

N 6515/2013 R.G.N.R.

N 2169/15 R.G. Dib.



## TRIBUNALE DI REGGIO EMILIA

### ORDINANZA

Il Giudice, visti gli atti, sentite le parti,

Premesso che

- la difesa degli imputati ha chiesto in via gradata, in relazione alla contemporanea pendenza di procedimento penale e amministrativo per i medesimi fatti oggetto della imputazione, di procedimento amministrativo tributario sanzionatorio, in via alternativa e/o gradata: a) la disapplicazione delle norme interne contrastanti a suo dire con la CEDU; b) di sollevare questione di costituzionalità dell'art. 649 c.p.p. nella parte in cui non prevede la possibilità di dichiarare il non doversi procedere; c) di sospendere il procedimento penale in corso per la contemporanea pendenza di procedimento amministrativo tributario;
- il PM ha chiesto il rigetto delle istanze.

Osserva quanto segue.

La questione della applicazione del principio del ne bis in idem al rapporto tra illeciti amministrativi tributari ed illeciti penali è divenuta di recente di stretta attualità ed è particolarmente discussa, specie a seguito dell'evoluzione della Giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, in relazione all'art. 7 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (di seguito rispettivamente Corte EDU e CEDU) e della Giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in relazione all'art. 50 del Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

Non ignora il Tribunale che l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione, in materia di reati tributari, ha escluso la sussistenza di una violazione del bis in idem, pronunciandosi peraltro con riferimento al delitto di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74/2000 e con riferimento al parallelo illecito di cui all'art. 13 del d.lgs. 471/1997: ha affermato infatti che "pur nella comunanza di una parte dei presupposti (erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite) e della condotta (omissione di uno o più versamenti mensili dovuti), gli elementi costitutivi dei due illeciti divergono in alcune componenti essenziali, rappresentate in particolare: dal requisito della "certificazione" delle ritenute, richiesto per il solo illecito penale; dalla soglia minima dell'omissione, richiesta per il solo illecito penale; dal termine di riferimento per l'assunzione di rilevanza dell'omissione, fissato, per

l'illecito amministrativo, al giorno quindici (poi passato al sedici) del mese successivo a quello di effettuazione delle ritenute, e coincidente, per l'illecito penale, con quello previsto per la presentazione (entro le date del 30 settembre ovvero del 31 ottobre) della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al precedente periodo d'imposta". Con la conseguenza che, ad avviso della Corte nomofilattica "le illustrate divergenze inducono a ricostruire il rapporto tra i due illeciti in termini non di specialità, ma piuttosto di "progressione": la fattispecie penale ... .. costituisce in sostanza una violazione molto più grave di quella amministrativa (cfr. Cass., sent. 28 marzo 2013, n. 37425, Favellato).

In astratto non pare tuttavia del tutto infondato l'orientamento espresso da talune decisioni di merito che, richiamando l'ambito applicativo del principio del ne bis in idem di fonte sovranazionale, hanno criticato come troppo restrittiva la soluzione proposta dalla Suprema Corte, così giungendo, o a una dilatazione interpretativa della disposizione dell'art. 649 c.p.p. anche ai rapporti tra illecito amministrativo/tributario ed illecito penale (v. Trib. Asti, sent., 10 aprile 2014, est. Corato), ovvero a proporre una questione pregiudiziale di interpretazione del diritto dell'Unione avanti alla Corte di Giustizia (v. Trib. Torino, Tribunale di Torino (ord. 27 ottobre 2014, est. Pio; Trib. Bergamo, ord. 16 settembre 2015, est. Bertoja), ovvero sollevando questione di costituzionalità dell'art. 649 c.p.p. (Trib. Bologna, ord. 21 aprile 2015, est. Cenni).

Il comune punto di partenza di tali elaborazioni, nonché, in buona misura, delle istanze proposte dalla difesa degli imputati, è data dal superamento della distinzione formale tra illecito amministrativo e illecito penale, secondo le definizioni normative della legge italiana, distinzione su cui si basa la disciplina dei rapporti tra i due tipi di illecito e i due procedimenti (amministrativo tributario e penale) di cui agli artt. 19 e ss. del D.lgs. 74/2000.

