

Penale

# Importi oggetto di confisca e accoglimento del ricorso contro l'accertamento, nuovo intervento della Cassazione

Nota a Corte di Cassazione, Sez. TRI, sentenza 26 agosto 2024, n. 23122

di Paolo Comuzzi

17 Settembre 2024

Il tema è molto interessante e la Corte di Cassazione, con la decisione che qui si commenta e che porta il [numero 23122/2024](#) parla, con grande dettaglio, di due cose: 1) del principio del **ne bis in idem** e 2) del fatto che il **ricorso avverso un avviso di accertamento tributario** va accolto **limitatamente all'annualità in cui gli importi sono già stati oggetto di confisca** ai sensi dell'art. 12-bis del DLgs. 74/2000.

Diciamo subito che La Corte esprime questa considerazione in merito al *punto (2)* in quanto ritiene che mantenere in vita il titolo amministrativo in forza del quale il debito viene recuperato comporti una sostanziale **duplicazione della posta dovuta all'Erario**.

In merito al *punto (1)*, ovvero il **ne bis in idem**, diciamo che il ricorrente (società) adduce un motivo importante ovvero la “... violazione dell'art. 4, § 1 del Protocollo n. 7 CEDU, dell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali e, dell'art. 51 TFEU, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. La decisione avrebbe violato il principio del divieto del **bis in idem**, perché non avrebbe tenuto conto che la **comminazione di sanzioni prossime all'importo di € 12.000.000,00** avrebbe **natura afflittiva, pari ad una condanna penale**, per la quale sarebbe già intervenuta l'applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. per i medesimi fatti, nei confronti di M.A., già legale rappresentante della società ...”.

Sempre il ricorrente “... evidenzia inoltre che **per ogni annualità, a fronte della contestazione del reato previsto dall'art. 2, DLgs. n. 74 del 2000, sarebbero state contestate due violazioni concorrenti ai fini sanzionatori**, quella della detrazione d'imposta, con sanzione pari all'imposta, ex art. 6, comma 6, del DLgs. 18 dicembre 1997, n. 471; e quella relativa alla dichiarazione d'imposta inferiore a quella dovuta, ex art. 5, comma 4, del medesimo decreto legislativo, con **previsione di sanzione dal 100% al 200%, ulteriormente maggiorata nel caso di specie del 70%**. Tale sistema sanzionatorio sarebbe, secondo la società, **riconducibile alla nozione di sanzione penale ...**”.

La Corte indica che il **motivo è infondato** e quindi procede dicendo che “... innanzitutto, nel caso che occupa questa Corte, anche a volerne riconoscere la natura sostanzialmente penale, manca l'identità del soggetto nei cui confronti sono indirizzate le due sanzioni ...” e afferma poi anche che è “... **priva di pregio la prospettazione difensiva della ricorrente, laddove perora una “unità dell'interesse giuridicamente tutelato”**. Innanzitutto, perché la difesa non si è neppure premunita di “specificare e riportare quali fossero gli addebiti specifici a carico del legale rappresentante e del perché e per quali violazioni abbia inteso definire la propria posizione penale in sede di patteggiamento. In secondo luogo, è evidente che la sanzione applicata al soggetto fisico ha una natura, nel caso di specie, ben distinta rispetto alle sanzioni amministrative indirizzate alla società ...”.

Stabilito il punto specifico la Corte entra nel merito del principio di “**ne bis in idem**” per affermare che “... partendo dai principi generali sui criteri di scernimento della violazione del principio del **ne bis in idem**, e pur tenendo conto che soprattutto nell'area dei **rapporti tra giudizio penale e sistema sanzionatorio vigente negli illeciti amministrativi tributari**, materia nella quale è più ricorrente porsi la questione della **doppia sanzione penale** [fattispecie relative a condotte di omesso versamento (artt. 10-bis, 10-ter DLgs. n. 74/2000 per sanzioni penali; artt. 6, comma 6, e 13 DLgs. n. 471/97 per sanzioni amministrative); condotte di indebita compensazione (art. 10-quater DLgs. 74/2000 per le sanzioni penali; art. 13 DLgs. 471/97 per sanzioni amministrative); condotte di occultamento di scritture contabili (art. 10 DLgs. 74/2000 per sanzioni penali; art. 9 DLgs. n. 471/97 per sanzioni amministrative); condotte di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione (art. 5 DLgs. 74/2000 penali; artt. 1, 2 e 5 DLgs. 471/97 amministrative)], nel caso di specie sono insussistenti i presupposti del riconoscimento della violazione del principio. Ciò tanto se voglia intendersi il principio in senso stretto, quale “attributo della irrevocabilità della decisione”, quanto in senso lato, come “preclusione all'inizio di un nuovo processo”, situazioni non speculari, perché **l'immutabilità-irrevocabilità impedisce che un atto sia ritirato, mentre l'inammissibilità di altro giudizio vieta che sia emanato un nuovo provvedimento ...**”.

Sul punto la Corte afferma che “... nel sistema processual-penalistico italiano il principio trova espressione nell'art. 649 c.p.p., la cui formulazione lo colloca senz'altro **nell'orbita funzionale della cosa giudicata**. Nella Costituzione italiana non trova espressa menzione ma è un principio implicito e immanente. In seno all'Unione Europea si ritrova nell'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea; è disciplinato negli artt. 54-58 della Convenzione di applicazione dell'Accordo di Schengen; è tutelato dall'art. 4 Prot. n. 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali. Inoltre, rilevano le norme per come interpretate dalla Corte EDU e dalla Corte di Giustizia UE ...” e quindi procede dicendo che “... ai fini che qui interessano, può intanto affermarsi che **i confini del ne bis in idem sono segnati dalla “identità del fatto” ...**”.

La Cassazione prosegue evidenziando che “... **il presupposto del divieto del bis in idem è la “natura penale” della sanzione amministrativa tributaria**, tale natura è stata riconosciuta o meno, secondo i cd. criteri Engel, identificabili nella **qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; nella natura dell'illecito; nel grado di severità della sanzione** (Causa [omissis] e altri/Paesi Bassi, Corte EDU sentenza 8 giugno 1976; Causa C-489/2010, Corte di Giustizia, sentenza [omissis] 5 giugno 2012). Da ciò si è sostenuto che le parole “assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva” contenute nell'art. 4 del prot. 7 non sono solo riferibili alle sentenze emesse in procedimenti qualificati come “penali” dall'ordinamento interno, ma a **tutti i provvedimenti che irrogano sanzioni di carattere punitivo per il medesimo fatto storico, comprese dunque le sanzioni pecuniarie** comminate dalla Amministrazione finanziaria unitamente al recupero dei tributi evasi ...”.

I giudici del collegio indicano che nella attuale situazione va affermato che “... nel caso di specie (anche a voler mettere in disparte la non identità dei soggetti giuridici attinti dalle due sanzioni - amministrativa quella indirizzata alla società, penale quella patteggiata dal M. -) **non emergono elementi dai quali desumere che le sanzioni applicate alla società si traducano in concreto nella violazione al divieto del bis in idem**, mancando proprio dei presupposti e di quelle condizioni appena illustrate e segnate dalla giurisprudenza elaborata dalla Corte EDU. Né, nella pur lunga difesa articolata in ricorso, la società ha illustrato quel concatenamento di condizioni, per le quali sia possibile identificare nel concreto la violazione del principio del ne bis in idem ...”.

Poi si passa al secondo tema (**confisca e accertamento**) che insorge “... esaminando il ricorso incidentale proposto dall'Amministrazione finanziaria ...” che “... lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 322-ter, c.p., nonché dell'art. 1, comma 144, della L. 24 dicembre 2007, n. 244, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c. Il giudice regionale avrebbe errato nell'accogliere le ragioni della contribuente, laddove riconosciuto che l'importo corrisposto a titolo di confisca dal rappresentante legale della società, a seguito del patteggiamento, doveva scomputarsi dal credito erariale per le annualità 2008/2009, nella misura di € 1.168.717,51. L'Agenzia delle entrate sostiene, al contrario, che **la diversa natura della confisca, sanzionatorio-preventiva e non compensativa del danno patrimoniale, non consentiva la compensazione di fatto attuata ...**”.


La Corte indica senza alcuna ambiguità che il principio è chiaro ovvero “... nella giurisprudenza penale di legittimità, ove il profitto tratto da taluno dei reati sia costituito da denaro, **l'adozione del sequestro preventivo non è subordinata alla verifica che le somme provengano dal delitto e siano confluite nella effettiva disponibilità dell'indagato**, in quanto il denaro oggetto di ablazione deve solo equivalere all'importo che corrisponde per valore al prezzo o al profitto del reato, **non sussistendo alcun nesso pertinenziale tra il reato e il bene da confiscare** (cfr. Cass., n. 21228 del 29.4.2014; SS.UU., n. 31617, 21.7.2015). La Cassazione penale ha affermato che **la nozione di profitto confiscabile va individuata nel vantaggio patrimoniale di diretta derivazione dal reato** (Cass., n. 37556 del 27.9.2007) ...”.

Fatta questa considerazione la Cassazione indica che è stato “... reiteratamente ribadito il principio secondo cui, in tema di reati tributari, **il profitto confiscabile, anche nella forma per equivalente, è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato**. Si è quindi affermato che la confisca dei beni costituenti il profitto o il prezzo di uno dei delitti previsti dal DLgs. n. 74 del 2000, deve essere **sempre disposta nel caso di condanna o di sentenza di applicazione concordata della pena**, secondo quanto stabilito dall'art. 12-bis, comma 2, del menzionato decreto (introdotto dal DLgs. n. 158 del 2015), sostanzialmente riproduttivo dell'art. 1, comma 143, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, abrogato dall'art. 14 del predetto DLgs. n. 158 del 2015...”.

Stabilito questo elemento si giunge alla conclusione ovvero che “... è condivisibile quanto afferma la Procura Generale, che avverte come «**Qualora sia stata disposta la confisca equivalente al debito IVA non assolto dal contribuente, il mantenimento del titolo amministrativo - titolo che rappresenta l'oggetto del processo tributario - in forza del quale tale debito viene recuperato comporta una duplicazione della posta dovuta all'Erario**. In sostanza, un **ingiustificato arricchimento**. Non vale ad escludere una simile conclusione il riconoscimento, pressoché costante da parte della giurisprudenza di legittimità penale, della **natura sanzionatoria della confisca per equivalente**» ...” e di fronte a questa

considerazione appare logica la conclusione per cui “... **non può essere, cioè, riconosciuta all’Erario la pretesa del pagamento di importi già recuperati, se non ammettendo la locupletazione di un credito già soddisfatto, perché corrispondente alla ripetizione di una imposta nel concreto già riscossa ...**”.

---

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole  
**24 ORE**