Sentenza del 04/02/2021 n. 4439 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte di Appello di Milano confermava la decisione resa dal G.u.p. del Tribunale di Milano all'esito del giudizio abbreviato e appellata dall'imputato, che, previo riconoscimento della circostanza attenuante di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13 bis, aveva condannato (XXXXX) alla pena di mesi quattro di reclusione, con i doppi benefici di legge, perche' ritenuto responsabile del delitto di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 4, a lui ascritto perche', quale contribuente in proprio, titolare di partita IVA, al fine di evadere le imposte, con riferimento all'annualita' del 2010, indicava, nelle dichiarazioni fiscali relative all'Irpef e all'Iva, elementi passivi inesistenti, superando le soglie di punibilita' ivi previste nella misura, rispettivamente, di 344.000 Euro e e di 174.270 Euro.

2. Avverso l'indicata sentenza, l'imputato, tramite il difensore di fiducia, propone ricorso per cassazione, affidato a quattro motivi.

2.1. Con il primo motivo si deduce la violazione dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera b), c) ed e) con riferimento al principio del ne bis in idem. Premette il ricorrente di aver corrisposto al fisco, mediante la procedura di "accertamento con adesione", la somma complessiva di 701.165,95 Euro; cio' osterebbe all'irrogazione della sanzione nell'ambito del presente procedimento, stante il divieto di una doppia sanzione sostanzialmente penale a carico del medesimo soggetto per i medesimi fatti, desumibile dall'articolo 4 del protocollo n. 7 della CEDU e articolo 50 della Carta Europea dei Diritti Fondamentali, come interpretati dalla giurisprudenza comunitaria ed interna. Evidenzia il difensore che: 1) il (XXXXX) ha ricevuto una sanzione definitiva in sede tributaria avente carattere sostanzialmente penale, di natura repressiva e severa, avendo corrisposto, a titolo di sanzioni e interessi, la domma di 182.895,98 Euro; 2) la sanzione e' stata inflitta allo stesso soggetto "economico" imputato nel processo penale, ossia il (XXXXX); 3) i fatti oggetto della sanzione inflitta in sede tributaria afferiscono alla medesima realta' fenomenica oggetto dell'imputazione.

Cio' posto, il giudice italiano avrebbe dovuto disapplicare le norme penali, anche considerando che mancherebbe un nesso temporale e materiale sufficientemente stretto, e considerando che si tratta di due procedimenti sanzionatori distinti, aventi regole probatorie differenti. La motivazione sarebbe percio' illogica, sia perche' ha ravvisato la stretta connessione e temporale tra i procedimenti, essendo smentita dal fatto che la sanzione tributaria e' stata inflitta nel 2015 mentre il processo penale e' ancora in corso, sia perche' ha ravvisato la proporzionalita' della sanzione.

2.2. Con il secondo motivo si eccepisce la violazione dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera e), in relazione all'articolo 131 bis c.p., ovvero del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13. Ad avviso del ricorrente, la Corte avrebbe escluso la particolare tenuita' del fatto sulla base di uno sfuggente riferimento all'importo dell'imposta evasa, senza confrontarsi con i parametri richiesti dall'articolo 131 bis c.p., ovvero del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13.

2.3. Con il terzo motivo si censura la violazione dell'articolo 606 c.p.p., comma 1, lettera e), in relazione al trattamento sanzionatorio. Argomenta il ricorrente che la motivazione sarebbe del tutto apparente, laddove, per un verso, ha negato il riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche, senza valutatore il contegno post factum dell'imputato, e, per altro verso, ha rigettato la richiesta di determinare la pena nel minimo edittale.

2.4. Con il quarto motivo si censura la motivazione, laddove ha rigettato il motivo di appello concernente l'impugnazione dell'ordinanza emessa dal G.U.P. il 30 maggio 2018.

3. In data 28 dicembre 2020 il difensore, avv. (XXXXX), ha inviato note difensive a sostegno del ricorso, in controdeduzione alla richiesta di rigetto del ricorso avanzata dal Procuratore Generale con atto del 30 novembre 2020, con cui insiste nell'accoglimento dei motivi.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso e', nel complesso, infondato.