In effetti, proprio con riguardo al sistema sanzionatorio in materia di Imposte sul Valore Aggiunto la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ebbe modo, nel noto precedente Åklagaren c. Hans Åkelberg Fransson, di affermare come una combinazione di sanzioni amministrative e penali per le medesime violazioni di obblighi dichiarativi in materia di IVA potesse risultare – astrattamente – compatibile con il principio del ne bis in idem sancito dall'art 4 del Protocollo n. 7 della CEDU e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, a condizione che la sanzione – formalmente – amministrativa non debba essere – in concreto e dal punto di vista – ritenuta di natura penale, all'esito di una valutazione rimessa al giudice nazionale (§ 34-36 della sentenza CGUE, causa C-617/10).

La Corte EDU, ai fini dell'applicazione della disciplina convenzionale in materia penale ha delimitato quest'ultima, secondo un consolidato orientamento, attraverso una definizione sostanziale di "sanzione penale" ossia in ragione di una serie di requisiti del tutto indipendenti dalla etichetta qualificatoria formale assegnata ad una determinata fattispecie di illecito o alla relativa sanzione dall'uno o dall'altro ordinamento interno: si tratta in specie in sintesi dei requisiti di severità da definirsi in relazione al tipo della sanzione in astratto (cfr. Corte EDU, Ezeh e Connors c. Regno Unito [GC], nn. 39665/98 e 40086/98; Dubus S.a. c. Francia, 11.06.2009, 5242/04), e della finalità repressiva e preventiva in relazione ai comportamenti del reo anche futuri (v. Engel e altri c. Paesi Bassi, 8 giugno 1976, § 82, serie A n. 22; Corte EDU Öztürk c. Germania, 21 febbraio 1984, § 52, Jussila c. Finlandia [GC], n. 73053/01, §§ 30 e 31, CEDU 2006-XIII, e Zaicevs c. Lettonia, n. 65022/01, e infine Grande Stevens c. Italia, 4 marzo 2014).

In presenza di plurimi illeciti, qualificati come penali alla stregua dei criteri anzidetti, occorrerà verificare la presenza di tre requisiti essenziali, l'uno di natura soggettiva e gli altri di natura oggettiva, per l'operatività della preclusione derivante dal principio del *ne bis in idem*; si tratta: a) della identità della persona investita del duplice procedimento penale/sanzionatorio (la "eadem persona"); b) della esistenza di una precedente condanna o applicazione di sanzione penale per il medesimo fatto in relazione al quale viene sottoposto a nuovo procedimento penale (il "bis"); c) la identità del fatto in relazione al quale si procede rispetto a quello oggetto di precedente condanna o assoluzione (l' "idem").

Benchè, come rimarcato da attenta dottrina, il principio abbia ormai assunto i caratteri di un principio generale comune ai diritti interni, al diritto dell'Unione e a quello della Convenzione EDU, nondimeno permangono aspetti non totalmente sovrapponibili nella gestione interpretativa dei tre requisiti sostanziali comuni alla struttura del principio in questione.

- a) Abbastanza consolidata e essenzialmente coerente è la interpretazione data tanto dal diritto interno che dalle Corti Internazionali al requisito della eadem persona. La disciplina degli artt. 648 e 649 c.p.p. presuppone che il nuovo procedimento si indirizzi nei confronti del medesimo soggetto già imputato nel precedente concluso con una sentenza definitiva (cfr. Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7953 del 30/03/1998; Sez. 2, Sentenza n. 41069 del 24/09/2004; Sez. 5, Sentenza n. 9180 del 29/01/2007).

Anche alla stregua dell'art. 4 del Protocollo 7 della CEDU, presupposto per l'applicazione del principio del *ne bis in idem* è che i due procedimenti (quello concluso e il successivo) si indirizzino nei confronti della medesima persona – "same person" – (si veda sul punto in generale la sentenza Grande Stevens c. Italia, 4 marzo 2014, cit.): anche nelle ipotesi prese in considerazione dalla Corte EDU in materia di reati tributari e dove si è affrontato il tema della violazione del principio convenzionale in caso di duplicazione di sanzioni tributarie e penali, le prime, al pari delle seconde coinvolgevano esclusivamente (v. C. eur. dir. uomo, Quinta Sezione, sent. 27 novembre 2014, Lucky Dev c. Svezia) o anche (C. eur. dir. uomo, Quarta Sezione, sent. 20 maggio 2014, Nykänen c. Finlandia) la medesima persona fisica.

Viceversa, non sussisterebbe base fattuale adeguata per sostenere la violazione del principio, anche dal punto di vista della disciplina convenzionale di cui all'art. 4 del Protocollo 7 della CEDU, in ipotesi in cui i due procedimenti riguardassero rispettivamente sanzioni penali e sovrattasse sostanzialmente qualificabili come sanzioni penali afferenti, le une, ad una persona fisica, benché agente quale rappresentante legale di una società o persona giuridica, e le altre rivolte contro la società, entità personale distinta dalla prima (cfr. già C. eur. Dir. uomo, sent. 5 ottobre 2006, Pokis v. Latvia; nonché C. eur. dir. uomo, sent. 2 ottobre 2003, Isaksen v. Norway; e di recente proprio in ipotesi riguardante illeciti tributari amministrativi e criminali, C. eur. dir. uomo, 20 maggio 2014, Pirttimäki v. Finland).

- b) Per quanto concerne il requisito della decisione passata in giudicato, nell'ordinamento italiano, l'art. 649 c.p.p. richiede che la precedente sentenza relativa all'*idem factum* rivesta la qualifica di irrevocabilità in senso formale (Cfr., Cass., Sez. 3, Sentenza n. 3513 del 18/01/1994; Sez. 6, Sentenza n. 459 del 08/11/1996) nel senso che siano esauriti comunque i mezzi ordinari di impugnazione avverso la predetta sentenza (cfr. Cass., Sez. 1, Sentenza n. 8855 del 09/05/2000).

L'orientamento della Corte EDU risulta sostanzialmente sovrapponibile, essendo stato più volte ribadito nel *case law* della Corte, che il principio del *ne bis in idem* presuppone che il precedente procedimento si sia concluso con una decisione che possa essere definita "finale" ("final decision") ovvero, comunque, secondo espressione tradizionale, che rivesta la forza di *res judicata*, ciò che avviene quando, nei confronti di essa non siano più esperibili rimedi legali previsti dall'ordinamento giuridico a quo, e sia dunque divenuta irrevocabile (cfr. C. eur. dir. uomo, Franz Fischer v. Austria, 29 maggio 2001, n. 37950/97; 23 ottobre 1995, Gradinger v. Austria; e C. eur. dir. uomo n. 14939/03 Sergey Zolotukhin v. Russia; nonché C. eur. dir. uomo Nikitin v. Russia, no. 50178/99, §; e 15 marzo 2005, Horciag v. Romania (dec.), n. 70982/01).

Si è anzi chiarito che per contro non è preclusa, per contrasto con le citate norme convenzionali, la pendenza contemporanea di differenti procedimenti nessuno dei quali sia stato definito con una decisione divenuta cosa giudicata, non potendo assumersi in tal caso che il medesimo soggetto sia più volte penalmente perseguito in presenza di una precedente condanna o assoluzione (cfr. Corte Eur. dir. uomo, Garaudy v. France (dec.), no. 65831/01; nonché Corte Eur. dir. uomo, 10 febbraio 2015, Kiiveri v. Finland, n. 53753/12).

- c) Per quanto concerne il requisito del medesimo fatto nel diritto interno e internazionale la discussione dottrinale e giurisprudenziale è sempre oscillata tra i due poli alternativi dell'*idem factum* e dell'*idem legale*.

