

Sentenza del 26/08/2024 n. 23122 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Dalla sentenza impugnata si evince che a seguito di controlli eseguiti da militari della GdF, le cui conclusioni erano state condivise dall'Agenzia delle entrate, furono notificati alla C.P.S. Immobiliare Srl gli avvisi d'accertamento, relativi alle annualità 2005/2010. Con gli atti impositivi, il cui comune denominatore era la contestazione ai fini Iva della partecipazione ad una pluralità di operazioni inesistenti (anni 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010) e la carenza di inerenza di costi ai fini delle II. DD. (anni 2007, 2008 e 2009), l'ufficio pretese il recupero delle imposte (per circa Euro 3.500.000,00) ed applicò le sanzioni (queste ultime per un importo prossimo a 12.000.000,00 di Euro).

La contestata condotta fraudolenta consisteva nell'acquisto di merci di provenienza comunitaria da parte di una società cartiera, con trattamento di non imponibilità, e successiva cessione nazionale alla Emmegieffe Spa (ora C.P.S. Immobiliare Srl), le cui operazioni erano imponibili ai fini Iva, ma la cui iva, della quale la cedente cartiera era debitrice d'imposta, non era mai versata all'Erario. Per tali fatti il legale rappresentante della società aveva subito un processo penale, definitosi con patteggiamento della pena e riduzione degli importi, già sottoposti a sequestro preventivo, confiscati per equivalente, ex art. 322-ter c.p.

La società, che contestava l'addebitato coinvolgimento nella catena fraudolenta di cessione della merce e l'applicazione di sanzioni così gravi da violare il principio del ne bis in idem, in rapporto alla sanzione penale già inflitta al legale rappresentante p.t. della società, adì la Commissione tributaria provinciale di Bergamo, che con sentenza n. 869/08/2014 rigettò il ricorso, fatta eccezione per l'Iva pretesa per le annualità 2008/2009, ritenuta già compresa nell'importo di Euro 1.168.717,00, confiscato con la sentenza di patteggiamento.

Le parti, ciascuna per quanto soccombente, appellarono la pronuncia dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che con sentenza n. 4407/67/2015, confermò le statuizioni del giudice di primo grado.

Nella sentenza, ora al vaglio della Corte, il giudice d'appello, dopo aver ricostruito la vicenda processuale e riportato gli addebiti elevati dall'ufficio, ha ritenuto corretto il percorso argomentativo del giudice provinciale, che aveva apprezzato gli elementi indiziari allegati dall'amministrazione finanziaria a sostegno del denunciato coinvolgimento della società ricorrente nelle operazioni soggettivamente inesistenti, ed ha evidenziato ulteriori indizi a sostegno delle responsabilità della contribuente (conoscenza dei propri fornitori apparenti, acquisti di beni per oltre i 2/3 da società cartiere, assenza di prova sulle cautele assunte nell'instaurazione di rapporti con le società cartiere). Ha confermato la sentenza di primo grado,

quanto alla rilevanza del valore dei beni confiscati per equivalente, ai fini del bilanciamento con i crediti fiscali iva, relativi alle annualità 2008/2009.

La società ha censurato la sentenza, di cui ne ha chiesto la cassazione, con due motivi. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso, a sua volta spiegando ricorso incidentale, affidato ad un solo motivo.

All'esito della pubblica udienza del 12 marzo 2024, dopo la discussione, la Procura generale e la parte presente hanno precisato le conclusioni. La causa è stata riservata e decisa.

Motivi della decisione Con il primo motivo di ricorso la CPS Immobiliare si duole della omessa motivazione su fatti controversi e decisivi per il giudizio, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. Il giudice regionale avrebbe erroneamente ritenuto sussistenti gli indizi a sostegno del coinvolgimento della società nella condotta fraudolenta messa in atto dalla società cartiera, trascurando le difese e gli elementi addotti dalla contribuente.

In motivo è doppiamente inammissibile.

È inammissibile perché le critiche formulate alla pronuncia esulano dal parametro del vizio di motivazione, dell' art. 360 , primo comma, n. 5), cod. proc. civ., così come modificato dall' art. 54 , primo comma, lett. b), del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 , convertito della legge 7 agosto 2012, n. 134 . Nel ricorso per cassazione non sono più ammissibili le censure per contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità resta circoscritto alla sola verifica della violazione del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 , sesto comma, Cost., individuabile nelle ipotesi che si convertono in violazione dell' art. 132 , secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e danno luogo a nullità della sentenza, e al di fuori delle quali il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un "fatto storico", che abbia formato oggetto di discussione e che appaia "decisivo" ai fini di una diversa soluzione della controversia (cfr. Sez. U, 07/04/2014, n. 8053;

20/11/2015, n. 23828; 12/10/2017, n. 23940). Con la nuova formulazione del n. 5 dunque, lo specifico vizio denunciabile per cassazione deve essere relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, e che, se esaminato, avrebbe potuto determinare un esito diverso della controversia. Ne deriva che il mancato esame di elementi istruttori non integra di per sé il fatto decisivo, qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie.

A tal fine, è stato da tempo chiarito che la scelta degli elementi probatori e la valutazione di essi rientra nella sfera di discrezionalità del giudice di merito, il quale non è tenuto a confutare dettagliatamente le singole argomentazioni svolte dalle parti su ciascuna delle risultanze probatorie -sempreché la o le risultanze non considerate partitamente non siano tali da condurre ad una diversa decisione - dovendo solo fornire un'esauriente e convincente motivazione sulla base degli elementi ritenuti più attendibili e pertinenti.

Nel caso di specie il giudice regionale ha confermato la correttezza della sentenza di primo grado (che aveva riconosciuto la natura di cartiere delle società cedenti, i rapporti di conoscenza tra i rappresentanti della cessionaria e delle cartiere, il trasferimento di cespiti immobiliari tra la cartiera Emmegieffe Srl e la Emmegieffe Spa -ora CPS immobiliare-, il trasferimento fittizio della prima a Pesaro e poi in Polonia, la presenza di entrambe nella medesima sede aziendale; i massicci rapporti commerciali con le cartiere), ed aveva inoltre rilevato, con motivazione non sempre perspicua, ma comunque inequivoca, l'assenza di prova sulle cautele assunte nell'instaurazione di rapporti commerciali tra le società cartiere e l'odierna ricorrente.

La motivazione è ben al di sopra del minimo costituzionale e non risulta viziata da illogicità argomentative o errori materiali, tanto più che il *modus operandi* dell'organo collegiale ha dato in concreto prova dell'osservanza delle regole giuridiche a presidio dell'oggetto dell'accertamento. A tal fine è appena il caso di rammentare che il contribuente, ancorché non coscientemente partecipe di una frode, è tenuto ad adottare comunque tutte le misure ragionevoli in suo potere, al fine di assicurare la propria estraneità ad operazioni fraudolente. Ciò richiede l'assenza non solo di una sua consapevole partecipazione, ma anche dell'incolpevole ignoranza dell'operazione inesistente (cfr. anche CGCE, causa C-409/04 - Teleos plc; da ultimo, con un esame approfondito che ricostruisce anche i precedenti della giurisprudenza euro-unitaria, cfr. CGCE, 1 dicembre 2022, in C-512/21, nei par. da 26 a 33).

Non sarà dunque sufficiente che il contribuente rappresenti la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti (Cass., 9 settembre 2016, n. 17818), anzi frequentemente utilizzate proprio a mascheramento dell'attività illecita posta in essere.

È certo, in ogni caso, e salvo la pretesa di un maggior rigore probatorio, a seconda del livello di complessità dell'organizzazione della frode -in base al riscontro di una catena più corta o più lunga rappresentativa del numero di società partecipanti all'illecito- che l'accertamento giudiziale del concreto atteggiarsi delle varie fattispecie è generalmente affidato all'allegazione di prove indiziarie, che il giudice è tenuto a vagliare secondo i principi posti a presidio del governo delle prove presuntive, ciò che nel caso di specie risulta rispettato.

In realtà con la sua censura la società pretenderebbe un riesame nel merito degli elementi indiziari, che è tuttavia pretesa inammissibile dinanzi al giudice di legittimità.

Il motivo è inammissibile anche perché la sentenza d'appello è fondata sulle medesime ragioni di fatto, poste a base della decisione di primo grado, così che esso viola il principio della cd. "doppia conforme", previsto prima dall' art. 348 ter , comma 5, cod. proc. civ., regola ora rinnovata nell' art. 360 , quarto comma, cod. proc. civ.

Con il secondo motivo la società si duole della violazione dell' art. 4 , par. 1 del Protocollo n. 7 CEDU , dell' art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione , dell' art. 51 TFEU , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3 cod. proc. civ. La decisione avrebbe violato il principio del divieto del bis in idem, perché non avrebbe tenuto conto che la comminazione di sanzioni prossime all'importo di Euro 12.000.000,00 avrebbe natura afflittiva, pari ad una condanna penale, per la

quale sarebbe già intervenuta l'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. per i medesimi fatti, nei confronti di A.A., già legale rappresentante della società. Evidenza inoltre che per ogni annualità, a fronte della contestazione del reato penale previsto dall' art. 2 , D.Lgs. n. 74 del 2000 , sarebbero state contestate due violazioni concorrenti ai fini sanzionatori, quella della detrazione d'imposta, con sanzione pari all'imposta, ex art. 6 , comma 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 ; e quella relativa alla dichiarazione d'imposta inferiore a quella dovuta, ex art. 5, comma 4, del medesimo decreto legislativo, con previsione di sanzione dal 100% al 200%, ulteriormente maggiorata nel caso di specie del 70%. Tale sistema sanzionatorio sarebbe, secondo la società, riconducibile alla nozione di sanzione penale.

Il motivo è infondato.

Innanzitutto, nel caso che occupa questa Corte, anche a volerne riconoscere la natura sostanzialmente penale, manca l'identità del soggetto nei cui confronti sono indirizzate le due sanzioni.

È infatti indubbiamente priva di pregio la prospettazione difensiva della ricorrente, laddove perora una "unità dell'interesse giuridicamente tutelato". Innanzitutto, perché la difesa non si è neppure premunita di specificare e riportare quali fossero gli addebiti specifici a carico del legale rappresentante e del perché e per quali violazioni abbia inteso definire la propria posizione penale in sede di patteggiamento. In secondo luogo, è evidente che la sanzione applicata al soggetto fisico ha una natura, nel caso di specie, ben distinta rispetto alle sanzioni amministrative indirizzate alla società.

Peraltro, partendo dai principi generali sui criteri di scernimento della violazione del principio del ne bis in idem, e pur tenendo conto che soprattutto nell'area dei rapporti tra giudizio penale e sistema sanzionatorio vigente negli illeciti amministrativi tributari, materia nella quale è più ricorrente porsi la questione della doppia sanzione penale (fattispecie relative a condotte di omesso versamento (artt. 10 bis , 10 ter D.Lgs. n. 74/2000 per sanzioni penali; artt. 6 , comma 6, e 13 D.Lgs. n. 471/1997 per sanzioni amministrative); condotte di indebita compensazione (art. 10 quater D.Lgs. 74/2000 per le sanzioni penali; art. 13 D.Lgs. 471/1997 per sanzioni amministrative); condotte di occultamento di scritture contabili (art. 10 D.Lgs. 74/2000 per sanzioni penali; art. 9 D.Lgs. n. 471/1997 per sanzioni amministrative); condotte di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione (art. 5 D.Lgs. 74/2000 penali; artt. 1 , 2 e 5 D.Lgs. 471/1997 amministrative)), nel caso di specie sono insussistenti i presupposti del riconoscimento della violazione del principio. Ciò tanto se voglia intendersi il principio in senso stretto, quale "attributo della irrevocabilità della decisione", quanto in senso lato, come "preclusione all'inizio di un nuovo processo", situazioni non speculari, perché l'immutabilità-irrevocabilità impedisce che un atto sia ritirato, mentre l'inammissibilità di altro giudizio vieta che sia emanato un nuovo provvedimento.

In uno sforzo di sintesi sui punti fermi allo stato raggiunti in materia, deve intanto rammentarsi che nel sistema processual-penalistico italiano il principio trova espressione nell' art. 649 c.p.p., la cui formulazione lo colloca senz'altro nell'orbita funzionale della cosa giudicata. Nella Costituzione italiana non trova espressa menzione ma è un principio implicito e immanente. In seno all'Unione Europea si ritrova nell' art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione

Europea ; è disciplinato negli artt. 54-58 della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen; è tutelato dall'art. 4 Prot. n. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali. Inoltre, rilevano le norme per come interpretate dalla Corte EDU e dalla Corte di Giustizia UE.

Ai fini che qui interessano, può intanto affermarsi che i confini del ne bis in idem sono segnati dalla "identità del fatto".

Sebbene questo vada sostanzialmente ricondotto alla identità della condotta, ancorché non sia pacifico se essa esaurisca o meno la nozione di fatto, autorevoli interpretazioni identificano la condotta in senso di identità naturalistica o materiale del fatto storico. D'altronde la giurisprudenza unionale a richiama le "circostanze fattuali concrete a carico del medesimo contravventore e indissolubilmente legate tra loro nel tempo e nello spazio" (cfr. Corte EDU, Grande Stevens e altri / Italia, 4 marzo 2014).

Ciò chiarito, in riferimento alla compatibilità della disciplina interna con il divieto del bis in idem, si è avvertito che le questioni più complesse sono riconducibili al cd. "Doppio Binario Sanzionatolo". Esso involge i dubbi di compatibilità per le ipotesi di comminazione della doppia sanzione, amministrativa e penale, frequenti nel settore tributario, soprattutto, come accennato, nel rapporto tra il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , e il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 .

Avvertendosi che il presupposto del divieto del bis in idem è la "natura penale" della sanzione amministrativa tributaria, tale natura è stata riconosciuta o meno, secondo i cd. criteri ENGEL, identificabili nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; nella natura dell'illecito; nel grado di severità della sanzione (Causa Engel e altri / Paesi Bassi, Corte EDU sentenza 8 giugno 1976; Causa C-489/2010, Corte di Giustizia, sentenza "L. M. Bonda" 5 giugno 2012). Da ciò si è sostenuto che le parole "assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva" contenute nell'art. 4 del prot. 7 non sono solo riferibili alle sentenze emesse in procedimenti qualificati come "penali" dall'ordinamento interno, ma a tutti i provvedimenti che irrogano sanzioni di carattere punitivo per il medesimo fatto storico, comprese dunque le sanzioni pecuniarie comminate dalla Amministrazione finanziaria unitamente al recupero dei tributi evasi.

La Corte di cassazione -in particolare le sezioni penali - ha circoscritto la portata del divieto, negando l'applicabilità del principio di specialità previsto dall' art. 19 del D.Lgs. n. 74 del 2000 , relativo ai reati tributari e posto a tutela del principio del ne bis in idem, affermando ad esempio che l'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74 cit. non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con l' art. 13 , comma 1, del D.Lgs. 471 del 1997 (cfr. Sez. U, 37424 e 37425 del 28 marzo 2013; 23 gennaio 2019, n. 22061). Con ciò affermando che si tratta di fatti non identici e sovrapponibili. La prima ragione del limite interpretativo avvertito dalla Cassazione è dovuta innanzitutto alle regole procedurali dettate dagli artt. 20 e 21 del D.Lgs. n. 74. L'art. 20 afferma il principio di autonomia dei due processi (penale e tributario), avendo scelto il Legislatore la regola del "doppio binario" procedimentale, con esclusione della sospensione del processo tributario in pendenza di quello penale. In coerenza logica l'art. 21 cit. prevede che l'Amministrazione finanziaria irroghi le sanzioni amministrative per le violazioni tributarie fatte oggetto della notizia di reato, anche se non sono eseguibili, salva l'ipotesi di archiviazione o

proscioglimento per esclusione della rilevanza penale del fatto. La seconda ragione è dovuta alla interpretazione secondo cui tra le due ipotesi di illecito (penale e tributario) vi è concorso effettivo e non apparente, a tal fine valorizzandosi la soglia di punibilità ed il maggior tempo di consumazione dell'illecito penale rispetto a quello fiscale. Con ciò si assume che non si tratti dello stesso fatto, secondo i criteri Engel.

