



32175-20

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE FERIALE PENALE

Composta da

Grazia Lapalorcìa

- Presidente -

Sent. n. sez. 16/2020

Vincenzo Siani

UP - 25/08/2020

Riccardo Amoroso

R.G.N. 18675/2020

Massimo Perrotti

Antonio Corbo

- Relatore -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato a (omissis)

avverso la sentenza del 19/11/2019 della Corte d'appello di Reggio Calabria

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Antonio Corbo;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto procuratore generale Luigi Birritteri, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza emessa in data 19 novembre 2019, la Corte di appello di Reggio Calabria, pronunciando in sede di rinvio all'esito di annullamento disposto dalla Corte di cassazione, in parziale riforma della sentenza pronunciata dal Tribunale di Messina, ha confermato la dichiarazione di penale responsabilità di (omissis) per il reato di occultamento di documenti contabili, a norma dell'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, accertato fino al giorno 1 marzo 2012, e gli ha

irrogato la pena, condizionalmente sospesa, di otto mesi di reclusione, previa concessione delle circostanze attenuanti generiche.

Il reato, secondo quanto accertato dai giudici di merito, ha ad oggetto la condotta di occultamento di 16 fatture emesse negli anni dal 2007 al 2010, effettuata in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari dell'imputato.

L'annullamento con rinvio è stato disposto dalla Corte di cassazione, con sentenza del 27 novembre 2018, depositata il 13 febbraio 2019, in relazione ai motivi concernenti la violazione del divieto di *bis in idem* e la omessa concessione delle circostanze attenuanti generiche, previo rigetto delle altre censure, in particolare quella sulla configurabilità del reato di occultamento di documenti contabili.

2. Ha presentato ricorso per cassazione avverso la sentenza della Corte di appello indicata in epigrafe (omissis), con atto sottoscritto dall'avvocato (omissis), quale difensore di fiducia dell'imputato, articolando due motivi.

2.1. Con il primo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 649 cod. proc. pen., 117 Cost., 50 Carta di Nizza, e 4.2 del Protocollo n. 7 alla CEDU, nonché vizio di motivazione, a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b) ed e), cod. proc. pen., avendo riguardo al mancato rilievo della violazione del divieto di *bis in idem*.

Si deduce che la sentenza impugnata erroneamente ha escluso la violazione del divieto di *bis in idem*. Si premette che, secondo la Corte d'appello, questa conclusione si giustifica perché il procedimento penale e quello tributario debbono ritenersi tra loro connessi ma non sovrapponibili, in quanto: a) per l'interessato era del tutto prevedibile l'avvio sia del procedimento penale quanto del procedimento tributario; b) le due sanzioni mirano a finalità diverse, quella tributaria al pronto recupero dell'imposta evasa, e quella penale a finalità di deterrenza; c) è stato rispettato, nella specie, il principio di necessaria proporzionalità ed adeguatezza delle sanzioni complessivamente comminate. Si contesta il ragionamento esposto dalla Corte d'appello, osservandosi che: a) il procedimento formalmente tributario, concluso con spontanea adesione all'accertamento, ha assunto natura penale, in ragione, in particolare, delle sanzioni applicate, pari al 30 % delle somme dovute); b) il procedimento penale ha sicuramente solo natura punitiva, stante la definizione del procedimento formalmente amministrativo sulla base di una immediata e spontanea adesione e collaborazione dell'odierno ricorrente alle attività di accertamento, con estinzione del debito tributario; c) è mancata, nella specie, qualunque indicazione sul requisito della stretta connessione temporale tra i due procedimenti - elemento

indispensabile e non ravvisabile nemmeno in caso di minima contemporaneità tra gli stessi, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte EDU (si citano: Corte EDU, GC, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia; Corte EDU, 6 giugno 2019, Nodet c. Francia; Corte EDU, 16 aprile 2019, Bjarni Armannsson c. Islanda) – siccome il procedimento tributario è terminato già nel marzo 2012, quando quello penale non era ancora iniziato.

2.2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione di legge, in riferimento agli artt. 131-*bis* cod. pen. e 129 cod. proc. pen., a norma dell'art. 606, comma 1, lett. b), cod. proc. pen., avendo riguardo alla dichiarazione di inammissibilità della richiesta di applicazione della causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto.

Si deduce che la sentenza impugnata erroneamente ha ritenuto inammissibile la questione, osservando che la stessa è stata proposta solo nel corso del giudizio di rinvio. Si rappresenta che l'istituto di cui all'art. 131-*bis* cod. pen. è istituto di diritto penale sostanziale (così Sez. U, n. 13681 del 25/02/2016), e, come tale, rientra nell'ambito di operatività dell'art. 129 cod. proc. pen., il quale consente di rilevare la questione in ogni stato e grado del procedimento. Si aggiunge che il reato per cui si procede, quello di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, all'epoca in cui fu commesso, era punito con la pena della reclusione fino a cinque anni, e tale sanzione è rimasta inalterata per alcuni mesi anche dopo l'introduzione della causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto; di conseguenza, all'applicazione dello stesso non può opporsi nemmeno l'ostacolo del massimo edittale superiore a quello previsto dell'art. 131-*bis* cod. pen. Si rileva, ancora, che la sentenza di annullamento pronunciata dalla Corte di cassazione limitatamente ai profili della violazione del divieto di *bis in idem* e del diniego delle circostanze attenuanti generiche non implica la formazione di alcun giudicato o preclusione in ordine alla applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 131-*bis* cod. pen.: questa, infatti, siccome presuppone l'avvenuto accertamento della sussistenza del fatto e della colpevolezza dell'imputato, ed è disciplinata nel capo dettato in tema di trattamento sanzionatorio, implica «un giudizio fattuale che si muove specularmente rispetto a quello di individuazione delle circostanze attenuanti».

