



**REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE DI APPELLO DI REGGIO CALABRIA  
SEZIONE SECONDA PENALE**

Composta dai Sigg. Magistrati

dott. Francesca Di Landro - Presidente  
dott. Elisabetta Palumbo - Consigliere  
dott. Massimo Minniti - Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

nel procedimento penale

contro

██████████, nato a ██████████, residente in Messina, ██████████  
██████████ via ██████████; domiciliato in  
Messina, ██████████;  
posizione giuridica: *libero*;  
posizione processuale: *assente, già presente*;  
difeso di fiducia dagli avv.ti ██████████, entrambi del Foro  
di Messina;

n. 149 /2019 Reg. Sent.  
n. 366/2019 Reg. Gen.  
n. 1647/2012 RGNR

---

SENTENZA

*In data:* 19.11.2019

*depositata in cancelleria:*  
il 3 DIC 2019

Il Cancelliere/  
Dott. Pietro Maressa  
Funziario Giudiziario

---

*Fatto avviso deposito  
sentenza in data:*  
.....

Il Cancelliere

---

*Addi*.....

Estratti esecutivi .....

.....

.....

Questura

Mod. ISTAT M 315

Art. ....Camp. pen.

Addi .....

## IMPUTATO

Del delitto p. e p. dall'art. 10 d.lgs. n. 74/2000 perché, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, occultava i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari; in particolare occultava n. 16 fatture emesse negli anni 2007- 2010 meglio descritte alle pagg. 2-3 dell'annotazione di servizio della Guardia di Finanza - Nucleo Polizia Tributaria di Messina del 2 marzo 2012.

Accertato in Messina, sino all'1.3.2012.

## APPELLANTE

Avverso la sentenza emessa dal Tribunale di Messina il 14.11.2014 che, visti gli artt. 533 e 535 c.p.p. dichiara [REDACTED] responsabile del delitto a lui ascritto e, per l'effetto, lo condanna alla pena di anni uno e mesi sei di reclusione nonché al pagamento delle spese processuali. Visto l'art. 12 d.lgs. n. n. 74/2000 dichiara [REDACTED] interdetto dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese, nonché dalle funzioni di rappresentanza ed assistenza in materia tributaria ed incapace di contrattare con la pubblica amministrazione per un periodo di anni uno e mesi sei. Dichiarò, altresì, [REDACTED] interdetto in perpetuo dall'ufficio di componente di commissione tributaria. Ordina la pubblicazione della sentenza, per estratto, a spese del [REDACTED], mediante affissione nel Comune di Messina nonché nel sito internet del Ministero di Giustizia per giorni quindici. Visti gli artt. 163 e ss. c.p. ordina la sospensione della pena comminata alle condizioni di legge. Visto l'art. 544 c.p.p. indica il termine di giorni novanta per il deposito della motivazione.

**Addì 15.09.2017 la Corte di Appello di Messina** visto l'art. 605 c.p.p. in parziale riforma della sentenza emessa in data 14.11.2014 dal Tribunale di Messina, appellata da [REDACTED] ritenuta la diminvente di cui all'art. 13 bis d.lgs. n. 74/2000, ridetermina la pena in anni uno di reclusione e revoca le pene accessorie di cui all'art. 12 d.lgs. n. 74/2000. Conferma nel resto. Termine di giorni novanta per il deposito dei motivi.

**Addì 27.11.2018 la Corte Suprema di Cassazione (Sezione Terza)** annulla la sentenza impugnata limitatamente all'omessa pronuncia sui motivi di appello concernenti il divieto di *bis in idem* e l'applicabilità delle circostanze attenuanti generiche, rinviando per nuovo giudizio alla Corte di Appello di Reggio Calabria.



**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO  
E  
MOTIVI DELLA DECISIONE**

Con sentenza del 15.9.2017 la Corte di Appello di Messina, in parziale riforma di quella emessa il 14.11.2014 dal Tribunale di Messina, rideterminava in anni uno di reclusione la pena (sospesa) inflitta a [REDACTED] - ritenuta la speciale diminuyente di cui all'art. 13-bis d.lgs. n. 74/2000 e con revoca delle sanzioni accessorie - per il reato di cui all'art. 10 d.lgs. 74/2000 (rubricato come da imputazione sopra estesa).

A seguito, poi, di ricorso per cassazione, la Suprema Corte, con decisione del 27.11.2018 (dep. 13.2.2019), respingeva le censure dedotte dall'imputato con la predetta impugnazione, tranne quella relativa all'omessa pronuncia della Corte territoriale in relazione al motivo concernente la lamentata violazione del divieto di *bis in idem* - per come previsto dalle fonti sovranazionali e per come elaborato dalla Corte EDU e dalla Corte di Giustizia dell'UE - nonché quella concernente la omessa concessione delle attenuanti generiche; ne seguiva, dunque, il parziale annullamento con rinvio, per nuovo giudizio, a questa Corte d'appello.

Giova preliminarmente considerare come la Corte Suprema di Cassazione abbia, con la prefata decisione, ripercorso la vicenda, seppur in estrema sintesi, evidenziando come col primo motivo di ricorso il ricorrente aveva lamentato vizio motivazionale ed errata applicazione della legge in relazione all'art. 10 d.lgs. n. 74/2000.

