

RGN 1027 2015

33050.19



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

| | | |
|-------------------|---------------------|------------------|
| Ettore Cirillo | · Presidente - | Oggetto |
| Michele Cataldi | · Consigliere- | R.G.N. 1027/2015 |
| Riccardo Guida | · Consigliere- | Cron. 33050 |
| Luigi D'Orazio | · Consigliere Rel.- | CC - 24/10/2019 |
| Giuseppe Nicastro | · Consigliere - | |

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

5104
2019
sul ricorso iscritto al n. 1027/2015 R.G. proposto da

GA e BA, quali ex soci della AG

s.n.c., cancellata, rappresentati e difesi, anche disgiuntamente, dall'Avv. Francesco Moschetti e dall'Avv. Francesco d'Ayala Valva, con domicilio eletto in Roma, Viale Parioli n. 43, presso lo studio del secondo, giusta procura speciale a margine del ricorso

- ricorrente -

contro

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,

1
Cons.Est. Luigi D'Orazio

RGN 1027 2015

rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato presso i cui uffici è domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

– controricorrente –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto, n. 807/25/2014, depositata il 16 maggio 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 24 ottobre 2019 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1.L'Agenzia delle entrate emetteva il 30-3-2011 avvisi di accertamento nei confronti di AG e AB, ex soci della AG s.n.c., società già cancellata dal 2008, per gli anni 2006 e 2007, ai fini Iva ed Irap, in quanto dal raffronto tra le fatture di vendita esibite e quelle acquisite presso la cessionaria I s.r.l., vi era contrasto tra l'imponibile e l'Iva espressa nelle fatture, sempre inferiore per quanto riguardava i documenti in possesso della GA s.n.c., e sempre superiore per quanto concerneva i documenti in possesso della I. In tal modo la contribuente riceveva per intero il corrispettivo concordato con la committente, ma, attraverso l'utilizzo di fatture con importi più bassi, versava meno imposte all'Erario. Pertanto, venivano contestata l'omessa contabilizzazione di ricavi e la infedeltà della dichiarazione. Quanto all'Iva, per l'anno 2006, si accertava che, a fronte di fatture attive per € 312.948 era stata omessa la registrazione di ricavi per € 158.455, e per il 2007, a fronte di fatture attive per € 272.676 era stata omessa la registrazione di ricavi per € 158.891,00. La I versava al G, quale compenso per l'emissione di fatture per operazioni inesistenti circa il 20 o il 30 % dell'importo delle stesse. In pratica l'assegno emesso dalla I veniva consegnato al G, che lo incassava e ne restituiva al Conte, direttore della filiale della A, la cui moglie era amministratore

2

Cons.Est.Luigi D'Orazio

RGN 1027 2015

della I , il 60 o il 70 %. Il corrispettivo del 20 o del 30 % veniva indicato nella "nuova fattura" che il G contabilizzava ed esponeva in dichiarazione.

2.A seguito di processo penale ad AG in data 6-2-2013 veniva applicata la pena ai sensi dell'art. 444 c.p.c. in relazione al reato di emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

3.I contribuenti proponevano separati ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, in quanto gli avvisi di accertamento erano errati nella ricostruzione dei fatti, in quanto assumevano come reali, fatture che, invece, erano state emesse nei confronti della I per operazioni oggettivamente inesistenti. In via subordinata, i ricorrenti chiedevano l'applicazione del principio di specialità di cui all'art. 19 d.lgs. 74/2000, il quale prevedeva che, in presenza di sanzioni penali, non si applicavano le sanzioni tributarie.

4.La Commissione tributaria provinciale di Padova accoglieva parzialmente i ricorsi ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, in quanto le fatture erano state emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, sicchè non erano dovute le imposte dirette e l'Irap, in assenza delle prestazioni. Ai fini Iva, invece, trovava applicazione l'art. 21 comma 7 d.p.r. 633/1972. Inoltre, quanto alla richiesta di applicazione del principio di specialità, si evidenziava che erano stati contestati agli ex soci fatti diversi, ossia quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti, ai sensi dell'art. 8 della legge 74/2000, e l'altro costituito dalla mancata indicazione in dichiarazione dei proventi illeciti.

5.Proponevano appello i contribuenti, limitatamente all'Iva (essendo stati accolti i ricorsi in relazione alle imposte dirette), in quanto la Commissione provinciale aveva pronunciato "sostituendosi ultra petita all'Amministrazione finanziaria", modificando "il fatto base della pretesa tributaria".

6.La Commissione tributaria regionale del Veneto rigettava l'appello, non ravvisando alcuna modifica del contenuto dell'avviso di accertamento da parte del giudice di prime cure, tanto che erano stati accolti i ricorsi limitatamente alle imposte dirette, mentre era stata confermata la ripresa a tassazione per

RGN 1027 2015

l'Iva. Inoltre, due erano le condotte contestate, da un lato la tenuta irregolare delle scritture contabili, con fatturazione di operazioni inesistenti, e dall'altra la dichiarazione infedele.

7. Avverso tale sentenza propongono ricorso per cassazione i contribuenti.

8. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione i contribuenti deducono "errata interpretazione del concetto di dichiarazione infedele ai fini Iva: non può essere fedele una dichiarazione che espone il contenuto di fatture false. Violazione dell'art. 8, primo comma, d.p.r. 322/1988 e dell'art. 5, quarto comma, d.lgs. 471/1997, in relazione all'art. 360, primo comma n. 3 c.p.c.", in quanto il giudice di appello ritiene che i contribuenti abbiano commesso una dichiarazione infedele ai fini Iva, in quanto in essa hanno esposto gli elementi falsi risultanti dalle fatture consegnate ad I relative ad operazioni inesistenti. In realtà, l'art. 21 comma 7 d.p.r. 633/1972 nell'imporre come "imposta dovuta" quella derivante da fatture false, opera sul piano della riscossione, ma non su quello della dichiarazione. Non si può esporre in dichiarazione l'Iva corrispondente alle false fatture, anziché l'Iva corrispondente ai corrispettivi realmente incassati. L'art. 21 comma 7 d.p.r. 633/1972 è una norma sanzionatoria operante solo nella fase della riscossione. Pertanto, il cessionario non può detrarre l'Iva a credito e il cedente deve, invece, pagare l'Iva relativa alle operazioni inesistenti.

1.1. Tale motivo è infondato.

Secondo la ricostruzione dei ricorrenti, il G emetteva fatture per operazioni inesistenti ma, poi, dopo aver ricevuto il corrispettivo (non delle merci che non transitavano mai tra le parti) dell'emissione delle fatture false, pari a circa il 20 % o il 30 % del valore delle stesse (con la restituzione al Conte del 70 % o dell'80 % dell'importo degli assegni da lui consegnati al G), emetteva nuove fatture, stavolta di importo inferiore a quelle

RGN 1027 2015

originarie, e sostanzialmente corrispondente al 20 % o al 30 % delle stesse, quindi nella misura del versamento effettuato dal Conte. Tale importo ridotto era poi riportato in dichiarazione.

L'art. 5 comma 4 del d.p.r. 633/1972, nella versione all'epoca vigente, prevede che "se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della differenza".

Dalla stessa ricostruzione della vicenda operata dai ricorrenti emerge, dunque, che il G formava due fatture diverse tra loro: la prima per l'intero importo concordato (anche se per operazioni oggettivamente inesistenti); la seconda di importo ridotto al momento di ricezione dell'assegno da parte del Conte, in genere pari al 20 % o al 30 % dell'importo di tale assegno. Questa ultima fattura era annotata in dichiarazione.

Pertanto, le fatture erano false per due ragioni: in primo luogo perchè le fatture "originali" erano emesse per operazioni oggettivamente inesistenti; in secondo luogo perchè le prime fatture erano sostituite con le "nuove" fatture di importo ridotto, che però non documentavano un effettivo passaggio di merci in corrispettivo di denaro, ma soltanto il "costo" per l'emissione di fatture false. La Commissione regionale ha correttamente affermato, sul punto, che vi era dichiarazione infedele ai fini Iva in quanto "il contribuente, tiene irregolarmente le scritture contabili e omette di dichiarare quanto risulta dalle fatture originariamente emesse per dichiarare altri importi risultanti da altre fatture artificialmente confezionate". Pertanto, "il contribuente...non si è limitato a fatturare operazioni oggettivamente inesistenti ma ha prodotto anche una dichiarazione infedele (si potrebbe dire doppiamente sia perchè infedele oggettivamente, sia perchè diversa da quanto risultava dalle fatture originariamente emesse)".

2. Con il secondo motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "illegittimità della sentenza nella parte in cui conferma gli impugnati avvisi di accertamento



ai fini Iva sulla base di un fatto radicalmente diverso da quello posto a base della pretesa negli avvisi stessi. Violazione del combinato disposto degli art. 56 d.p.r. 633/1972 e 1, 7, 18 e 19 d.lgs. 546/1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.", in quanto l'Agenzia delle entrate ha contestato agli ex soci della G s.n.c. le dichiarazioni infedeli perchè erano veri i corrispettivi delle fatture (false) consegnate ad I e falsi i corrispettivi delle fatture poi reperite in contabilità, e corrispondenti a quanto effettivamente incassato. La Commissione regionale, invece, ha rigettato l'appello dei contribuenti reputando che le fatture erano state emesse per operazioni oggettivamente inesistenti, in tal modo modificando il fatto costitutivo della pretesa impositiva.

2.1. Tale motivo è infondato.

Anzitutto, si rileva che , essendo censurata la sentenza per ultrapetizione, il ricorso doveva essere articolato come violazione dell'art. 360 n. 4 c.p.c., ossia con la prospettazione di un error in procedendo.

Invero, per questa Corte, nel processo tributario di appello, la novità della domanda deve essere valutata non tanto in base alle controdeduzioni formulate in primo grado dall'Amministrazione finanziaria, bensì con riguardo ai presupposti di fatto e di diritto posti a fondamento dell'atto impositivo oggetto di ricorso, poiché il processo tributario ha natura impugnatoria e, pertanto, l'Ufficio assume la veste di attore in senso sostanziale, in quanto la pretesa impositiva è quella risultante dall'atto impugnato, sia sul piano del "petitum" che su quello della "causa petendi" (Cass., 27 giugno 2019, n. 17231).

Inoltre, si è chiarito che, nel processo tributario d'appello, l'Amministrazione finanziaria non può mutare i termini della contestazione, deducendo motivi diversi da quelli contenuti nell'atto di accertamento, in quanto il divieto di domande nuove previsto all'art. 57, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 trova applicazione anche nei confronti dell'Ufficio finanziario, al quale non è consentito, innanzi al giudice del gravame, avanzare pretese diverse, sotto il profilo del fondamento giustificativo e, dunque, sul piano della "causa petendi", da quelle recepite nell'atto impositivo, altrimenti ledendosi la concreta

RGN 1027 2015

possibilità per il contribuente di esercitare il diritto di difesa attraverso l'esternazione dei motivi di ricorso, i quali, necessariamente, vanno rapportati a ciò che nell'atto stesso risulta esposto (Cass., 10 maggio 2019, n. 12467).

Nella specie, però, non v'è stata alcuna mutatio libelli, in quanto la Commisone regionale si è limitata a qualificare in modo diversi il medesimo fatto, costituito dalla emissione di fatture false da parte della G s.n.c. nei confronti della I. Il fatto costitutivo della pretesa tributaria era, quindi, rappresentato dalla circostanza che la G s.n.c. emetteva fatture false nei confronti della I. Dinanzi a tale fatto storico, rappresentato dalla circostanza, pacifica in atti, che la G prima emetteva le fatture con un determinato importo e, successivamente, dopo aver ricevuto il pagamento del 20 o del 30 % dell'importo dal Conte, che remunerava la prima società dell'illecito commesso, emetteva nuove fatture per importi ridotti, da indicare nella dichiarazione, inizialmente la qualificazione giuridica è stata data in relazione alla effettività delle prestazioni. Successivamente, dinanzi alla prova della inesistenza delle operazioni sottese alle fatture, i fatti sono stati qualificati dal giudice di appello come emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti.

Infatti, si ha "mutatio libelli" quando si avanzi una pretesa obiettivamente diversa da quella originaria, introducendo nel processo un "petitum" diverso e più ampio oppure una "causa petendi" fondata su situazioni giuridiche non prospettate prima e particolarmente su un fatto costitutivo radicalmente differente, di modo che si ponga al giudice un nuovo tema d'indagine e si spostino i termini della controversia, con l'effetto di disorientare la difesa della controparte ed alterare il regolare svolgimento del processo; si ha, invece, semplice "emendatio" quando si incida sulla "causa petendi", in modo che risulti modificata soltanto l'interpretazione o qualificazione giuridica del fatto costitutivo del diritto, oppure sul "petitum", nel senso di ampliarlo o limitarlo per renderlo più idoneo al concreto ed effettivo soddisfacimento della pretesa fatta valere (Cass., 2012/12621).