2. Il primo motivo e' infondato.

2.1. Appare opportuno prendere le mosse dalla recente sentenza della Corte Costituzionale 24 ottobre 2019, n. 222, che ponendosi in continuita' rispetto alla sentenza n. 43 del 2018, contiene una puntuale e aggiornata ricapitolazione dello stato della giurisprudenza, anche sovranazionale, a proposito del rapporto tra procedimento penale e procedimento amministrativo, il cui esito sia l'applicazione di una sanzione avente comunque natura penale.

2.2. La questione sottoposta allo scrutinio della Corte riguardava la legittimita' costituzionale dell'articolo 649 c.p.p., in riferimento all'articolo 3 Cost., e articolo 117 Cost., comma 1, - quest'ultimo in relazione all'articolo 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU -, nella parte in cui non prevede l'applicabilita' della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti di un imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia gia' stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della CEDU e dei relativi Protocolli.

2.3. Nel dichiarare l'inammissibilita' della questione, la Corte Costituzionale ha richiamato la piu' recente giurisprudenza Europea (tanto della Corte EDU quanto della Corte di Giustizia dell'U.E.), secondo la quale la mera sottoposizione di un imputato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia gia' stato definitivamente sanzionato in via amministrativa non integra, sempre e necessariamente, una violazione del ne bis in idem.

Nella fondamentale sentenza A e B contro Norvegia, la Grande Camera della Corte EDU ha ritenuto che debba essere esclusa la violazione del diritto sancito dall'articolo 4 Prot. n. 7 CEDU

allorche' 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: a) quando le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; b) quando la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; c) quando esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; d) quando il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravita' dell'illecito. Al contempo, come gia' affermato dalla sentenza n. 43 del 2018 - si dovra' valutare, ai fini della verifica della possibile lesione dell'articolo 4 Prot. n. 7 CEDU, "se le sanzioni, pur convenzionalmente penali, appartengano o no al nocciolo duro del diritto penale, perche' in caso affermativo si sara' piu' severi nello scrutinare la sussistenza del legame e piu' riluttanti a riconoscerlo in concreto".

A conclusioni sostanzialmente coincidenti e' pervenuta la Grande sezione della Corte di Giustizia, nelle tre sentenze coeve del 20 marzo 2018 (rispettivamente in causa C-537/16, Garlsson Real Estate SA e altri, in cause C596/16 e C-597/16, Di Puma e CONSOB, e in causa C-524/15, Menci).

A parere del supremo giudice dell'Unione, infatti, la violazione del ne bis in idem sancito dall'articolo 50 Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE) non si verifica alle seguenti condizioni: a) allorche' le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che b) il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti si' da evitare eccessivi oneri per l'interessato, e c) assicuri comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravita' della violazione.

Alla luce dei criteri appena rammentati, la stessa Corte di Giustizia, nella sentenza Menci, conclude nel senso che la disciplina italiana in materia di omesso versamento di IVA, riservando la perseguibilita' 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 e' strettamente necessario ai fini della realizzazione dell'obiettivo" di assicurare l'integrale riscossione dell'IVA (par. 57).

Di conseguenza, secondo la Corte di Giustizia il complessivo regime sanzionatorio e procedimentale previsto dal legislatore italiano in materia di omesso versamento di IVA non si pone in contrasto, in linea generale, con il ne bis in idem riconosciuto dalla Carta; tuttavia resta affidato al giudice nazionale il compito di verificare che, nel caso concreto, "l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravita' del reato commesso" (sentenza Menci, par. 64).

2.4. Cosi' ricapitolati gli approdi della giurisprudenza sovranazionale, la Corte Costituzionale ha messo in luce la diversita' del caso sottoposto al suo scrutinio, perche', secondo il remittente, vi sarebbe una radicale contrarieta' al ne bis in idem dell'attuale sistema di "doppio binario" sanzionatorio e procedimentale, cosi' come previsto in astratto dalla legislazione italiana in materia di omesso versamento di IVA; con la conseguenza che tale principio sarebbe sempre

violato allorche' il contribuente, gia' definitivamente sanzionato in via amministrativa, per la medesima violazione sia anche sottoposto a un procedimento penale: una conclusione che, nella sua radicalita', si pone in contrasto con l'indicato orientamento della giurisprudenza sovranazionale.

3. Su questa linea, d'altronde, e' allineata la piu' recente giurisprudenza di questa Sezione, la quale ha affermato il principio secondo cui non sussiste la violazione del ne bis in idem convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'articolo 4 Protocollo n. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte Europea dei Diritti dell'uomo nelle cause "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016 (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018 - dep. 07/02/2019, Giannino, Rv. 275833-04; Sez. 3, n. 6993 del 22/09/2017 - dep. 14/02/2018, Servello, Rv. 272588).

4. Nel caso di specie, la Corte Territoriale si e' attenuta ai principi richiamati.

4.1. La Corte d'appello, in primo luogo, ha correttamente accertato la sussistenza di una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta tra il procedimento amministrativo e quello penale, che presero avvio pressoche' contestualmente: l'avviso di accertamento e l'avviso di conclusione delle indagini ex articolo 415 bis c.p.p., furono notificati al (XXXXX), rispettivamente, il 9 aprile 2015 e il 16 aprile 2015.

Ne', in senso contrario, rileva la circostanza, evidenziata dal ricorrente, che nel 2015 si concluse il procedimento amministrativo, mentre risulta ancora pendente il processo penale.

Si osserva, in primo luogo, che, come correttamente ritenuto dalla Corte Territoriale, non risponde a verita' che il procedimento amministrativo si sia definito nel 2015; come risulta dalla dichiarazione sottoscritta dal funzionario dell'Agenzia delle Entrate del 21 maggio 2018, l'avviso di accertamento e' stato definito dal contribuente in acquiescenza, ai sensi del Decreto Legislativo n. 218 del 1998, articolo 15, comma 2 bis, mediante un piano di ammortamento concordato con l'Agenzia delle Entrate e il pagamento dell'ultima rata e' avvenuto solo il 5 marzo 2018.

In ogni caso, il requisito della connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta va valutato con riferimento all'avvio dei procedimenti, i quali, essendo governati da regole e principi affatto diversi, hanno necessariamente tempi di definizione non coincidenti, anche in regione delle differenti modalita' di formazione ed acquisizione della prova e dei mezzi di impugnazione previsti nei rispettivi ordinamenti.

4.2. Sotto il profilo probatorio, la Corte Territoriale ha evidenziato come non sussiste alcuna duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova, posto che l'accertamento eseguito in sede tributaria e' sostanzialmente confluito nel giudizio penale.

Del resto, come ricordato nell'indicata sentenza n. 222 del 2019, numerose sono le disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa (Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 63, articolo 63, comma 1, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 33, comma 3, e, specularmente, articolo 220 disp. att. c.p.p.), cosi' come e' pacifica la possibilita' che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, ex articolo 234 o 238 bis c.p.p., quali prove valutabili ai sensi degli articoli 187 e 192 c.p.p..

4.3. Con riguardo alla proporzionalita' della sanzione, la Corte Territoriale ha rilevato come, ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13 bis, il primo giudice abbia decurtato la pena della meta', senza applicare le sanzioni accessorie: a dimostrazione che l'ordinamento italiano, nell'irrogare la sanzione penale, tiene in debita considerazione gli esiti della procedura amministrativa.

Di conseguenza, non e' manifestamente illogica la conclusione, affermata dalla Corte Territoriale, secondo cui la pena complessivamente inflitta non appare particolarmente gravosa, anche considerando che, nel caso in esame, nel procedimento amministrativo la sanzione e' stata applicata nella misura minima, con riduzione delle sanzioni nella misura di un sesto, e nel procedimento penale all'imputato, oltre alla circostanza attenuante Decreto Legislativo n. 74 del 2000, ex articolo 13 bis, sono stati riconosciuti i benefici della sospensione condizione e della non menzione

Come rilevato dalla Corte Territoriale, il sistema del "doppio binario" e' giustificato dalla rilevanza degli interessi nazionali e dalla diversita' dei fini perseguiti dalle due procedure: mentre il procedimento amministrativo e' volto al recupero a tassazione delle imposte non versate, il procedimento penale e' teso alla prevenzione e alla repressione dei reati in materia tributaria. In altri termini, la minaccia di una sanzione detentiva per condotte particolarmente allarmanti (essendo previste soglie di punibilita'), in aggiunta a una sanzione amministrativa pecuniaria, persegue, infatti, legittimi scopi di rafforzare l'effetto deterrente spiegato dalla mera previsione di quest'ultima, di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed Europei, nonche' 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.

Del resto, non va sottaciuto che, secondo la giurisprudenza delle due Corti Europee, l'eccessiva onerosita' per l'interessato dei procedimenti amministrativo e penale deve essere esclusa allorche' essi risultino avvinti da una stretta connessione sostanziale e temporale.

4.4. Si osserva, infine, che la prevedibilita' del sistema del doppio binario e' in re ipsa, dal momento che la legislazione italiana stabilisce chiaramente la sanzionabilita' in via amministrativa della violazione ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 1, da un lato, e in via penale della dichiarazione infedele ai sensi del Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 4, dall'altro.

5. Il secondo motivo e' infondato in relazione ad entrambi i profili dedotti.

5.1. La speciale causa di non punibilita' prevista dall'articolo 131 bis c.p., applicabile, ai sensi del comma 1, ai soli reati per i quali e' prevista una pena detentiva non superiore, nel massimo, a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta - e' configurabile in presenza di una duplice condizione, essendo congiuntamente richiesta la particolare tenuita' dell'offesa e la non abitualita' del comportamento.

Il primo dei due requisiti richiede, a sua volta, la specifica valutazione della modalita' della condotta e dell'esiguita' del danno o del pericolo, da valutarsi sulla base dei criteri indicati dall'articolo 133 c.p., cui segue, in caso di vaglio positivo - e dunque nella sola ipotesi in cui si sia ritenuta la speciale tenuita' dell'offesa -, la verifica della non abitualita' del comportamento, che il legislatore esclude nel caso in cui l'autore del reato sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza, ovvero abbia commesso piu' reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato sia di particolare tenuita', nonche' nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.

Con riferimento, in particolare, alla speciale tenuita' dell'offesa, come affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte, il giudizio sulla tenuita' del fatto richiede una valutazione complessa che prenda in esame tutte le peculiarita' della fattispecie concreta riferite alla condotta in termini di possibile disvalore e non solo di quelle che attengono all'entita' dell'aggressione del bene giuridico protetto, che comunque ricorre senza distinzione tra reati di danno e reati di pericolo (Sez. U, n. 13681 del 25/02/2016 - dep. 06/04/2016, Tushaj, Rv. 266590).

Declinando i principi ora evocati ai reati che prevedono una soglia di punibilita', l'offesa in tanto puo' definirsi di speciale tenuita' in quanto il superamento di detta soglia sia limitato in misura percentualmente assai contenuta.

Nel caso di specie, invece, l'importo della somma evasa e' di molto superiore alla soglia di punibilita' prevista dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 4, che, all'epoca di commissione del fatto, era pari a 150 mila Euro, di talche' i giudici di merito hanno correttamente escluso che l'offesa possa qualificarsi di particolare tenuita', proprio in considerazione dell'ammontare dell'imposta evasa come risulta dal capo di imputazione.

Ne' sulla valutazione dell'offesa in termini di particolare tenuita' incide la circostanza che l'imputato abbia in seguito estinto il debito tributario, trattandosi di una condotta successiva alla commissione del reato e che trova autonoma disciplina nel Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13 bis.

5.2. Altrettanto correttamente i giudici di merito hanno negato i presupposti per l'applicazione della causa di non punibilita' prevista dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13, comma 2, per la cui operativita' si richiede "l'integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito di ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreche' il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attivita' di accertamento amministrativo o di procedimenti penali".

