frustrare l’obiettivo della riscossione e quindi di non incidere sul formidabile mezzo garantito in questo senso, come si è detto anche attraverso la confisca, dal diritto penale⁴¹; altro è dire, insomma, che tale microsistema sia ispirato al principio dell’*extrema ratio*, per lo meno in una “accezione forte”, e che il cumulo risulti, specie in contesti come quello che ha originato il giudizio di legittimità costituzionale in disamina, frutto di scelte legislative assolutamente imprescindibili. Nel rapporto tra “efficientismo” e garanzie individuali, ancora una volta, dunque, ha prevalso il primo.

4.3. Quanto agli effetti del *non liquet* sugli orientamenti futuri della giurisprudenza ordinaria, anche rispetto al tema dell’estensione dell’art. 649 c.p.p., in via interpretativa, al giudicato in ambito tributario (o comunque alla sanzione amministrativa emessa dall’autorità competente, nel caso in cui la stessa non venga posta al vaglio giurisdizionale, divenendo intangibile in

⁴⁰ Vd. INSOLERA, *Principio di eguaglianza e controlli di ragionevolezza sulle norme penali*, in Insolera – Mazzacuva – Pavarini – Zanotti (a cura di), *Introduzione al sistema penale*, vol. I, Torino, 2006, pp. 313 ss; MANES, *Proporzione senza geometrie*, in *Giur. Cost.*, 2016, pp. 2105 ss.

⁴¹ La Corte ha sottolineato a tal riguardo l’efficacia “deterrente” della previsione incriminatrice in aggiunta a quella sanzionatoria di natura (formalmente) amministrativa, e ha richiamato la necessità di riprovazione di condotte lesive degli interessi finanziari pubblici in rapporto con la finalità di assicurare «ex post l’effettiva riscossione degli importi evasi».

manca di impugnazione), la Corte costituzionale non ha affrontato il tema sottoposto dall'ordinanza di rimessione, arrestandosi alla declaratoria d'inammissibilità delle questioni sollevate.

Sicché vi è da interrogarsi se il giudice ordinario possa percorrere, *rebus sic stantibus*, una strada alternativa, disapplicando la legge penale nel particolare caso in cui si ravvisasse, a seguito dell'irrogazione di una sanzione formalmente amministrativa ma sostanzialmente penale, che l'instaurazione di un processo penale, e l'applicazione della sanzione caratteristica siano disallineati rispetto al principio del *ne bis in idem* (per eccessività del trattamento sanzionatorio complessivo, ovvero per l'esercizio dell'azione penale a distanza di un tempo considerevole rispetto alla cristallizzazione del provvedimento "extra-penale").

Sul punto vi è da dire allora che la Corte di cassazione, con la sentenza Cass., Sez. III, 21 aprile 2016, n. 25815 (in *Dejure*), intervenuta proprio in ambito penal-tributario, ha già negato recisamente tale possibilità, rimarcando che il giudice ordinario non potrebbe compiere tale operazione, essendo ostativi in questa prospettiva *tanto* la chiara previsione dell'art. 649 c.p.p. *quanto* il principio di legalità.

Più di recente, tuttavia, la suprema Corte ha dimostrato aperture a soluzioni di senso contrario con la sentenza Cass., Sez. V, 15 aprile 2019, n. 39999 (sempre in *Dejure*), intervenuta sulla fattispecie di abuso di informazioni privilegiate di cui all'art. 184 del TUF, con la quale si è stabilito che «ai fini della valutazione della violazione del principio del *ne bis in idem*, nel caso di sanzione irrevocabile irrogata dalla CONSOB, la disapplicazione della norma penale, alla luce della giurisprudenza delle Corti europee, può avere luogo... nell'ipotesi in cui la sanzione amministrativa assorba completamente il disvalore della condotta coprendo sia aspetti rilevanti a fini penali che a fini amministrativi, offrendo pienamente tutela all'interesse protetto dell'integrità dei mercati finanziari e della fiducia del pubblico negli strumenti finanziari».

