



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE V CIVILE**

*Oggetto: Divieto di bis in idem in materia tributaria  
- Presupposti - Ambito di applicazione.*

23272.18

composta dai signori magistrati:

<b>Biagio Virgilio</b>	<b>presidente</b>
<b>Giuseppe Fuochi Tinarelli</b>	<b>consigliere</b>
<b>Angelina-Maria Perrino</b>	<b>consigliere relatore</b>
<b>Paolo Catalozzi</b>	<b>consigliere</b>
<b>Giancarlo Triscari</b>	<b>consigliere</b>

R.G.N. 7192/17  
UD. 18.6.18

Car. 23272

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

982  
2018  
sul ricorso iscritto al numero 7192 del ruolo generale dell'anno 2017, proposto

**da**

**Berghella Giuseppe**, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al ricorso, dall'avv. Viviana Fedon, presso lo studio della quale in Milano, alla via Panzacchi, n. 6, elettivamente si domicilia

**-ricorrente-**

**contro**

**Agenzia delle entrate**, in persona del direttore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

**-controricorrente-**

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata in data 14 settembre 2016, n. 4618/2016;

udita la relazione sulla causa svolta alla pubblica udienza in data 18 giugno 2018 dal consigliere Angelina-Maria Perrino; udito il pubblico ministero, in persona del sostituto procuratore generale Paola Mastroberardino, che ha concluso per il rigetto del ricorso; sentita per il ricorrente l'avv. Viviana Fedon.

### **Fatti di causa.**

Si legge nella sentenza impugnata che a seguito di verifiche e controlli svolti nei confronti di società appartenenti al gruppo Mithos, nell'ambito del quale Giuseppe Berghella ricopriva un ruolo apicale, e successivamente all'avvio di un procedimento penale in seno al quale il contribuente era stato imputato, in concorso con altri, per aver realizzato una frode volta all'evasione fiscale, l'Agenzia delle entrate emise nei suoi confronti un avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2007. Con l'avviso l'Ufficio accertò, in esito all'esame delle movimentazioni bancarie dei conti dei quali Berghella era titolare presso diversi istituti bancari, scaturito dall'omissione della dichiarazione dei redditi, un maggior reddito diverso e irrogò la sanzione amministrativa pecuniaria unica per dichiarazione infedele.

Giuseppe Berghella impugnò l'avviso e ne ottenne l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, perché non era stato preceduto dall'instaurazione del contraddittorio.

Di contro, quella regionale ha accolto l'appello dell'Agenzia.

Al riguardo, il giudice d'appello ha escluso la necessità del contraddittorio endoprocedimentale, in adesione all'indirizzo espresso dalle sezioni unite di questa Corte con sentenza n. 24823/15; ha sottolineato, quanto alla contestazione della ritualità della notifica dell'avviso, che il contribuente ha regolarmente ritirato l'atto; ha valutato l'avviso dettagliatamente motivato, sia pure *per relationem*; ha ritenuto non superata la presunzione



legale scaturente dall'esame delle movimentazioni bancarie e, infine, ha escluso qualsivoglia violazione del divieto del *bis in idem*, in considerazione della diversità dei presupposti della pretesa fiscale e della differenza tra la fattispecie sanzionata sul piano tributario, consistente nell'omessa dichiarazione dei redditi per l'anno 2007, e quella penalmente rilevante.

Contro questa sentenza propone ricorso il contribuente per ottenerne la cassazione, che affida a otto motivi, cui l'Agenzia replica con controricorso.

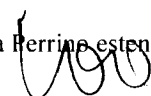
### **Ragioni della decisione.**

1.- Con *i primi tre motivi di ricorso*, da esaminare congiuntamente, perché concernenti la medesima censura, il contribuente denuncia ex art. 360, 1° comma, n. 3, c.p.c.:

- la violazione e falsa applicazione dell'art. 6, 2° comma, dell'art. 10, 1° comma e dell'art. 12, 7° comma, della l. n. 212/00, dell'art. 38, 7° comma, del d.P.R. n. 600/73, dell'art. 32, 1° comma, n. 2, del d.P.R. n. 600/73, nonché degli artt. 97 e 111 Cost., là dove il giudice d'appello ha ritenuto insussistente l'obbligo di contraddittorio preventivo anche in caso di svolgimento di indagini finanziarie (*primo motivo*);

- la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 della CEDU, dell'art. 41, § 2 e dell'art. 6 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, là dove la Commissione tributaria regionale ha reputato inesistente l'obbligo del contraddittorio preventivo, in violazione dei principi fondamentali sanciti dal diritto dell'Unione europea in tema di collaborazione tra le parti, di rispetto del principio di proporzionalità e di adeguata motivazione degli atti amministrativi, nonché del diritto di difesa (*secondo motivo*);

- la violazione e falsa applicazione degli artt. 3, 24, 53, 97, 111 e 117 della Costituzione e dell'art. 1 della l. n. 241/90, là dove il giudice d'appello ha violato e comunque falsamente applicato i principi d'imparzialità, collaborazione e buona fede della



pubblica amministrazione, nonché quello di economia processuale (*terzo motivo*).

