

**Penale Sent. Sez. 3 Num. 43637 Anno 2018**

**Presidente: LAPALORCIA GRAZIA**

**Relatore: CORBETTA STEFANO**

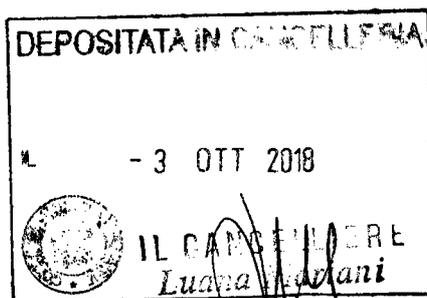
**Data Udienda: 26/06/2018**

### **SENTENZA**

sul ricorso proposto da  
Ferrari Mauro, nato a Brescia il 14/08/1955

avverso la sentenza del 05/10/2017 della Corte d'appello di Brescia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Giulio Romano, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.



## RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Brescia confermava la decisione resa dal Tribunale di Mantova, appellata dall'imputato, che aveva condannato Mauro Ferrari alla pena di giustizia, oltre alle pene accessorie di legge, in relazione al reato di cui all'art. 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000, per non aver versato, nella sua qualità di legale rappresentante della "Logistica Ferrari srl", l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale presentata per il 2009, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, per un ammontare complessivo di 407.174 euro.

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

2.1. Con il primo motivo si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 649 cod. proc. pen. e dell'art. 4 CEDU. Il ricorrente lamenta la violazione del divieto del *ne bis in idem* in presenza della duplicazione di sanzioni aventi natura penale, applicate sia nel processo penale, sia nel procedimento tributario, in relazione al medesimo fatto storico, ossia all'omesso versamento dell'imposta. Dopo aver richiamato la giurisprudenza elaborata, sul punto, dalla Corte EDU, il ricorrente rimarca il fatto che, nel caso di specie, la condanna penale sarebbe stata preceduta da una sanzione amministrativa per il medesimo fatto, per il quale il Ferrari ha chiesto e ottenuto una dilazione di pagamento. Di conseguenza, stante l'identità del fatto storico, la natura penale di sanzioni formalmente amministrative, quali quelle tributarie, la definitività del procedimento amministrativo e l'assenza di connessione tra i due procedimenti, ne deriva, secondo il ricorrente, l'illegittima duplicazione delle sanzioni inflitte al Ferrari.

2.2. Con il secondo motivo si eccepisce violazione e falsa applicazione degli artt. 43 cod. pen. e 10 *ter* d.lgs. n. 74 del 2000.

Assume il ricorrente che la Corte territoriale, ai fini dell'accertamento del dolo, non avrebbe tenuto conto del comportamento dell'imputato successivo all'omesso versamento dell'imposta, avendo il Ferrari attivato un piano di rientro dall'esposizione debitoria verso l'erario, mediante la conclusione di un accordo di rateizzazione del dovuto, sin qui puntualmente rispettato. Ad avviso del ricorrente, quindi, la condotta riparatrice dell'imputato sarebbe incompatibile con la sussistenza dell'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie in esame.

## CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è inammissibile, in quanto reitera le medesime doglianze dedotte con l'atto d'appello, che la Corte territoriale ha rigettato con motivazione giuridicamente corretta e immune da vizi logici, in relazione alla quale il ricorrente omette qualsivoglia confronto critico.

2. Il primo motivo è manifestamente infondato.

2.1. E' pacifico che, in relazione all'omesso versamento dell'iva per l'anno 2009, la sanzione penale è stata inflitta al Ferrari, essendo la responsabilità penale personale, mentre la sanzione tributaria è stata irrogata nei confronti della società, di cui il Ferrari era legale rappresentante.

2.2. Ciò premesso, il ricorrente articola le proprie censure secondo lo schema argomentativo di seguito riassunto. Secondo alcune pronunce della Corte Edu (quali, in particolare, le sentenze Grande Stevens c. Italia nn. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10, in data 4/03/2014 nonchè Nykanen c. Finlandia, n. 11828/11 del 20/05/2014) in presenza di una "accusa in materia penale" (identificata, secondo la sentenza Engel e altri c. Paesi Bassi, 8 giugno 1976, p. 82, serie A n. 22, alla stregua dei tre criteri della "qualificazione giuridica della misura in causa nel diritto nazionale", della "natura" stessa di quest'ultima e della natura e del grado di severità della "sanzione", da ritenersi alternativi e non cumulativi, salvo che l'analisi separata di ogni criterio non permetta di arrivare ad una conclusione chiara in merito alla sussistenza di una "accusa in materia penale" cfr. Jussila c. Finlandia (GC), n. 73053/01, p.p. 30 e 31, CEDU 2006-8, e Zaicevs c. Lettonia, n. 65022/01, p. 31, CEDU 2007-9), l'art. 4 del Protocollo n. 7 allegato alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali vieterebbe di perseguire (e giudicare) una persona per un secondo "illecito", quando, alla base di quest'ultimo, vi siano sostanzialmente gli stessi fatti. Ciò a condizione che sia stato avviato un nuovo procedimento e la precedente decisione di assoluzione o di condanna sia già passata in giudicato. Tale situazione ricorrerebbe, in particolare, quando sia stata applicata una sanzione tributaria (come una sovrattassa), secondo quanto ribadito anche recentemente dalla Corte EDU con la sentenza Lucky Dev c. Svezia, n. 7356/10 del 27/11/2014.

Per tale motivo, anche nel caso oggetto del presente processo, essendo state irrogate, in relazione ai medesimi fatti e sulla base di provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate divenuti definitivi, delle sanzioni tributarie, da considerarsi sostanzialmente penali, il rispetto dell'art. 649 cod. proc. pen,

contenente il divieto di *ne bis in idem*, avrebbe dovuto determinare l'immediata conclusione del procedimento penale.

2.3. Ritiene il Collegio di dover dare continuità, essendo pienamente condivisibile, al principio secondo cui è preclusa la deducibilità della violazione del divieto di *bis in idem* in conseguenza della irrogazione di una sanzione formalmente amministrativa, ma della quale venga riconosciuta la natura "sostanzialmente penale" - secondo l'interpretazione dell'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU data dalle decisioni emesse 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 - quando la prima sanzione sia stata inflitta ad un soggetto giuridico *diverso* da quello al quale sia stata ascritta, nel successivo procedimento penale, la violazione costituente reato, non potendosi ritenere, in tal caso, che il fatto sia corrispondente sotto il profilo storico-naturalistico a quello oggetto di sanzione penale (Sez. 3, n. 24309 del 19/01/2017 - dep. 17/05/2017, Bernardoni, Rv. 270515: fattispecie relativa all'irrogazione di una sanzione amministrativo-tributaria nei confronti di due società, delle quali l'imputato del reato ex art. 10 *ter* D.Lgs. n. 74 del 2000 era legale rappresentante). In senso analogo, si è affermato che non sussiste violazione del principio del *ne bis in idem* convenzionale, come interpretato dalla sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo nella causa A e B c. Norvegia del 15 novembre 2016, nel caso in cui con la sentenza di condanna per reati tributari commessi in qualità di amministratore di una società sia disposta, nei confronti dell'imputato, la confisca di somme di denaro per un valore equivalente al profitto diretto, derivante dagli stessi reati, conseguito dall'ente (Sez. 3, n. 35156 del 01/03/2017 - dep. 18/07/2017, Palumbo, Rv. 270913).

2.4. E difatti le argomentazioni sviluppate dal ricorrente entrano in conflitto con i meccanismi processuali previsti per l'eventuale attivazione dell'art. 649 cod. proc. pen.

Sotto un primo profilo deve osservarsi che, come correttamente posto in luce nel ricorso, la Corte EDU ha pronunciato condanne per la violazione del *ne bis in idem* in relazione al doppio binario penale-amministrativo previsto in materia tributaria. A partire dalla sentenza Zolotukhin c. Russia del 2009, i giudici di Strasburgo, al fine di valutare se le due sanzioni abbiano la stessa natura e se, quindi, sia configurabile una violazione del principio del *ne bis in idem* posto dall'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione, ha<sup>who</sup> abbandonato ogni riferimento al tipo legale, facendo invece riferimento, per verificare se ricorra una doppia punizione del medesimo fatto concreto, non tanto alla nozione di materia penale, quanto al concetto di medesimo fatto, che ricorrerebbe nel caso di identità materiale e naturalistica dello stesso (per questo orientamento, ormai

consolidato, della Corte EDU v. sentenze Nikanen c. Finlandia del 20/05/2014; Lucky Dev c. Svezia; v. anche Hakkà c. Finlandia, Glantz c. Finlandia, Pirttimaki c. Finlandia).

