Sentenza del 27/09/2018 n. 23272 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

Si legge nella sentenza impugnata che a seguito di verifiche e controlli svolti nei confronti di società appartenenti al gruppo M. , nell'ambito del quale B.G. ricopriva un ruolo apicale, e successivamente all'avvio di un procedimento penale in seno al quale il contribuente era stato imputato, in concorso con altri, per aver realizzato una frode volta all'evasione fiscale, l'Agenzia delle entrate emise nei suoi confronti un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2007. Con l'avviso l'Ufficio accertò, in esito all'esame delle movimentazioni bancarie dei conti dei quali B. era titolare presso diversi istituti bancari, scaturito dall'omissione della dichiarazione dei redditi, un maggior reddito diverso e irrogò la sanzione amministrativa pecuniaria unica per dichiarazione infedele.

B.G. impugnò l'avviso e ne ottenne l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, perchè non era stato preceduto dall'instaurazione del contraddittorio.

Di contro, quella regionale ha accolto l'appello dell'Agenzia.

Al riguardo, il giudice d'appello ha escluso la necessità del contraddittorio endoprocedimentale, in adesione all'indirizzo espresso dalle sezioni unite di questa Corte con sentenza n. 24823/15; ha sottolineato, quanto alla contestazione della ritualità della notifica dell'avviso, che il contribuente ha regolarmente ritirato l'atto; ha valutato l'avviso dettagliatamente motivato, sia pure per relationem; ha ritenuto non superata la presunzione legale scaturente dall'esame delle movimentazioni bancarie e, infine, ha escluso qualsivoglia violazione del divieto del bis in idem, in considerazione della diversità dei presupposti della pretesa fiscale e della differenza tra la fattispecie sanzionata sul piano tributario, consistente nell'omessa dichiarazione dei redditi per l'anno 2007, e quella penalmente rilevante.

Contro questa sentenza propone ricorso il contribuente per ottenerne la cassazione, che affida a otto motivi, cui l'Agenzia replica con controricorso.

Motivi della decisione

1.- Con i primi tre motivi di ricorso, da esaminare congiuntamente, perchè concernenti la medesima censura, il contribuente denuncia ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3:

- la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 2, art. 10, comma 1 e art. 12, comma 7, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32,

comma 1, n. 2, nonchè degli artt. 97 e 111 Cost., là dove il giudice d'appello ha ritenuto insussistente l'obbligo di contraddittorio preventivo anche in caso di svolgimento di indagini finanziarie (primo motivo);

- la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 della CEDU, dell'art. 41, p. 2 e dell'art. 6 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, là dove la Commissione tributaria regionale ha reputato inesistente l'obbligo del contraddittorio preventivo, in violazione dei principi fondamentali sanciti dal diritto dell'Unione Europea in tema di collaborazione tra le parti, di rispetto del principio di proporzionalità e di adeguata motivazione degli atti amministrativi, nonchè del diritto di difesa (secondo motivo);

- la violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 24, 53, 97, 111 e 117 Cost. e dalla L. n. 241 del 1990, art. 1 là dove il giudice d'appello ha violato e comunque falsamente applicato i principi d'imparzialità, collaborazione e buona fede della pubblica amministrazione, nonchè quello di economia processuale (terzo motivo).

La complessiva censura proposta è infondata.

Le sezioni unite di questa Corte (con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 28423) hanno già fornito ampia risposta al riguardo, allorquando hanno stabilito che, differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto; in tema di tributi non armonizzati, l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito. E, nel farlo, hanno esaminato i parametri costituzionali, veicolo altresì di rilevanza di quelli convenzionali, e hanno rimarcato altresì lo scarso peso della legge n. 241/90, chiamata a regolare il procedimento amministrativo, con salvezza della specialità di quello tributario.

1.1.- Va inoltre ribadito, con riferimento ai parametri unionali invocati in ricorso, che l'art. 51, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea prevede che le disposizioni di essa si applicano agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione; e l'art. 6, paragrafo 1, del TUE, al pari dell'art. 51, paragrafo 2, della Carta, precisa che le disposizioni di questa non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati (v. Corte giust., ordinanze del 14 aprile 2016, Thrga, causa C-328/15, punto 23, e 10 novembre 2016, Pardue, causa C-321/16, punto 18).

I diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione si applicano in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non al di fuori di esse.

E la nozione di "attuazione del diritto dell'Unione", contemplata dall'art. 51 della Carta, richiede l'esistenza di un collegamento di una certa consistenza, che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza indirettamente esercitata da una materia

sull'altra (sentenza del 6 ottobre 2016, Paoletti e a., causa C-218/15, punto 14, nonchè giurisprudenza ivi citata).