In particolare, il ricorrente aveva evidenziato come, ancor prima della chiusura delle operazioni di verifica fiscale cui era stata sottoposta la propria attività professionale<sup>1</sup>, fosse stata messa a disposizione dei militari della Guardia di Finanza l'intera documentazione contabile infine rinvenuta ed in proposito entrambi i provvedimenti di merito nulla avevano inteso osservare, sì che tra l'altro non potevano dirsi realizzati gli elementi costitutivi del reato in contestazione, facendo difetto tanto l'occultamento quanto la distruzione della contabilità. In ogni caso il reato, di natura permanente, sarebbe invero cessato nel momento dell'esibizione della documentazione nel corso dell'ispezione. I documenti non erano rimasti occultati, per cui non era intervenuta piena consumazione del reato né erano state incontrate difficoltà nella ricostruzione del reddito, anche sulla scorta della documentazione contabile esibita dal [REDACTED] nel corso del controllo fiscale, mentre

<sup>1</sup> Dalla predetta verifica era emerso che, nell'arco temporale compreso tra il 2007 ed il 2010, 1ben sedici fatture non fossero state contabilizzate né regolarmente dichiarate. Altra anomalia era data dal fatto che nel medesimo periodo per numerose fatture annotate in contabilità con Iva sospesa ex art. 23 dpr 633/72 non era stato annotato il pagamento, pur avvenuto. Sulla ricostruzione fattuale delle vicende si invia, comunque, alle pagg. 2 e ss. della sentenza di primo grado (sentenza 14.11.2014 Tribunale di Messina).



parimenti doveva considerarsi carente l'elemento soggettivo del reato, visto che la materiale indisponibilità della documentazione rendeva impossibile una scelta deliberata di sottrarre la predetta documentazione fiscale, anche in ragione dell'avvenuta regolarizzazione della posizione e quindi dell'inesistente volontà di eludere la tassazione del reddito. In ogni caso, avrebbe dovuto considerarsi la disciplina dell'errore sul fatto.

Col secondo motivo il [REDACTED] osservava che la Corte territoriale messinese nulla aveva detto quanto alla richiesta di concessione delle attenuanti generiche, omettendo ogni determinazione al riguardo nonostante la condotta pienamente collaborativa tenuta nel corso delle indagini.

Col terzo motivo eccepiva la violazione del principio anche sovranazionale del *ne bis in idem*, stante la doppia punizione della condotta con sanzione tanto amministrativa quanto penale. Addotta violazione su cui la Corte territoriale siciliana era rimasta silente, nulla avendo motivato in merito.

Col quarto motivo, infine, veniva evidenziata la violazione del principio per cui *nemo se detegere tenetur*, quanto alla possibile compresenza dello stesso reato di cui all'art. 3 d.lgs. 74 cit..

La Corte Suprema di Cassazione respingeva in parte il ricorso in parola, e tanto nei seguenti termini:

*<<(…) In relazione al primo motivo di impugnazione, esso in realtà ripropone questioni già adeguatamente risolte dai Giudici del merito in linea con la giurisprudenza di questa Corte.*

*Vero è, infatti, che la condotta del reato previsto dall'art. 10 cit. può consistere sia nella distruzione che nell'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, con conseguenze diverse rispetto al momento consumativo, giacché la distruzione realizza un'ipotesi di reato istantaneo, che si consuma con la soppressione della documentazione, mentre l'occultamento - consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori - costituisce un reato permanente, che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, dal quale soltanto inizia a decorre il termine di prescrizione (Sez. 3, n. 14461 del 25/05/2016, dep. 2017, Quaglia, Rv. 269898; Sez. 3, n. 38376 del 09/07/2015, Palermo, Rv. 264676; Sez. 3, n. 5974 del 05/12/2012, dep. 2013, Buonocore, Rv. 254425). Con la precisazione che detto occultamento si consuma appunto nel momento dell'ispezione, e cioè nel momento in cui gli agenti chiedono di esaminare detta documentazione (così Sez. 3, n. 13716 del 07/03/2006, Cesarini, Rv. 234239).*

*L'occultamento infatti consiste nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori e si realizza mediante il nascondimento materiale del documento. L'occultamento invero, a differenza della distruzione, dà luogo ad un reato permanente perché l'obbligo di esibizione perdura finché è consentito il controllo e quindi la condotta antigiuridica si protrae nel tempo a discrezione del reo, il quale, a differenza della distruzione, ha il potere di*



*fare cessare l'occultamento esibendo i documenti, atteso che il reato permanente si distingue da quello istantaneo proprio per la possibilità offerta al soggetto attivo di fare cessare in qualsiasi momento la condotta anti giuridica. Ciò posto, l'occultamento si consuma al momento dell'ispezione allorché gli agenti hanno chiesto di esaminare le fatture. Invero, la condotta dell'occultamento della documentazione in questa materia diventa rilevante per il diritto nel momento in cui non si adempie l'obbligo di esibirla o di allegarla alla dichiarazione.*

*4.1.1. Alla stregua dei rilievi che precedono, quindi, non può che essere ribadita l'infondatezza delle osservazioni del ricorrente che, pure citando i principi appena richiamati, ne avrebbe tratto la conclusione che il reato non si sarebbe consumato. Al contrario, in esito all'avvio della verifica fiscale ed alla richiesta della documentazione (le anomalie erano già emerse per conto loro, nell'ambito dell'accertamento condotto dai militari operanti), era venuta meno solamente la permanenza del reato, non certamente il reato in sé. In altre parole, la spontanea esibizione delle fatture era avvenuta allorché le discordanze contabili erano già emerse, con le anomalie ampiamente descritte dai provvedimenti di merito, quanto alla registrazione di fatture emesse nei riguardi di enti pubblici e alla mancata annotazione di fatture recanti identica numerazione ma emesse nei riguardi di soggetti privati, in tesi meno interessati, o coinvolti, dalla regolarità fiscale.*