3. Con il terzo motivo di impugnazione i ricorrenti deducono "in via subordinata e quanto alla sanzione, violazione e falsa applicazione dell'art. 19 d.lgs. 74/2000, laddove il giudice d'appello non ritiene applicabile al caso di specie il principio di specialità: in riferimento allo stesso fatto (l'emissione di fatture per operazioni inesistenti) è già stata applicata la norma penale speciale, con conseguente condanna del Sig. AG per il reato di cui all'art. 8, d.lgs. 74/2000. Conseguente cassazione ex art. 360 n. 3 c.p.c.", in quanto ai sensi dell'art. 19 d.lgs. 74/2000, quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni penali di cui al titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica solo la disposizione speciale. Secondo il giudice di appello, invece, sul piano penale, il fatto contestato ha una sua autonomia a prescindere dalle conseguenze di natura tributaria. Inoltre, il giudice di appello ha aggiunto che il P.M., nella sua richiesta, ha sostenuto che il reato è stato commesso per consentire a terzi l'evasione delle imposte. Si tratterebbe, insomma, di due fatti contestati: il primo costituito dalla emissione di fatture per operazioni inesistenti; il secondo dalla mancata indicazione in dichiarazione di proventi illeciti derivanti dall'emissione delle fatture. In realtà, il fatto è lo stesso ed è rappresentato dalla emissione di fatture per operazioni inesistenti.

3.1. Tale motivo è infondato.

Invero, l'art. 8 del d.lgs. 74/2000 (emissione di fatture per operazioni inesistenti) prevede che "è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

L'art. 5 comma 4 d.p.r. 471/1997 (violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi) dispone, nella versione all'epoca vigente, che "se dalla dichiarazione presentata risulta un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante, si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per

cento della differenza”.

L'art. 19 d.lgs. 74/2000 (principio di specialità) stabilisce che “quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del Titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa , ai applica la disposizione speciale”.

L'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dispone (diritto di non essere giudicato o punito due volte per lo stesso reato) che “Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge”.

Ai sensi dell'art. 52 della Carta dei diritti fondamentali (portata ed interpretazione dei diritti e dei principi, poi, “Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenze di proteggere i diritti e le libertà altrui”.

L'art. 52 comma 3, poi, dispone che “Laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione”.

L'art. 4 del Protocollo n. 7 annesso alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4-11-1950, prevede (ne bis in idem) che “nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato”.

3.2.Per la Corte Europea dei diritti dell'uomo, sez II, 4 marzo 2014, n. 18640 (Grande Stevens), , in virtù della natura penale di taluni procedimenti e delle

RGN 1027 2015

conseguenti sanzioni amministrative connotate da un elevato grado di severità, gli illeciti, relativamente ai quali sono emesse tali sanzioni, rilevano ai fini dell'applicazione del ne bis in idem di cui all'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione.

In particolare al paragrafo 227 della sentenza richiamata si rileva che "si tratta di una unica e stessa condotta da parte delle stesse persone alla stessa data", sicchè la nuova azione penale riguardava un secondo "illecito", basato su fatti identici a quelli che avevano motivato la prima condanna definitiva.

Al paragrafo 228 si chiarisce che "questa constatazione è sufficiente per concludere che vi è stata violazione dell'articolo 4 del Protocollo 7".

3.3. Successivamente, però, la Corte Europea dei diritti dell'uomo ha mutato orientamento, affermando che non viola l'art. 4 del Protocollo n. 7 Cedu l'applicazione, in relazione al medesimo fatto, di sanzioni amministrative e penali in distinti procedimenti, quando fra gli stessi sia ravvisabile una connessione sufficientemente stretta sul piano sostanziale e temporale (Corte Europea diritti dell'uomo, 15 novembre 2016, n. 24130, A e B contro Norvegia). Pertanto, si è evidenziato che l'art. 4 del Protocollo 7 Cedu non esclude che lo Stato possa legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte socialmente offensive (come l'evasione fiscale) che si articolano, nel quadro di un approccio unitario e coerente, attraverso procedimenti distinti, purchè le risposte sanzionatorie così accumulate non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato (paragrafo 121). La strategia adottata dallo Stato deve, allora, costituire il "prodotto di un sistema integrato che permette di affrontare i diversi aspetti dell'illecito in maniera prevedibile e proporzionata, nel quadro di una strategia unitaria" (paragrafo 122). Non è possibile, quindi, dedurre dall'art. 4 Protocollo 7 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa, anche se qualificabile come sostanzialmente penale, per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione a un elemento ulteriore rispetto al mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non

potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura amministrativa (paragrafo 123). Non si esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purchè essi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta e purchè esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili (paragrafo 130). Vanno esaminati quindi alcuni fattori oggettivi: se i procedimenti previsti per la violazione abbiano scopi differenti; se la duplicità dei procedimenti sia una conseguenza prevedibile della condotta; se i procedimenti siano condotti in modo da evitare per quanto possibile ogni duplicazione nella raccolta e nella valutazione della prova; se la sanzione imposta nel procedimento che si conclude per primo sia tenuta in considerazione nell'altro procedimento, in modo che venga in ogni caso rispettata l'esigenza di una proporzionalità complessiva della pena (paragrafo 133).

3.4. Proprio tenendo conto della nuova sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (15 novembre 2016, n. 24130), la Corte Costituzionale (sentenza 2 marzo 2018, n. 43; vedi anche Corte Cost., 24 ottobre 2019, n. 222) ha disposto la trasmissione al giudice a quo degli atti per una nuova valutazione degli stessi ai fini della questione di costituzionalità. Per la Corte Costituzionale la nuova regola della sentenza A e B contro Norvegia (15 novembre 2016, n. 24130, citata) "rende meno probabile l'applicazione del divieto convenzionale di bis in idem alle ipotesi di duplicazione dei procedimenti sanzionatori per il medesimo fatto, ma non è affatto da escludere che tale applicazione si imponga di nuovo, sia nell'ambito degli illeciti tributari, sia in altri settori dell'ordinamento, ogni qual volta sia venuto a mancare l'adeguato regime temporale e materiale a causa di un ostacolo normativo o del modo in cui si sono svolte le vicende procedurali".

In precedenza, invece, afferma la Corte Costituzionale, l'autonomia del procedimento tributario e di quello penale escludevano in radice che essi potessero sottrarsi al principio del ne bis in idem. Ora, invece, "vi è la

RGN 1027 2015

possibilità che in concreto gli stessi siano ritenuti sufficientemente connessi, in modo da far escludere l'applicazione del divieto del ne bis in idem, come testimonia la sentenza A e B contro Norvegia, che proprio a tali procedimenti si riferisce".

3.5. La Corte di Giustizia UE (sentenza 20 marzo 2018, 524/15) ha affermato, ponendosi nel solco, sia della Corte europea dei diritti dell'uomo che della Corte Costituzionale, che l'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in forza della quale è possibile avviare procedimenti penali a carico di una persona per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta entro i termini di legge, qualora a tale persona sia già stata inflitta, per i medesimi fatti, una sanzione amministrativa definitiva di natura penale ai sensi del citato art. 50, purché siffatta normativa: a) sia volta ad un obiettivo di interesse generale tale da giustificare un simile cumulo di procedimenti e di sanzioni, vale a dire la lotta ai reati in materia di imposta sul valore aggiunto, fermo restando che detti procedimenti e dette sanzioni devono avere scopi complementari; b) contenga norme che garantiscano una coordinazione che limiti a quanto strettamente necessario l'onere supplementare che risulta, per gli interessati, da un cumulo di procedimenti; c) preveda norme che consentano di garantire che la severità del complesso delle sanzioni imposte sia limitata a quanto strettamente necessario rispetto alla gravità del reato di cui si tratti (Corte di Giustizia UE, 20 marzo 2018 causa C-524/15).

Spetta, dunque, al giudice nazionale accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che 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 gravità del reato commesso .

In particolare, al paragrafo 45 si legge che "in materia di reati relativi all'Iva, appare legittimo che uno Stato membro si proponga , da un lato, di dissuadere

e reprimere qualsiasi inadempimento, intenzionale o meno, alle norme afferenti alla dichiarazione e alla riscossione dell'Iva infliggendo sanzioni amministrative fissate, eventualmente, su base forfettaria e, dall'altro, di dissuadere e reprimere inadempimenti gravi alle menzionate norme, i quali sono particolarmente deleteri per la società e giustificano l'adozione di sanzioni penali più rigorose". Il cumulo dei procedimenti e delle sanzioni non deve essere eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso (paragrafo 58).

3.6. Per questa Corte, poi, in tema di sanzioni tributarie, allorché gli elementi fattuali evidenzino una stretta connessione, sul piano sostanziale oltre che cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, l'irrogazione di sanzioni tributarie e penali non comporta la violazione del ne bis in idem quando alla sanzione amministrativa debba riconoscersi natura sostanzialmente penale (Cass., 13 marzo 2019, n. 7131).