Nel diritto vivente della Suprema Corte di Cassazione Italiana è ormai divenuto tralatizia la impostazione secondo la quale alla stregua dell'art. 649 c.p.p., "la valutazione sull'identità del fatto deve essere compiuta unicamente con riferimento all'elemento materiale del reato nelle sue componenti essenziali attinenti alla condotta, all'evento ed al nesso causale, nonché alle circostanze di tempo e di luogo del fatto-reato, considerati nella loro dimensione storico-naturalistica ed in quella giuridica, laddove la medesima condotta viola contemporaneamente più disposizioni incriminatrici" (Cfr. Cass., Sez. 2, Sentenza n. 19712 del 06/02/2015; v. anche Sez. 6, Sentenza n. 459 del 08/11/1996; Sez. 2, Sentenza n. 8697 del 18/01/2005; Sez. 2, Sentenza n. 18376 del 21/03/2013).

Nella giurisprudenza della Corte EDU viceversa, occorre considerare l'importante *revirement*, costituito dalla decisione Sergey Zolotukhin v. Russia, n. 14939/03.

Invero, nella giurisprudenza precedente della medesima Corte si era assistito al confronto ed alla coesistenza tra diversi orientamenti nella ricostruzione del concetto di "same offence" di cui alla norma dell'art. 4 del protocollo 7 CEDU: alcuni di essi facevano ricorso alla nozione di medesima condotta fattuale a prescindere dalla diversa qualificazione giuridica della stessa (v. Corte Eur. dir. uomo, Gradinger v. Austria, n. 15963/90); altri invece ammettevano che la stessa condotta potesse costituire diverse "offences" secondo il principio del concorso ideale di infrazioni o di violazioni (la Corte utilizzava il lemma francese "concorso idéal d'infractions": v. Corte Eur. dir. uomo, 24 giugno 2003, Gauthier v. France, n. 61178/00, e 10 ottobre 2006, Öngün v. Turkey, n. 15737/02,); altri infine ponevano l'enfasi e l'attenzione sulla esistenza o meno di una identità negli elementi essenziali dell'incriminazione ("essential elements of crime": v. Corte Eur. dir. uomo, 29 maggio 2001, Franz Fischer v. Austria, n. 37950/97; e 6 giugno 2002, Sailer v. Austria n. 38237/97).

Nella citata decisione *Zolotukhin v. Russia* la Grande Camera della Corte EDU, al fine di armonizzare i diversi orientamenti sopra succinti, osserva come, tra i differenti modi di affrontare il principio del *ne bis in idem*, quello che pone l'accento sulla descrizione del tipo legale (cioè sul mero confronto tra fattispecie astratte) appaia troppo restrittivo per garantire un'adeguata tutela ai diritti fondamentali dell'individuo. Ciò che invece conta, nella prospettiva dell'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione, è stabilire se i fatti all'origine dei due procedimenti sono sostanzialmente gli stessi. A tal fine è, dunque, necessario concentrarsi sull'insieme degli elementi fattuali del caso concreto che coinvolgono la stessa persona e che sono inestricabilmente legati sul piano spaziale e temporale; e tale identità devono quindi rivestire i fatti la cui esistenza deve essere dimostrata per avviare un procedimento o per pervenire ad una condanna.

Su tale nozione di “*same offence*” si è attestata la giurisprudenza successiva della Corte EDU (cfr. anche Corte Eur. dir. uomo, 4 marzo 2014 *Grande Stevens c. Italia*), determinandosi proprio in una serie di decisioni relative alla duplicazione di procedimenti sanzionatori amministrativo-tributari e penali in materia fiscale una revisione di precedenti impostazioni alla luce della ridefinizione ermeneutica del concetto di *idem factum* accolta a partire dalla decisione *Zolotukhin v. Russia*; il precedente orientamento meno rigoroso era giunto ad escludere in almeno un caso, il contrasto con il principio del *ne bis in idem*, in ipotesi di duplicazione di procedimenti amministrativo e criminale, valorizzando la divergenze tra gli elementi essenziali della incriminazione, tra violazione amministrativa fiscale ed illecito penale di frode fiscale (v. Corte Eur. dir. uomo, 14 settembre 2004, *Rosenquist v. Sweden*).