La complessiva censura proposta è infondata.

Le sezioni unite di questa Corte (con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 28423) hanno già fornito ampia risposta al riguardo, allorquando hanno stabilito che, differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto; in tema di tributi non armonizzati, l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito. E, nel farlo, hanno esaminato i parametri costituzionali, veicolo altresì di rilevanza di quelli convenzionali, e hanno rimarcato altresì lo scarso peso della legge n. 241/90, chiamata a regolare il procedimento amministrativo, con salvezza della specialità di quello tributario.

1.1.- Va inoltre ribadito, con riferimento ai parametri unionali invocati in ricorso, che l'art. 51, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione /europea prevede che le disposizioni di essa si applicano agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione; e l'art. 6, paragrafo 1, del TUE, al pari dell'art. 51, paragrafo 2, della Carta, precisa che le disposizioni di questa non estendono in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati (v. Corte giust., ordinanze del 14 aprile 2016, Târșia, causa C-328/15, punto 23, e 10 novembre 2016, Pardue, causa C-321/16, punto 18).

I diritti fondamentali garantiti \_\_\_\_\_ nell'ordinamento giuridico dell'Unione si applicano in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non al di fuori di esse.

E la nozione di «*attuazione del diritto dell'Unione*», contemplata dall'art. 51 della Carta, richiede l'esistenza di un collegamento di una certa consistenza, che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza indirettamente esercitata da una materia sull'altra (sentenza del 6 ottobre 2016, Paoletti e a., causa C-218/15, punto 14, nonché giurisprudenza ivi citata).

1.2.- Per stabilire se una normativa nazionale rientri nell'attuazione del diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 51 della Carta, occorre verificare, tra le altre cose, se essa abbia lo scopo di attuare una disposizione del diritto dell'Unione, quale sia il suo carattere e se essa persegua obiettivi diversi da quelli contemplati dal diritto dell'Unione, anche se è in grado di incidere indirettamente su quest'ultimo, nonché se esista una normativa di diritto dell'Unione che disciplini specificamente la materia o che possa incidere sulla stessa (sentenze del 6 marzo 2014, Siragusa, causa C-206/13, punto 25, 10 luglio 2014, Julián Hernández e a., causa C-198/13, punto 37 e ord. 7 settembre 2017, cause C-177 e 178/17, s.a.s. Demarchi e Garavaldi).

1.3.- Sono quindi inapplicabili i diritti fondamentali dell'Unione a una normativa nazionale, per il fatto che le disposizioni dell'Unione nella materia in questione non impongono alcun obbligo agli Stati membri in relazione alla situazione oggetto del procedimento principale (sentenza del 6 marzo 2014, Siragusa, causa C-206/13, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

1.4.- Ed è questa, appunto, la situazione che ricorre nel caso in esame, in cui il procedimento di accertamento delle imposte dirette esula dall'ambito della competenza dell'Unione.



La censura va per conseguenza respinta.

2.- Col *quarto, col quinto e col sesto motivo di ricorso*, che pure vanno esaminati congiuntamente, perché concernenti la medesima censura, il contribuente lamenta:

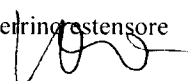
- ex art. 360, 1° comma, nn. 4 e 3, c.p.c., la motivazione apparente della sentenza impugnata, nonché la violazione degli artt. 112 e 132 c.p.c., dell'art. 32 del d.P.R. n. 600/73, dell'art. 2215 c.c. e dell'art. 2697 c.c., perché non sarebbe possibile comprendere l'*iter* logico seguito dal giudice d'appello a sostegno della decisione, e, in particolare, le ragioni per le quali è stata giudicata insufficiente o comunque inidonea la documentazione giustificativa prodotta dal contribuente (*quarto motivo*);

- ex art. 360, 1° comma, nn. 5 e 3, l'omesso esame di punti decisivi e la violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla valutazione d'inidoneità della documentazione giustificativa adottata in relazione all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2007 (*quinto motivo*);

- ex art. 360, 1° comma, nn. 5 e 3, l'omesso esame di fatti decisivi e la violazione e falsa applicazione di legge in relazione alla mancanza d'illustrazione delle ragioni in base alle quali la documentazione giustificativa delle movimentazioni bancarie è stata giudicata insufficiente o comunque inidonea a superare la presunzione fissata dall'art. 32 del d.P.R. n. 600/73 (*sesto motivo*).

La complessiva censura è inammissibile, alla luce del testo novellato dell'art. 360, 1° comma, n. 5, c.p.c., al quale era soggetta *ratione temporis* l'impugnazione della sentenza, depositata in data 14 settembre 2016.

2.1.- Questa Corte ha al riguardo già avuto molteplici occasioni di chiarire (per tutte, si vedano Cass., sez. un., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054 e 13 settembre 2017, n. 21195) che la riformulazione di questa disposizione dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come



riduzione al «*minimo costituzionale*» del sindacato di legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella «*mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico*», nella «*motivazione apparente*», nel «*contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili*» e nella «*motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile*», esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di «*sufficienza*» della motivazione.

2.2.- Il che non ricorre nel caso in esame, in cui il giudice d'appello ha dato conto delle ragioni a sostegno del proprio convincimento, là dove ha stabilito che la prova contraria non è stata raggiunta dal contribuente <<...*non avendo l'appellato fornito idoneo riscontro dell'allegazione difensiva secondo cui i bonifici riguarderebbero restituzioni di un'anticipazione effettuata alla Maranghino s.r.l. della quale era socio*>>.

2.3.- La censura in questione, in definitiva, si traduce in una denuncia d'insufficienza di motivazione, inibita dalla novella.

3.- Inammissibile è altresì il *settimo motivo di ricorso*, proposto ex art. 360, 1° comma, nn. 4, 5 e 3, c.p.c., col quale il contribuente lamenta la violazione ed erronea applicazione e falsa applicazione dell'art. 12, 7° comma, e dell'art. 7 della l. n. 212/00, dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/73, degli artt. 2215 e 2697 c.c., degli artt. 112 e 132 c.p.c., in quanto non sarebbe possibile comprendere quale sia stato l'*iter* seguito dalla Commissione per ritenere adeguatamente motivato l'avviso di accertamento alla luce dei riscontri forniti da Berghella.

Col motivo in questione difatti il contribuente si duole della valutazione d'irrilevanza delle proprie eccezioni e allegazioni.

3.1.- Ma queste considerazioni afferiscono a un piano logicamente e cronologicamente successivo a quello della motivazione dell'avviso, che concerne l'allegazione della giustificazione della pretesa impositiva, ossia a quello della prova della pretesa.

4.- Con l'ottavo motivo di ricorso, infine, il contribuente denuncia, ex art. 360, 1° comma, n. 3, c.p.c., la violazione dei principi della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, nonché della Costituzione, con riguardo ai canoni del giusto processo e della sua durata, nonché a quello di non essere giudicati o puniti due volte per lo stesso fatto, là dove il giudice d'appello ha rimarcato la diversità dei presupposti della pretesa fiscale rispetto a quelli dell'azione penale promossa.

4.1.- Va premesso che la questione acquista rilievo solo ed esclusivamente con riguardo alla pretesa sanzionatoria, e non già a quella impositiva.

Il divieto del *bis in idem* invocato dal contribuente postula difatti che egli sia stato sottoposto a processo penale e che gli sia stata irrogata un'ulteriore misura anch'essa finalizzata alla punizione del medesimo fatto, per conseguire effetti deterrenti; ulteriore misura, la quale, in base ai criteri elaborati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo nella storica sentenza 23 novembre 1976, relativa al caso Engel, costantemente seguiti dalla giurisprudenza, anche costituzionale (vedine il richiamo, da ultimo, in Corte cost. 2 marzo 2018, n. 43; per l'applicazione che ne fa la giurisprudenza amministrativa, cfr., tra varie, Cons. Stato 22 novembre 2017, n. 5420; in tema, anche Cass., sez. un., 18 aprile 2018, n. 9558), di là dalla qualificazione giuridica operata dalla legislazione nazionale, sia da ritenere di natura penale per la gravità delle conseguenze da essa derivanti.

Il che ovviamente non si confà alla pretesa impositiva, con la quale l'amministrazione finanziaria si limiti a recuperare l'imposta non versata.

4.2.- Anche così circoscritto, il motivo si rivela infondato. E ciò perché non può trovare applicazione il divieto di *bis in idem*, per la ragione che, in base all'accertamento contenuto in sentenza, manca l'*idem*, ossia la medesimezza del fatto.

Anche da ultimo la Corte Edu (grande camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia) ha ribadito la centralità del giudizio di comparazione fondato sui fatti e non già su un esame formale degli elementi costitutivi dell'illecito.

A ridosso di questa sentenza, la Corte costituzionale, nel dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui esclude-va che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussiste un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e il reato per cui è iniziato il nuovo procedimento penale, ha specificato che l'identità del fatto sussiste quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona (Corte cost. 21 luglio 2016, n. 200; a medesime conclusioni era giunta anche con la sentenza 30 aprile 2008, n. 129; conf., Cass. pen. 6 febbraio 2015, A., e 7 marzo 2014, Tanzi).

In questa prospettiva, il fatto è l'accadimento materiale, sia pure frutto di un'addizione di elementi la selezione dei quali è condotta secondo criteri normativi, al netto, ha successivamente sottolineato la Corte di giustizia, dell'elemento psicologico (Corte giust., grande sezione, 20 marzo 2018, causa C-524/15, Menci, punto 38).

E ciò è conforme, ha proseguito la Corte costituzionale, ai principi del diritto convenzionale, perché la Convenzione europea

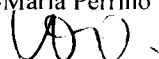
impone sì agli Stati membri di applicare il divieto di *bis in idem* in base a una concezione naturalistica del fatto, ma non di restringere quest'ultimo nella sfera della sola azione od omissione dell'agente. Di qui l'esclusione della fondatezza del primo profilo di contrasto individuato dal giudice *a quo* tra l'art. 649 c.p.p. e la normativa interposta convenzionale, proprio perché entrambe recepiscono il criterio *dell'idem factum*.

4.3.- E allora nel caso in esame la medesimezza del fatto non può che essere esclusa, in base alla ricostruzione che si fornisce in sentenza, in cui si dà conto che l'imputazione penale era calibrata su un "*disegno fraudolento volto all'evasione fiscale*", laddove la sanzione tributaria era stata irrogata a norma dell'art. 1, 2° comma, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che sanziona la dichiarazione infedele.

Si consideri, sul punto, che, in base alla giurisprudenza penale di questa Corte (si veda, in particolare, Cass. pen., sez. III, 9 febbraio 2016, n. 28226, Disparra), in materia di reati tributari, il carattere residuale del reato di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del d.lgs. n. 74 del 2000, ne esclude il concorso con il delitto di frode fiscale, previsto dall'art. 2 del medesimo decreto.

Difatti, gli elementi costitutivi della fattispecie di "dichiarazione infedele" sono –soltanto– l'omessa dichiarazione di elementi attivi o la mera indicazione di elementi passivi fittizi, sicché essa sostanzia un'ipotesi delittuosa di minore offensività per l'amministrazione finanziaria, perché di più agevole accertamento rispetto alle dichiarazioni fraudolente, che presentano maggiore complessità sul piano degli elementi costitutivi.

Di contro, far rientrare l'ipotesi di dichiarazione fraudolenta prevista dall'art. 2 del d.lgs. n. 74/00 nella diversa fattispecie di mera dichiarazione infedele <<*configurerebbe un sistema sanzionatorio penale tributario manifestamente irrazionale*>> (così Cass. pen., sez. III, 10 ottobre 2011/19 gennaio 2012, n. 2156,



Iossa e altri).

È quindi evidente la mancanza di corrispondenza storico-naturalistica, della quale dà atto la sentenza impugnata, con accertamento che la deduzione del vizio di motivazione non riesce a scalfire, per le medesime ragioni già esposte *sub* 2.

4.4.- Il motivo va quindi respinto.

5.- In definitiva, il ricorso va rigettato e le spese seguono la soccombenza.

Sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R.n. 115/02.

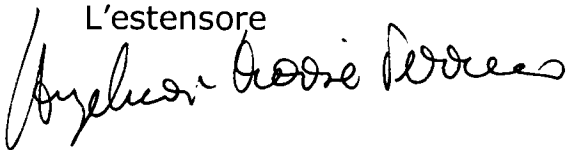
**Per questi motivi**

rigetta il ricorso e condanna il contribuente a pagare le spese di lite, che liquida in euro 18.000,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Dichiara la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/02.

Così deciso in Roma, il 18 giugno 2018.

L'estensore



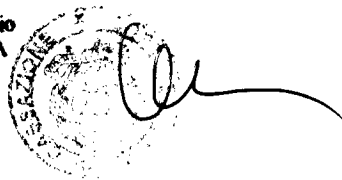
Il presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
18 SET 2018



27 SET 2018  
Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONE



Il Funzionario Giudiziario  
Marcello BARAGONE