



8212-21

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

Composta da

Fausto Izzo - Presidente -  
Luca Ramacci  
Antonella Di Stasi  
Stefano Corbetta  
Alessandro Maria Andronio - Relatore -

Sent. n. sez. 1645  
UP - 12/11/2020  
R.G.N. 48057/2019

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da

(omissis) , nato in (omissis)

avverso la sentenza del 31/03/2014 della Corte d'appello di Brescia

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal consigliere Alessandro Maria Andronio;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Franca Zacco, che ha concluso chiedendo che la sentenza sia annullata con rinvio in relazione ai reati *sub a)* e *b)* e che il ricorso sia dichiarato inammissibile nel resto;

uditi i difensori, avv.ti (omissis) i.

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza dell'11 dicembre 2012, emessa all'esito di giudizio abbreviato, il Gup del Tribunale di Bergamo - ritenuto sussistente il vincolo della continuazione tra i due capi di imputazione e riconosciute le circostanze attenuanti generiche equivalenti alla contestata recidiva reiterata - ha condannato l'imputato

alla pena di anni 2 e mesi 6 di reclusione per i seguenti reati: capo a) (artt. 81, secondo comma, e 8 del d.lgs. n. 74 del 2000), perché in qualità di titolare della ditta individuale ` (omissis) ', con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, al fine di consentire a terzi l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, emetteva fatture per operazioni soggettivamente false - e, segnatamente, nei confronti di (omissis) s.r.l. n. 88 fatture dal 26 febbraio al 29 dicembre dell'anno 2006; nei confronti della (omissis) s.p.a. n. 5 fatture nell'anno 2006; nei confronti della (omissis) s.r.l. n. 78 fatture nell'anno 2007 - il giudice ha considerato tale reato unico rispetto ai fatti di emissione continuata di fatture per operazioni inesistenti accertati con sentenza del Gip del Tribunale di Macerata del 19 febbraio 2009 - divenuta irrevocabile il 9 maggio 2009 - per i quali era stata già applicata la pena di mesi 6 di reclusione; capo b) (art. 81, secondo comma, cod. pen., e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000), perché, in qualità di titolare della ditta individuale " (omissis) ", con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso, ometteva di presentare le dichiarazioni fiscali relative agli anni di imposta 2006 e 2007 evadendo l'Iva e l'imposta sui redditi, per ammontari rispettivamente pari a euro 446.018,23 e 950.329,19 per l'anno 2006 e ad euro 448.823,50 e 958.140,52 per l'anno 2007.

Con sentenza del 31 marzo 2014 la Corte d'appello di Brescia, in parziale riforma della sentenza di primo grado, ha ridotto la pena applicata per i reati di cui ai capi a) e b), comprensivi anche delle condotte (già poste in aumento dal primo giudice) accertate con sentenza del Gip del Tribunale di Macerata del febbraio 2009, ad anni 1 e mesi 8 di reclusione, aumentandola ulteriormente di anni 3 e mesi 2 per la continuazione con i reati accertati nelle more dalla Corte di appello di Brescia con sentenza del 26 aprile 2012 - divenuta irrevocabile il 15 gennaio 2014 - fino a giungere alla pena finale di anni 4 e mesi 10 di reclusione.

2. Avverso la sentenza l'imputato, tramite i difensori, ha proposto ricorso per cassazione, chiedendone l'annullamento.

2.1. Con un primo motivo di doglianza, riferito al capo a) dell'imputazione, si deducono la violazione degli artt. 546, 649 cod. proc. pen., 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 e vizi di motivazione della sentenza. Sotto un primo profilo, la difesa censura il ragionamento seguito dalla Corte d'appello per disattendere le censure difensive in merito alla violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale, in quanto esso sarebbe intrinsecamente viziato oltre che meramente riproduttivo delle conclusioni del giudice di prima istanza. In particolare, con l'atto di appello si sosteneva che la formulazione letterale dell'art. 8, comma 2, del D.lgs. n. 74 del 2000, e la natura di tale fattispecie quale reato di pericolo astratto non consentono di frazionare in diversi episodi delittuosi la condotta di colui il quale, in momenti successivi della

