

Doppio binario sanzionatorio e proporzionalità della sanzione complessivamente irrogata. La Cassazione detta i criteri per la commisurazione della pena.

di **Francesco Colaianni** e **Davide Colombo**

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 20 GENNAIO 2022 (UD. 15 OTTOBRE 2021), N. 2245
PRESIDENTE ROSI, RELATORE ACETO

1. Con la sentenza qui segnalata la Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata in tema di doppio binario sanzionatorio tributario, applicando i principi di diritto elaborati dalla giurisprudenza delle Corti europee al fine di valutare l'eventuale violazione del divieto di *bis in idem*. Il Supremo Collegio da una parte riconosce la legittimità e sussistenza nel caso concreto del "doppio binario" sanzionatorio, dall'altra parte individua i criteri che il giudice penale, qualora si pronuncerà successivamente all'irrevocabile applicazione all'imputato di una sanzione (formalmente amministrativa ma) sostanzialmente penale, deve adottare in sede di commisurazione della pena per garantire la proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio irrogato.

2. La vicenda su cui si è innestato il giudizio di legittimità concerne la presentazione di una dichiarazione infedele, fattispecie sanzionata in via amministrativa dagli artt. 1, comma 2 (per quanto attiene alle imposte sul reddito) e 5, comma 4 (per quanto attiene all'imposta sul valore aggiunto), del D.lgs. 471/1997, nonché prevista e punita dall'art. 4, D.lgs. 74/2000. All'esito degli instaurati procedimenti tributario e penale, il ricorrente si era visto applicare dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia (con sentenza pronunciata il 05/07/2019 e divenuta definitiva) sanzioni per oltre euro 600.000, ed era stato altresì condannato in sede penale (dal Tribunale di Monza, con sentenza dell'11/02/2019, confermata dalla Corte d'appello di Milano in data 21/01/2021) alla pena di un anno e quattro mesi di reclusione. Il ricorrente adiva i giudici di legittimità lamentando, tra i vari motivi di doglianza, la violazione dell'art. 649 c.p.p. e del divieto di *bis in idem* come interpretato dalla Corte EDU (art. 4, Prot. n. 7 CEDU) e dalla CGUE (art. 50 CFDUE), argomentando in particolare in merito all'asserita sproporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente inflitto.

3. Con la pronuncia in esame, il Supremo Collegio ha dichiarato fondato, nei limiti che ci si accinge ad esporre, il motivo di ricorso testé delineato, percorrendo un iter argomentativo che, fedele agli indirizzi esegetici impartiti dalle corti sovranazionali e da precedenti pronunce della stessa Cassazione, non manca tuttavia di pervenire a soluzioni relativamente innovative e, con riferimento allo sforzo esegetico che dimostrano, apprezzabili, per quanto non completamente appaganti.

4. In via preliminare, la Corte ha esaminato l'eventuale applicabilità nel caso concreto – escludendola – del principio di specialità di cui all'art. 19, comma 1, d. lgs. 74/2000, ai sensi del quale *«quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale»*.

Sebbene, infatti, il dolo specifico di evasione e il superamento delle soglie di punibilità, elementi caratterizzanti del delitto di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, d. lgs. 74/2000, specializzano la fattispecie incriminata rispetto a quella tributaria (di cui agli artt. 1, comma 2, e 5, comma 4, d. lgs. 471/1997), è altresì vero che le due fattispecie non sono, in una prospettiva strutturale, pienamente sovrapponibili. Mentre in sede amministrativa è sufficiente che, anche solo per colpa, sia dichiarato un reddito o un'imposta inferiori al dovuto, in sede penale si dà espressa rilevanza solo agli elementi attivi di ammontare inferiore a quello effettivo e/o a quelli passivi inesistenti. Per tal ragione, *«la condotta del ricorrente [...] integra due diversi fatti, autonomamente e separatamente sanzionati in sede penale e amministrativa»*, non essendo dunque individuabile una disposizione speciale unicamente applicabile.

5. Dall'esclusione della sussistenza di un rapporto di specialità tra la fattispecie penale e quella amministrativa di dichiarazione infedele, tuttavia, non discende l'impossibilità di considerare come unico, sul piano sostanziale/naturalistico, il fatto addebitato. Il requisito dell'*idem factum* – la cui integrazione, come noto, è presupposto indefettibile per l'implementazione della garanzia del *ne bis in idem* – sussiste infatti *«quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona»*, a nulla rilevando, invece, la mera qualificazione giuridica dei fatti in essere. Tale statuizione trova conferma tanto nella giurisprudenza della Corte EDU (nella nota sentenza Grande Camera, 10/02/2009, caso *Sergey Zolotukhin c. Russia*), tanto in quella della Corte Costituzionale (la quale, con sentenza n. 200 del 2016, ampiamente richiamata nella pronuncia in commento, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale

tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale).

In sintesi, sul punto, i giudici di legittimità affermano che «*la presentazione di dichiarazione infedele costituisce un unico fatto materiale che viola due disposizioni tra loro diversamente sanzionate, allo stesso modo in cui un'unica condotta può integrare due reati diversi in concorso formale tra loro*».

6. La Corte prosegue il proprio percorso argomentativo richiamando la giurisprudenza della Corte EDU, in accordo alla quale il divieto di *bis in idem* sancito dall'art. 4, Prot. n. 7 CEDU presuppone l'esistenza di una sentenza definitiva di condanna o di assoluzione, non trovando invece applicazione in caso di litispendenza. In altri termini, «*per la violazione del divieto è necessaria la discontinuità dei due procedimenti*», la quale non ricorre allorché «*tra i due procedimenti vi è una stretta connessione sostanziale e temporale*».

La Corte EDU, nella ormai storica sentenza Grande Camera, 15/11/2016, caso *A e B c. Norvegia*, ha chiarito infatti che gli Stati possono legittimamente prevedere, in risposta sanzionatoria al medesimo fatto storico, procedimenti che, pur complementari, siano autonomi e paralleli (il famigerato "doppio binario"), a condizione di non gravare l'individuo interessato di un onere eccessivo. Tali procedimenti devono intrattenere cioè una *sufficiently close connection in substance and time* basata su vari fattori, tra cui (congiuntamente): *i*) il perseguimento di finalità complementari e la valutazione in concreto della condotta; *ii*) la prevedibilità che la condotta dia origine a due diversi procedimenti; *iii*) la minimizzazione del rischio di duplicazioni nella raccolta e nella valutazione delle prove; *iv*) l'esistenza di un meccanismo di compensazione che consenta di tener conto, in sede di irrogazione della seconda sanzione, degli effetti della prima così da evitare che la sanzione complessivamente irrogata sia sproporzionata.

Soffermandosi sul requisito della *connection in time*, i giudici di Cassazione chiariscono come tale presupposto non implichi l'inderogabile conduzione simultanea dei due procedimenti. Ragioni di efficienza e di corretta amministrazione della giustizia possono giustificare la previsione di uno schema integrato, progressivo, tra i procedimenti: l'importante è che permanga comunque una connessione temporale sufficientemente stretta tra gli stessi, con il termine "sufficientemente" da riferire alla garanzia di tutela dell'individuo dall'incertezza e dai ritardi e dall'eccessivo protrarsi del procedimento nel tempo.

Nel caso di specie, la Corte ha ravvisato la sussistenza della connessione temporale sufficientemente stretta tra i procedimenti in quanto questi ultimi «*sono stati avviati pressoché contemporaneamente, hanno impiegato un tempo complessivo di sei anni "viaggiando" in parallelo per più di quattro anni, nel corso dei quali le pronunce che hanno definito le singole fasi si sono accavallate tra di loro*».