*D'altronde, il delitto di cui all'art. 10, tutelando il bene giuridico della trasparenza fiscale, è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore, e senza necessità di reperire aliunde elementi di prova (Sez. 3, n. 20748 del 16/03/2016, Capobianco, Rv. 267028). Né può rilevare ovviamente, ai fini dell'esclusione o meno del reato, la particolare solerzia degli accertatori, mentre - quanto all'elemento soggettivo - non può assumere rilievo la delega di compiti alla segretaria ovvero al professionista (cfr. ades. Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Porzio, Rv. 265087), laddove in ogni caso i provvedimenti di merito hanno correttamente evidenziato gli elementi che (v. anche supra, in relazione alla scelta delle fatture) conducevano a ravvisare il dolo specifico previsto dalla fattispecie, anche in relazione all'invito - presente solamente nelle fatture in contabilità, ma non in quelle omesse - ad accreditare gli importi delle fatture medesime tramite bonifico bancario. Aspetto fattuale in ordine al quale non è stata spesa parola in ricorso.*

*La restante condotta, quindi, non può che assumere la veste di irrilevante post factum, ovvero avere rilievo ai fini dell'applicazione delle speciali circostanze di cui all'art. 13-bis cit., di cui in effetti il provvedimento impugnato ha tenuto conto.*

*A questo proposito, non è dato comprendere il riferimento alla disciplina dell'errore, mentre - quanto al concorso o alla riqualificazione del fatto sub art. 3 d.lgs. 74, oggetto del quarto motivo di ricorso ma comunque esaminabile in stretta connessione col primo, stante la tematica della qualificazione del fatto - già questa Corte (Sez. 3, n. 12455 del 01/12/2011, dep. 2012, Sirani, Rv. 252245) aveva*





*analiticamente annotato come tale delitto di dichiarazione fraudolenta potesse concorrere col contestato reato di occultamento, dovendosi escludere il concorso apparente di norme e il rapporto di genere a specie previsti dall'art. 15 cod. pen.. (...)>>.*

Come anticipato, la Corte Suprema di Cassazione disponeva, invece, l'annullamento della decisione impugnata con rinvio a questa Corte territoriale per un nuovo giudizio limitatamente ai seguenti punti:

- a) il ricorrere, o meno, della dedotta violazione del divieto di *bis in idem*,
- b) la concedibilità, o meno, delle invocate attenuanti generiche.

Le doglianze su cui questa Corte è chiamata a pronunciarsi, sono dunque, tenuto conto del giudicato progressivo venutosi a formare, nonché dei motivi del disposto annullamento con rinvio, quelle testè richiamate, illustrate con più diffuse argomentazioni dalla difesa mediante l'atto di gravame in atti ed incentrate, in buona sostanza, sul ritenuto ricorrere della comminazione di una doppia sanzione a carattere 'punitivo' a carico del [REDACTED]. quella tributaria (il [REDACTED] ha estinto il procedimento amministrativo versando il dovuto e le previste sanzioni) e quella penale (cfr. sentenza impugnata), così essendosi concretizzata, secondo la prospettazione della difesa, una violazione del citato divieto di *bis in idem*, affermato - in materia di rapporti tra sanzione tributaria (amministrativa) e sanzione penale - dalla Corte EDU a far data dalla ormai nota decisione *Grande Stevens e altri contro Italia* del 4.3.2014.

L'altra doglianza concerne, come detto, il ritenuto illegittimo diniego delle circostanze attenuanti generiche.

Effettuate, dunque, le citazioni di legge, all'udienza del 17.9.2019, dopo la relazione del Consigliere designato, l'imputato rendeva dichiarazioni spontanee (come da verbale e trascrizione in atti), ripercorrendo, in sostanza, i momenti salienti della vicenda fattuale e processuale che sino ad allora lo aveva visto coinvolto e ribadendo, in pratica, le doglianze formulate dalla difesa con gli atti di gravame; ciò con particolare riferimento al principio del *ne bis in idem*; indi, concludeva il PG per l'accoglimento dell'appello limitatamente alla concessione delle attenuanti generiche, con consequenziale rideterminazione della pena in mesi otto di reclusione, mentre la difesa chiedeva un breve differimento per meglio poter articolare le proprie conclusioni alla luce delle dichiarazioni rese dall'imputato. Indi, alla successiva udienza del 19.11.2019, la difesa concludeva per l'accoglimento dell'appello secondo l'ordine dei motivi addotti (con la non menzione dell'eventuale condanna nel certificato del casellario giudiziale); formulava altresì subordinata richiesta, non formulata prima di quel momento ma solo nel corso della predetta ed ultima udienza, di riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 131 bis c.p.; richiesta quest'ultima, e quella relativa alla 'non menzione', a cui si opponeva, con breve replica, il PG a fronte del giudicato già formatosi sui punti della decisione impugnata non oggetto di annullamento con rinvio.

Seguiva la decisione come da dispositivo.