In altri termini, la Corte di legittimità, dopo aver richiamato la giurisprudenza delle Corti europee in ordine alla definizione del concetto di "materia penale", di *idem factum*, e le condizioni di operatività del divieto di cumulo, ha accolto il

ricorso dell'imputato, annullando la sentenza di appello ed onerando il giudice del rinvio di valutare, posta la natura penale delle sanzioni definitive irrogate in sede amministrativa, la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, determinato dal doppio binario, provvedendo se del caso anche a disapplicare la norma penale.

Si tratta per il vero di una soluzione “coraggiosa”, e che si protende verso l'obiettivo di scongiurare il rischio che il giudice in sede penale si veda costretto ad applicare rigidamente la norma anche laddove la stessa conducesse a risultati ritenuti del tutto iniqui⁴²; ciò nonostante, si è al cospetto di un meccanismo rispetto al quale è doveroso un approccio d'estrema cautela, atteso che esso si colloca in forte tensione con il principio di stretta legalità sancito in materia penale dall'art. 25 comma 2 Cost.⁴³, e rischia inoltre di attribuire alla magistratura (nell'ipotesi di totale disapplicazione della norma penale, ma anche nel caso di comminazione di una sanzione inferiore rispetto a quella dettata dalla cornice edittale della norma incriminatrice di riferimento) un potere incontrollabile⁴⁴.

⁴² A detto rimedio potrebbe affiancarsi altresì il ricorso all'art. 131-bis c.p., senza che, a ben vedere, si giunga in tal modo ad una assoluta eterogenesi dei fini perseguiti dal legislatore con l'introduzione di detto istituto. Sul tema vd. INFANTE, *Omesso versamento di ritenute certificate*, in Manna (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2018, pp. 829 ss.

⁴³ Del resto se la Consulta nella vicenda “Taricco” ha escluso radicalmente, nel caso di antinomie, la possibilità per il giudice ordinario di disapplicare la norma penale *in malam partem*, con la sentenza Corte cost., 19 luglio 2011, n. 236 ha altresì escluso la legittimità di tale opzione nell'ipotesi in cui essa determini effetti favorevoli all'imputato. Su questi temi vd. MANES, *Il giudice nel labirinto*, Dike, 2012, pp. 77-90; GAMBARDELLA, *Lex mitior e giustizia penale*, Torino, 2013, pp. 107 ss; LATTANZI, *Aspetti problematici dell'esecuzione delle sentenze della Corte EDU in materia penale*, in Cass. Pen., 2014, pp. 3192 ss; ZANON, *Matière pénale e principio di legalità nella giurisprudenza costituzionale*, in Pellizzone (a cura di), *Principio di legalità penale e diritto costituzionale*, Milano, 2017, pp. 85 ss; CUPELLI, *Corte costituzionale: riunione straordinaria del 21 marzo 2019. Relazione del presidente Giorgio Lattanzi*, in Cass. Pen., 2019, pp. 2732 ss; MANES, *L'evoluzione del rapporto tra Corte e giudici comuni*, in Manes – Napoleoni, *La legge penale illegittima*, Torino, 2019, pp. 15 ss.

⁴⁴ Sulla “eclissi” del principio di legalità, e sui rischi derivanti dalla sua progressiva flessibilizzazione attraverso l'ampliamento dei poteri della magistratura vd. MANNA, *Il lato oscuro del diritto penale*, Pisa, 2017; DE FRANCESCO, *Crepuscolo dei dogmi? Appunti sparsi su una*

Tant'è che la Consulta, con la sentenza in commento, ha valorizzato in questa proiezione – *id est* per l'adeguamento del trattamento sanzionatorio complessivo all'effettiva gravità della condotta contestata (e quindi nell'ottica della proporzionalità) – il potere del giudice di calibrare la pena attraverso le circostanze attenuanti, con espressioni che sembrano, perlomeno implicitamente, voler precludere la via della disapplicazione.