In particolare si è giunti a considerare come la sanzione amministrativo-tributaria e quella penale (e i corrispondenti procedimenti applicativi susseguentisi) colpissero un medesimo fatto quando entrambi riguardassero la (e originassero dalla) medesima omissione di dichiarazione di entrate, concernessero il medesimo periodo cronologico e approssimativamente il medesimo ammontare di tasse evase (v. C. eur. dir. uomo, 27 novembre 2014, *Lucky Dev v. Svezia*; Corte Eur. dir. uomo, 20 maggio 2014, C. eur. dir. uomo, 20 maggio 2014, *Häkkä v. Finland*, e C. eur. dir. uomo, 20 maggio 2014, *Nykänen v. Finland* eur. dir. uomo, 20 maggio 2014, *Glantz v. Finland*).

Peraltro non è possibile automaticamente dedurre dal rampollare di procedimenti sanzionatori amministrativi e processi penali dalla medesima vicenda storica complessiva di evasione fiscale, benché riguardante lo stesso periodo cronologico, ossia gli stessi periodi di imposta, la esistenza di identità materiale tra i fatti assoggettati alle due serie di sanzioni, nemmeno alla stregua della giurisprudenza convenzionale appena richiamata.

In generale occorre osservare che la impostazione della Corte EDU secondo la giurisprudenza *Zolotukhin v. Russia*, pur concentrando l'attenzione sull'*idem factum* anziché sull'*idem legale*, rinviene il parametro cui ancorare il giudizio di identità dei fatti oggetto del secondo giudizio, rispetto a quelli oggetto del procedimento o processo definito, nel frammento di vita, pur materialmente e storicamente considerato, delimitato alla stregua della descrizione effettiva delle “*accuse*” “*imputazioni*” o più in generale “*contestazioni*” elevate nel procedimento concluso con una decisione avente i crismi della regiudicata: solo nel caso di sovrapposizione assoluta, o sostanzialmente completa, dei fatti materiali oggetto di imputazione o di attribuzione, sia pure in ragione di diversa fattispecie legale, anche nel

secondo procedimento, quest'ultimo dovrebbe considerarsi concernente un *idem factum* (in tal senso v. § 83 della motivazione della sentenza *Zolotukhin v. Russia*, cit.).

È stato così possibile affermare la insussistenza di *bis in idem* nell'ipotesi di precedente procedimento amministrativo-tributario applicativo della sanzione (sostanzialmente penale) di una sovrattassa per omessa dichiarazione completa e pagamento delle imposte dovute e il successivo procedimento penale per reato incentrato sulla falsificazione della contabilità pur essendo stata quest'ultima condotta, come accadimento storico, funzionale e strumentale alla evasione fiscale oggetto precisamente del procedimento fiscale (v. Corte Eur. dir. uomo, 10 febbraio 2015, *Kiiveri v. Finland*).

Inoltre è stato possibile escludere la identità dei fatti oggetto dei due procedimenti nell'ipotesi in cui il procedimento amministrativo relativo alla sovrattassa riguardasse esclusivamente una società o un ente e il procedimento criminale fosse incentrato su imputazioni, pur afferenti alla medesima vicenda storica di frode fiscale, ma elevate a carico di una persona fisica benchè nella propria qualità di legale rappresentante della persona giuridica: la diversità di persone e di condotte rispettivamente attribuite all'ente e alla persona fisica si traduce, ad avviso della Corte EDU, in una intrinseca diversità dei fatti oggetto dei due diversi procedimenti (cfr. Corte Eur. dir. uomo, 20 maggio 2014, *Pirttimaki v. Finland*, cit.).

Nel caso di specie il Tribunale constata la assenza in fatto di tutti i requisiti anche solo per ipotizzare una violazione del principio del *bis in idem*, quand'anche fosse stimabile la sanzione fiscale della quale i difensori lamentano la applicazione, come sanzione sostanzialmente "penale": la carenza di tali sostanziali presupposti si riscontra sia alla stregua della interpretazione interna del principio del *ne bis in idem*, sia alla stregua dell'ermeneutica evincibile dal *case law* della Corte EDU, alla luce di quanto sopra esposto.

- a) Nel caso di specie le sanzioni amministrativo-fiscali sono state applicate, a quanto consta dalla documentazione prodotta dai difensori degli imputati, esclusivamente alla società Alfa s.r.l.. Il presente procedimento penale riguarda viceversa persone fisiche e potrà portare all'applicazione di sanzioni penali esclusivamente agli imputati, soggetti diversi dalla citata società.

Deve escludersi quindi che tra quei procedimenti amministrativo-tributari e il presente procedimento penale sussista identità di persone giudicate e giudicabili, sussistendo invece una insuperabile alterità di soggetti di diritto rispettivamente coinvolti.

- b) I procedimenti amministrativi tributari, pur avendo originato, in taluni casi titoli esecutivi provvisoriamente efficaci nei confronti della società (v. la intimazione di pagamento prodotta dalla difesa degli imputati in data 21 ottobre 2015 nonché ), nondimeno le sanzioni amministrative sono state impugnate avanti alla Commissione Provinciale Tributaria competente; allo stato, i procedimenti avanti alla Giurisdizione Tributaria risultano pacificamente ancora pendenti e non hanno dato luogo a sentenze irrevocabili, verso le quali siano stati esperiti tutti i rimedi impugnatori disponibili o siano decorsi i termini decadenziali per l'impugnazione.

Ne consegue che è carente il presupposto della sussistenza di una *res judicata*, in relazione ai medesimi fatti, preesistente rispetto al presente processo, tanto alla stregua dell'art. 649

c.p.p., quanto alla stregua delle norme convenzionali per come interpretate dal case law della Corte EDU.

- c) Non sono stati prodotti dalla difesa degli imputati i documenti contenenti le contestazioni oggetto degli avvisi di accertamento che hanno dato origine ai procedimenti sanzionatori amministrativi: nondimeno dalle sentenze prodotte agli atti (di cui come si è detto allo stato non è dimostrata la irrevocabilità: v. Sentenze Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia n. 203/3/2015, n. 207/3/2015, n. 209/3/2015, n. 206/3/2015) si evince che i fatti contestati riguardavano esclusivamente l'accertamento di un'eccedenza detraibile di imposta dichiarata superiore a quella spettante per gli anni 2009-2010-2011: in particolare dalla sentenza 209/3/2015 si deduce che, benché l'emissione di fatture per operazioni inesistenti riferibili ad una frode carosello fosse il presupposto storico che aveva determinato quell'IVA non deducibile, nondimeno nell'avviso di accertamento ivi impugnato (ma deve desumersi per tutti gli altri visto che la premessa in fatto di tutte le sentenze è caratterizzata da narrativa analoga) menzionasse esclusivamente verbali di indagine ma riproducesse solo la pretesa tributaria nei suoi "elementi essenziali".

Si evidenzia quindi come tutte le contestazioni nel procedimento amministrativo riguardassero fatti consistenti esclusivamente nella presentazione di una dichiarazione contenente una eccedenza detraibile superiore a quella spettante: costituente illecito amministrativo tributario sanzionato alla stregua dell'art. 5 comma 4 e 4 bis d.lgs. 471/1991 per gli anni 2009, 2010 e 2011.

Nel presente procedimento sono oggetto delle imputazioni fatti consistenti materialmente nella esposizione di elementi passivi fittizi relativi alla base imponibile nelle dichiarazioni IVA per gli anni 2009, 2010 e 2011 e 2012: sussumibili secondo la prospettazione accusatoria nella fattispecie di cui all'art. 2 d.lgs. 74/2000.