Si è anche affermato che il principio del "ne bis in idem" di cui all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea non impedisce che a un soggetto, già penalmente condannato con sentenza irrevocabile per il reato di cui all'art. 185 del d.lgs. n. 58 del 1998, sia successivamente irrogata la sanzione di natura penale, benché formalmente amministrativa, di cui all'art. 187 ter del citato d.lgs., purché siano garantiti: 1) il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito dall'art. 49, par. 3, della richiamata Carta, secondo cui le sanzioni complessivamente inflitte devono corrispondere alla gravità del reato commesso; 2) la prevedibilità di tale doppia risposta sanzionatoria in forza di regole normative chiare e precise; 3) il coordinamento tra i procedimenti sanzionatori in modo che l'onere, per il soggetto interessato da tale cumulo, sia limitato allo stretto necessario (Cass., 30 ottobre 2018, n. 27564; in tal senso anche Corte Giustizia UE, 5 giugno 2014, Mahdi, in C-146/14).

Limitazioni all'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali può essere giustificata dal principio di proporzionalità di cui all'art. 52 della stessa Carta, con limitazioni del principio del ne bis in idem qualora le stesse rispondano a

finalità di interesse generale e quando le diverse sanzioni perseguano scopi complementari (in tal senso anche Corte Giustizia UE, grande sezione, 20 marzo 2018, n. 537, *Garlsson*, Corte Giustizia Ue , grande sezione, 20 marzo 2018, n. 596).

3.7.Va aggiunto che anche per questa Corte, in sede penale, 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'art. 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. In tale controversia penale, la S.C. non ha ravvisato la violazione del suddetto divieto nel caso di avvisi di accertamento di violazioni tributarie e di irrogazione delle relative sanzioni notificati all'imputato pochi mesi prima dell'inizio del procedimento penale per reati tributari relativi ai medesimi fatti (Cass., pen., depositata 14 febbraio 2018, n. 6993; in tal senso anche Cass., pen., depositata il 18 luglio 2017, n. 35156; Cass., pen., depositata il 22 maggio 2019, n. 22458; per l'applicazione del principio "sufficiently closely connected in substance and in time" vedi Cass., pen., depositata il 7 giugno 2019, n. 2535).

Pertanto, in relazione agli elementi di fatto adottati, che sono in stretta connessione, sia sul piano sostanziale che su quello cronologico (le fatture sono relative agli anni 2006 e 2007, gli avvisi di accertamento sono stati notificati nel 2011, il processo verbale di constatazione è del 5-10-2011, la richiesta di applicazione della pena è del 17-9-2012, la pena è stata applicata il 6-2-2013, i ricorsi dinanzi alla CTP sono dell'11-10-2012), tra l'accertamento in

RGN 1027 2015

sede tributaria ed il procedimento penale, la denunciata violazione del ne bis in idem – neppure peraltro denunciata in relazione al parametro di cui all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, quali interpretati dalla Cedu, cui il giudice nazionale è tenuto ad ispirarsi nell'applicazione di norme interne (Cass., sez.un. Penali, 28 aprile 2016, dep. 14 febbraio 2016, n. 27620) – non è riscontrabile nella fattispecie in esame, in cui alla sanzione amministrativa deve riconoscersi natura sostanzialmente penale (Cass.pen., sez 3, 22 settembre 2017, dep. 14 febbraio 2018, n. 6693). La sentenza del giudice di appello, quindi, si è adeguata ai principi giurisprudenziali sopra richiamati, laddove, sia è pure succintamente, ha ritenuto non violato il principio del ne bis in idem di cui all'art. 19 del d.lg.s. 74/2000, tracciando, tra l'altro, l'autonomia del reato rispetto alla sanzione tributaria ("sul piano penale, poi, il fatto contestato e sottoposto al relativo giudizio ha una sua autonomia a prescindere dalle conseguenze di natura tributaria. Peraltro, il P.M. nella sua richiesta sostiene che il reato è commesso per consentire a terzi l'evasione della imposte").

4. Le spese del giudizio di legittimità vanno a carico dei ricorrenti, in base al principio di soccombenza, e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna i ricorrenti a rimborsare alla Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi € 5.300,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.p.r. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis, dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio del 24 ottobre 2019

Il Presidente

15
Cons.Est. Luigi D'Orazio