7. Alla luce dei motivi esposti, i giudici di legittimità negano la violazione del divieto di *bis in idem*, in quanto i procedimenti si sono svolti nel pieno rispetto dei requisiti dettati dalla giurisprudenza sovranazionale per la legittimità del doppio binario.

Tuttavia, da ciò non deriva l'assenza di implicazioni in punto di trattamento sanzionatorio, il quale, in ossequio ai principi convenzionali, eurounitari e costituzionali, di matrice legislativa e giurisprudenziale, deve tener conto della duplicazione delle sanzioni.

8. In primo luogo e in via preliminare, il Supremo Collegio rileva la natura penale, alla luce dei cc. dd. "*Engel criteria*" elaborati dalla Corte EDU, della sanzione formalmente amministrativa applicata ai sensi degli artt. 1, comma 2, e 5, comma 4, D.lgs. 471/1997 (la cui cornice edittale spazia da un minimo del 90% a un massimo del 180% della maggiore imposta dovuta), per un importo, nel caso concreto, superiore a euro 600.000, ben superiore al 30% dell'imposta evasa, ossia all'aliquota della sovrattassa prevista dall'ordinamento norvegese e considerata dalla Corte EDU, nel caso *A e B c. Norvegia*, avente natura penale.

Il carattere sostanzialmente penale della sanzione irrogata deriverebbe in particolare da *«un'evidente componente dissuasiva (in sede di previsione astratta) e afflittiva (in sede concretamente applicativa), non essendo finalizzata al risarcimento/indennizzo del danno cagionato dal contribuente»*.

9. La Corte, quindi, riflette in merito alla proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio applicato per il medesimo fatto storico.

Secondo i giudici di legittimità, un utile criterio per compiere la valutazione di proporzionalità risiede nell'art. 135 c.p., il quale *«fornisce l'unità di misura della sanzione (sostanzialmente e formalmente) penale applicabile per il medesimo fatto storico»*. Nel caso di specie, il ragguglio previsto dall'art. 135 c.p. – in base al quale Euro 250 equivalgono a un giorno di pena detentiva – comporta che la sanzione irrogata per oltre Euro 600.000 corrisponda a più di sette anni di reclusione, per un complessivo trattamento sanzionatorio, per il medesimo fatto, pari a più di otto anni di reclusione.

Ferma l'immodificabilità della sanzione amministrativa irrevocabilmente e separatamente già irrogata, quest'ultima deve comunque essere tenuta da conto, onde garantire la proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo, in sede di commisurazione della pena.

Il Supremo Collegio quindi suggerisce due strumenti, tramite cui adeguare la sanzione penale. Il primo è costituito dall'applicazione delle circostanze attenuanti generiche di cui all'art. 62 *bis* c.p., in forza delle quali la pena può essere determinata in misura inferiore al minimo edittale previsto per lo specifico reato. Il secondo, più interessante, risiede nella valutazione delle

condizioni economiche del reo, sicché il trattamento sanzionatorio complessivo abbia non solo una natura retributiva, ma anche dissuasivo-rieducativa.

Naturalmente, puntualizza la Corte, il principio di proporzionalità della pena complessiva non si applica laddove la sanzione amministrativa sia stata pagata da un soggetto diverso dall'autore del reato, non essendovi, in tal caso, nulla da compensare.¹

10. I giudici di legittimità concludono affermando che, in caso di procedimenti tra loro connessi in modo sufficientemente stretto nella sostanza e nel tempo, il divieto di *bis in idem* non è violato. Tuttavia, «*in tali casi, deve essere garantito un meccanismo di compensazione che consenta di tener conto, in sede di irrogazione della seconda sanzione, degli effetti della prima così da evitare che la sanzione complessivamente irrogata sia sproporzionata*». Pertanto, «*in caso di sanzione (formalmente amministrativa) sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione EDU, irrevocabilmente applicata all'imputato successivamente condannato in sede penale per il medesimo fatto storico, il giudice deve commisurare la pena tenendo conto di quella già irrogata, utilizzando, a tal fine, il criterio di ragguaglio previsto dall'art. 135 c.p., applicando, **se del caso**, le circostanze attenuanti generiche e valutando le condizioni economiche del reo*».

11. La pronuncia in commento ha l'indubbio merito di interpretare l'inadeguato sostrato normativo fornito dal legislatore forgiando una interessante soluzione che, in ossequio ai vincoli dettati dalle corti sovranazionali, sia rispettosa tanto del principio del *ne bis in idem*, quanto del canone di proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivamente inflitto rispetto alla gravità del fatto storico commesso. Come in numerose occasioni sostenuto, in assenza di qualsivoglia espressa previsione legislativa, che positivizzi il meccanismo di compensazione delle sanzioni richiesto dalla magistratura sovranazionale, il giudice nazionale è chiamato all'arduo compito di racimolare gli espedienti esegetici concessi dai principi generali e dalla normativa in vigore e di sfruttarli quanto possibile al fine di pervenire a soluzioni rispettose dei principi convenzionali, eurounitari e costituzionali.

In questo senso, apprezzabile è il tentativo dei giudici di legittimità, i quali individuano, quali strumenti per garantire la proporzionalità del trattamento

¹ L'accenno del giudice al termine "pagamento" ed all'art. 11 commi 5 e 6 D.lgs. 472/1997 apre una questione che non è possibile approfondire in questa sede. Ferma la necessità di integrare tutti i requisiti del *bis in idem*, a cominciare dalla coincidenza del soggetto chiamato a rispondere nei due procedimenti, il problema della proporzionalità riguarda l'irrogazione della sanzione complessiva, piuttosto che il pagamento della sanzione amministrativa.

sanzionatorio complessivo, gli artt. 135 (relativo al ragguaglio tra somma di denaro e pena detentiva), 62 *bis* (circostanze attenuanti generiche) e 133 *bis* (condizioni economiche del reo) del codice penale. Un tentativo, come detto, apprezzabile, ma certamente, per le ragioni che seguono, non totalmente soddisfacente. D'altra parte, attesa la normativa attualmente vigente, una soluzione alla questione della proporzionalità del trattamento sanzionatorio complessivo in caso di doppio binario non può pervenire per via giurisprudenziale, essendo inevitabilmente necessario l'intervento del legislatore, anche per evidenti ragioni di rispetto dei principi di legalità della pena e certezza del diritto.

12. Per quanto concerne il riferimento al ragguaglio di cui all'art. 135 c.p., è indubbio come tale disposizione costituisca un criterio utile ed efficace per valutare se il trattamento sanzionatorio complessivo sia o meno proporzionato.

Occorre preliminarmente rilevare come l'utilizzo dell'art. 135 c.p., nell'ambito del giudizio sulla proporzionalità sanzionatoria del doppio binario, non sia una soluzione inedita. Infatti, la questione è già stata affrontata da alcune pronunce di merito,² rese in materia di manipolazione di mercato, reato per il quale, contrariamente a quanto avviene in ambito penal-tributario, è espressamente prevista una norma – l'art. 187 *terdecies* TUF – deputata a regolare il rapporto tra le sanzioni irrogate all'esito dei due procedimenti (penale e amministrativo), al fine di garantirne la proporzionalità complessiva. Invero, anche una tale disposizione sconta una certa inadeguatezza legislativa, laddove, in particolare, opera una generica e inservibile

² Trib. Milano, sent. 15 novembre 2018 (dep. 1° febbraio 2019), con commento di F. MUCCIARELLI, *"Doppio binario" sanzionatorio degli abusi di mercato e ne bis in idem: prime ricadute pratiche dopo le sentenze della CGUE e la (parziale) riforma domestica*, in *Dir. Pen. Cont.*, 15 marzo 2019, in cui i giudici meneghini hanno sancito che «la valutazione della compatibilità del complessivo trattamento sanzionatorio da irrogare con il principio del *ne bis in idem* deve però spingersi ad ulteriori conseguenze, imponendo – nel caso in esame – la disapplicazione del minimo edittale della pena detentiva stabilita all'art. 185 TUF». Nel caso di specie, il Tribunale ha scomputato dalla pena detentiva determinata la quota di sanzione pecuniaria eccedente quella già inflitta, "convertita" in giorni attraverso il criterio stabilito dall'art. 135 c.p., disapplicando – *in mitius* – il minimo edittale di anni due di reclusione.

Una posizione diametralmente opposta è assunta da Corte di Appello di Milano, sez. II, sent. 15 gennaio 2019 (dep. 15 aprile 2019), n. 284, la quale, in forza di una interpretazione restrittivamente letterale dell'art. 187 *terdecies* TUF, ha affermato come il meccanismo previsto da detta disposizione non possa operare con riferimento al cumulo di sanzioni pecuniarie e detentive (bensì solamente di quelle ambedue pecuniarie); il giudice, per garantire la proporzionalità del trattamento sanzionatorio, può però avvalersi di quanto affermato dall'art. 133 c.p.p., norma che consente di commisurare la pena alla gravità del fatto commesso.

indicazione di “tener conto” delle misure già irrogate, prevedendo inoltre il meccanismo compensativo solo con riferimento alle sanzioni pecuniarie, lasciando quindi irrisolto il nodo problematico della compensazione tra sanzioni eterogenee (ossia il caso in cui, oltre a sanzioni pecuniarie, siano irrogate sanzioni detentive o interdittive).³

L’art. 135 c.p. viene poi espressamente richiamato da una norma specifica della legge penal-tributaria, per quanto assolutamente inapplicata, che è l’art. 14 D.lgs. 74/2000.

Ebbene, utilizzare l’art. 135 c.p. per operare l’aritmetica compensazione delle sanzioni (ossia per scomputare dalla pena detentiva il tempo ricavato dalla conversione in giorni di detenzione della sanzione pecuniaria già irrogata), per quanto costituisca un apprezzabile tentativo di porre un vaglio giudiziario di proporzionalità del trattamento punitivo complessivo rispetto al concreto disvalore del fatto storico addebitato, è potenzialmente foriero di risultati iniqui ed irragionevoli.

Si pensi, in primo luogo, al caso in cui – come in quello affrontato dalla Cassazione nella sentenza qui commentata – la sanzione amministrativa sia tanto elevata che la sua conversione in giorni di detenzione conduca a un valore eccedente la pena che, nel caso concreto, il giudice penale valuti adeguato irrogare. In tale ipotesi, la compensazione delle sanzioni potrebbe “assorbire” l’intero ammontare della pena detentiva: in altre parole è possibile che il giudice, dopo il computo *ex art.* 135 c.p. della pena pecuniaria precedentemente inflitta, discrezionalmente ed in applicazione del principio di proporzionalità, decida di non irrogare una seconda sanzione (penale), ma soltanto dopo lo svolgimento dell’intero processo, in tutti gradi di giudizio. Insomma, ci si potrebbe ritrovare di fronte ad un’applicazione non in diritto, ma *de facto* del divieto di *bis in idem*, svuotando il senso della celebrazione del processo penale.

O ancora: paradossalmente, illeciti di maggiore gravità, sanzionati amministrativamente in maniera più severa, garantirebbero una significativa riduzione della pena detentiva anche oltre i minimi edittali, mentre violazioni minori, riguardate da sanzioni più miti, non assicurerebbero lo stesso “beneficio”. Situazione, questa, che assumerebbe connotati kafkiani, conseguentemente al fatto che maggiore sia la gravità dell’illecito commesso, minori sarebbero i rischi di subire la pena detentiva.

³ Perplexità in riferimento all’adeguatezza del meccanismo di riequilibrio sanzionatorio di cui all’art. 187 *terdecies* TUF sono state formulate anche dalla CGUE, la quale, nella sentenza C-537/16, *Garlsson Real Estate SA e altri*, ha affermato che la disposizione in parola «*non garantisce che la severità dell’insieme delle sanzioni inflitte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato in questione, dal momento che l’articolo 187-terdecies sembra avere ad oggetto solamente il cumulo di pene pecuniarie, e non il cumulo di una sanzione amministrativa pecuniaria di natura penale e di una pena della reclusione*».

In sintesi, per quanto il ragguaglio di cui all'art. 135 c.p. sia apprezzabile quale indice rivelatore della sproporzione del trattamento sanzionatorio complessivamente inflitto, lo stesso non può essere assunto, *sic et simpliciter*, quale meccanismo di compensazione tra sanzioni pecuniarie e detentive.

13. Uno strumento certamente efficace per modulare la pena da irrogare è costituito dalle circostanze attenuanti generiche di cui all'art. 62 *bis* c.p. ma, anche qui, il giudizio sulla proporzionalità del complessivo trattamento sanzionatorio verrebbe rimesso alla discrezionalità, foriera di disparità di trattamento, dell'autorità giudicante.

14. Non pare infine risolutivo nemmeno il riferimento all'art. 133 *bis* c.p., ossia alla possibilità di tener conto delle condizioni economiche del reo.

Nulla quaestio, in generale, qualora il giudice penali irroghi pene pecuniarie: l'art. 133 *bis* c.p. potrà pacificamente essere utilizzato per modulare l'entità della sanzione in ragione delle condizioni economiche del reo e tenuto conto di quanto già applicato in sede amministrativa, «*affinché il trattamento sanzionatorio sia, nel suo complesso, dissuasivo-rieducativo (non solo meramente retributivo)*».

Il problema si pone nel momento in cui il giudice penale, come nel caso di specie, irroghi la pena detentiva. In siffatta ipotesi, non è chiaro come i giudici di Cassazione suggeriscano di adoperare l'art. 133 *bis* c.p. (il quale, peraltro, fa esclusivo riferimento, per la propria applicazione, a multa e ammenda). Non si comprende, cioè, in che modo le condizioni economiche del reo dovrebbero (potrebbero?) incidere sulla commisurazione di una pena che prevede la privazione della libertà personale, atteso infatti che la componente pecuniaria del trattamento sanzionatorio complessivo è costituita dalla sanzione amministrativa, per il giudice penale imm modificabile. In ogni caso, è facile intuire come una valutazione di proporzionalità fondata sull'art. 133 *bis* c.p. possa determinare spazi di discrezionalità, in capo al giudice, eccessivamente (ed inammissibilmente) ampi.

15. In conclusione, dopo una prima lettura di quest'ultimo arresto giurisprudenziale, la sentenza in esame rappresenta, come più volte ripetuto, un più che apprezzabile progresso nel lungo cammino dell'interpretazione del divieto di *bis in idem*. Il percorso esegetico da intraprendere è tuttavia accidentato, considerato che l'attuale impianto normativo non fornisce al giudice strumenti per ottenere in via interpretativa una soluzione che soddisfi i principi che la Carta Costituzionale detta in materia penale. L'auspicio, più volte formulato, è dunque quello di una adeguata e celere riforma, che introduca normativamente criteri e meccanismi obiettivi per la commisurazione della pena, laddove si sia instaurato il doppio binario sanzionatorio.



Naturalmente è difficile pensare che, nel presente contesto storico, vi siano i presupposti per un simile intervento legislativo ma, come diceva Cicerone, *dum anima est, spes est*. Certo, tutto sarebbe enormemente più semplice per l'interprete se si decidesse di non riconoscere sempre, comunque e a qualsiasi costo la sussistenza del famigerato "doppio binario". Ma questa è un'altra storia.