1.2.- Per stabilire se una normativa nazionale rientri nell'attuazione del diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 51 della Carta, occorre verificare, tra le altre cose, se essa abbia lo scopo di attuare una disposizione del diritto dell'Unione, quale sia il suo carattere e se essa persegua obiettivi diversi da quelli contemplati dal diritto dell'Unione, anche se è in grado di incidere indirettamente su quest'ultimo, nonchè se esista una normativa di diritto dell'Unione che disciplini specificamente la materia o che possa incidere sulla stessa (sentenze del 6 marzo 2014, Siragusa, causa C-206/13, punto 25, 10 luglio 2014, Julián Herrindez e a., causa C-198/13, punto 37 e ord. 7 settembre 2017, cause C-177 e 178/17, s.a.s. Demarchi e Garavaldi).

1.3.- Sono quindi inapplicabili i diritti fondamentali dell'Unione a una normativa nazionale, per il fatto che le disposizioni dell'Unione nella materia in questione non impongono alcun obbligo agli Stati membri in relazione alla situazione oggetto del procedimento principale (sentenza del 6 marzo 2014, Siragusa, causa C-206/13, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

1.4.- Ed è questa, appunto, la situazione che ricorre nel caso in esame, in cui il procedimento di accertamento delle imposte dirette esula dall'ambito della competenza dell'Unione.

La censura va per conseguenza respinta.

2.- Col quarto, col quinto e col sesto motivo di ricorso, che pure vanno esaminati congiuntamente, perchè concernenti la medesima censura, il contribuente lamenta:

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 3, la motivazione apparente della sentenza impugnata, nonchè la violazione degli artt. 112 e 132 c.p.c., del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, dell'art. 2215 c.c. e dell'art. 2697 c.c., perchè non sarebbe possibile comprendere l'iter logico seguito dal giudice d'appello a sostegno della decisione, e, in particolare, le ragioni per le quali è stata giudicata insufficiente o comunque inidonea la documentazione giustificativa prodotta dal contribuente (quarto motivo);

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 5 e 3, l'omesso esame di punti decisivi e la violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla valutazione d'inidoneità della documentazione giustificativa addotta in relazione all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2007 (quinto motivo);

- ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 5 e 3, l'omesso esame di fatti decisivi e la violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla mancanza d'illustrazione delle ragioni in base alle quali la documentazione giustificativa delle movimentazioni bancarie è stata giudicata insufficiente o comunque inidonea a superare la presunzione fissata dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32 (sesto motivo).

La complessiva censura è inammissibile, alla luce del testo novellato dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, al quale era soggetta ratione temporis l'impugnazione della sentenza, depositata in data 14 settembre 2016.

2.1.- Questa Corte ha al riguardo già avuto molteplici occasioni di chiarire (per tutte, si vedano Cass., sez. un., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054 e 13 settembre 2017, n. 21195) che la riformulazione di questa disposizione dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione.

2.2.- Il che non ricorre nel caso in esame, in cui il giudice d'appello ha dato conto delle ragioni a sostegno del proprio convincimento, là dove ha stabilito che la prova contraria non è stata raggiunta dal contribuente "...non avendo l'appellato fornito idoneo riscontro dell'allegazione difensiva secondo cui i bonifici riguarderebbero restituzioni di un'anticipazione effettuata alla Maranghino s.r.l. della quale era socio".

2.3.- La censura in questione, in definitiva, si traduce in una denuncia d'insufficienza di motivazione, inibita dalla novella.

3.- Inammissibile è altresì il settimo motivo di ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4, 5 e 3, col quale il contribuente lamenta la violazione ed erronea applicazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 e art. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42 degli artt. 2215 e 2697 c.c., degli artt. 112 e 132 c.p.c., in quanto non sarebbe possibile comprendere quale sia stato l'iter seguito dalla Commissione per ritenere adeguatamente motivato l'avviso di accertamento alla luce dei riscontri forniti da B..

Col motivo in questione difatti il contribuente si duole della valutazione d'irrilevanza delle proprie eccezioni e allegazioni.

3.1.- Ma queste considerazioni afferiscono a un piano logicamente e cronologicamente successivo a quello della motivazione dell'avviso, che concerne l'allegazione della giustificazione della pretesa impositiva, ossia a quello della prova della pretesa.

4.- Con l'ottavo motivo di ricorso, infine, il contribuente denuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dei principi della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e della Convenzione Europea dei diritti dell'uomo, nonchè della Costituzione, con riguardo ai canoni del giusto processo e della sua durata, nonchè a quello di non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto, là dove il giudice d'appello ha rimarcato la diversità dei presupposti della pretesa fiscale rispetto a quelli dell'azione penale promossa.

4.1.- Va premesso che la questione acquista rilievo solo ed esclusivamente con riguardo alla pretesa sanzionatoria, e non già a quella impositiva.