3. In data 24 agosto 2020, è pervenuta richiesta di rinvio per impedimento del difensore, per motivi di salute, con allegata documentazione medica.

La Corte, stante l'assenza del difensore in udienza, ha escluso che tale mancata presenza fosse determinata dalla sussistenza di una «situazione di assoluta impossibilità di comparire»: si è rilevato che il certificato medico allegato all'istanza, nell'attestare l'esistenza di una lombalgia-lombosciatalgia, «consiglia» – non prescrive – «riposo assoluto».

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso è nel complesso infondato per le ragioni di seguito precisate.

2. Infondate sono le censure formulate nel primo motivo, e che contestano il mancato rilievo della violazione del divieto di *bis in idem*, il quale sarebbe determinato dall'irrogazione della sanzione nel procedimento formalmente tributario, e dall'immediato pagamento di tale debito in epoca anteriore all'inizio del procedimento penale.

2.1. Il divieto di *bis in idem*, nella sua dimensione europea, mira ad evitare che, in relazione ad uno stesso fatto, una persona sia assoggettata a due distinti procedimenti aventi entrambi natura sostanzialmente "penale", anche se uno di essi, ad esempio, sia formalmente qualificato dal legislatore nazionale come "amministrativo".

Di conseguenza, primo presupposto per l'operatività del divieto in questione è che i due procedimenti che vengono in rilievo abbiano ad oggetto un *idem factum*.

Nell'elaborazione della giurisprudenza di legittimità, ai fini della preclusione connessa al principio del *ne bis in idem*, l'identità del fatto sussiste solo quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, da considerare in tutti i suoi elementi costitutivi sulla base della triade condotta-nesso causale-evento, non essendo sufficiente la generica identità della sola condotta (così, per tutte, Sez. 2, n. 52606 del 31/10/2018, Biancucci, Rv. 275518-01). Questo indirizzo è in linea con l'insegnamento della Corte costituzionale, secondo cui il giudice può affermare che il fatto oggetto del nuovo giudizio è il medesimo, e quindi ritenere operante il divieto di *bis in idem*, solo se riscontra la coincidenza dei tre elementi «condotta-nesso causale-evento naturalistico» (così, in motivazione, Corte cost. n. 200 del 2016, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, l'art. 649 cod. proc. pen. nella parte in cui esclude 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).

In particolare, poi, quando le sanzioni si riferiscono entrambe a fatti di mera condotta non seguita da evento, per concludere se vi sia unicità o pluralità e, quindi, se si tratti di *idem factum*, secondo l'orientamento consolidato della giurisprudenza della Corte EDU, occorre basarsi sulle circostanze fattuali strettamente collegate insieme nel tempo e nello spazio (così, specificamente,

Corte EDU, GC, Zolotukhin c. Russia, 10 febbraio 2009, § 58, per l'enunciazione di principio, ma anche § 63, dove si sottolinea che, nella specie, la verifica in ordine all'identità dei fatti era necessaria perché era in questione lo stesso comportamento dell'imputato entro lo stesso lasso di tempo).

2.2. Nella vicenda oggetto del presente scrutinio, la sanzione formalmente amministrativa irrogata all'imputato si riferisce all'omesso versamento del debito IVA, mentre il procedimento penale ha ad oggetto la condotta di occultamento di documenti contabili.

Precisamente, l'illecito sanzionato in sede formalmente amministrativa, previsto dall'art. 13, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ha ad oggetto il mancato pagamento degli importi dovuti a titolo di I.V.A. in relazione a sedici fatture emesse tra il 2007 ed il 2010.

Il fatto contestato nel procedimento penale, invece, è sussunto nella figura di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, rubricata «Occultamento o distruzione di documenti contabili», e riguarda il nascondimento materiale delle precisate fatture, protrattosi fino al giorno 3 marzo 2012, allorché era avvenuta la esibizione delle stesse agli organi verificatori. Questa esibizione, secondo quanto indicato nella sentenza impugnata, era avvenuta su richiesta dell'autorità procedente, nel corso delle operazioni ispettive, a seguito della rilevazione di discordanze contabili collegate ad anomalie derivanti dalla registrazione di fatture emesse nei riguardi di enti pubblici e dalla mancata annotazione di fatture recanti identica numerazione, ma emesse nei confronti di soggetti privati.