Nel caso di specie, difetta il requisito previsto dalla seconda parte della disposizione ora richiamata, in quanto il (XXXXX) ha si' pagato il dovuto, ma solo dopo la notifica del relativo avviso di accertamento, mediante un piano di ammortamento pattuito con l'Agenzia delle Entrate, che si e' perfezionato il 5 marzo 2018 con il pagamento dell'ultima rata.

6. Manifestamente infondato e' il terzo motivo relativo al trattamento sanzionatorio, con riguardo ad entrambi i profili dedotti.

6.1. Secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di questa Corte, in tema di attenuanti generiche, il giudice del merito esprime un giudizio di fatto, la cui motivazione e' insindacabile in sede di legittimita', purche' sia non contraddittoria e dia conto, anche richiamandoli, degli elementi, tra quelli indicati nell'articolo 133 c.p., considerati preponderanti ai fini della concessione o dell'esclusione (ex multis, cfr. Sez. 5, n. 43952 del 13/04/201.7 - dep. 22/09/2017, Pettinelli, Rv. 271269, la quale ha ritenuto sufficiente, ai fini dell'esclusione delle attenuanti generiche, il richiamo in sentenza ai numerosi precedenti penali dell'imputato; Sez. 2, n. 3896 del 20/01/2016 - dep. 29/01/2016, De Cotiis, Rv. 265826; Sez. 3, n. 28535 del 19/03/2014 - dep. 03/07/2014, Lule, Rv. 259899). Si e', inoltre, precisato che, la concessione delle attenuanti generiche deve essere fondata sull'accertamento di situazioni idonee a giustificare un trattamento di speciale benevolenza in favore dell'imputato; ne consegue che, quando la relativa richiesta non specifica gli elementi e le circostanze che, sottoposte alla valutazione del giudice, possano convincerlo della fondatezza e legittimita' dell'istanza, l'onere di motivazione del diniego dell'attenuante e' soddisfatto con il solo richiamo alla ritenuta assenza dagli atti di elementi positivi su cui fondare il riconoscimento del beneficio (Sez. 3, n. 9836 del 17/11/2015 - dep. 09/03/2016, Piliero, Rv. 266460).

Invero, il riconoscimento delle attenuanti generiche non puo' risolversi in un indiscriminato potere, da parte del giudice, di mitigazione della pena, a cui corrisponde un preteso "diritto" dell'imputato di vedersi riconosciute dette attenuanti sempre e comunque, ma deve fondarsi sulla sussistenza di precisi elementi fattuali, che, sebbene non espressamente considerati dal legislatore, possano giustificare, nel singolo caso concreto, il contenimento della pena.

Nel caso di specie, i giudici di merito non hanno ravvisato alcun elemento su cui fondare il riconoscimento delle circostanze attenuanti generiche: non lo stato di incensuratezza, insufficiente a tale scopo per espressa previsione di legge, e nemmeno il pagamento del dovuto, il quale integra la circostanza attenuante prevista dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 13 bis, correttamente applicata dai giudici di merito, sicche' tale elemento non puo' giustificare un'ulteriore mitigazione della pena ai sensi dell'articolo 62bis c.p..

6.2. Quanto, infine, al secondo profilo, la misura della pena, come osservato dalla Corte Territoriale, e' stata determina in misura assai blanda, prossima al minimo edittale, sicche' e' stata valutata congrua in relazione alla non trascurabile gravita' del fatto, desumibile dagli importi delle imposte evase. Si tratta di un giudizio di fatto logicamente motivato che, quindi, non e' censurabile in sede di legittimita'.

7. Il quarto motivo e' inammissibile.

Invero, il ricorso non solo non e' autosufficiente, non avendo il ricorrente allegato l'ordinanza impugnata, ma, in ogni caso, e' totalmente generico, non essendo spiegata l'incidenza, sull'apparato motivazionale della sentenza impugnata, del rigetto della questione preliminare disattesa in primo grado all'udienza del 30 maggio 2018, peraltro nemmeno precisata in ricorso.

8. Per i motivi indicati, il ricorso deve essere rigettato, con conseguente condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza