

Penale Sent. Sez. 3 Num. 20714 Anno 2020

Presidente: ACETO ALDO

Relatore: CORBETTA STEFANO

Data Udiienza: 12/06/2020

SENTENZA

sul ricorso proposto da

██████████, nato a ██████████ il ██████████


avverso la sentenza del 01/07/2019 della Corte di appello di Venezia;

visti gli atti, il provvedimento impugnato ed il ricorso;

sentita la relazione svolta dal consigliere Stefano Corbetta;

udite le conclusioni del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Marilia Di Nardo, che ha concluso chiedendo l'inammissibilità del ricorso;

udite le conclusioni del difensore del ricorrente, Avv. ██████████ del Foro di ██████████ anche in sostituzione dell'avv. ██████████ del Foro di ██████████, che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso



RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, in parziale riforma della pronuncia emessa dal Tribunale di Padova e appellata dall'imputato, la Corte di appello di Venezia dichiarava non doversi procedere nei confronti di [REDACTED] in ordine al delitto di cui all'art. 10-ter d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, quanto agli anni di imposta 2009 e 2010, perché estinto per prescrizione, e rideterminava in quattro mesi di reclusione la pena inflitta quanto alla residua contestazione relativa all'anno 2011, a lui ascritta per non avere versato l'IVA nell'anno di interesse, nei termini di cui alla rubrica, quale legale rappresentante della [REDACTED].

2. Propone ricorso per cassazione il [REDACTED] a mezzo del proprio difensore, deducendo i seguenti motivi:

- travisamento della prova. La Corte di appello – peraltro diversamente dal Giudice di primo grado – avrebbe fondato l'affermazione di responsabilità su due informazioni inesistenti, mai emerse dal compendio processuale: a) che l'imputato, nel 2009, avesse disponibilità economiche e finanziarie per coprire l'esposizione debitoria (quel che, peraltro, la stessa sentenza, in altra parte, negherebbe, affermando che la crisi di liquidità di quell'anno trarrebbe fondamento da una pregressa situazione di sofferenza, senza soluzione di continuità); b) che nel 2009 fosse possibile cedere l'intera partecipazione – e non solo il 25% - che il ricorrente aveva nella controllata turca [REDACTED] ed ottenere un compenso maggiore di quello ottenuto successivamente, vendendo la residua quota del 75%. In forza di queste informazioni inesistenti, la sentenza avrebbe erroneamente riconosciuto il dolo del reato (quanto all'omesso versamento del 2011). Con riguardo alla cessione delle quote, poi, si lamenta (con il quinto motivo "bis") che nessuna prova attesterebbe né l'agevole ed immediata liquidabilità - nel 2009 - del 75% restante, né che la vendita del 25% fosse stata il frutto di una libera ed autonoma scelta del ricorrente.

Il travisamento della prova è denunciato anche con il terzo motivo di ricorso, con il quale si lamenta che la Corte di appello, sempre in punto di dolo, avrebbe impiegato un'ulteriore informazione inesistente agli atti: ossia che le difficoltà economiche del 2011/2012 avrebbero conosciuto le proprie origini in pregresse e consapevoli scelte di politica imprenditoriale, mentre la situazione debitoria con il fisco sarebbe stata sanata già nei mesi precedenti, quando l'Amministrazione finanziaria avrebbe escusso la garanzia concessa alla [REDACTED] dalla [REDACTED] (poi [REDACTED]), estinguendo integralmente l'esposizione verso l'Erario;



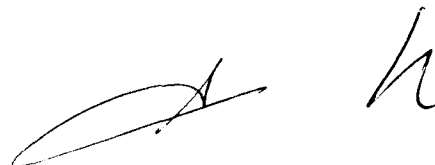
- contraddittorietà della motivazione. La sentenza avrebbe, per un verso, riconosciuto l'esistenza di fattori esterni al ricorrente, a lui non imputabili, che avrebbero impedito il versamento dell'IVA, ma, per altro verso, ravvisato la sussistenza comunque ^{del} dolo. Con riguardo ai crediti vantati e non riscossi, peraltro, con il quinto motivo si lamenta che la Corte territoriale non spiegherebbe per quali ragioni le oggettive difficoltà di incasso non avrebbero potuto giustificare o scusare l'omesso versamento dell'imposta, così rendendo la motivazione ulteriormente viziata;