Orbene, l'appello è meritevole di accoglimento limitatamente alla doglianza formulata con riferimento alla mancata concessione delle attenuanti generiche, mentre è infondato, e va respinto, quanto alla lamentata violazione del divieto di *bis in idem*<sup>2</sup>.

L'imputato si duole della doppia 'punizione' a cui è stato sottoposto a seguito della condanna in sede penale e della avvenuta comminazione della sanzione amministrativa all'esito di avvisi di accertamento che ha definito nel 2012, versando la sanzione stessa ed il carico tributario evaso ed accertato a suo carico in esito alla verifica fiscale di cui si è detto.

Al riguardo, giova ripercorrere, pur concisamente, la tematica del principio del *ne bis in idem* per come elaborata, secondo percorsi né brevi né lineari, dalla giurisprudenza sovranazionale (ed interna), in materia di sanzioni amministrative-tributarie e quelle più propriamente penali allorquando le stesse siano scaturite da violazioni poste in essere con condotte aventi rilevanza non solo amministrativa, ma, appunto, anche penale.

La decisione Corte EDU *Grande Stevens c. Italia* del 4 marzo 2014, in materia di manipolazione del mercato, ha affermato come uno stesso fatto non possa essere sanzionato due volte, dapprima nel procedimento amministrativo (in quel caso ex art. 187 *ter* d.lgs. n. 58 del 1998) caratterizzato da una tale afflittività del peso della sanzione da dover essere ricompreso nella "*materia penale*"<sup>3</sup> e quindi, successivamente, in un procedimento penale sorto sugli stessi fatti, in base al reato (sempre nel caso *Grande Stevens*) di cui all'art. 185 d.lgs. n. 58 del 1998.

---

<sup>2</sup> La richiesta formulata dalla difesa per la prima volta in sede di conclusioni all'udienza del 19.11.2019, relativa alla non menzione ed alla invocata applicazione dell'art. 131 bis c.p., è inammissibile sia avuto riguardo all'oggetto della *regiudicanda*, delimitato dai vizi riconosciuti dal Giudice di legittimità e causa dell'annullamento con rinvio della sentenza 15.9.2017 Corte di Appello di Messina, sia con riferimento ai tempi (cfr. art. 584 co. 4, c.p.p.) ed ai modi in cui è stata formulata, atteso che eventuali motivi nuovi di impugnazione devono essere inerenti, cosa che in specie non è ravvisabile, ai temi specificati nei capi e punti della decisione investiti dall'impugnazione principale già presentata, essendo necessaria la sussistenza di una connessione funzionale tra i motivi nuovi e quelli originari (per tutte, Cass., Sez. VI, sentenza n. 45075 del 02/10/2014, rv. 260666).

<sup>3</sup> La questione relativa alla delimitazione dei confini della "*materia penale*" presenta notevoli implicazioni in ordine ai rapporti tra diritto convenzionale e diritto interno e alle relazioni tra i rispettivi giudici. La qualificazione in senso penalistico di una fattispecie e/o di una misura latamente "*afflittiva*" costituisce il presupposto indefettibile di applicazione degli artt. 6 e 7 della *Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali* (Roma, 4 novembre 1950) nonché, sul piano interno, dell'art. 25, comma 2, Cost. e dei rispettivi, sottesi statuti garantistici che sono corollario. Rilevano, sul punto, significative divergenze, in ordine all'attribuzione della natura penale ad un illecito e alla conseguente sanzione, tra la Corte EDU, che segue un approccio di tipo "sostanzialistico", e il diritto interno, maggiormente ancorato ad un approccio di tipo "formalistico". In particolare la Corte EDU, attraverso una graduale e progressiva stratificazione delle sue decisioni, è pervenuta ad una nozione autonoma di "*materia penale*", sovente non sovrapponibile a quella sviluppatasi negli ordinamenti degli Stati contraenti.



Già a partire dal caso *Engel e altri c. Paesi Bassi* dell'8 giugno 1976, sono stati ritenuti parametri idonei a rivelare la sostanziale essenza penale di un determinato illecito, nonostante il *nomen iuris* adottato dal legislatore nazionale.

A connotare una disciplina punitiva in termini propriamente "penali" è non soltanto un dato formale, variabile da ordinamento a ordinamento a seconda degli indici assunti per la caratterizzazione, ma, piuttosto, il carattere afflittivo e deterrente della misura applicata in conseguenza della violazione di un precetto<sup>4</sup>.

I c.d. *Engel criteria* elaborati dalla Corte EDU costituiscono un punto fermo nella giurisprudenza di Strasburgo e sono stati altresì espressamente accolti in ambito comunitario, con sostanziale sovrapposibilità: secondo la CGUE, infatti, nel valutare la «*natura penale di procedimenti e di sanzioni (...) sono rilevanti tre criteri. Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale, il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nel grado di severità della sanzione in cui l'interessato rischia di incorrere*» [così, da ultimo, CGUE, GS, 20 marzo 2018, Menci, (C-524/15)].

La nozione di "*illecito amministrativo di natura sostanzialmente penale*" è ormai considerato un punto fermo del cd. diritto vivente ed è stata recepita dalla giurisprudenza delle Corti europee e da quella della Corte di Cassazione, ormai investite con una certa frequenza della questione del cd. *doppio binario* sanzionatorio con possibile violazione del divieto di *bis in idem*, cioè della possibilità di sanzionare attraverso procedure parallele lo stesso fatto due volte con provvedimenti, uno di natura penale e l'altro formalmente amministrativo ma, per la sua concreta carica afflittiva, di natura penale.