stessa annualità, emette più fatture per operazioni inesistenti, con la conseguenza che il passaggio in giudicato della sentenza di condanna del Gip del Tribunale di Macerata del 2009 per lo stesso reato riferito al medesimo anno di imposta (2006-2007), avrebbe dovuto impedire la pronuncia di una seconda condanna per le ulteriori emissioni di fatture poste in essere nel corso del medesimo anno, a nulla rilevando le diverse circostanze di tempo e i diversi utilizzatori delle fatture; diversamente, ad avviso della difesa, si determinerebbe – e si è in concreto determinato – un ingiusto moltiplicarsi di sanzioni penali, contrario al principio del *ne bis in idem*. Secondo la tesi difensiva, il rilievo del giudice secondo il quale l'interpretazione dell'art. 8 del d.lgs. n. 74 del 2000 consente solo di valutare unitariamente le diverse condotte poste in essere dall'imputato sotto il profilo sanzionatorio, ma impone di calibrare la sanzione in relazione all'emergere di successive più gravi emissioni di fatture, contrasterebbe con l'interpretazione della norma contenuta nella relazione di accompagnamento al decreto legislativo, nonché con la giurisprudenza di legittimità. Tale soluzione, inoltre, ometterebbe di considerare le problematiche giuridiche evidenziate con l'atto di appello, connesse al rispetto dei principi di legalità, prevedibilità, certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento. Sotto altro profilo, si censura la mancanza dei presupposti per procedere a un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 8 del D.lgs. n. 74 del 2000, in quanto, secondo la difesa, il ricorso a siffatto tipo di interpretazione doveva ritenersi precluso alla luce dell'inequivoco tenore letterale della norma, del suo carattere "speciale", nonché dei limiti imposti all'interpretazione dalla stessa Corte costituzionale, la quale ha ripetutamente affermato che l'univoco tenore della disposizione segna il confine in presenza del quale il tentativo interpretativo deve cedere il passo al sindacato accentrato di legittimità costituzionale.

2.2. Con un secondo motivo di ricorso, riferito al capo b) dell'imputazione, si deducono la violazione degli artt. 546 e 649 cod. proc. pen., nonché vizi di motivazione del provvedimento. Si contesta la sentenza nella parte in cui afferma la responsabilità dell'imputato per il reato ex art. 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, relativamente all'annualità 2006, sul rilievo che tale statuizione contrasterebbe con la condanna del medesimo – pronunciata con sentenza di patteggiamento del 19 maggio 2010 del Tribunale di Bergamo, oggi irrevocabile – per il reato ex art. 10-ter in relazione alla stessa annualità, in considerazione dell'incompatibilità ontologica tra i due reati fiscali, che non ammette alcuna forma di concorso. Secondo la difesa, la Corte d'appello avrebbe escluso la sussistenza di tale preclusione (pagg. 16 e 17 del provvedimento), in virtù della presunta eterogeneità dei fatti dalla stessa accertati rispetto a quelli giudicati con la precedente sentenza di patteggiamento, senza considerare, per un verso, le

conseguenze pratiche pregiudizievoli che da tale conclusione deriverebbero al destinatario di più sentenze di condanna emesse in momenti successivi, per altro verso, i principi espressi dalla giurisprudenza di legittimità, e confermati dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, secondo i quali la preclusione del *ne bis in idem* si estende anche all'ipotesi in cui il fatto giudicato sia alternativo e incompatibile a quello accertato nel corso di un precedente giudizio con sentenza passata in giudicato.

2.3. Con un terzo motivo di ricorso, sempre riferito al capo b) dell'imputazione rispetto all'annualità 2006, si deduce la violazione degli artt. 546 e 192 cod. proc. pen. Secondo la difesa, l'incompatibilità tra i reati accertati dalla Corte d'appello nel provvedimento impugnato e quelli giudicati con la sentenza irrevocabile del Tribunale di Bergamo metterebbe in luce l'insufficienza o comunque l'inattendibilità del materiale probatorio utilizzato per addivenire all'affermazione di responsabilità dell'imputato, costituito unicamente dalle banche dati dell'Agenzia delle Entrate. La Corte d'appello, infatti, in considerazione della natura pubblicistica di tale ente, avrebbe omesso di compiere una pregnante verifica circa l'attendibilità intrinseca ed estrinseca delle informazioni provenienti dallo stesso e non avrebbe spiegato le ragioni per le quali, fondandosi sul contenuto di detti elementi probatori, ha ritenuto di discostarsi dalla ricostruzione dei fatti contenuta nella sentenza del Tribunale di Bergamo.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Deve essere dichiarata l'estinzione dei reati per intervenuta prescrizione, data l'impossibilità di giungere ad una pronuncia di immediata declaratoria di proscioglimento ai sensi dell'art. 129, comma secondo, cod. proc. pen. Invero, il requisito dell'evidenza richiesto dalla norma presuppone che emergano dagli atti, in modo incontestabile, circostanze idonee ad escludere l'esistenza del fatto, la commissione del medesimo da parte dell'imputato o la sua rilevanza penale, così che la valutazione che il giudice è chiamato a compiere al riguardo sia incompatibile con qualsiasi necessità di accertamento o di approfondimento, presentandosi come mera "constatazione". La formula di proscioglimento nel merito prevale sulla dichiarazione di estinzione del reato soltanto nel caso in cui sia rilevabile, con una mera attività ricognitiva, l'assoluta assenza della prova di colpevolezza a carico dell'imputato, ovvero la prova positiva della sua innocenza. L'obbligo di immediata declaratoria delle cause di non punibilità vale anche in sede di legittimità, tanto da escludere che il vizio di motivazione della sentenza impugnata, che dovrebbe ordinariamente condurre al suo annullamento con rinvio, possa essere rilevato dalla Corte di cassazione che, in questi casi, deve invece