Il ragionamento delle Corti europee parte da un diverso approccio. La Corte EDU, già chiaramente con la sentenza nella causa Grande Stevens e altri/Italia, cit., ha valorizzato non gli elementi costitutivi dei due illeciti (che possono essere o meno identici), ma i fatti storici contestati. In particolare, se siano riconducibili alla stessa condotta. La CGUE si è espressa nel solco della Corte EDU in applicazione dell'art. 50 della Carta. Con la sentenza Fransson (C-617/10 EU, 26 febbraio 2013), in tema di obblighi dichiarativi in materia di IVA, ha affermato che il divieto di bis in idem non impedisce la comminazione di una sanzione tributaria successivamente a quella penale, purché essa non abbia a sua volta un concreto contenuto che ne qualifichi la natura come penale. A tal fine è il giudice che deve verificarne la vera natura caso per caso.

In linea con la giurisprudenza EDU la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell' art. 649 c.p.p., in relazione all' art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU , nella parte in cui esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che esiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza irrevocabile e il reato per il quale è iniziato un nuovo processo (C. Cost., 31 maggio 2016, n. 200). Con ciò rende una interpretazione del ne bis in idem nel senso storico-naturalistico, valorizzando dunque la connotazione oggettiva e materiale a prescindere dalla qualificazione giuridica. Precisa, peraltro, che deve verificarsi la sovrapponibilità di tutti gli elementi costitutivi del fatto, ossia condotta, evento, nesso causale.

Sulla falsariga del giudice delle leggi si sono posti alcuni provvedimenti della Cassazione, sia delle sezioni civili (cfr. Cass., 13 ottobre 2016, n. 20675), che di quelle penali (Cass, 11 febbraio 2015, n. 19334).

In questo contesto, tuttavia, sempre più netto nella ricerca di un perimetro del ne bis in idem, sono intervenute le due sentenze della Corte EDU (Grande Camera) la A. e B. / Norvegia del 15 novembre 2016 e la J. E J. / Islanda del 18 maggio 2017, che hanno parzialmente modificato le regole identificative del divieto del bis in idem. In sintesi il criterio di verifica della violazione del divieto del bis in idem nella dimensione processuale e sostanziale, che valorizza l'identità del fatto, lascia spazio alla verifica del grado di coordinamento delle diverse discipline sanzionatorie dello Stato. Secondo questa nuova ricostruzione, ferma la natura penalistica da riconoscersi in concreto alla sanzione fiscale afflittiva, e ferma la nozione naturalistica dell'idem factum, si è sostenuto che non vi è violazione del principio qualora il sistema punitivo produca una sanzione che risponda al requisito della proporzionalità e della preventiva conoscibilità da parte dei contribuenti. A tal fine, si è affermato, è necessario apprezzare se i due procedimenti perseguano finalità diverse nella politica di lotta all'illecito, se vi sia stata collaborazione tra gli organi inquirenti in ogni fase dei due procedimenti, con stretta connessione dei due giudizi finali, così che la seconda sanzione tenga conto della pena già inflitta con la prima decisione, se

il principio di proporzionalità e prevedibilità sia stato rispettato nella sanzione complessivamente inflitta, se i fatti sanzionati penalmente implicino una condotta fraudolenta.

È dunque possibile il cumulo di due sanzioni in presenza di determinate condizioni di collegamento tra i due procedimenti, così che questi devono essere paralleli e integrati sotto l'aspetto sia sostanziale che temporale.

