

Giurisprudenza

## Per chi emette fatture false la punibilità può essere doppia

24 Gennaio 2020

Ammissa l'applicazione di sanzioni amministrative e penali in distinti procedimenti, se tra gli stessi sia ravvisabile una connessione sufficientemente stretta sul piano sostanziale e temporale

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 33050 del 16 dicembre 2019, ha dichiarato infondato il motivo di ricorso di due appartenenti a una società di persone che contestavano la decisione della Corte d'appello di sanzionare la riscontrata emissione di fatture false effettuata dai contribuenti, comportamento costituente reato ai sensi dell'articolo 8 del Dlgs n. 74/2000, già sanzionato in sede penale.

Per la suprema Corte non vi è violazione del principio del *ne bis in idem* allorché gli elementi fattuali evidenzino una stretta connessione, sul piano sostanziale oltre che cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria e il procedimento penale.

### Il caso

La vicenda trae origine da due avvisi di accertamento emessi, per le annualità 2006 e 2007, in capo a due soci di una società di persone colpevoli di evasione fiscale perpetrata con l'emissione di fatture false.

In particolare, dal raffronto tra le fatture di vendita esibite dalla società, ancorché già cancellata dal registro delle imprese nell'anno 2008, e quelle acquisite presso altra società cliente, cessionaria di merci e servizi, è stato riscontrato un netto contrasto tra l'imponibile e l'Iva espressa nelle fatture, sempre inferiori per quanto riguardava i documenti in possesso della società dei ricorrenti, e sempre superiori per quanto concerneva i documenti in possesso della cessionaria.

Il meccanismo fraudolento era così disposto: i soci formavano due fatture diverse tra loro, la prima

per l'intero importo concordato per le operazioni oggettivamente inesistenti; la seconda di importo minore, in genere pari al 20 o al 30% dell'importo della prima fattura emessa. In pratica, i soci ricevevano il pagamento integrale delle prime fatture, oggettivamente false, e successivamente retrocedevano al committente il 60 o il 70% dell'importo ricevuto.

Le "nuove" fatture di importo ridotto non documentavano, quindi, un effettivo passaggio di merci in corrispettivo di denaro, ma soltanto il "costo" per l'emissione delle fatture false. Le somme trattenute, venivano contabilizzate ed esposte nella dichiarazione dei redditi. Le retrocessioni dei pagamenti erano altresì "agevolate" dal direttore della filiale della banca, coniuge della parte committente.

Il descritto comportamento è stato oggetto di condanna in sede penale per il reato di emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, conclusosi con l'applicazione della pena ai sensi dell'articolo 444 cpp (patteggiamento).

Con separati ricorsi in Commissione tributaria provinciale, i soci hanno chiesto l'applicazione del principio di specialità di cui all'articolo 19, Dlgs n. 74/2000, il quale prevede che, in presenza di sanzioni penali, non si applicano le sanzioni tributarie.

Sul punto, i giudici di primo grado hanno respinto le richieste delle parti ricorrenti, evidenziando "*che erano stati contestati agli ex soci fatti diversi*" ovvero la tenuta irregolare delle scritture contabili, con fatturazione di operazioni inesistenti, e susseguentemente la dichiarazione infedele. Analogamente, la Commissione tributaria regionale, ha rigettato l'appello dei soci precisando che sul piano penale, il fatto contestato ha una sua autonomia a prescindere dalle conseguenze di natura tributaria.

Avverso la sentenza di secondo grado, i contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione, lamentando nuovamente la violazione e falsa applicazione dell'articolo 19 Dlgs n. 74/2000, in quanto il giudice d'appello non ha ritenuto applicabile al caso di specie il principio di specialità. Le parti, infatti, lamentano che in riferimento allo stesso fatto (l'emissione di fatture per operazioni inesistenti) è già stata applicata la norma penale speciale, con conseguente condanna per il reato di cui all'articolo 8, Dlgs n. 74/2000.

### **La pronuncia**

Con l'ordinanza in esame, la Corte di cassazione ha affrontato la delicata questione dell'applicazione del principio del "*ne bis in idem*" tra sanzioni penali e sanzioni tributarie.

Il principio sopra richiamato è sancito dall'articolo 4 del protocollo n. 7 della Convenzione europea dei Diritti dell'uomo e dall'articolo 50 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea, i

quali stabiliscono che nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione europea a seguito di una sentenza penale definitiva.

Tuttavia, la giurisprudenza unionale e nazionale ha escluso che il divieto del principio del *ne bis in idem* abbia carattere di assolutezza. Dalle pronunce via via susseguitesi è emerso che gli Stati membri possono imporre una sanzione amministrativa, anche se qualificabile come "sostanzialmente penale", per tutti quei fatti di evasione fiscale caratterizzati da una condotta fraudolenta.

La Corte europea ha infatti affermato che non viola il richiamato articolo 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).

Ne consegue che uno Stato può legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte socialmente offensive, come l'evasione fiscale, che si articolano attraverso procedimenti distinti, purché le risposte sanzionatorie così accumulate non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato.

La Corte costituzionale ha precisato che la suddetta pronuncia europea "*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*".

Quindi, se in precedenza i giudici costituzionali avevano ritenuto che l'autonomia del procedimento penale e tributario, "soggiacevano" al principio del *ne bis in idem*, adesso "*vi è la 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*".

Sulla stessa linea anche la Corte di giustizia europea che ha legittimato una risposta sanzionatoria sia amministrativa che penale per un medesimo fatto (in tal caso un omesso versamento Iva), laddove il cumulo dei procedimenti e delle sanzioni non risulti eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso (sentenza 20 marzo 2018, n. 524/15).

Quest'ultima pronuncia trova fondamento con la richiamata Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che, per la limitazione del principio del *ne bis in idem*, pone le seguenti

garanzie:

1. il rispetto del principio di proporzionalità delle pene sancito dall'articolo 49, paragrafo 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.

Infatti, in ragione del dettato dell'articolo 52 della suddetta Carta sono ammesse 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.

Nel caso in esame, in considerazione del quadro normativo e giurisprudenziale sopra illustrato, la Cassazione ha chiarito che *"... in relazione agli elementi di fatto adottati, che sono in stretta connessione, sia sul piano sostanziale che su quello cronologico, tra l'accertamento in sede tributaria ed il procedimento penale, la denunciata violazione del ne bis in idem non è riscontrabile nella fattispecie in esame, in cui alla sanzione amministrativa deve riconoscersi natura sostanzialmente penale ..."*.

Non vi è stata quindi, secondo la suprema Corte, la violazione del principio di specialità di cui all'articolo 19, Dlgs n. 74/2000.

di

**Vincenzo Portacci**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/chi-emette-fatture-false-punibilita-puo-essere-doppia>