- sempre in punto di elemento soggettivo del reato, si lamenta poi un profilo di illogicità manifesta (motivi quarto e quinto). La Corte di appello avrebbe, da un lato, negato che il ricorrente avesse posto in essere condotte finalizzate ad ottenere liquidità per far fronte al debito IVA, ma, dall'altro, riconosciuto la garanzia dallo stesso prestata su un proprio immobile. La sentenza, in particolare, non avrebbe considerato che l'ipoteca sarebbe stata prestata a un istituto bancario per garantire il rientro da un fido concesso, così assicurandosi quella disponibilità finanziaria per proseguire l'attività e tentare di adempiere all'obbligazione tributaria; sarebbe stato realizzato, quindi, un sacrificio patrimoniale personale, in questi termini non praticabile verso l'Erario, del quale, tuttavia, la Corte d'appello non avrebbe tenuto conto. Così come, peraltro, non avrebbe valutato che al 31 dicembre 2012 nessun bene personale sarebbe stato più disponibile in quest'ottica, avendo il Grosselle vincolato l'unico che aveva;

- con il diffuso sesto motivo, poi, si lamenta l'apparenza e l'illogicità della motivazione con riguardo all'esimente della forza maggiore, negata dalla pronuncia di appello. L'istruttoria avrebbe provato, ad avviso del ricorrente, che il prezzo della citata cessione del 25% di quote della "██████████" sarebbe stato impiegato per provvedere ai pagamenti rateali dei debiti fiscali; contrariamente a quanto sostenuto nella sentenza, il (██████████), quindi, avrebbe privilegiato l'adempimento delle obbligazioni tributarie;

- erronea applicazione dell'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000. La Corte di appello avrebbe, da un lato, valorizzato dati processuali inesistenti e, dall'altro, omesso di valutare plurime circostanze di fatto - ampiamente riportate nel gravame (e nel ricorso, pagine 31-35) - che escluderebbero la sussistenza del dolo del reato in questione; con la precisazione, peraltro, che mentre i dati riportati in sentenza si riferirebbero alle annualità 2009/2010, ormai estinte, quelli non esaminati atterrebbero proprio al periodo 2011/2012, risultando quindi necessari per l'esame dell'imputazione residua;

- erronea esclusione del *ne bis in idem*. Il Collegio, nell'applicare i criteri convenzionali e costituzionali in materia, avrebbe valutato esclusivamente il



legame cronologico tra i procedimenti (penale e tributario) e la proporzionalità della sanzione, non anche il coordinamento probatorio tra le due istruttorie e l'eventuale diversità delle due sanzioni, ossia se le stesse perseguano scopi diversi ma complementari.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso – pressoché interamente incentrato sulla contestazione, sotto plurimi profili, dell'elemento soggettivo del reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 - risulta manifestamente infondato.

2. Prima di esaminare il merito delle singole doglianze, appare utile premettere alcune considerazioni in relazione al delitto previsto dall'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000 alle luce delle argomentazioni sviluppate dalle Sezioni Unite di questa Corte di legittimità nella sentenza n. 37424 del 28/03/2013, dep. 12/09/2013, Romano.

2.1. Nella motivazione di quell'importante decisione, mai sconfessata sul punto, le Sezioni Unite hanno operato una approfondita disamina dell'elemento soggettivo del delitto in esame (par. 6), osservando che, mentre molte delle condotte penalmente sanzionate dal d.lgs. n. 74 del 2000, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà non emerge dal testo dell'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, che è punito a titolo di dolo generico, per la cui integrazione è, perciò, sufficiente la consapevolezza, in capo all'agente, di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato, consapevolezza che deve investire anche la soglia di punibilità, la quale, contribuendo a definirne il disvalore, è un elemento costitutivo del fatto.

Le Sezioni Unite hanno precisato che "la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di Euro cinquantamila, entro il termine lungo previsto. Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili. Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione



su scala annuale. Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta (protrattasi, in sede di prima applicazione della norma, nella seconda metà del 2006) di non far debitamente fronte alla esigenza predetta”.

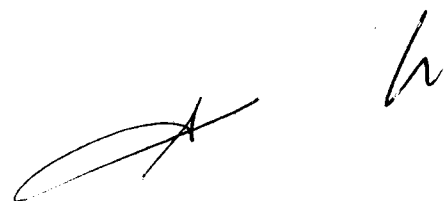
2.3. Si tratta di un'interpretazione pianamente in linea con quanto costantemente affermato da questa Corte di legittimità in relazione alla fattispecie parallela di cui all'art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 2000, secondo cui, di regola, non essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non far debitamente fronte all'esigenza predetta (Sez. 3, n. 37528 del 12/06/2013 - dep. 13/09/2013, Corliano, Rv. 257683).

Ciò non significa che, in astratto, siano possibili casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato - in cui possa invocarsi l'assenza del dolo o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria.

È tuttavia necessario che siano assolti precisi oneri di allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, devono investire non solo l'aspetto circa la non imputabilità al sostituto d'imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe interessato l'impresa, ma anche che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (Sez. 3, n. 20266 del 08/04/2014 - dep. 15/05/2014, Zanchi, Rv. 259190; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013 - dep. 04/02/2014, Mercurtello, Rv. 258055).

Occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014; Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014, Tonti Sauro; Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013, Mercurtello, Rv. 258055; Sez.3, n. 43599 del 09/09/2015, dep.29/10/2015, Rv. 265262).

3. Venendo ora al primo motivo, ritiene la Corte che l'impugnata sentenza non abbia fatto alcun uso di "informazioni probatorie inesistenti", come invece ripetutamente affermato nel corso dell'ampia doglianza.

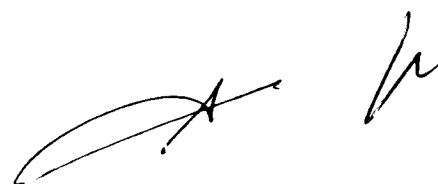


4. Quanto, innanzitutto, alla disponibilità in capo al [REDACTED] – nell'anno 2009 - di mezzi economico-patrimoniali propri, tali da consentirgli di far fronte al pagamento dell'IVA, la stessa è stata congruamente tratta in sentenza dalla più volte citata cessione del 25% delle quote della controllata "[REDACTED]", avvenuta nello stesso anno, che aveva consentito al ricorrente di ottenere la somma di 780.000 euro (somma, peraltro, superiore all'IVA dovuta per il 2009, pari a 446.000 euro circa); la disponibilità di risorse proprie, ancora, è stata poi ricavata dall'aver il ricorrente inteso allora cedere soltanto una parte del "pacchetto" di cui era titolare, nella misura citata, così mantenendo il residuo 75% delle quote, che soltanto nel 2012 avrebbe venduto.

Tanto riportato, non si ravvisa dunque la contraddizione che l'impugnazione lamenta, laddove evidenzia che la sentenza avrebbe riconosciuto queste disponibilità, ma, al contempo, avrebbe riferito di una lunga crisi di liquidità sin da anni precedenti al 2009 e senza soluzione di continuità; sul punto, infatti, basti osservare che la prima affermazione della Corte di appello si riferisce al patrimonio *personale* del [REDACTED], mentre l'altra al patrimonio *sociale*, non potendosi dunque sovrapporre i due ambiti, come invece si legge nel ricorso.

Allo stesso modo, puramente ipotetiche e non ammissibili in questa sede risultano le considerazioni difensive sulle ragioni della limitata cessione del 25% delle quote nell'anno 2009; non appare più che mera congettura, infatti, sostenere che, forse, la dismissione dell'intera partecipazione in quell'anno non sarebbe stata possibile, od agevole, od immediata, così come affermare che la dismissione del solo 25% non sarebbe stata, forse, "il frutto di una libera e autonoma scelta del [REDACTED].

5. Illazioni, dunque, e non è dato sapere neppure se proposte innanzi alla Corte di merito; la quale, in ogni caso, ha sviluppato un argomento del tutto congruo e fondato su un dato oggettivo, ossia che nel 2009 – in presenza di una crisi di liquidità che avrebbe comportato il mancato pagamento dell'IVA già per quell'esercizio – il ricorrente aveva inteso vendere soltanto un quarto della propria partecipazione, ricavandone la somma di 780.000 euro, trattenendo la residua che, ragionevolmente, se venduta, avrebbe allora ampiamente consentito il pagamento dell'imposta. Muovendo da questo dato, dunque, avrebbe costituito onere difensivo dimostrare che, già nel 2009, il ricorrente avesse cercato di cedere l'intera quota, non riuscendovi per causa a lui non riferibile; l'asserzione difensiva sul punto, infatti, risulta del tutto assertiva e, peraltro, si riferisce soltanto al periodo corrente dal 2010 in poi.



6. Ancora sul punto, poi, il ricorso lamenta più volte che la Corte di merito avrebbe accertato che, qualora l'intero pacchetto fosse stato ceduto nel 2009, il ricavo conseguibile per il residuo 75% sarebbe stato superiore a quello poi ottenuto nel 2012. Ebbene, si tratta di un argomento privo di effettivo rilievo, atteso che la sentenza, nel relativo passaggio, si è limitata ad affermare – con argomento oggettivo e non contestato – che il [REDACTED] aveva voluto allora cedere soltanto il 25% delle proprie quote, trattenendo il restante fino al 2012; ciò a prescindere dal fatto che tale ultima vendita avesse consentito un minor guadagno (circostanza in fatto che questa Corte non può certo sindacare), trattandosi di un elemento del tutto irrilevante, marginale e *ad colorandum* nel ragionamento espresso dalla sentenza (la maggior frazione ceduta "oltretutto deprezzata rispetto a quanto avrebbe potuto ricavarne nel 2009").

In forza di queste prime considerazioni, quindi, la sentenza ha concluso – in adesione al costante indirizzo di legittimità – che emergeva palese il dolo del delitto contestato, atteso che il ricorrente, pur potendo acquisire liquidità per versare l'IVA, anche con sacrificio personale, aveva operato in senso diverso, monetizzando soltanto una minor parte delle proprie disponibilità e trattenendo a sé la maggiore.

7. L'esistenza di disponibilità proprie, e la scelta di non impiegarle per il pagamento dell'IVA, è stata poi ricavata anche da un ulteriore elemento di fatto, sul quale ancora molto si diffonde il ricorso: l'ipoteca in favore di un istituto di credito. A questo riguardo, ritiene il Collegio che non possa ravvisarsi il "difetto di coordinamento", che il ricorso lamenta, tra questo dato e la riconosciuta (in sentenza) mancanza di condotte finalizzate ad ottenere liquidità per pagare il debito tributario, emergendo tra i due elementi – per contro – un nesso non manifestamente illogico: la Corte di appello, infatti, proprio a conferma dell'omesso versamento dell'imposta quale precisa scelta imprenditoriale (volta, piuttosto, a consentire alla società di proseguire l'attività), e quindi del dolo, ha sottolineato che l'ipoteca volontaria era stata costituita nell'agosto 2010 a favore di un istituto di credito, senza dunque nessun beneficio per l'Erario.

In senso contrario, peraltro, non possono valere le considerazioni difensive secondo le quali tale garanzia non avrebbe potuto esser prestata direttamente all'amministrazione e, comunque, sarebbe stata volta ad assicurare il rientro (da parte della società) dal fido in precedenza ottenuto, "così assicurando la disponibilità finanziaria in capo al medesimo soggetto giuridico, il quale ha potuto così proseguire la propria attività nel tentativo di conseguire ricavi e di produrre utili necessari ad adempiere l'obbligazione tributaria"; queste considerazioni, infatti, costituiscono un argomento proprio del solo giudizio di

merito, ed in nessun modo possono scalfire la motivazione della sentenza, che – si ribadisce – ha ulteriormente valorizzato, nell’ottica della sussistenza del dolo, un’operazione finanziaria dalla quale ha pacificamente tratto beneficio soltanto un credito privato (l’istituto di credito), senza alcun apporto in termini di IVA.

Nessun sacrificio personale dell’amministratore in favore della società, dunque, ma (ancora) l’espressione di una specifica politica imprenditoriale, come evidenziato dalla Corte di merito, volta a salvaguardare l’operatività dell’ente anche a spese del debito erariale. Quel che, da ultimo sul punto, esclude poi ogni efficacia alla considerazione conclusiva del quarto motivo di ricorso, secondo la quale nel 2011/2012 il [REDACTED] sarebbe stato impossibilitato a reperire “nuova finanza” in favore della società, per aver già sacrificato il proprio patrimonio; la condotta omissiva dell’anno di imposta 2011, infatti, deve esser letta – come correttamente operato dalla Corte di appello – in stretto legame con le analoghe condotte degli anni precedenti, risultando le stesse legate alle medesime scelte imprenditoriali e, dunque, fonte di analogo giudizio di responsabilità penale, a prescindere dall’avvenuta declaratoria di prescrizione per talune di esse.

8. La sentenza impugnata, d’altronde, ha richiamato anche altri capitoli della situazione economico-finanziaria della società al tempo, sottolineando come la stessa vantasse posizioni creditizie non onorate, anche nei confronti di importanti clienti; ebbene, pur al riguardo non si ravvisa alcuna contraddizione nel ragionamento espresso, come invece lamentato, ben potendo questo elemento conciliarsi con il riconosciuto dolo del reato. La Corte di appello, infatti, ha sì evidenziato tali crediti, ma – con argomento in fatto, non censurabile in questa sede – ha loro assegnato un ruolo di “ulteriore ma non esclusiva fonte di sofferenza economica”, atteso che la situazione risultava già compromessa nel 2008 ed alla stessa il ricorrente non aveva fatto fronte – quanto al debito erariale – in forza delle scelte imprenditoriali sopra più volte riportate.

Negli stessi termini, peraltro, non può condividersi neppure l’affermazione del ricorso (“primo” motivo n. 5) secondo cui la sentenza non avrebbe spiegato come la difficoltà nella riscossione dei crediti non potesse giustificare l’integrale adempimento dell’IVA, costituendo onere della difesa – apparentemente non adempiuto nella sede di merito – dimostrare che, qualora l’intero monte crediti fosse stato onorato in tempo, l’IVA sarebbe stata correttamente versata, nonostante i citati comportamenti espressivi del dolo del reato.

9. Ancora esente da vizi risulta la sentenza con riguardo a un ulteriore significativo passaggio, più volte richiamato nel ricorso: quello relativo al sorgere

della crisi di liquidità, che l'impugnazione nega risalire ad epoche precedenti il 2009. Sul punto, la Corte ritiene necessaria una duplice considerazione.

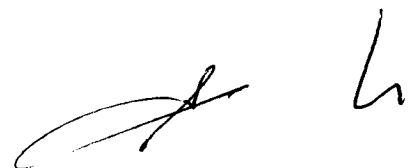
9.1. In primo luogo, la questione attiene esclusivamente al giudizio di merito, risultando inammissibile in questa sede, laddove dunque deve confermarsi la pronuncia in esame, perché sostenuta da corretto e logico argomento; con il quale, in particolare, il Collegio di appello – in forza di prove testimoniali – ha legato la pesante situazione debitoria della "██████████" ad ingenti spese sostenute in anni passati, già per avviare la società, con sorgere di un successivo debito erariale che, ad un certo punto, l'Agenzie delle Entrate aveva rateizzato, salvo poi revocare (nel 2009) tale modalità di pagamento, così accentuando una crisi già in atto.

9.2. Di seguito, e proprio a quest'ultimo riguardo, non può condividersi la consequenziale considerazione difensiva secondo la quale, nel 2009, l'esposizione debitoria della società con il fisco sarebbe stata giù chiusa, così peraltro evidenziandosi la scelta del ricorrente di privilegiare l'adempimento delle obbligazioni tributarie piuttosto che onorare crediti diversi.