dichiarare l'estinzione del reato. In caso di annullamento, infatti, il giudice del rinvio si troverebbe nella medesima situazione, che gli impone l'obbligo dell'immediata declaratoria della causa di estinzione del reato. E ciò, anche in presenza di una nullità di ordine generale che, dunque, non può essere rilevata nel giudizio di legittimità, essendo l'inevitabile rinvio al giudice del merito incompatibile con il principio dell'immediata applicabilità della causa estintiva (*ex plurimis*, Sez. 4, n. 8135 del 31/01/2019, Rv. 275219; Sez. n. 46050 del 28/3/2018, Rv. 274200).

2. Nel caso di specie, non sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 129, comma 2, cod. proc. pen., in considerazione del fatto che il terzo motivo di doglianza – l'unico con il quale si contesta la responsabilità penale, sotto il profilo dell'inattendibilità della fonte documentale – è inammissibile, essendo formulato in modo non specifico e tendente a ottenere una rivalutazione delle prove, preclusa in sede di legittimità.

2.1. Va ricordato che la Corte di cassazione non ha il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico-formale, l'esame e la valutazione fatta dal giudice del merito, al quale spetta in via esclusiva il compito individuare le fonti del proprio convincimento, valutarne le prove, controllarne l'attendibilità e la concludenza, e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (*ex multis*, Sez. 5, n. 51604 del 19/09/2017, Rv. 271623). Inoltre, deve ribadirsi che, ai fini del controllo di legittimità sul vizio di motivazione, ricorre la cd. "doppia conforme" quando – come nel caso di specie - la sentenza di appello, nella sua struttura argomentativa, si salda con quella di primo grado sia attraverso ripetuti richiami a quest'ultima sia adottando gli stessi criteri utilizzati nella valutazione delle prove, con la conseguenza che le due sentenze possono essere lette congiuntamente costituendo un unico complessivo corpo decisionale (*ex plurimis*, Sez. 2, n. 37295 del 12/06/2019, Rv. 277218)

2.2. Anche a prescindere da tali considerazioni, deve rilevarsi che la tesi difensiva, la quale deduce l'inattendibilità delle banche dati dell'Agenzia delle Entrate, risulta del tutto destituita di fondamento, dal momento che il giudice di secondo grado ha precisato che il reato di omessa presentazione delle dichiarazioni annuali risultava provato, non solo dalla comunicazione della notizia di reato del 4 maggio 2011 (pagg. 12 e 13) e dal processo verbale di costatazione a carico delle ditte dell'imputato (pagg. 51 ss.), ma anche dalla circostanza che il fatto materiale dell'avvenuta presentazione delle dichiarazioni fiscali non era mai stato dedotto espressamente nei motivi di ricorso, i quali erano incentrati unicamente sull'inattendibilità della fonte di prova. Del resto, neanche con il ricorso per

cassazione il ricorrente afferma mai esplicitamente di aver presentato le dichiarazioni annuali relativamente agli anni di imposta 2006-2007, limitandosi a reiterare le censure relative all'insufficienza del materiale probatorio, senza tuttavia specificare le ragioni per le quali lo stesso era da ritenersi inattendibile, né indicare i diversi dati che il giudice avrebbe dovuto porre a raffronto.

3. Il ricorso, comunque, non può essere dichiarato inammissibile, perché i primi due motivi – rispettivamente riferiti alla violazione del principio del *ne bis in idem* sostanziale derivante dall'identità delle condotte accertate nel provvedimento impugnato rispetto a quelle giudicate con sentenza irrevocabile di condanna del Tribunale di Bergamo e alla preclusione derivante dal passaggio in giudicato della sentenza del Tribunale di Brescia, contenente un accertamento *prima facie* incompatibile con la condanna per il reato di cui al capo b) – non sono inammissibili.

3.1. Quanto al primo motivo di doglianza – relativo alla violazione del principio del *ne bis in idem* per l'identità delle condotte contestate nei capi di imputazione con quelle giudicate con sentenza del Tribunale di Macerata – va evidenziato che, secondo i più recenti orientamenti giurisprudenziali, in materia di *ne bis in idem* deve essere respinta la tendenza ad espandere il concetto di identità del fatto fino a richiedere, quale unico presupposto per la sua sussistenza, la sola generica identità della condotta, essendo invece necessario, ai fini dell'operatività preclusione connessa al suddetto principio, che vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, da considerare in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta-nesso causale-evento) nonché con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona (Sez. 2, n. 52606 del 31/10/2018, Rv. 275518; Sez. 3, n. 21994 del 01/02/2018, Rv. 273220). Il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti ex art. 8 del D.lgs. n. 74 del 2000, inoltre, ha natura di reato istantaneo che si consuma al momento dell'emissione della fattura, ove unico sia il documento falso, mentre nel caso in cui vengano emesse più fatture relative ad operazioni inesistenti in un unico periodo d'imposta, tale reato assume la forma di reato eventualmente abituale, il cui perfezionamento avviene con l'emissione dell'ultima fattura. In quest'ambito, è compito del giudice procedere al raffronto tra i fatti materiali concretamente verificatisi e non tra la formulazione letterale e astratta dei capi di imputazione, con la conseguenza che la mancata coincidenza di uno degli elementi costituiti da condotta, nesso causale ed evento, determinerà la sussistenza di un diverso fatto storico, così come verrà meno il requisito dell'identità se vengono individuate condotte che precedono o seguono i fatti già giudicati, difettando in tal caso l'elemento delle stesse condizioni di tempo (Sez. 6, n. 51212 del 10/12/2014). In sostanza, la richiamata giurisprudenza di

legittimità conferisce una particolare rilevanza, ai fini della valutazione del "medesimo fatto", alla suddetta triade di elementi (condotta, nesso causale, evento) e all'interno di essa attribuisce spiccato rilievo al fattore della correlazione temporale tra le condotte, che presuppone un approfondito esame della tempistica con la quale esse si sono verificate, indipendentemente dalla circostanza che i procedimenti nel corso dei quali gli illeciti sono stati accertati siano contemporanei o consecutivi. L'indagine sull'aspetto temporale, tuttavia, non può essere compiuta a priori da questa Corte, dal momento che richiede un raffronto tra le varie condotte nel loro concreto svolgersi, al fine di verificare se quelle oggetto del precedente giudizio conclusosi con sentenza irrevocabile – pur riguardando fatture di importo diverso emesse nei confronti diversi utilizzatori – rientrino nello specifico arco temporale di riferimento del secondo giudizio. Tale attività è riservata ai tipici apprezzamenti del giudice di merito, spettando in via esclusiva a quest'ultimo il compito di verificare, caso per caso, l'operatività del principio del *ne bis in idem*, attraverso un'indagine basata sul tempo di commissione dei fatti giudicati nei diversi giudizi, sulla loro durata, nonché sulle loro possibili interferenze o sovrapposizioni. Ed è dalle suddette considerazioni che consegue la necessità di dichiarare la prescrizione dei reati in luogo del proscioglimento nel merito ex art. 129 cod. proc. pen., posto che il requisito dell'evidenza, richiesto dal comma 2 di detta disposizione, presuppone che emergano dagli atti, in modo incontestabile, circostanze idonee ad escludere l'esistenza del fatto, la commissione del medesimo da parte dell'imputato o la sua rilevanza penale; di modo che la valutazione che il giudice è chiamato a compiere al riguardo sia incompatibile con qualsiasi necessità di accertamento. E' pacifico, infatti, che la formula di proscioglimento nel merito prevale sulla dichiarazione di improcedibilità per intervenuta prescrizione soltanto nel caso in cui sia rilevabile, con una mera attività ricognitiva, l'assoluta assenza della prova di colpevolezza a carico dell'imputato, ovvero la prova positiva della sua innocenza, dal momento che, qualora le risultanze processuali consentano di giungere anche a interpretazioni diverse da quest'ultima, l'inevitabile rinvio della Corte di cassazione al giudice di merito sarebbe incompatibile con l'obbligo di declaratoria immediata della causa estintiva del reato (*ex plurimis*, Sez. 4, n. 8135 del 31/01/2019, Rv. 275219; Sez. n. 46050 del 28/3/2018, M. Rv. 274200).

3.2. Il secondo motivo di ricorso – con il quale si evidenzia il contrasto tra il provvedimento impugnato e la sentenza del Tribunale di Bergamo relativamente all'affermazione della responsabilità dell'imputato per il reato di cui al capo b) è infondato. Secondo la difesa, detto contrasto deriverebbe dall'incompatibilità ontologica tra il reato ex art. 10-ter del D.lgs. n. 74 del 2000, per il quale il ricorrente è stato condannato con sentenza irrevocabile del Tribunale di Bergamo,



e quello ex art. 5 dello stesso testo unico, accertato nell'impugnato provvedimento. Trattasi, tuttavia, di una doglianza sulla quale si è già pronunciata la Corte d'appello, la quale ha ribadito la diversità dei fatti contestati nel presente giudizio da quelli accertati con sentenza irrevocabile, escludendo qualsivoglia contrasto tra giudicati, sul rilievo che l'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali risultava adeguatamente provata dagli atti in suo possesso, dai quali era emerso che la condanna per il reato ex art. 10-ter del D.lgs. n. 74 del 2000 era stata pronunciata dal Tribunale di Bergamo sull'erroneo presupposto dell'avvenuta presentazione della dichiarazione Iva per l'annualità 2006, laddove, invece si era pervenuti al calcolo della suddetta imposta in base alle liquidazioni periodiche trimestrali. Va comunque rilevato che la parte che invoca la preclusione derivante dal precedente giudicato incompatibile con il successivo ha l'onere di produrre innanzi al giudice la sentenza irrevocabile; sicché, sotto tale profilo, la prospettazione del ricorrente risulta anche generica, omettendo di allegare la sentenza del Tribunale di Bergamo, o di richiamarne gli aspetti più significativi. In ogni caso, quand'anche tale doglianza si ritenesse fondata, non potrebbe comunque condurre ad una pronuncia di proscioglimento ex art. 129 cod. proc. pen., poiché anche in questo caso, il ricorrere di una delle cause estintive ivi contemplate richiederebbe una valutazione da svolgersi inevitabilmente in sede di rinvio; rinvio che – come si è già avuto modo di precisare – confligge con l'obbligo di immediata declaratoria di estinzione del reato.

4. La non inammissibilità dei primi due motivi di doglianza impone, anche in assenza di una specifica censura in tal senso, di dichiarare la prescrizione dei reati contestati in entrambi i capi di imputazione, in quanto relativi a condotte poste in essere negli anni 2006-2007-2008, per le quali il termine di prescrizione complessivo – che è di dieci anni, in considerazione della riconosciuta la recidiva reiterata – è ampiamente decorso, seppure in data successiva alla pronuncia della sentenza di appello.

5. In conclusione, devono dichiararsi estinti, per intervenuta prescrizione, i reati di cui ai capi a) e b), contestati nel presente processo, con conseguente annullamento senza rinvio della sentenza impugnata, da cui deriva lo scioglimento del cumulo delle pene da questa operato e la reviviscenza dei trattamenti sanzionatori già applicati con le altre sentenze di condanna.

**P.Q.M.**





Annulla senza rinvio la sentenza impugnata, perché i reati di cui ai capi a) e b), contestati nel presente processo, sono estinti per prescrizione.

Così deciso il 12/11/2020.

Si dà atto che, ai sensi dell'art. 546, comma 2, cod. proc. pen., conformemente alle indicazioni contenute nel decreto del Primo Presidente, n. 163/2020 del 23 novembre 2020 – recante "Integrazione linee guida sulla organizzazione della Corte di cassazione nella emergenza COVID-19 a seguito del d.l. n. 137 del 2020" – la presente ordinanza viene sottoscritta dal solo presidente del collegio per impedimento dell'estensore.

Il Consigliere estensore  
Alessandro Maria Andronio

Il Presidente  
Fausto Izzo