Il divieto del bis in idem invocato dal contribuente postula difatti che egli sia stato sottoposto a processo penale e che gli sia stata irrogata un'ulteriore misura anch'essa finalizzata alla punizione del medesimo fatto, per conseguire effetti deterrenti; ulteriore misura, la quale, in base ai criteri elaborati dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo nella storica sentenza 23 novembre 1976, relativa al caso Engel, costantemente seguiti dalla giurisprudenza, anche costituzionale (vedine il richiamo, da ultimo, in Corte cost. 2 marzo 2018, n. 43; per l'applicazione che ne fa la giurisprudenza amministrativa, cfr., tra varie, Cons. Stato 22 novembre 2017, n. 5420; in tema, anche Cass., sez. un., 18 aprile 2018, n. 9558), di là dalla qualificazione giuridica operata dalla legislazione nazionale, sia da ritenere di natura penale per la gravità delle conseguenze da essa derivanti.

Il che ovviamente non si confà alla pretesa impositiva, con la quale l'amministrazione finanziaria si limiti a recuperare l'imposta non versata.

4.2.- Anche così circoscritto, il motivo si rivela infondato. E ciò perchè non può trovare applicazione il divieto di bis in idem, per la ragione che, in base all'accertamento contenuto in sentenza, manca l'idem, ossia la medesimezza del fatto.

Anche da ultimo la Corte Edu (grande camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia) ha ribadito la centralità del giudizio di comparazione fondato sui fatti e non già su un esame formale degli elementi costitutivi dell'illecito.

A ridosso di questa sentenza, la Corte costituzionale, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui escludeva 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, ha specificato che l'identità del fatto sussiste 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 (Corte cost. 21 luglio 2016, n. 200; a medesime conclusioni era giunta anche con la sentenza 30 aprile 2008, n. 129; conf., Cass. pen. 6 febbraio 2015, A., e 7 marzo 2014, Tanzi).

In questa prospettiva, il fatto è l'accadimento materiale, sia pure frutto di un'addizione di elementi la selezione dei quali è condotta secondo criteri normativi, al netto, ha successivamente sottolineato la Corte di giustizia, dell'elemento psicologico (Corte giust., grande sezione, 20 marzo 2018, causa C-524/15, Menci, punto 38).

E ciò è conforme, ha proseguito la Corte costituzionale, ai principi del diritto convenzionale, perchè la Convenzione Europea impone sì agli Stati membri di applicare il divieto di bis in idem in base a una concezione naturalistica del fatto, ma non di restringere quest'ultimo nella sfera della sola azione od omissione dell'agente. Di qui l'esclusione della fondatezza del primo profilo di contrasto individuato dal giudice a quo tra l'art. 649 c.p.p. e la normativa interposta convenzionale, proprio perchè entrambe recepiscono il criterio dell'idem factum.

4.3.- E allora nel caso in esame la medesimezza del fatto non può che essere esclusa, in base alla ricostruzione che si fornisce in sentenza, in cui si dà conto che l'imputazione penale era calibrata

su un "disegno fraudolento volto all'evasione fiscale", laddove la sanzione tributaria era stata irrogata a norma del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, comma 2, che sanziona la dichiarazione infedele.

Si consideri, sul punto, che, in base alla giurisprudenza penale di questa Corte (si veda, in particolare, Cass. pen., sez. 3, 9 febbraio 2016, n. 28226, Disparra), in materia di reati tributari, il carattere residuale del reato di dichiarazione infedele, di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4 ne esclude il concorso con il delitto di frode fiscale, previsto dall'art. 2 del medesimo decreto.

Difatti, gli elementi costitutivi della fattispecie di "dichiarazione infedele" sono - soltanto - l'omessa dichiarazione di elementi attivi o la mera indicazione di elementi passivi fittizi, sicchè essa sostanzia un'ipotesi delittuosa di minore offensività per l'amministrazione finanziaria, perchè di più agevole accertamento rispetto alle dichiarazioni fraudolente, che presentano maggiore complessità sul piano degli elementi costitutivi.

Di contro, far rientrare l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 2 nella diversa fattispecie di mera dichiarazione infedele "configurerebbe un sistema sanzionatorio penale tributario manifestamente irrazionale" (così Cass. pen., sez. 3, 10 ottobre 2011/19 gennaio 2012, n. 2156, Iossa e altri).

E' quindi evidente la mancanza di corrispondenza storico-naturalistica, della quale dà atto la sentenza impugnata, con accertamento che la deduzione del vizio di motivazione non riesce a scalfire, per le medesime ragioni già esposte sub 2.

4.4.- Il motivo va quindi respinto.

5.- In definitiva, il ricorso va rigettato e le spese seguono la soccombenza.

Sussistono i presupposti per l'applicazione del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il contribuente a pagare le spese di lite, che liquida in Euro 18.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Dichiara la sussistenza dei presupposti per l'applicazione del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater.

Così deciso in Roma, il 18 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza