

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 13 settembre 2023, n. 37312

Svolgimento del processo

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Bologna ha confermato la sentenza del Tribunale di Piacenza con la quale, all'esito del giudizio abbreviato, A.A. era stato condannato, alla pena di mesi otto di reclusione in relazione ai reati di cui all'art. 10 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, accertato il 31/01/2013 (capo A) e art. 5 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, negli anni di imposta 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 (capo B), reati commessi in qualità di titolare della ditta individuale "(Omissis) di A.A.".

2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, e ne ha chiesto l'annullamento per i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att. c.p.p.:

2.1. Con il primo motivo deduce il vizio di motivazione in relazione alla ritenuta fittizietà della sede legale dell'impresa, da cui l'erronea motivazione in relazione alla ritenuta competenza del Tribunale di Piacenza in luogo di quello di Milano.

2.2. Con il secondo e terzo motivo deduce la violazione di legge in relazione all'art. 649 c.p.p., violazione divieto di ne bis in idem come interpretato dalla Corte Edu, violazione degli artt. 4 Protocollo 7 Cedu e art. 50 CDFUE e il vizio di motivazione apparente.

In sintesi, argomenta il ricorrente che la corte territoriale non avrebbe fatto corretta applicazione dell'art. 649 c.p.p. nell'interpretazione della giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di cassazione e della giurisprudenza sovranazionale, rendendo una motivazione di fatto apodittica mediante richiamo in astratto ai singoli requisiti per la valutazione dei presupposti applicativi con riguardo al profilo della "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta" avendo la corte territoriale escluso tale connessione, ritenendo il collegamento temporale "sufficientemente vicino" nonostante tra i due procedimenti, quello amministrativo e quello penale, fosse trascorso un triennio in quanto l'irrogazione della sanzione amministrativa definitiva era del 2014, mentre il procedimento penale prendeva avvio nel 2017. In secondo luogo, quanto al profilo della connessione c.d. sostanziale, la corte territoriale avrebbe dato rilievo al fatto che l'imputato non aveva pagato la sanzione amministrativa, introducendo un requisito, quello del pagamento, che esula dall'applicazione del divieto di secondo giudizio, rilevando unicamente la definitività della sanzione irrogata alla stessa persona fisica per il medesimo fatto.

2.3. Con il quarto motivo di ricorso deduce il vizio di motivazione in relazione all'esclusione della violazione del ne bis in idem con riguardo all'entità e tipologia della sanzione sostanzialmente penale emessa dall'Agenzia delle entrate, omessa/motivazione apparente.

2.4. Con il quinto motivo deduce erronea applicazione della legge penale in relazione all'art. 10 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, mancanza di motivazione in relazione al requisito dell'impossibilità di ricostruzione dei redditi e del volume degli affari stante l'occultamento/distruzione di sole sei fatture, desunta in via automatica dall'assenza delle fatture.



2.5. Con il sesto motivo deduce violazione di legge in relazione agli artt. 99, 106 c.p., 47 L. n. 354 del 1975, art. 460 comma 5 c.p.p..

La corte territoriale avrebbe confermato la ricorrenza della recidiva specifica e reiterata in presenza di estinzione di ogni effetto penale ai sensi dell'art. 47 della L. n. 354 del 1975, come affermato dalle Sezioni Unite n. 5859 del 2011, con riguardo alla condanna della Pretura di Milano in data 06/11/1997 e Tribunale di Lodi in data 24/12/2000; con riguardo al decreto penale di condanna del Tribunale di Monza esecutivo in data 04/10/2000, ai sensi dell'art. 460 comma 5 c.p.p..

Con riguardo alle residue condanne (furto commesso nel 1975, violazione legge stup. del 1981 e reati tributari del 1998) la corte territoriale non avrebbe reso alcuna motivazione, in conformità delle Sezioni Unite n. 20798 del 2011, circa la maggiore pericolosità dell'imputato.

2.6. Con il settimo motivo deduce il vizio di motivazione in relazione alla mancanza assoluta di motivazione sulla ritenuta sussistenza della recidiva specifica e reiterata.

2.7. Con l'ottavo motivo deduce violazione di legge in relazione agli artt. 157 e 161 c.p.p., prescrizione maturata prima della sentenza impugnata dovendo il termine massimo di prescrizione dei reati individuato in anni sei o anni nove in presenza della recidiva contestata.

2.8. Con il nono motivo deduce l'erronea applicazione dell'art. 37 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, in relazione alla durata delle pene accessorie, omessa riposta al motivo di appello.

3. Il Procuratore Generale ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio limitatamente al trattamento sanzionatorio. Evidenzia il Procuratore generale che il ricorrente ha dedotto che per le violazioni contestate in sede amministrativa l'Agenzia delle Entrate ha irrogato la sanzione pecuniaria di Euro 1.883.069, per cui non si è tenuto conto del principio affermato dalla Suprema Corte, nella sentenza n. 2245 del 2021, laddove è stato precisato che "in tali casi, deve essere garantito un meccanismo di compensazione che consenta di tener conto, in sede di irrogazione della seconda sanzione, degli effetti della prima così da evitare che la sanzione complessivamente irrogata sia sproporzionata (Sez. 3, n. 2245 del 15/10/2021, Rv. 282799).

Il difensore ha insistito nell'accoglimento del primo motivo di ricorso.

Motivi della decisione

4. Il ricorso è fondato nei limiti e per le ragioni di seguito esposte.

5. Il primo motivo di ricorso non è fondato.

La sentenza impugnata ha ritenuto la competenza del Tribunale di Piacenza richiamando il principio a tenore del quale in tema di reati tributari, la competenza territoriale per i delitti in materia di dichiarazione riguardante le imposte relative alle persone giuridiche si determina, ai sensi dell'art. 18, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, con riferimento al luogo in cui queste ultime hanno il domicilio fiscale, che, di regola, coincide con quello della sede legale, ma che, ove questa risulti avere carattere meramente fittizio, corrisponde al luogo in cui si trova la sede effettiva dell'ente (Sez. 3, n. 27606 del 14/09/2020, Di Leo, Rv. 280275 - 01), ritenendo la fittizietà della sede legale in (Omissis) e la conseguente competenza del Tribunale di Piacenza.

Osserva, la Corte la correttezza della decisione della corte territoriale che ha individuato la competenza territoriale nel Tribunale di Piacenza, pur ritenendo, il Collegio, di dover esplicitare le ragioni di diritto sulla scorta delle quali si deve confermare la ritenuta



competenza del Tribunale di Piacenza, fondate su base giuridica diversa, operando, in questo caso, il criterio attributivo della competenza ai sensi dell'art. 16 c.p.p..

Come affermato, in caso analogo, ai fini della determinazione della competenza per territorio in caso di connessione tra i reati di omessa dichiarazione e di occultamento o distruzione di documenti contabili, ove non sia possibile stabilire il luogo di commissione di quest'ultimo più grave reato, deve aversi riguardo al reato di natura dichiarativa, per il quale opera tuttavia la regola attributiva della competenza per territorio di cui all'art. 18, comma 2, D.Lgs. n. 74 del 2000, incentrata sul luogo del domicilio fiscale del contribuente, e non già il criterio residuale del luogo di accertamento di cui all'art. 18, comma 1, non immediatamente utilizzabile nel caso di connessione di reati, perchè non ancorato alla regola della territorialità, espressione del principio costituzionale del giudice naturale (Sez. 3, n. 14537 del 01/03/2022, Pagnin, Rv. 283589 - 01).

Nel caso di reati connessi, in cui non sia possibile individuare, a norma degli artt. 8 e 9, comma 1, c.p.p., il luogo di commissione del reato connesso più grave, la competenza per territorio determinata dalla connessione spetta al giudice del luogo nel quale risulta commesso, in via gradata, il reato successivamente più grave fra i restanti e solo quando risulti impossibile individuare il luogo di commissione per tutti i reati connessi, la competenza spetta al giudice competente per il reato più grave, individuato secondo i criteri suppletivi indicati dall'art. 9, commi secondo e terzo, c.p.p. (Sez. U, n. 40537 del 16/07/2009, Orlandelli, Rv. 244330; Sez. 1, n. 35861 del 19/06/2019, De Masellis, Rv. 276812; Sez. 2, n. 3850 del 21/10/2016, Cassola, Rv. 269246). Essendo certamente applicabile l'art. 16 c.p.p. anche in relazione all'individuazione della competenza per territorio derivante da connessione tra reati tributari (Sez. 3, n. 31517 del 29/09/2020, Eusebio, Rv. 280161), e tenuto conto dei principi espressi dalle citate Sezioni Unite, posto che è ignoto il luogo del reato più grave di cui all'art. 10 D.Lgs. n. 74 del 2000, in applicazione del principio delle citate Sezioni Unite, la competenza va individuata avuto riguardo al secondo reato meno grave di natura dichiarativa, secondo la previsione di cui all'art. 18, comma 2, D.Lgs. n. 74 del 2000, vale a dire l'individuazione del giudice del domicilio fiscale, che, per le società, coincide con la sede legale, ma che, ove questa risulti avere carattere meramente fittizio, corrisponde al luogo in cui si trova la sede effettiva dell'ente (Sez. 3, n. 27606 del 14/09/2020, Di Leo, Rv. 280275; Sez. 3, n. 20504 del 19/02/2014, Cederna, Rv. 259783).

Quanto al caso in esame, la sentenza impugnata, che ha ritenuto fittizia la sede legale con motivazione che è ora genericamente censurata, è giunta alla corretta individuazione del Tribunale di Piacenza, giudice territorialmente competente, quale luogo della sede effettiva.

6. Nel merito il ricorso appare fondato.

7. Sono fondati il secondo e terzo motivo di ricorso che deducono la violazione dell'art. 649 c.p.p..

La corte territoriale ha sbrigativamente risposto alle questioni giuridiche poste dal ricorrente.

Senza volere ripercorrere la giurisprudenza nazionale e sovranazionale che ha delineato i termini della questione de ne bis in idem con riguardo al sistema del doppio binario punitivo nel diritto tributario, va qui ricordato che l'evoluzione della giurisprudenza della Corte Edu, ha, infatti, esteso la garanzia convenzionale anche nei casi di sanzioni irrogata avanti ad autorità diverse ed aventi natura sostanzialmente penale secondo i criteri Engel e, per quanto qui di interesse, ha riconosciuto la garanzia convenzionale nei



casi di irrogazione di una sanzione amministrativa per lo "stesso fatto", avente natura sostanzialmente penale, in presenza di doppio binario sanzionatorio in materia tributaria.

La Corte Edu ha avuto modo di precisare il perimetro della garanzia convenzionale del divieto di un secondo giudizio, in ambito tributario, con la decisione A. e B. Norvegia, i cui principi sono stati confermati dalla successiva giurisprudenza (cfr. Johannesson contro Islanda, 18.5.2017; Mihalace contro Romania, Grande Camera, 8.7.2019).

La Corte EDU (grande Camera), con la sentenza del 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11, ha, infatti, affermato 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), purchè sussista tra i due procedimenti una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta".

La Corte di Strasburgo ha, così, chiarito che in linea di principio l'art. 4 prot. 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, purchè 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" (S 122). Non sarebbe, infatti, possibile dedurre dall'art. 4 prot. 7 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa (ancorchè qualificabile come "sostanzialmente penale" ai fini delle garanzie dell'equo processo) per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile, altresì, perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione a un elemento ulteriore rispetto al mero mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura "amministrativa" (S 123). Nella prospettiva di un equilibrato bilanciamento tra gli interessi del singolo e quelli collettivi, la Corte ha dunque valorizzato il criterio della "sufficiently close connection in substance and time" ricavato da parte della propria precedente giurisprudenza (S 125).

Secondo la Corte EDU, la disposizione convenzionale non 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 (S 130), verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei profili della condotta considerati, la prevedibilità della duplicità delle sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare "per quanto possibile" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità complessiva della pena (S 133).

A conclusioni sostanzialmente conformi è giunta anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia, tenuto conto che le norme della Convenzione dei Diritti dell'Uomo si applicano sempre nell'interpretazione data dalla Corte Edu e, dunque, anche la Corte di Giustizia, in applicazione dell'art. 50 della Carta fondamentale di funzionamento dell'unione Europea, che ingloba il diritto convenzionale nel diritto Eurounitario, applica le norme



convenzionali nell'interpretazione data dalla Corte Edu, nelle sentenze Garlsson Real Estate SA/altri. C- 537/2016, Di Puma/Consob C- 598/2016 e C-597/2016 e Menci C-524/2015.

Così brevemente ripercorsa l'evoluzione giurisprudenziale e messi a fuoco i criteri rilevanti per l'accertamento del ne bis in idem, nel caso concreto, ritiene, la Corte, che è mancata, da parte dei giudici territoriale, una corretta verifica dei presupposti per l'applicazione del ne bis in idem, come sopra delineati, e segnatamente, dato per non discusso l'accertamento relativo alla identità del fatto oggetto dei due diversi procedimenti, intesa come coincidenza di tutte le componenti della fattispecie concreta, è mancata la verifica della sussistenza della connessione stretta temporale e sostanziale. Il profilo della connessione temporale è meramente affermato, sicché anche solo per questo profilo, la sentenza va annullata con rinvio per l'accertamento della sussistenza, nel caso concreto, di una connessione temporale sufficientemente stretta.

A tale riguardo, nella verifica suddetta, il giudice del rinvio dovrà attenersi ai principi ermeneutici espressi dalla giurisprudenza di legittimità che ha precisato che la connessione temporale deve essere riferita al momento di avvio dei procedimenti e di svolgimento degli stessi e non ai tempi di definizione, che possono anche non coincidere (Sez. 5, n. 31507 del 15/04/2021, Rv. 282038 01; Sez. 3, n. 6993 del 22/09/2017, Servello, Rv. 272588 - 01). Si tratta di un accertamento di fatto che è precluso al giudice di legittimità. Anche il profilo della connessione sostanziale è stato del tutto obliterato dal giudice territoriale.

8. Il quarto motivo di ricorso è strettamente dipendente dalla soluzione che il giudice del rinvio darà al secondo e terzo motivo e, allo stato, è assorbito.

Sul punto, è bene rammentare, come anche osservato dal Procuratore generale, che quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale tale per cui le sanzioni siano parte di un unico sistema, non sussiste la violazione del ne bis in idem, a condizione che, in tal caso, sia comunque garantito un meccanismo compensativo che consenta di tener conto, in sede di irrogazione della seconda sanzione, degli effetti della prima, onde evitare che la sanzione complessivamente irrogata sia sproporzionata (Sez. 3, n. 2245 del 15/10/2021, Colombo, Rv. 282799 - 01). Anche a tale principio dovrà attenersi il giudice del rinvio.

9. Il quinto motivi di ricorso è fondato. A fronte di uno specifico motivo di appello che censurava la sentenza in relazione all'art. 10 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 sotto il profilo dell'impossibilità della ricostruzione del reddito e del volume degli affari, la sentenza impugnata contiene una motivazione meramente apparente tenuto conto che, come rilevava il ricorrente, la contestazione riguardava l'occultamento di sole sei fatture.

10. Sono parimenti fondati i collegati motivi sulla recidiva, quinto, sesto e settimo.

Sussiste il denunciato vizio di motivazione in punto ricorrenza della recidiva ritenuta sul dato della sola esistenza dei precedenti penali e ciò in contrasto con le Sezioni Unite Calibè (S.U. n. 35738 del 27/05/2010 P.G. in Calibè, Rv. 247838) che hanno stabilito che la recidiva, operando come circostanza aggravante inerente alla persona del colpevole, va obbligatoriamente contestata dal pubblico ministero, in ossequio al principio del contraddittorio, ma può non essere ritenuta configurabile dal giudice, a meno che non si tratti dell'ipotesi di recidiva reiterata prevista dall'art. 99, comma 5, c.p., (prima della pronuncia della Corte Cost. n. 185 del 2015) nel qual caso va anche obbligatoriamente applicata. Nell'enunciare tale principio, la Corte ha precisato che, in presenza di contestazione della recidiva a norma di uno dei primi quattro commi dell'art.



99 c.p., è compito del giudice quello di verificare in concreto se la reiterazione dell'illecito sia sintomo effettivo di riprovevolezza della condotta e di pericolosità del suo autore, avuto riguardo alla natura dei reati, al tipo di devianza di cui essi sono il segno, alla qualità e al grado di offensività dei comportamenti, alla distanza temporale tra i fatti e al livello di omogeneità esistente tra loro, all'eventuale occasionalità della ricaduta e a ogni altro parametro individualizzante significativo della personalità del reo e del grado di colpevolezza, al di là del mero e indifferenziato riscontro formale dell'esistenza di precedenti penali.

11. Allo stesso modo sussiste il denunciato vizio di motivazione e violazione di legge in relazione alla qualificazione della recidiva, secondo quando argomentato dal ricorrente, qualificazione della recidiva che rileva ai fini della determinazione del tempo a prescrivere essendo diverso a seconda che sia stata contestata e ritenuta la recidiva ai sensi del comma 1 dell'art. 99 c.p. (che non rileva sulla durata del termine di prescrizione) ovvero dei commi 3 o 4 dell'art. 99 c.p., essendo, in questi casi, circostanza ad effetto speciale che comporta un maggior termine di prescrizione che vale sia per il calcolo del termine ex art. 157 c.p. che per effetto degli atti interruttivi ai sensi dell'art. 161 c.p..

Per tale ragione la Corte di cassazione non può ora valutare l'ottavo motivo di ricorso strettamente dipendente dalla decisione degli altri motivi che assumerà il giudice del rinvio.

12. Allo stesso giudice del rinvio spetterà, nel caso di conferma della responsabilità penale, anche la corretta determinazione delle pene accessorie ai sensi dell'art. 37 c.p. in quanto la durata delle pene accessorie per le quali è previsto un limite minimo e massimo, deve essere determinata in concreto, con adeguata motivazione, sulla base dei criteri stabiliti dall'art. 133 c.p., dovendo escludersi la necessaria correlazione con quella della pena principale (Sez. 3, n. 41061 del 20/06/2019, Paternò, Rv. 277972 - 01).

13. La sentenza va, pertanto annullata con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Bologna. Il solo primo motivo in relazione alla competenza per territorio va rigettato.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata, con esclusione del motivo sulla competenza territoriale, che rigetta, con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Bologna.