È evidente che, pur essendovi un presupposto storico potenzialmente comune – rappresentato appunto dalla emissione di fatture per operazioni inesistenti – le due serie di procedimenti, quelli fiscali non ancora definiti e il presente procedimento penale, riguardano fatti non solo costituenti illeciti (fiscali e penali) presentanti elementi essenziali divergenti, ma concernano anche contestazioni relative a fatti materiali distinti.

Nel caso dei procedimenti amministrativi sono, infatti, contestate condotte materiali costituite dalla esposizione nelle dichiarazioni fiscali di una un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante; tali condotte sono attribuite alla società Alfa s.r.l., persona giuridica cui la dichiarazione si riferisce.

Nel presente procedimento, sono attribuiti agli imputati comportamenti costituiti dalla esposizione nelle dichiarazioni fiscali IVA di elementi passivi fittizi riferibili a fatture soggettivamente inesistenti: tali comportamenti, nella prospettazione dei diversi capi di imputazione, sarebbero stati tenuti dai signori A., B. e C., nella loro qualità di legali rappresentanti della società Alfa s.r.l..

Le due classi di fatti materiali presentano caratteri di assoluta diversità: i primi (oggetto dei procedimenti amministrativi) consistono in erronea esposizione dell'eccedenza detraibile o rimborsabile nell'ambito della dichiarazione IVA; e sono stati tenuti da una persona giuridica; i secondi consisterebbero nella esposizione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione IVA formata da persone fisiche. Sicché distinte sono le modalità e l'oggetto

materiale delle due serie di comportamenti contestati come illecito amministrativo-fiscale e penale e diverse sono le persone che li avrebbero posti in essere.

Ne consegue la impossibilità – anche alla stregua dell'evoluzione interpretativa fatta propria dalla Corte EDU a partire dalla sentenza *Zolotukhin v. Russia* cit. – di ravvisare un *idem factum* oggetto delle imputazioni penali e delle contestazioni di violazioni amministrative.

Ciò posto è evidente che deve escludersi la possibilità di farsi luogo ad una sentenza di non luogo a procedere anche interpretando in modo conforme alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, nel caso di specie la norma di cui all'art. 649 c.p.p.: anche a voler considerare sanzioni sostanzialmente penali quelle applicate in sede fiscale mancherebbero tutti gli ulteriori presupposti per configurare un *bis in idem* rispetto al presente procedimento.

Le considerazioni in fatto che precedono rendono poi evidente come il presente procedimento possa essere definito indipendentemente dalla prospettata questione di incostituzionalità dell'art. 649 c.p.p., per violazione dell'art. 4 del Protocollo 7 CEDU inteso come norma interposta ex art. 117 Costituzione.

La questione deve essere quindi dichiarata manifestamente irrilevante ai sensi degli artt. 23 e 24 della legge 87/1953.

Infine la evidenza del requisito della irrevocabilità delle decisioni amministrative rende non necessario porre una questione pregiudiziale di interpretazione di cui all'art. 267 TFUE, chiedendo in particolare al supremo organo giurisdizionale dell'Unione "se la previsione dell'art. 50 CDFUE, interpretato alla luce dell'art. 4 Prot. n. 7 CEDU e della relativa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, osti alla possibilità di celebrare un procedimento penale avente ad oggetto un fatto per cui il soggetto imputato abbia riportato sanzione amministrativa non ancora irrevocabile, posto che è lapalissiana l'esigenza della presenza di una decisione avente natura di *res judicata* (nei termini sopra prospettati) per poter anche solo valutare come pertinente il richiamo alle predette disposizioni convenzionali.

#### PQM

Visto l'art. 24 legge 87/1953,

Dichiara manifestamente irrilevante la questione di costituzionalità dell'art. 649 c.p.p. per come prospettata dagli imputati.

Visto l'art. 649 c.p.p. in relazione all'art. 4 Protocollo 7 Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e all'art. 50 Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea,

Respinge le ulteriori istanze degli imputati.

Reggio Emilia, 28 ottobre 2015

*Il Giudice*

*Dott. LUCA RAMPONI.*



## IL CANCELLIERE