2.3. Si può rilevare, preliminarmente, che, almeno in linea generale, la netta differenza tra le condotte di evasione amministrativamente sanzionate dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1974 e quelle di occultamento o distruzione delle scritture contabili, di cui all'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000 è espressamente affermata dalla giurisprudenza, tanto di legittimità, quanto costituzionale.

In particolare, la giurisprudenza ordinaria, proprio muovendo dalla premessa della alterità tra condotte di evasione – integrino esse un reato di dichiarazione o un illecito amministrativo – e condotte di occultamento o distruzione delle scritture contabili, ha evidenziato come le due tipologie di fattispecie possano dare luogo a profitti di contenuto diverso: in caso di condotte del primo tipo, il profitto consiste nella sola somma evasa; le condotte del secondo tipo, invece, generano un profitto che può estendersi anche all'importo corrispondente ad interessi e sanzioni (cfr. Sez. 3, n. 166 del 09/10/2019, dep. 2020, Calderato, Rv. 278576-01).

Il Giudice delle Leggi, a sua volta, specificamente occupandosi della legittimità costituzionale dell'art. 649 cod. proc. pen. per la denunciata violazione dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 alla CEDU, con riferimento ai rapporti tra illecito amministrativo sanzionato a norma dell'art. 13,

comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 e fattispecie di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74 del 2000, si è spinto ad affermare, sia pur incidentalmente, che, avendo riguardo alla questione ad essa devoluta, la figura di reato appena indicata si distingue nettamente dagli illeciti «penalmente sanzionati dagli artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10 e 11 del d.lgs. n. 74 del 2000, caratterizzati da condotte prodromiche o comunque diverse rispetto alla mera evasione del tributo» (Corte cost., n. 222 del 2019, § 2.1., primo periodo).

2.4. In ogni caso, poi, le concrete fattispecie oggetto dei due procedimenti, per come ricostruite in sede di merito, non possono dirsi integrate da circostanze fattuali strettamente collegate insieme nel tempo e nello spazio, così come richiede la giurisprudenza della Corte EDU ai fini dell'individuazione dell'*idem factum*.

Nella vicenda in esame, non solo le condotte sono materialmente diverse, ma si collocano in periodi temporali tra loro anche molto distanti. Invero, il fatto oggetto del procedimento formalmente amministrativo è costituito da una condotta di mancato pagamento dell'I.V.A. in relazione a fatture emesse tra il 2007 ed il 2010, mentre il fatto oggetto del presente procedimento, qualificato a norma dell'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000, riguarda il nascondimento materiale delle medesime fatture, anche agli organi verificatori, fino al giorno 1 marzo 2012.

3. Diverse da quelle consentite sono le censure esposte nel secondo motivo, e che contestano la dichiarazione di inammissibilità della richiesta di applicazione della causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, pronunciata perché la questione è stata proposta nel giudizio di rinvio.

3.1. Ad avviso del Collegio, deve ritenersi preclusa la proposizione nel giudizio di rinvio di una questione che attiene ad un punto della decisione non interessato dal ricorso e che, pur potendo essere dedotta, non è stata in precedenza sollevata, in applicazione del principio della formazione progressiva del giudicato di cui all'art. 624 cod. proc. pen.

E, del resto, proprio muovendo dal principio della formazione progressiva del giudicato, si è affermato che, nel caso di annullamento con rinvio limitatamente alla rideterminazione del trattamento sanzionatorio, al giudice del rinvio è preclusa la possibilità di dichiarare la non punibilità del fatto ai sensi dell'art. 131-*bis* cod. pen. non rilevata nel giudizio rescindente, essendosi formato il giudicato sull'insussistenza della causa di non punibilità (così Sez. 6, n. 18061 del 15/03/2018, Cerra, Rv. 272974-01, relativa a fattispecie in cui la prima sentenza di appello era stata emessa precedentemente all'introduzione dell'art. 131-*bis* cod. pen., mentre il giudizio rescindente era stato celebrato dopo la previsione della nuova causa di non punibilità).

3.2. Nella specie, è fuori discussione che la causa di non punibilità di cui all'art. 131-bis cod. pen. poteva essere dedotta già nell'originario giudizio di appello, in quanto questo è stato definito con sentenza emessa il 15 settembre 2017 ossia oltre due anni dopo l'entrata in vigore della legge che ha introdotto l'istituto in questione, e, però, non è stata eccepita, o rilevata, né in quella sede, né nel successivo giudizio di legittimità.

Di conseguenza, deve ritenersi che, nel procedimento in esame, non era deducibile per la prima volta nel giudizio di rinvio la questione concernente l'applicazione della causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto, e che, perciò, correttamente la sentenza impugnata ha ritenuto la relativa richiesta inammissibile.

4. Alla complessiva infondatezza delle censure formulate nel ricorso, segue il rigetto dell'impugnazione e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

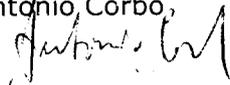
P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso il 25/08/2020

Il Consigliere estensore

Antonio Corbo



Il Presidente

Grazia Lapalorcia



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi, 17 NOV 2020



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Irene Cafiendo