E, tuttavia, deve osservarsi che, secondo la stessa giurisprudenza della Corte EDU, il fatto di infliggere sia sanzioni tributarie che sanzioni penali non costituisce una violazione dell'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, qualora le sanzioni di cui trattasi riguardino persone, fisiche o giuridiche, giuridicamente distinte (v. p. 51 della Corte EDU, 20 maggio 2014, Pirttimaki c. Finlandia). Ed allo stesso esito interpretativo deve, altresì, pervenirsi con riguardo dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, a mente del quale "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". Anche, con riferimento a tale disposizione, infatti, la giurisprudenza della Corte di Strasburgo ha affermato che il divieto di *bis in idem* non può ritenersi violato se la sanzione non sia stata applicata più di una volta alla stessa persona e per uno stesso comportamento illecito (v., in tal senso, la sentenza del 26/02/2013, Rkerberg Fransson, C 617/10).

Tale aspetto è stato, da ultimo, chiarito dalla Corte di giustizia UE, 4<sup>a</sup> sezione, nella sentenza 5 aprile 2017, Orsi (C-217/15) e Baldetti (C-350/15), nella quale la Corte sovranazionale ha posto un primo punto fermo in relazione alla legittimità dell'articolazione normativa del doppio binario punitivo in materia tributaria nel nostro ordinamento. Al riguardo, infatti, la Corte di giustizia UE ha affermato che "L'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella di cui ai procedimenti principali, che consente di avviare procedimenti penali per omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto dopo l'irrogazione di una sanzione tributaria definitiva per i medesimi fatti, qualora tale sanzione sia stata inflitta ad una società dotata di personalità giuridica, mentre detti procedimenti penali sono stati avviati nei confronti di una persona fisica", sottolineando la necessità, per l'applicazione del divieto di *bis in idem*, che debba essere la stessa persona ad essere sottoposta ad una doppia sanzione per uno stesso fatto.

2.5. Orbene, come correttamente evidenziato dalla Corte d'appello, la sanzione amministrativa, conseguente alle violazioni tributarie commesse dall'imputato, è stata disposta nei confronti della persona giuridica e non del suo amministratore, con la conseguente insussistenza dei presupposti per ravvisare una duplicazione di sanzioni nei confronti del medesimo soggetto a seguito delle medesime condotte, difettando il connotato ineludibile dell'identità dei soggetti sanzionati.

3. Il secondo motivo è, parimenti, manifestamente infondato.

3.1. Va ribadito che l'elemento soggettivo del reato di omesso versamento di IVA, previsto dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, è il dolo generico, integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 25/02/2015, Schirosi, Rv. 263127), da estendersi anche alla consapevolezza del superamento della soglia di punibilità, individuata, a seguito delle modifiche apportate dal l.gs. n. 158 del 2015, in 250.000 euro (Sez. 3, n. 3098 del 05/11/2015, dep. 25/01/2016, Vanni, 265939), a nulla rilevando i motivi della scelta dell'agente di non versare il tributo (Sez. 3, n. 8352 del 24/06/2014, dep. 25/02/2015, Schirosi, Rv. 263127).

3.2. Il dolo, ovviamente, deve sussistere nel momento in cui la condotta viene realizzata, ovvero, come nel caso in esame, omessa, sicché non rileva il contegno riparatorio dell'agente, che sia *successivo* alla consumazione del reato.

3.3. Ed è proprio questo il caso: appurata la deliberata e volontaria omissione del versamento dell'imposta, la *successiva* condotta riparatoria del ricorrente non vale certo a escludere il dolo, ma, semmai, può rilevare quale causa di non punibilità, ove sussistano i requisiti richiesti dall'art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000, ovvero ai fini della mitigazione della pena, ai sensi sia dell'art. 133, comma 2, n. 3, cod. pen., sia dell'art. 13 *bis* d.lgs. n. 74 del 2000.

4. Essendo il ricorso inammissibile e, a norma dell'art. 616 cod. proc. pen., non ravvisandosi assenza di colpa nella determinazione della causa di inammissibilità (Corte Cost. sent. n. 186 del 13/06/2000), alla condanna del ricorrente al pagamento delle spese del procedimento consegue quella al pagamento della sanzione pecuniaria nella misura, ritenuta equa, indicata in dispositivo.

**P.Q.M.**

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di Euro 2.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 26/06/2018.