La nuova prospettiva di interpretazione e configurabilità del divieto del bis in idem, resa dalla sentenza della Corte EDU A. e B. / Norvegia, senza mettere in discussione i principi elaborati con la sentenza Engel sulla natura penale delle sanzioni amministrative e sul concetto di identità del fatto, ha comunque ristretto l'area del principio, escludendone l'operabilità quando i procedimenti siano avvinti da un legame materiale e temporale sufficientemente stretto, perimetrandone il significato.

Di qui l'affermazione della Corte Costituzionale, che, nel restituire gli atti al giudice rimettente al fine di rivalutare, alla stregua della mutata giurisprudenza convenzionale, la rilevanza della questione di legittimità costituzionale dell' art. 649 c.p.p., censurato in riferimento all' art. 117 , primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 del Prot. n. 7 della CEDU, nella parte in cui non prevede l'applicabilità della disciplina del divieto di un secondo giudizio nei confronti dell'imputato al quale, con riguardo agli stessi fatti, sia già stata irrogata in via definitiva, nell'ambito di un procedimento amministrativo, una sanzione di carattere sostanzialmente penale ai sensi della CEDU e dei relativi Protocolli, ha evidenziato che "la sentenza della Corte EDU 15 novembre 2016, A e B contro Norvegia, ha enunciato il principio di diritto secondo cui il ne bis in idem non opera quando i procedimenti sono avvinti da un legame materiale e temporale sufficientemente stretto, modificando la precedente giurisprudenza, per la quale il divieto di bis in idem era sostanzialmente inderogabile e di natura esclusivamente processuale. Per effetto di tale sentenza si è passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l'uno dall'altro, alla facoltà di coordinarli nel tempo e nell'oggetto, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un'unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all'entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata. La nuova regola espressa dalla Corte EDU, 15 novembre 2016, A e B contro Norvegia, considerata diritto vivente, rende meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di bis in idem alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, senza però escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni volta che venga a mancare l'adeguato legame temporale e materiale tra essi. Resta perciò attuale l'invito al legislatore a stabilire quali soluzioni debbano adottarsi per porre rimedio alle frizioni che il sistema del c.d. doppio binario genera tra l'ordinamento nazionale e la CEDU" (Corte Cost. 24 gennaio 2018, n. 43 , come ufficialmente massimata).

Tenendo conto del nuovo approccio interpretativo al divieto del bis in idem, la Corte di legittimità ne ha negato ingresso quando tra i procedimenti, avviati secondo la struttura del doppio binario, emerga un rapporto di stretta connessione sul piano sostanziale e cronologico (Cass., 13 marzo 2019, n. 7131).

I riscontri sono evidenti anche nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale, chiamata a pronunciarsi sulla questione (pregiudiziale) se l'art. 50 della Carta, interpretato alla luce dell'art. 4 Prot. n. 7 della Convenzione EDU, consentisse di celebrare un procedimento per l'applicazione di sanzioni amministrative, dopo aver già subito una condanna penale definitiva per il medesimo fatto, ha tenuto conto della nuova interpretazione sistematica segnata dalla Corte EDU sul principio del ne bis in idem e del doppio binario. In particolare ha affermato che l'ipotesi del cumulo delle sanzioni, penali e amministrative di natura penale, non viola l'art. 50 cit., al più rappresentando una limitazione del diritto al ne bis in idem, purché siano rispettate determinate condizioni. Queste sono state identificate nella esigenza della disciplina interna di uno Stato di perseguire scopi complementari, cioè aspetti diversi della medesima condotta illecita, pur nel rispetto della proporzionalità delle risposte punitive rispetto agli scopi perseguiti ed al loro conseguimento; e, ancora, nella esistenza di una normativa chiara e precisa, per la certezza che il soggetto sottoposto al cumulo di sanzioni sia destinatario di oneri strettamente necessari al raggiungimento degli obiettivi perseguiti.