Dopo la sentenza *Grande Stevens* (e alcune immediatamente successive sulla stessa linea [v. Corte EDU, *Kiiveri c. Finlandia*, 10 febbraio 2015,] è intervenuta la decisione della Grande Camera della Corte EDU nota come *A e B c. Norvegia* (sentenza 15.11.2016), che ha ridimensionato il precipitato giuridico desumibile dalla sentenza *Grande Stevens*, ribadendo i presupposti dell'identità del fatto storico e della natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative, ma affermando che gli Stati ben possono adottare risposte sanzionatorie *complementari* di fronte a comportamenti socialmente inaccettabili, con il limite che ciò non comporti un onere eccessivo per il soggetto sanzionato ed affidando al giudice nazionale il compito di stabilire se ci si trovi, o meno, in presenza di un *bis in idem*, attraverso la valutazione se i procedimenti presentino, avendo riguardo alle peculiarità dei casi concreti, l'ulteriore requisito di un nesso materiale e

---

<sup>4</sup> La giurisprudenza della Corte EDU relativa alla "*materia penale*" risulta contraddistinta, come detto, da un approccio "sostanzialistico", in applicazione del quale si perviene al riconoscimento della natura di "*criminal offence*" ad ogni infrazione e sanzione che, a prescindere dalla sua qualificazione formale nel diritto interno, possieda un contenuto sostanzialmente punitivo e intrinsecamente afflittivo. Dal riconoscimento della natura *penale* discende l'applicazione del corollario di garanzie sancite dagli artt. 6 (equo processo), 7 (principio di legalità dei reati e delle pene e divieto di applicazione retroattiva) della Convenzione, e dagli artt. 2 (diritto di revisione della condanna) e 4 (divieto del bis in idem) del Protocollo 7.





temporale sufficientemente stretto (*"sufficiently close connection in substance and time"*).

In sostanza, secondo la decisione *A e B c. Norvegia* i criteri che i giudici nazionali dovranno prendere in considerazione sono, sotto il profilo del nesso materiale, quelli a) del perseguimento, da parte dei procedimenti sanzionatori, di scopi differenti e del loro tenere conto di profili diversi della medesima condotta antisociale; b) della "prevedibilità" del doppio giudizio; c) della conduzione dei procedimenti in modo da evitare, per quanto possibile, la duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova; d) della "proporzione complessiva" della pena; e) dell'appartenenza delle fattispecie in oggetto al "nucleo duro" del diritto penale e, dunque, caratterizzate da forme accentuate di stigma sociale; sotto il profilo temporale: f) della presenza di un collegamento di natura cronologica fra i procedimenti, che devono essere sufficientemente vicini nel senso di non protrarsi eccessivamente nel tempo, affinché la persona sottoposta alla giustizia non lo sia per un periodo irragionevolmente prolungato.

Momento centrale di tale decisione è l'argomento per cui - purché la risposta sanzionatoria, derivante dal cumulo delle due pene inflitte nei diversi procedimenti, sia complessivamente proporzionata alla gravità del fatto e prevedibile - nulla vieta ai legislatori nazionali di predisporre un doppio binario sanzionatorio ed alle Autorità preposte di percorrerlo fino alla decisione.

Inoltre, in armonia con i principi generali del sistema penale in punto di trattamento sanzionatorio, occorre che un meccanismo compensatorio per assicurare che l'importo globale di tutte le pene sia proporzionato per non far gravare sull'interessato un onere eccessivo.

E per scongiurare questo rischio occorre stabilire se la sanzione imposta all'esito del procedimento (amministrativo o penale) conclusosi per primo sia stata tenuta presente nel procedimento conclusosi per ultimo.

A conclusioni simili è pervenuta anche la Corte di Giustizia della UE.

Con la decisione *Aklagaren c. Hans Akerberg Fransson* del 26.02.2013, C-617/10, è stato ad esempio affermato che gli Stati membri sono liberi di ricorrere contestualmente a misure amministrative e penali, sempre che «*la formale qualificazione delle prime non celi in realtà un'indebita duplicazione punitiva, in spregio al divieto di doppio giudizio*», ribadendo la perdurante ed attuale valenza dei cd. *criteri Engel*.

Inoltre, sempre secondo la CGUE, la valutazione sulla compatibilità del cumulo di sanzioni con il *ne bis in idem* spetta in via prioritaria al giudice nazionale, che può affidarsi agli standard di tutela interni, «*purché ciò non infici il livello di protezione assicurato dalla Carta ed il primato del diritto dell'Unione Europea*».

Con le più recenti decisioni CGUE, 20 marzo 2018, *Menci* (C-524/15), CGUE, 20 marzo 2018, *Garlsson Real Estate c. Consob* (C-537/16) e CGUE, 20 marzo 2018, *Di Puma e Zecca c. Consob* (C-596/16 e C-597/16) tali principi sono stati sostanzialmente ribaditi.



In particolare, con quella *Garlsson Real Estate*, riguardante un'ipotesi di manipolazione del mercato in cui era stata inflitta una sanzione pecuniaria di natura amministrativa/penale, ai sensi dell'art. 187-terTUF, a soggetti già destinatari di una sentenza definitiva del giudice penale in relazione al reato di cui all'art. 185 TUF, scaturita da un patteggiamento, la questione pregiudiziale posta alla Corte di Giustizia consisteva nella domanda se il giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del "ne bis in idem", in base all'art. 50 della Carta UE, interpretato alla luce dell'art. 4 prot. n. 7 CEDU, della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo e della normativa nazionale.