5. Conclusioni.

Tirando le fila dell'analisi della pronuncia della Consulta, si può rilevare allora che la soluzione sposata dalla Corte appare – al di là della posizione assunta rispetto alla natura penale della sanzione amministrativa prevista in caso di omesso versamento dell'IVA – sostanzialmente condivisibile, per lo meno alla luce dei limiti di scrutinabilità che la Corte stessa ha cristallizzato con la propria giurisprudenza per il *test* di legittimità della norma al cospetto del principio di proporzionalità, e dell'atteggiamento mostrato, nel procedimento correlato, dalla Corte di giustizia sulla questione del *ne bis in idem*, che ha sottolineato con chiarezza che è attribuita al giudice ordinario la verifica di compatibilità, in concreto, delle conseguenze del doppio binario con detto principio⁴⁵.

Vale la pena di rammentare inoltre che con il recente d.l. 26 ottobre 2019, n. 124, recante “disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili”, convertito con modificazioni dalla l. 19 dicembre 2019, n. 157 (in GURI del 24 dicembre 2019), il legislatore ha nuovamente messo mano, in

problematica moderna, 11 luglio 2017, in www.lalegislazionepenale.eu. Su questi temi vd. anche COCCO, *L'eredità illuministico-liberale: principi forti per affrontare le sfide contemporanee*, in Id. (a cura di), *Per un manifesto del neoilluminismo penale*, San Giuliano Milanese, 2016, pp. 1 ss.

⁴⁵ Cfr. in questa prospettiva si rammenta anche l'ambigua posizione assunta dalla Corte di Lussemburgo con la pronuncia CGUE, Grande Sezione, 26 febbraio 2013, C-617/10, Åklagaren contro Hans Åkerberg Fransson, reperibile sul sito www.questionegiustizia.it. Sul tema vd. anche TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in Cadoppi – Canestrari – Manna – Papa (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Tomo I, Milano, 2017, pp. 669 ss.

maniera pervasiva, al sistema fiscale e che, per quanto più attiene alla materia penale, oltre ad alcuni inasprimenti sanzionatori, all'introduzione (in limitati casi) della responsabilità giuridica dell'ente ai sensi del d.lgs. n. 231/2001, è stata estesa l'operatività (sempre per alcune ipotesi) della c.d. "confisca allargata" di cui all'attuale art. 240-*bis* c.p.

E ciò in attesa dell'esercizio della delega sulla maxi-frodi IVA di cui alla L. 4 ottobre 2019, n. 117 che, tra le più rilevanti novità che potrebbero essere introdotte dal Governo, prevede l'estensione (ulteriore) delle ipotesi di responsabilità della persona giuridica ex d.lgs. n. 231/2001 per fatti di reato che ledano interessi finanziari dell'Unione (art. 3)⁴⁶.

Si tratta a ben vedere di prospettive che rientrano nel solco di un ridondante *déjà-vu*: il diritto penale, in generale, è vocato alla promozione dell'etica pubblica, e nel contempo si rivela strumento per comprovare il fatto che la maggioranza di turno esprime una moralità ed un rigore superiori rispetto a quelli mostrati, anche in passato, dagli avversari politici⁴⁷.

A ciò si aggiunga, con particolare riferimento alla fattispecie di omesso versamento dell'IVA disciplinata dal citato art. 10-*ter* d.lgs. n. 74/2000, il rilievo dell'atteggiamento di eccessiva severità mostrato costantemente dalla giurisprudenza, specie quella di legittimità, rispetto alla rilevanza escludente della c.d. "crisi di liquidità", che fa perno, asetticamente, sul presupposto dell'obbligo dell'imprenditore di accantonamento dell'IVA e quindi del suo riversamento all'Erario a scadenza (indipendentemente dall'intervento di fattori esterni, i più vari, che abbiano determinato un "vuoto di cassa") e sul dolo generico previsto dalla disposizione (che viene sistematicamente ritenuto integrato attraverso la mera conoscenza dell'obbligo di versamento)⁴⁸.

⁴⁶ Talché si profilano anche nuovi orizzonti per il *bis idem*.

⁴⁷ In questo senso, limpidamente, E. MEZZETTI, *L'ordito rapsodico della riforma penale*, 18 novembre 2019, in www.archiviopenale.it.

⁴⁸ Vd. infatti, anche per i richiami giurisprudenziali, SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, pp. 386 ss. In senso diverso vd. in dottrina MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in Trattato di diritto penale diretto da Grosso, Padovani e Pagliaro, Parte speciale, vol. XVII, Milano, 2010, pp. 615 ss.

Insomma, anche nell'ottica delle riforme menzionate, il microsistema penal-tributario sembra destinato alla progressiva trasmutazione da "arcipelago" a "continente", per utilizzare una espressione impiegata da Francesco Palazzo per descrivere plasticamente le funzioni del diritto penale ed i principi di sussidiarietà e frammentarietà⁴⁹.

Fatto è che il meccanismo del doppio binario in materia tributaria, soprattutto nella prospettiva della figura delittuosa di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000, è destinato verosimilmente a fallire negli stessi obiettivi che lo hanno ispirato, rappresentati dalla tutela "rafforzata" degli interessi finanziari interni e dell'Unione; a ben vedere, infatti, non è lo scarso valore afflittivo e dissuasivo della sanzione amministrativa a rappresentare l'elemento debole della catena, tanto da determinare la necessità (anche) della sanzione penale con efficacia general-preventiva.

Il problema risiede altrove, e cioè nella crisi generale del mercato anche per l'effetto della globalizzazione, nelle difficoltà per le imprese italiane nell'accesso al finanziamento bancario, nell'inefficienza della Pubblica Amministrazione (che è fattore di ostacolo allo svolgimento e allo sviluppo dell'attività imprenditoriale), e soprattutto nell'eccessiva pressione fiscale, stigmatizzata peraltro dalle stesse forze politiche di maggioranza, che tuttavia non riescono – al di là di interventi "cosmetici" – a praticare un effettivo cambio di rotta.

Così come la riforma della prescrizione rischia di provocare effetti deflagranti sul sistema (specie) in difetto di una contestuale, effettiva e pervasiva riforma del processo penale, il "giro di vite" nel settore penal-tributario previsto dalle riforme descritte (unendosi al resto) in mancanza di interventi

⁴⁹ PALAZZO, *Legalità penale: considerazioni su trasformazione e complessità di un principio "fondamentale"*, in AA.VV., *Principio di legalità e diritto penale (per Mario Sbriccoli)*, in *Quad. fior. stor. pens. giur. mod.*, n. 36, Milano, 2007, pp. 1279 ss. Si tratta di una metafora ripresa anche da VORMBAUM, *Il diritto penale frammentario nella storia e nella dogmatica*, 28 ottobre 2014, in www.penalecontemporaneo.it e da PALIERO, *Extrema ratio: una favola raccontata a veglia?*, in *Riv. It. Dir. Proc. Pen.*, 2018, pp. 1447 ss. Su questi temi, proprio a riguardo del diritto penal-tributario, vd. anche le considerazioni di S. FIORE, *Il caso del diritto penale tributario: da eccezione a paradigma? Osservazioni sul diritto penale com'è e come (forse) sarà*, in Ambrosetti (a cura di), *Studi in onore di Mauro Ronco*, Torino, 2017, pp. 534 ss.

sinergici in altri ambiti non potrà dunque che determinare un'inutile deriva panpenalistica.

** Avvocato del Foro di Roma e dottore di ricerca in Diritto e processo penale

Forum di Quaderni Costituzionali