Premessa, anche sotto tale profilo, la natura fattuale della circostanza indicata, propria della sola fase di cognizione e qui non verificabile, ritiene comunque la Corte che la deduzione non possa esser accolta: è lo stesso ricorso, infatti, a specificare che, proprio in esito alla revoca della rateizzazione del pregresso debito tributario (a conferma di una situazione passiva ben anteriore al 2009), l'Agenzia delle Entrate aveva preteso il pagamento dell'intero, cui aveva fatto fronte ██████████ (poi, ██████████) in forza di una garanzia in precedenza concessa. A partire da quel momento, quindi, era sì (asseritamente) venuto meno il debito verso l'Erario, ma ne era sorto uno verso la garante, cui la società avrebbe dovuto far fronte (come espressamente confermato dal ricorso, a pag. 35, lett. g).

10. Infondato, poi, risulta il ricorso anche in punto di esimente della forza maggiore, sul quale ancora la sentenza impugnata appare immune da vizi logici e giuridici.

10.1. La Corte di appello, in particolare, ha richiamato la costante giurisprudenza di legittimità, sopra indicata, in forza della quale l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto.



10.2. Tanto premesso, la sentenza ha sottolineato l'insussistenza di tali caratteri esimenti, evidenziando che - in ragione degli elementi in fatto già sopra richiamati - il mancato versamento dell'IVA doveva esser addebitato in via esclusiva, o comunque decisiva, ad una espressa scelta imprenditoriale, volta a mantenere in vita la società. Quel che, peraltro, non può esser superato dalla considerazione di cui al sesto motivo di ricorso, secondo la quale il ricavo della cessione del 25% delle quote [redacted] sarebbe stato impiegato per pagare le rate del pregresso debito tributario, ad evidenziare la volontà del [redacted] di privilegiare il fisco; come congruamente affermato dalla Corte di appello, infatti, se questo fosse stato davvero l'intento dell'imprenditore, la vendita delle quote non si sarebbe arrestata alla limitata misura richiamata, ma ne avrebbe coinvolto una parte maggiore, se non l'intero. E senza tacere, peraltro, che il riferimento (da fonte testimoniale) all'impiego del ricavato della cessione di quote per far fronte alle rateizzazioni, sembra invero riferirsi non al debito tributario, ma a quello citato con "[redacted]", come si evince dal punto b), pag. 33 del ricorso.

11. Del tutto infondato, infine in punto di responsabilità, appare poi il settimo motivo, con il quale sono elencati argomenti del gravame che la Corte di appello non avrebbe valutato, omettendo ogni motivazione al riguardo.

La sentenza impugnata, infatti, ha esaminato - espressamente od implicitamente - tutti gli elementi in fatto che il motivo riporta, come sopra evidenziato, tra i quali: a) i tentativi di vendita del 75% delle quote [redacted] [redacted] solo in epoca successiva al 2009; b) il pagamento del pregresso debito tributario da parte di "[redacted]"; c) il piano di rateizzazione successivamente concordato tra "[redacted]" e quest'ultima; d) la cessione del 25% di quote della "[redacted]"; e) l'ipoteca del 2010 nei confronti dell'istituto bancario. Elementi che - con argomento del tutto congruo e privo di illogicità manifeste - la sentenza ha posto a fondamento della pronuncia di condanna, risultando pertanto residuali - perché non certo decisive, neppure in punto di dolo - ulteriori emergenze dedotte, come i successivi pagamenti di somme ad "Equitalia s.p.a.", all'Agenzia delle Entrate o a [redacted] da parte del [redacted] così come la mancata percezione di compensi o dividendi dalla [redacted] sempre ad opera del ricorrente, negli anni di interesse.

12. Da ultima, la questione del *bis in idem*.

Il ricorrente oblitera un elemento dirimente, ossia la diversità di soggetti destinatari in un caso della sanzione tributaria (la società), nell'altro della sanzione penale (il [redacted] quale persona fisica)

12.1. E' ben vero che 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 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).

12.2. 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^a 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.

12.3. Orbene, 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.

13. 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 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

Così deciso il 12/06/2020.