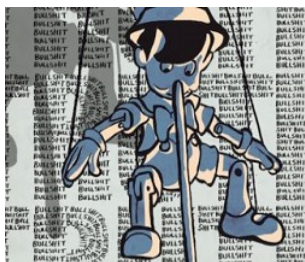


Giurisprudenza

La dichiarazione fraudolenta è punibile anche per l'infedeltà

8 Ottobre 2018

La condanna penale non impedisce l'irrogazione della sanzione amministrativa sulla base del principio del *ne bis in idem*, in quanto si tratta di fattispecie naturalisticamente diverse



L'imprenditore condannato per il reato di dichiarazione fraudolenta è comunque tenuto a versare la sanzione amministrativa per dichiarazione infedele irrogata con l'avviso di accertamento tributario. Non sussiste in questi casi alcun *bis in idem* trattandosi di fattispecie naturalisticamente diverse.

Lo ha stabilito la Cassazione nella sentenza 23272 del 27 settembre 2018, con cui ha rigettato il ricorso di un contribuente.

La vicenda processuale

La vicenda parte da una serie di verifiche nei confronti di una società nell'ambito della quale il contribuente ricopriva una posizione apicale; per tali fatti, la procura avviava un procedimento penale nei confronti dello stesso per il reato di dichiarazione fraudolenta ex articolo 2, Dlgs 74/2000.

Contemporaneamente, l'Agenzia delle entrate emetteva un avviso di accertamento mediante utilizzo delle indagini finanziarie, con cui irrogava la sanzione amministrativa di infedele dichiarazione.

Di qui la richiesta di annullamento delle sanzioni nel giudizio tributario in virtù dell'applicazione del principio del *ne bis in idem*.

La Ctr Lombardia, accogliendo l'appello dell'Agenzia delle entrate, confermava la ripresa a

tassazione delle movimentazioni bancarie, escludendo altresì, in ordine al profilo sanzionatorio, la violazione del divieto del *ne bis in idem*, in considerazione della diversità dei presupposti della sanzione fiscale rispetto alla fattispecie penale.

Col successivo ricorso per cassazione il contribuente richiama, tra l'altro, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e la Convenzione europea dei diritti dell'uomo, nonché la Costituzione, in particolare denunciando la violazione del principio di non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto; secondo il ricorrente, il giudice d'appello aveva errato nel ritenere diversi i presupposti della pretesa fiscale rispetto a quelli dell'azione penale promossa.

La pronuncia di legittimità

Nel rigettare la richiesta, la Cassazione ricorda che la valutazione della identità del fatto si basa su un confronto di tipo storico-naturalistico delle condotte illecite, considerate in tutti i loro elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona (Corte costituzionale 200/2016).

Nel caso di specie, per escludere l'identità dei fatti contestati, la Cassazione richiama alcuni precedenti della sezione penale che fanno riferimento al reato di dichiarazione infedele e alla sua portata residuale rispetto a quello più pregnante e insidioso di cui all'articolo 2 del Dlgs 74/2000 (dichiarazione fraudolenta); secondo tale giurisprudenza in materia di reati tributari, il carattere residuale del reato di dichiarazione infedele, di cui all'articolo 4 del Dlgs 74/2000, ne esclude il concorso con il delitto di frode fiscale, previsto dall'articolo 2 del citato Dlgs, quando la condotta materiale abbia a oggetto la medesima dichiarazione (Cassazione 28226/2016).

Ciò, in quanto la fattispecie di cui all'articolo 2 è caratterizzata dall'elemento specializzante del "*disegno fraudolento volto all'evasione fiscale*", non presente nella condotta di dichiarazione infedele, che dunque va punita anche in ambito amministrativo-tributario.

Tali conclusioni raggiunte dalla giurisprudenza penale (che, in sostanza, esclude l'identità delle condotte delittuose di dichiarazione fraudolenta e di dichiarazione infedele) valgono anche per il caso di specie in cui la sanzione "tributaria" di dichiarazione infedele di cui all'articolo 1, comma 2, del Dlgs 471/1997, andava confrontata con l'imputazione penale caratterizzata da un "*disegno fraudolento volto all'evasione fiscale*".

Ulteriori osservazioni

A seguito della famosa sentenza Grande Stevens e altri c. Italia, la Corte europea dei diritti dell'uomo, superando la mera classificazione delle diverse sanzioni operata dall'ordinamento degli

Stati contraenti, ha riconosciuto la possibilità di attribuire i caratteri della sanzione penale a un illecito qualificato come amministrativo nel diritto interno, ai fini dell'applicazione del principio affermato all'articolo 4, protocollo 7 della Convenzione.

Tale disposizione stabilisce il divieto di perseguire o condannare penalmente per un reato per il quale è già stata pronunciata una sentenza definitiva di assoluzione o di condanna (ovvero il principio del *ne bis in idem*, altresì definito come divieto di *double jeopardy*).

In sostanza, a prescindere dal *nomen juris*, eventualmente conferitole dall'ordinamento interno, deve essere riconosciuta valenza penale a una sanzione prevista dal diritto nazionale, laddove risultino integrati i criteri Engel codificati dalla Cedu.

Da ultimo, sia la Cedu che la Cassazione hanno ammesso la possibilità di cumulo delle sanzioni anche per uno stesso fatto, purché si tratti di procedimenti connessi che garantiscano una risposta sanzionatoria unitaria da parte dello Stato a un comportamento ritenuto particolarmente grave.

Con sentenza del 15 novembre 2016, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha chiarito che *“non viola il ne bis in idem convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30% dell'imposta evasa), purché sussista tra i due procedimenti una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta”*.

Secondo i giudici europei, in linea di principio l'articolo 4, 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 articoli - nella cornice di un approccio unitario e coerente - attraverso procedimenti distinti, purché le plurime risposte sanzionatorie non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato, con il conseguente onere per la Corte di verificare se la strategia adottata da ogni singolo Stato comporti una violazione del divieto di *ne bis in idem*, oppure sia, al contrario, 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.

In altri termini, è possibile lo svolgimento parallelo di due procedimenti purché questi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico e purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili.

Per quanto concerne la giurisprudenza interna, con sentenza 6993/2018, la Cassazione, chiamata a pronunciarsi sulla “garanzia europea” del *ne bis in idem*, ha riscontrato, nel caso specifico, la legittimità della condanna penale intervenuta per un fatto già definitivamente sanzionato in via amministrativa dall'ufficio fiscale. La presenza di una stretta connessione temporale e sostanziale ha determinato la soluzione della suprema Corte, che ha sottolineato la legittimità della risposta punitiva dello Stato qualora sia 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.

Nel caso di specie, gli avvisi di accertamento e di contestazione erano stati notificati, a mezzo lettera raccomandata, nel luglio 2014; il procedimento penale di primo grado avanti al tribunale di Bergamo si concludeva, quasi parallelamente, con la pronuncia della sentenza in data 2 dicembre 2014 (mentre il giudizio di appello in data 26 maggio 2015).

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/dichiarazione-fraudolenta-e-punibile-anche-linfedelta>