La CGUE, ribadito l'obiettivo perseguito dalla normativa istitutiva del doppio binario sanzionatorio ai fini della tutela dei mercati finanziari dell'Unione e della fiducia del pubblico negli strumenti finanziari, considerato lo stesso adeguato a fondare la limitazione dell'art. 50 CDFUE, nonché sufficientemente proporzionato a tale scopo, ha ritenuto che il rispetto del *principio di proporzionalità* implica che il cumulo di procedimenti e di sanzioni previsto da una normativa nazionale non debba superare i limiti di quanto idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimi perseguiti dalla normativa, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta fra più misure appropriate, si deve ricorrere alla meno restrittiva.

Altrimenti detto, il cumulo delle sanzioni deve essere accompagnato da norme che garantiscano che la severità dell'insieme delle sanzioni inflitte corrisponda alla gravità del reato, derivando tale obbligo dall'articolo 52 par. 1 della Carta e dal principio di proporzionalità delle pene sancito dall'articolo 49, par. 3. Tali norme devono contemplare per le Autorità procedenti, in caso di irrogazione di una seconda sanzione, il dovere di verificare che la severità del trattamento sanzionatorio complessivo non ecceda la gravità del reato.

La Corte costituzionale, poi, con la sentenza n. 43 del 24.1.2018, dopo aver rilevato che l'ormai consolidato principio del nesso strumentale e temporale sufficientemente stretto, se riscontrato sussistente tra i due procedimenti amministrativo e penale, rende il doppio binario conforme alla Convenzione EDU, ha affermato che *<<il mutamento del significato della normativa interposta, sopravvenuto all'ordinanza di rimessione per effetto di una pronuncia della grande camera della Corte di Strasburgo, che esprime il diritto vivente europeo, 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 cod. proc. pen., alcuna regola che imponga di non procedere nuovamente per il medesimo fatto>>*.

Un'efficace sintesi degli approdi della giurisprudenza nazionale e sovranazionale è rinvenibile, poi, nella sentenza della Corte Suprema di



Cassazione (Sez. V) n. 45829 del 16/07/2018, rv. 274179, che, dopo aver richiamato alcune pronunzie della stessa Corte di legittimità a proposito del concetto di *“connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”*, ha individuato la ragione sostanziale del percorso argomentativo della giurisprudenza delle Corti europee nell’*«obiettivo di trovare un giusto contemperamento di interessi tra le esigenze repressive dello Stato nazionale verso fatti illeciti di notevole disvalore sociale e le garanzie individuali»* nonché *«probabilmente allo scopo di mitigare gli effetti dell'applicazione del divieto di bis in idem processuale, come sancito dalla sentenza Grande Stevens, ritenuto troppo rigido e che aveva provocato difficoltà applicative negli Stati membri»*.

Da qui *«l'elaborazione del principio dello stretto nesso materiale e temporale (...) anche attraverso il riferimento e l'analisi dei sub-criteri materiali e temporali (...) tra questi il sub-criterio prevalente per verificare la presenza della stretta connessione è pacificamente individuato in quello della "proporzionalità" tra il cumulo di sanzioni irrogate (di cui quella amministrativa pecuniaria è ormai considerata di natura penale) e la gravità dell'illecito. In definitiva – nel ricorrere degli altri indici rivelatori dello stretto nesso materiale e temporale – è considerata legittima la parallela instaurazione, prosecuzione e decisione sanzionatoria tramite il doppio binario di procedure, purché esse formino un insieme integrato di procedimenti e di relative sanzioni, caratterizzato dalla prevedibilità; ed al giudice nazionale, in base ai suindicati sub-criteri, è affidato il compito di accertarne la ricorrenza nel caso concreto»*.

Di fronte al principio stabilito dalla Corte di Giustizia e accolto dalla testé richiamata decisione della Corte di Cassazione, secondo il quale *«il cumulo di sanzioni di natura penale può essere ammesso a condizione che nell'ordinamento dello Stato membro esistano norme che garantiscano che la severità dell'insieme delle sanzioni inflitte non risulti eccessiva rispetto alla gravità del fatto concretamente verificatosi»*, il Giudice di legittimità ha individuato il riferimento normativo nell’art. 133 c.p., disposizione che *«impone in via generale al giudice di commisurare la pena alla "gravità" del fatto commesso; tale norma vincola infatti il decidente nell'esercizio del potere discrezionale attribuitogli dall'ordinamento in relazione alla determinazione della pena da infliggere, in linea con il principio di legalità della pena (...) Spetta dunque al giudice nazionale il compito di verificare la proporzionalità delle sanzioni complessivamente irrogate con riguardo a tutte le circostanze della fattispecie concreta oggetto del giudizio»*.

Occorre, dunque, che la sanzione complessivamente inflitta sia idonea a reprimere la violazione in maniera efficace, proporzionata e dissuasiva con un trattamento sanzionatorio - derivante dall'insieme delle pene in concreto applicate - non eccessivamente oneroso per i soggetti interessati.

Sul tema è del tutto recentemente tornata la Corte costituzionale con la decisione n. 222 del 24 ottobre 2019, dichiarando inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, sollevate, in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in



relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), adottato a Strasburgo il 22 novembre 1984, ratificato e reso esecutivo con la legge 9 aprile 1990, n. 98, e all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007.

E le ragioni di tale declaratoria di inammissibilità della posta questione di legittimità meritano, per gli spunti argomentativi che le stesse offrono in relazione al caso in esame, di essere brevemente ripercorse.

Il Tribunale di Bergamo dubitava della legittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., in riferimento agli artt. 3 e 117, primo comma, della Costituzione, quest'ultimo in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione cd. CEDU, «*nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e dei relativi Protocolli*». E ciò viepiù alla luce dell'estensione riconosciuta al divieto di *bis in idem* dalla Corte di giustizia dell'Unione europea con la già sopra citata sentenza 20 marzo 2018, in causa C-524/15, *Menci*.

Il caso all'esame del Giudice *a quo* concerneva il giudizio circa la responsabilità penale di una persona fisica cui veniva contestato il reato di cui all'art. 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, in relazione all'omissione del versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Il medesimo imputato era, peraltro, già stato destinatario, per la medesima omissione, di una sanzione amministrativa di importo pari al 30 per cento della somma evasa ai sensi dell'art. 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Secondo il rimettente, la duplicazione del procedimento sanzionatorio e delle relative sanzioni per lo stesso fatto - il mancato versamento del medesimo debito IVA - avrebbe causato la violazione del divieto di *bis in idem* con la necessità di estendere, attraverso una pronuncia additiva, l'ambito applicativo dell'art. 649 cod. proc. pen. all'ipotesi, che in rilievo, in cui l'imputato sia già stato punito per lo stesso fatto in via amministrativa con una sanzione amministrativa definitiva dal carattere "punitivo".

La censura fondamentale prospettata dal Giudice rimettente (il contrasto dell'art. 649 cod. proc. pen. con l'art. 117, primo comma, Cost. in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 alla CEDU (e implicitamente all'art. 50 CDFUE), è stata dichiarata inammissibile dalla Corte costituzionale che non ha condiviso, in buona sostanza, il ritenuto mancato soddisfacimento delle condizioni legittimanti un "doppio binario" procedimentale e sanzionatorio, così come enunciate dalla giurisprudenza europea.

La Corte ha rimarcato come la recente giurisprudenza, tanto della Corte europea dei diritti dell'uomo, quanto della Corte di giustizia dell'Unione europea, non abbiano affermato che la mera sottoposizione di un imputato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia già stato definitivamente sanzionato in



via amministrativa integri, sempre e necessariamente, una violazione del principio del *ne bis in idem*; infatti, per come già evidenziato con la propria sentenza n. 43/2018, il Giudice delle leggi ha ribadito come nella sentenza *A e B c. Norvegia* la Grande Camera della Corte europea dei diritti dell'uomo abbia ritenuto che debba essere esclusa la violazione del diritto sancito dall'art. 4 Prot. n. 7 CEDU allorché tra i due procedimenti - amministrativo e penale - che sanzionano il medesimo fatto sussista un legame materiale e temporale sufficientemente stretto; legame che deve essere ravvisato, in particolare: quando le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito.

Al contempo - come sottolineato ancora dalla sentenza n. 43 del 2018 - occorre valutare, ai fini della verifica della possibile lesione dell'art 4 Prot. n. 7 CEDU, «*se le sanzioni, pur convenzionalmente penali, appartengano o no al nocciolo duro del diritto penale, perché in caso affermativo si sarà più severi nello scrutinare la sussistenza del legame e più riluttanti a riconoscerlo in concreto*».

Richiamate, poi, le citate e coeve sentenze del 20 marzo 2018 (*Garlsson Real Estate SA e altri, Di Puma e CONSOB, e Menci*), ha altresì evidenziato come, secondo dette decisioni, la violazione del *ne bis in idem* sancito dall'art. 50 CDFUE non si verifichi a) allorché le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che b) il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'interessato, e c) assicuri comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione.

La sostanziale coincidenza di tali criteri rispetto a quelli enunciati dalla Corte di Strasburgo è stata, del resto, espressamente sottolineata dalla Corte di giustizia, ha osservato la Corte costituzionale, richiamando il principio generale, posto dall'art. 52, paragrafo 1, CDFUE, dell'equivalenza delle tutele assicurate dalla Carta rispetto a quelle approntate dalla CEDU e dei suoi protocolli (sentenza *Menci*, paragrafi 61-62).

La stessa Corte di giustizia, nella sentenza *Menci*, ha concluso nel senso che la disciplina italiana in materia di omesso versamento di IVA, riservando la perseguibilità in sede penale alle sole violazioni superiori a determinate soglie di imposta evasa e attribuendo tra l'altro rilevanza, in sede penale, al volontario pagamento del debito tributario e delle sanzioni amministrative, appare conformata in modo tale da «*garantire*» - sia pure «*con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio*» - che «*il cumulo di procedimenti e di sanzioni che essa autorizza non eccede quanto è strettamente necessario ai fini della realizzazione dell'obiettivo*» di assicurare l'integrale riscossione dell'IVA (paragrafo 57).

Ancora, la Corte costituzionale ha ribadito la necessità di considerare i legittimi scopi di rafforzare l'effetto deterrente spiegato dalle coeve sanzioni amministrative





e penali nazionali nonché di tener conto della necessità di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali (ed europei), nonché di assicurare *ex post* l'effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'amministrazione grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario.

Non meno importante, poi, sempre secondo la Corte costituzionale il requisito - enunciato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nella sentenza *A e B c. Norvegia* - della necessaria prevedibilità per l'interessato della duplicazione dei procedimenti e delle sanzioni.

Orbene, nel caso in esame, non può dirsi integrata, alla luce delle considerazioni che precedono e della loro concreta applicazione alla vicenda in questione, la lamentata violazione del divieto di *bis in idem*.

Infatti, non solo l'avvio dei due procedimenti era del tutto prevedibile per l'interessato alla luce del sistema sanzionatorio *binario* delineato, in ambito amministrativo, dal d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e, in ambito penale, dal d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ma la stessa violazione accertata (art. 10 d.lgs n. 74/2000) ha comportato un inadempimento dell'obbligo tributario (Irpef ed IVA) di non esigua entità, atteso l'importo dei pagamenti incassati e non registrati in contabilità (v. pag. 4 della sentenza di primo grado; constano, per esempio, fatture non contabilizzate di importo pari a € 74.533,46 per il 2008, € 37.297,52 per il 2009, € 33.220,65 per il 2010), così ricevendo conferma l'assunto, anch'esso chiaramente esplicitato nelle decisioni sopra citate, della necessità di considerare la complementarietà delle sanzioni ai fini di una seria deterrenza e forza dissuasiva nonché ai fini di una efficace tutela degli interessi erariali.

Del resto, non deve sfuggire, quanto alla complementarietà ed alle (diverse) finalità delle due diverse sanzioni, come quella amministrativa (pure attenuata in caso di adesione del contribuente, come avvenuto in specie) miri più direttamente al pronto recupero dell'imposta evasa, mentre quella penale si connota più propriamente in termini sì punitivi, ma anche di special prevenzione, fungendo da deterrente *pro futuro*.

Ma la violazione del principio di *ne bis in idem* deve essere esclusa nel caso concreto all'esame di questa Corte anche alla luce di una ulteriore considerazione, anch'essa intimamente connessa ai principi elaborati dalla giurisprudenza (interna e sovranazionale) di cui si è già sopra dato conto: la necessaria proporzionalità ed adeguatezza delle sanzioni complessivamente comminate, col corollario che il Giudice deve tener conto della sanzione precedentemente già inflitta.

Infatti, se da un lato è vero che il [REDACTED] ha definito il procedimento amministrativo versando il dovuto e le sanzioni pecuniarie comminate, è altrettanto vero che la sanzione penale, per come rideterminata ed ulteriormente attenuata in questa sede, costituisce sanzione che nel suo complesso, anche per la sospensione condizionale soggiace, ed unitamente a quella amministrativa (il cui importo è pure tutto sommato contenuto, cfr. quietanze di versamento in atti), risulta essere



adeguata e proporzionata alla infrazione ed alla concreta dimensione dell'evasione comunque realizzata attraverso l'occultamento dei documenti contabili.

Quanto a tale ultimo profilo, infatti, la Corte, proprio tenendo conto delle sanzioni amministrative già comminate e versate dall'imputato, che ha definito la sua posizione riconoscendo gli addebiti, come attesta l'assenza di un contenzioso in sede giudiziaria tributaria, e tenendo altresì conto del comportamento collaborativo denotato dalla pur successiva esibizione di atti contabili in sede di verifica fiscale, ritiene il medesimo imputato meritevole di un contenimento della pena nella minor misura di mesi otto di reclusione, in luogo di anni uno, previo riconoscimento delle invocate attenuanti generiche.

Pena che, per come già previsto nei precedenti gradi di giudizio, è condizionalmente sospesa ex art. 163 c.p. e che, pertanto, alle condizioni di legge non dovrà essere eseguita, con estinzione del reato al momento dell'avvenuto decorso del termine previsto (cfr. art. 167 c.p.).

Infine, quanto alla qui ritenuta non eccessiva afflittività delle diverse e complementari sanzioni del caso, deve altresì considerarsi quanto previsto dagli artt. 12 e ss. del d.lgs. n. 74/2000, sicché a fronte del debito tributario onorato prima dell'apertura del dibattimento non si è fatto luogo alla confisca di cui all'art. 12 cit. e la stessa Corte di Appello di Messina ha già fatto applicazione dell'attenuante speciale (per l'avvenuto pagamento dei tributi evasi) prevista dall'art. 13 *bis* del d.lgs. n. 74/2000.

**P.Q.M.**

Visto l'art. 627 c.p.p., pronunciando in sede di rinvio da parte della Suprema Corte di Cassazione che, con sentenza del 27.11.2018, ha annullato quella emessa dalla Corte di Appello di Messina il 15.9.2017 in riforma di quella emessa dal Tribunale di Messina il 14.11.2014 nei confronti di [REDACTED], previa concessione delle attenuanti generiche, ridetermina la pena inflitta all'imputato in quella di mesi otto di reclusione (pena sospesa).

Indica in giorni 90 il termine per il deposito della motivazione.

Reggio Calabria, 19 novembre 2019.

Il Consigliere relatore  
*dr. Massimo Minniti*

Il Presidente  
*dr.<sup>ssa</sup> Francesca Di Landro*

Corte di Appello - Reggio Calabria  
depositato in Cancelleria il 3 DIC. 2019

*Dott. Pietro Maresca*  
Funzionario Giudiziaro