Entro questi limiti la Corte di Giustizia ha dunque riconosciuto la possibilità di cumulo, secondo valutazioni da espletare caso per caso, negandola con pronunce, emesse il 20.03.2018, in due ipotesi relative a casi di market abuse, (causa C-537/2015, Garlsson, Ricucci, Magiste International; causa C-596/2016, Di Puma e Zecca - inerenti i rapporti tra gli artt. 187 bis e 187 ter del T.U.F. per sanzioni amministrative di carattere penale comminate dalla Consob, e l' art. 185 del T.U.F. per i reati ivi previsti), e riconoscendola, al contrario, in ipotesi relative a illeciti tributari (causa C-524/2015, Menci -inerente i rapporti tra la sanzione pecuniaria prevista dall' art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 e l' art. 10 bis del D.Lgs. n. 74/2000 -).

Questo lo stato dell'arte in tema, nel caso di specie (anche a voler mettere in disparte la non identità dei soggetti giuridici attinti dalle due sanzioni -amministrativa quella indirizzata alla società, penale quella patteggiata dal A.A.-) non emergono elementi dai quali desumere che le sanzioni applicate alla società si traducano in concreto nella violazione al divieto del bis in idem, mancando proprio dei presupposti e di quelle condizioni appena illustrate e segnate dalla giurisprudenza elaborata dalla Corte EDU. Né, nella pur lunga difesa articolata in ricorso, la società ha illustrato quel concatenamento di condizioni, per le quali sia possibile identificare nel concreto la violazione del principio del ne bis in idem.

Anche questo motivo va dunque rigettato.

Esaminando ora il ricorso incidentale proposto dall'Amministrazione finanziaria, questa lamenta la violazione e falsa applicazione dell' art. 322- ter , c.p., nonché dell' art. 1 , comma 144, della L. 24 dicembre 2007, n. 244 , in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ. Il giudice regionale avrebbe errato nell'accogliere le ragioni della contribuente, laddove riconosciuto che l'importo corrisposto a titolo di confisca dal rappresentante legale della società, a seguito del patteggiamento, doveva scomputarsi dal credito erariale per le annualità 2008/2009, nella misura di Euro 1.168.717,51. L'Agenzia delle entrate sostiene, al contrario, che la diversa natura della confisca, sanzionatorio-preventiva e non compensativa del danno patrimoniale, non consentiva la compensazione di fatto attuata.

Il motivo è infondato.

Si è avvertito, nella giurisprudenza penale di legittimità, che, ove il profitto tratto da taluno dei reati sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare (cfr. Cass., n. 21228 del 29.4.2014 ; Sez. U, n. 31617, 21/07/2015). La Cassazione penale ha affermato che la nozione di profitto confiscabile va individuata nel vantaggio patrimoniale di diretta derivazione dal reato (Cass., n. 37556 del 27.9.2007).

Reiteratamente ribadito è il principio secondo cui, in tema di reati tributari, il profitto confiscabile, anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato. Si è quindi affermato che la confisca dei beni costituenti il profitto o il prezzo di uno dei delitti previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , deve essere sempre disposta nel caso di condanna o di sentenza di applicazione concordata della pena, secondo quanto stabilito dall'art. 12-bis, comma 2, del menzionato decreto (introdotto dal D.Lgs. n. 158 del 2015), sostanzialmente riproduttivo dell' art. 1 , comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 , abrogato dall' art. 14 del predetto D.Lgs. n. 158 del 2015 .

D'altronde, l' art. 12 bis , comma 2, del D.Lgs. n. 74 del 2000 prevede che la confisca non operi "per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario", anche in presenza di sequestro, e che in "caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta". Così che risulta che la previsione è espressione di un principio di alternatività tra misura confiscatoria e recupero del tributo, carente di una base normativa sino all'introduzione della suddetta regola. Viene, cioè, riconosciuta la priorità all'estinzione del tributo secondo le modalità proprie del procedimento fiscale, valorizzando la confisca quale misura sussidiaria e post-riparatoria.

Nella giurisprudenza penale si è dunque rimarcato che "La previsione di cui al comma secondo dell' art. 12-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000 (introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015), secondo cui la confisca, diretta o per equivalente, dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo di uno dei reati tributari previsti dal decreto medesimo "non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro", si riferisce ai soli casi di obbligo assunto in maniera formale, tra i quali rientra l'ipotesi di accordo, raggiunto con l'Agenzia delle Entrate, per il pagamento rateale del debito di imposta" (Cass. pen. n. 5728 del 2016 ; cfr. anche Cass. penale, n. 28225 del 2016).

Nella dottrina, sempre con riguardo alla suddetta norma, si sostiene che, ai fini della sua applicazione ed efficacia, l'assunzione dell'impegno, nei termini ammessi dalla legislazione tributaria, ossia in relazione ad accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale o attivazione di procedure di rateizzazione, è di per sé sufficiente ad impedire la confisca dei beni che ne sarebbero oggetto, poiché ritenuta comunque soddisfattiva dell'interesse al recupero delle somme evase, che dovrebbero essere ugualmente ottenute dall'esproprio dei beni del contribuente, in caso di confisca diretta, o dell'imputato, se diverso in caso di confisca per equivalente.

Il rapporto diretto tra confisca ed imposta evasa, con la conseguente finalità primaria del suo recupero attraverso la suddetta misura, trova conferma, nella giurisprudenza penale, anche quando si avverte che in tema di reati tributari, ai fini del sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente, costituisce profitto del reato il risparmio di spesa o l'incremento patrimoniale concreto per il contribuente, determinati da qualsiasi artificiosa alterazione unilaterale dell'obbligazione tributaria che, fuori dei casi previsti dalla legge, comporti la sottrazione degli importi evasi alla destinazione fiscale, senza che rilevi che l'imposta evasa sia stata in concreto non pagata o indebitamente portata a credito dal contribuente (cfr. Cass. penale, 21.09.2023, n. 42195); oppure, come quando si avverte che in ipotesi di omesso versamento delle ritenute certificate ex art. 10-bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 , è legittima la confisca, anche per equivalente, dell'importo corrispondente all'imposta evasa nella sua totalità e non nella sola parte eccedente la soglia di punibilità prevista ex lege, identificandosi il profitto del reato nell'intero ammontare del tributo non versato (Cass. penale, 30.11.2022, n. 2858). Conferma ulteriore si trae dal principio secondo cui nei reati tributari, il profitto del reato oggetto di sequestro preventivo funzionale alla confisca per equivalente va individuato nel valore dei beni idonei a fungere da garanzia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che agisce per il recupero delle somme evase, con la conseguenza che lo stesso non è configurabile, e non è quindi possibile disporre o mantenere il sequestro funzionale all'ablazione, in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della Commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di "sgravio" da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cass. penale, 28.10.2020, n. 8226).

In tale quadro è condivisibile quanto afferma la Procura Generale, che avverte come "Qualora sia stata disposta la confisca equivalente al debito I.V.A. non assolto dal contribuente, il mantenimento del titolo amministrativo - titolo che rappresenta l'oggetto del processo tributario - in forza del quale tale debito viene recuperato comporta una duplicazione della posta dovuta all'Erario. In sostanza, un ingiustificato arricchimento. Non vale ad escludere una simile conclusione il riconoscimento, pressoché costante da parte della giurisprudenza di legittimità penale, della natura sanzionatoria della confisca per equivalente".

Né assume rilevanza che alla corresponsione dell'importo determinato in sede di patteggiamento ai fini della confisca, ex art. 12 bis cit., abbia provveduto il legale rappresentante e non la società, atteso che quello che risulta assorbente è proprio la funzione satisfattoria, rispetto alle imposte dovute e spettanti all'Erario, assicurata da quella confisca patteggiata.

Non può essere, cioè, riconosciuta all'Erario la pretesa del pagamento di importi già recuperati, se non ammettendo la locupletazione di un credito già soddisfatto, perché corrispondente alla ripetizione di una imposta nel concreto già riscossa.

È infondato, dunque anche il ricorso incidentale.

In conclusione, entrambe i ricorsi, principale e incidentale, vanno rigettati.

Tenuto conto della reciproca soccombenza, sussistono i presupposti per la compensazione delle spese.

P.Q.M. Rigetta il ricorso principale, rigetta quello incidentale. Compensa le spese processuali.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1 quater, D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, nella misura pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis del medesimo articolo 13, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza