



12005 23

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

Composta da

Elisabetta Rosi - Presidente -
Donatella Galterio
Luca Semeraro
Emanuela Gai - Relatore -
Antonio Corbo

AN

Sent. n. *261*
UP - 07/02/2023
R.G.N. 3294/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis) (omissis) nato a (omissis)

avverso la sentenza del 09/11/2021 della Corte d'appello di Bologna

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Emanuela Gai;
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luigi Giordano, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso ivi compreso il motivo nuovo;
udito per l'imputato l'avv. (omissis) che ha insistito nell'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con l'impugnata sentenza, la Corte d'appello di Bologna ha confermato la sentenza del Tribunale di Ravenna con la quale (omissis) (omissis) era stato condannato, alla pena sospesa di mesi otto e giorni dieci di reclusione in relazione al reato di cui agli artt. 81 comma 2 cod.pen., 2 del d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, quale titolare della ditta individuale, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per le annualità 2011 e 2012, indicava nelle relative dichiarazioni annuali modello unico presentate nel 2012 e 2013, elementi passivi fittizi, previa annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, delle fatture per operazioni oggettivamente e

get

ER

soggettivamente inesistenti, emesse dalla ditta (omissis) (omissis) di (omissis) Fatti commessi in l (omissis) .

2. Avverso la sentenza ha presentato ricorso l'imputato, a mezzo del difensore di fiducia, e ne ha chiesto l'annullamento per i seguenti motivi enunciati nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art. 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.:

2.1. Con il primo motivo deduce il vizio di motivazione per mancanza di motivazione sulla valutazione dei presupposti della violazione divieto di *ne bis in idem* in relazione all'art. 117 Cost. e artt. 4 Protocollo 7 Cedu e art. 50 CDFUE.

In sintesi, premette il ricorrente che a fronte della questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 cod.proc.pen., sollevata dalla Corte d'appello di Bologna, con ordinanza del 30 marzo 2020, ritenuta dalla Corte costituzionale manifestamente inammissibile, con ordinanza numero 136 del 2021, la Corte territoriale, pur indicando in sentenza i presupposti di applicazione dei criteri Engel in relazione al divieto di *ne bis in idem*, non avrebbe motivato in ordine alla verifica in concreto dei medesimi presupposti solo astrattamente enunciati, tanto più che nell'ordinanza di rimessione della questione la stessa Corte ne aveva ravvisato l'esistenza evidenziando l'identità del fatto, l'identità del soggetto, la definitività del provvedimento amministrativo sanzionatorio, la natura sostanzialmente penale della sanzione inflitta nel procedimento amministrativo consistita in sanzioni relative sia alla violazione a fini Irap, ai sensi dell'articolo 19 d.lgs n. 446 del 1997 e art. 1 comma 2 d.lgs n. 81 del 1997, sia la violazione a fini iva, per illegittima detrazione dell'imposta ex art. 6 comma 4 d.lvo n. 471 del 1997 e per dichiarazione con imposte inferiore a quella dovuta ex art. 5 comma 4, d.lvo n. 471 del 1997.

Nell'impugnata sentenza non vi sarebbe alcuna motivazione, nonostante l'ordinanza di rimessione avesse sottolineato l'insussistenza tra procedimento penale e quello amministrativo in esame, di una connessione sostanziale temporale sufficientemente stretta. L'impugnata sentenza, inoltre, richiamerebbe astrattamente il canone ermeneutico relativo alla proporzionalità del risultato sanzionatorio complessivo risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e penale, ma non avrebbe motivato in ordine la proporzionalità di quello irrogato al (omissis) che, proprio nella prospettiva dei richiamati interventi interpretativi della giurisprudenza europea, risulta in concreto sproporzionatamente severo assumendo una funzione deterrente ed afflittiva e non già meramente restitutoria anche in considerazione dell'operatività *ope legis* delle pene accessorie.

guf

edc

2.2. Con il secondo motivo deduce il vizio di motivazione in relazione alla contraddittorietà della motivazione risultante dall'ordinanza di rimessione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 cod.proc.pen.

La Corte territoriale a fronte dell'ordinanza con cui la Corte costituzionale dichiarava l'inammissibilità della sollevata questione di costituzionalità per incompleta indicazione della sanzione amministrativa inflitta all'imputato avrebbe dovuto e potuto riformulare il quesito di legittimità integrandolo il presupposto mancante e disponendo della relativa documentazione essendo stati prodotti nel giudizio tutti gli atti di definizione del contenzioso amministrativo. Invece, in evidente contraddizione con le premesse fondanti l'ordinanza di rimessione, la corte territoriale, applicando una norma sulla cui costituzionalità nutriveva sospetti e senza affrontare la questione relativa alla valutazione del trattamento sanzionatorio, ha ugualmente ritenuto punibile l'imputato. In alternativa alla reiterazione della questione di legittimità costituzionale dell'art. 649 cod.proc.pen., la Corte territoriale avrebbe potuto formulare ricorso pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'unione o procedere direttamente alla disapplicazione della norma interna ritenuta contrastante la normativa e la giurisprudenza comunitaria dando prevalente al diritto comunitario rispetto al diritto nazionale.

2.3. Con il terzo motivo deduce la violazione di legge processuale in relazione all'articolo 521 cod.proc.pen. e 6 Cedu. Evidenzia il ricorrente di avere dedotto nell'atto d'appello la nullità della sentenza di primo grado per mancata correlazione tra imputazione contestata e sentenza posto che questa, nel condannare l'imputato per l'utilizzo di fatture oggettivamente inesistenti, avrebbe richiamato gli atti di indagine tributaria nei quali si assumeva che tra il soggetto emittente e il *(omissis)* sarebbero intercorsi rapporti di intermediazione vietata di manodopera, fonte negoziale delle false fatture, i cui importi avevano ad oggetto esclusivamente il rimborso del costo del lavoro degli operai forniti dalla ditta emittente con conseguente contestazione della sola indetraibilità dei relativi importi fatturati ai fini iva e non già anche della non deducibilità ai fini Irpef, come avrebbe dovuto essere nell'ipotesi di contestazione dell'inesistenza oggettiva delle fatture. Conseguentemente l'imputato sarebbe stato condannato per un fatto storico diverso nei suoi elementi essenziali rispetto al quale non ha potuto difendersi.

2.4. Con il quarto motivo deduce il vizio di motivazione in relazione all'elemento soggettivo del reato, contraddittorietà della motivazione avendo, peraltro, la corte territoriale richiamato precedenti della giurisprudenza non pertinenti per il caso concreto.

2.5. Con il quinto motivo deduce il vizio di motivazione in relazione alla motivazione apparente in ordine alla determinazione della durata della pena accessoria di cui all'art. 12 lett. a) del d.lgs n. 74 del 2000.

Con motivi nuovi il difensore ha rilevato che successivamente all'impugnazione della sentenza, è entrato in vigore il d. lvo n. 150 del 2022 (c.d. riforma Cartabia) con conseguente sopravvenuta possibilità di estensione dell'ambito di applicabilità della causa di non punibilità di cui all'art. 131 *bis* cod.pen., norma applicabile anche retroattivamente, rilevando che ora tale causa di non punibilità è applicabile al reato contestato in ragione del mutato limite di pena e che, secondo la nuova formulazione, assume rilievo il comportamento dell'imputato susseguente al reato, ulteriore nuovo criterio di valutazione della particolare tenuità dell'offesa. Argomenta che tale causa di non punibilità sarebbe applicabile al ricorrente avendo questi effettuato con regolarità il pagamento rateale in corso di estinzione del debito tributario e delle relative sanzioni. Chiede pertanto che la Corte di Cassazione ritenga applicabile alla fattispecie la speciale causa di non punibilità di cui all'articolo 131 *bis* cod.pen., ovvero annulli la sentenza impugnata con rinvio.

3. Il Procuratore Generale ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

CONSIDERATO IN DIRITTO

4. Il ricorso è fondato nei limiti e per le ragioni di seguito esposte.

5. Seguendo l'ordine logico dei motivi va dapprima scrutinato il terzo motivo di ricorso che deduce la violazione del principio della correlazione tra accusa e sentenza e deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 521 cod.proc.pen.

Il motivo non è fondato alla luce degli indirizzi interpretativi di questa Corte di legittimità a partire da SS.UU. n. 36651/2010, che hanno precisato che l'indagine finalizzata alla verifica della violazione del principio di correlazione non deve esaurirsi nel pedissequo e mero confronto puramente letterale fra contestazione e sentenza, in quanto, vertendosi in materia di garanzie e di difesa, non vi è violazione quando l'imputato, attraverso lo sviluppo del processo, sia venuto a trovarsi nella condizione concreta di difendersi in ordine all'oggetto dell'imputazione.

La successiva giurisprudenza di legittimità si è posta in linea di continuità ed ha affermato, in modo altrettanto pacifico, che non può ravvisarsi in mutazione non consentita del fatto qualora quello ritenuto in sentenza, ancorché diverso da quello contestato con l'imputazione, poteva essere prospettato dallo stesso imputato quale elemento a sua discolta ovvero per farne derivare in via eventuale una sua penale responsabilità per reati meno gravi, ovvero sia stato a conoscenza dell'imputato sulla base degli atti di indagine (Sez. 3, n. 7146 del 04/02/2021 Rv. 281477 - 01).

Ciò posto, nel caso in esame, nessuna violazione del principio appare prospettabile e ciò in quanto il capo di imputazione faceva chiaro riferimento sia all'inesistenza oggettiva che soggettiva delle prestazioni indicate nella dichiarazione, la sentenza impugnata, a pag. 8, ha argomentato l'inesistenza oggettiva della prestazioni indicate nelle fatture e l'irreperibilità dei titolari della ^(omissis) società emittente, e, dunque, il ricorrente è stato condannato per un fatto contestato (emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti) rispetto al quale era stato messo in condizioni di difendersi sin da primo grado. Non è raffigurabile una lesione del diritto di difesa compiutamente esercitato anche con il rimedio dell'impugnazione (Sez. 1, n. 35574 del 18/06/2013, Crescioli, Rv. 257015 - 01).

6. Quanto al primo e secondo motivo di ricorso, va premesso che non sono oggetto di contestazione i fatti contestati, quale violazione dell'art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, come accertati nella loro dimensione storica dai giudici del merito.

La questione di diritto posta dal ricorrente attiene al profilo della ricorrenza o meno della violazione dell'art. 649 cod.proc.pen., divieto di secondo giudizio tra fattispecie penale e sanzione amministrativa tributaria, questione su cui sia la giurisprudenza interna, anche del Giudice delle leggi, che quella sovranazionale hanno tracciato i confini applicativi.

Il via generale il riconoscimento della garanzia del *ne bis in idem* di cui all'art. 4 del Protocollo n. 7 annesso alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, adottato nel novembre del 1984, reso esecutivo nell'ordinamento italiano con la legge 9 aprile 1990, n. 98, è espressione di una garanzia per il cittadino e cioè che nessuno possa essere nuovamente processato o punito per un reato in relazione al quale, nella giurisdizione del medesimo Stato, sia stato assolto o condannato a seguito di sentenza divenuta definitiva.

Il principio affermato con riguardo alla materia penale e all'irrogazione delle sanzioni definite dalla legge «penali», come sancito nell'ordinamento interno all'art. 649 cod.proc.pen., è stato progressivamente esteso anche ai casi di sanzioni che pur non formalmente penali sono state ritenute tali, secondo i criteri Engel, per il contenuto afflittivo dalla giurisprudenza della Corte Edu. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte Edu, ha, infatti, esteso la garanzia convenzionale anche nei casi di sanzioni irrogata avanti ad autorità diverse ed aventi natura sostanzialmente penale secondo i criteri Engel e, per quanto qui di interesse, ha riconosciuto la garanzia convenzionale nei casi di irrogazione di una sanzione amministrativa per lo «stesso fatto», avente natura sostanzialmente penale, in presenza di doppio binario sanzionatorio in materia tributaria.

La Corte Edu ha avuto modo di precisare il perimetro della garanzia convenzionale del divieto di un secondo giudizio, in ambito tributario, con la

decisione A. e B. Norvegia, i cui principi sono stati confermati dalla successiva giurisprudenza (Cfr. Johannesson contro Islanda, 18.5.2017; Mihalace contro Romania, Grande Camera, 8.7.2019).

La Corte EDU (grande Camera), con la sentenza del 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11, ha, infatti, affermato che "non viola il *ne bis in idem* convenzionale la celebrazione di un processo penale, e l'irrogazione della relativa sanzione, nei confronti di chi sia già stato sanzionato in via definitiva dall'amministrazione tributaria con una sovrattassa (nella specie pari al 30% dell'imposta evasa), purché sussista tra i due procedimenti una "connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta".

La Corte di Strasburgo ha, così, chiarito che in linea di principio l'art. 4 prot. 7 CEDU "non esclude che lo Stato possa legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte socialmente offensive (come l'evasione fiscale) che si articoli - nella cornice di un approccio unitario e coerente - attraverso procedimenti distinti, purché le plurime risposte sanzionatorie non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato, con il conseguente onere per la Corte di verificare se la strategia adottata da ogni singolo Stato comporti una violazione del divieto di *ne bis in idem*, oppure sia, al contrario il "prodotto di un sistema integrato che permette di affrontare i diversi aspetti dell'illecito in maniera prevedibile e proporzionata, nel quadro di una strategia unitaria" (§ 122). Non sarebbe, infatti, possibile dedurre dall'art. 4 prot. 7 un divieto assoluto per gli Stati di imporre una sanzione amministrativa (ancorché qualificabile come "sostanzialmente penale" ai fini delle garanzie dell'equo processo) per quei fatti di evasione fiscale in cui è possibile, altresì, perseguire e condannare penalmente il soggetto, in relazione a un elemento ulteriore rispetto al mero mancato pagamento del tributo, come una condotta fraudolenta, alla quale non potrebbe dare risposta sanzionatoria adeguata la mera procedura "amministrativa" (§ 123). Nella prospettiva di un equilibrato bilanciamento tra gli interessi del singolo e quelli collettivi, la Corte ha dunque valorizzato il criterio della "sufficiently close connection in substance and time" ricavato da parte della propria precedente giurisprudenza (§ 125).

Secondo la Corte EDU, la disposizione convenzionale non esclude lo svolgimento parallelo di due procedimenti, purché essi appaiano connessi dal punto di vista sostanziale e cronologico in maniera sufficientemente stretta, e purché esistano meccanismi in grado di assicurare risposte sanzionatorie nel loro complesso proporzionate e, comunque, prevedibili (§ 130), verificando gli scopi delle diverse sanzioni e dei profili della condotta considerati, la prevedibilità della duplicità delle sanzioni e dei procedimenti, i correttivi adottati per evitare "per quanto possibile" duplicazioni nella raccolta e nella valutazione della prova e, soprattutto la proporzionalità complessiva della pena (§ 133).

gcl
CR

A conclusioni sostanzialmente conformi è giunta anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia, tenuto conto che le norme della Convenzione dei Diritti dell'Uomo si applicano sempre nell'interpretazione data dalla Corte Edu e, dunque, anche la Corte di Giustizia, in applicazione dell'art. 50 della Carta fondamentale di funzionamento dell'unione europea, che ingloba il diritto convenzionale nel diritto eurounitario, applica le norme convenzionali nell'interpretazione data dalla Corte Edu, nelle sentenze Garlsson Real Estate SA/altri. C- 537/2016, Di Puma/Consob C- 598/2016 e C-597/2016 e Menci C- 524/2015.

7. Così ripercorsa l'evoluzione giurisprudenziale e messi a fuoco i criteri rilevanti per l'accertamento del *ne bis in idem*, nel caso concreto, ritiene, la Corte, che una corretta verifica dei presupposti per l'applicazione del *ne bis in idem*, come sopra delineati, presupponga, *in primis*, l'accertamento relativo alla identità del fatto oggetto dei due diversi procedimenti, intesa come coincidenza di tutte le componenti della fattispecie concreta.

Si tratta di un accertamento imprescindibile che deve precedere l'ulteriore esame della ricorrenza degli altri presupposti come sopra ricordati.

Sul punto, con la sentenza n. 200 del 21/07/2016, la Corte costituzionale, che ha dichiarato illegittimo 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, ha ridefinito il principio del *ne bis in idem* processuale. Recependo i principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte Edu ha affermato il criterio dell'*idem factum*, e non della identità tra fattispecie legale. E, ai fini della valutazione della medesimezza del fatto storico oggetto di nuovo giudizio, fatto storico da intendersi nella sua dimensione storico-naturalistica, oggetto di giudicato e quello del nuovo giudizio, ha chiarito che il criterio dell'*idem factum* non può essere inteso nell'accezione ristretta alla sola condotta (azione od omissione), ma deve abbracciare anche l'evento.

8. Venendo al caso in scrutinio, la corte territoriale si è sottratta al preliminare accertamento della sussistenza del medesimo fatto, come sopra inteso. Né ha tenuto conto che la Corte costituzionale, nel dichiarare l'inammissibilità della questione, aveva rilevato un difetto di allegazione sulla rilevanza della questione per incompleta indicazione della sanzione amministrativa inflitta all'imputato.

A fronte delle allegazioni difensive dell'identità del soggetto persona fisica ((omissis) (omissis) :itolare della omonima ditta individuale) e della definitività della sanzione amministrativa irrogata, al (omissis)), per la violazione ai fini Irap ai sensi dell'art. 19 d.lgs n. 471 del 1997 e per le violazioni a fini Iva per illegittima detrazione dell'imposta ex art. 6 comma 4 del d.lgs n. 471 del 1997 e per dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta ex art. 5 comma 4 del d.lgs n. 471 del 1997, per le due annualità come risultante dagli atti di definizione in atti,

la corte territoriale, dopo avere ripercorso a pag. 4 e ss., l'evoluzione giurisprudenziale, ha omesso l'accertamento della sussistenza del "medesimo fatto", limitandosi a richiamare l'insussistenza dei presupposti, secondo la citata giurisprudenza della Corte Edu.,

L'accertamento dell'identità del fatto, che costituisce l'antefatto necessario per la valutazione degli ulteriori requisiti per il riconoscimento della violazione del *ne bis in idem*, non è stato compiuto.

Tale accertamento relativo alla identità del fatto oggetto dei due diversi procedimenti, intesa come coincidenza di tutte le componenti della fattispecie concreta, in quanto implica un apprezzamento di merito, un apprezzamento storico-naturalistico del fatto, esula dal perimetro del sindacato di legittimità (Sez. 2, n. 6179 del 15/01/2021, Pane, Rv. 280648 - 01; Sez. 2, n. 18559 del 13/03/2019, Zindato, Rv. 276122 - 02) e non può essere compiuto da questa Corte di legittimità.

9. La sentenza va, pertanto annullata, in accoglimento dei primi due motivi di ricorso, con rinvio ad altra Sezione della Corte d'appello di Bologna.

Al giudice del rinvio è demandato, in primo luogo, l'accertamento relativo alla identità del fatto oggetto dei due diversi procedimenti, da cui dovrà trarre le conseguenti valutazioni dei presupposti in presenza di accertamento dell'identità del fatto. Dovrà, inoltre, in caso di riconosciuta insussistenza della violazione del *ne bis in idem* e di conferma delle statuizioni penali, determinare ai sensi dell'art. 133 cod.pen., la durata della pena accessoria, essendo fondato anche il quinto motivo di ricorso.

Ed ancora, nel giudizio di rinvio, spetterà a codesto Giudice, anche l'ulteriore valutazione dell'applicazione della speciale causa di non punibilità ex art. 131 *bis* cod.pen., per effetto delle modifiche di cui al d.lvo n. 150 del 2022, *ius superveniens*, norma applicabile ai processi pendenti anche nel giudizio di legittimità.

In particolare, i diversi limiti edittali di pena come ora previsti consentono l'applicazione della causa di non punibilità anche al delitto dichiarazione fraudolenta, ex art. 2 d.lgs 10 marzo 2000, n. 74,^e per effetto della modifica legislativa, rileva, ora, anche la condotta successiva al reato, in aggiunta ai criteri già previsti dalla norma in parola, quale criterio di valutazione dell'esiguità del danno o del pericolo e delle modalità della condotta, ossia di quegli indici dai quali, continua a dipendere la tenuità dell'offesa.

Come già affermato dalle Sezioni Unite Tushaj, l'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto, previsto dall'art. 131-bis cod. pen., avendo natura sostanziale, è applicabile, per i fatti commessi prima dell'entrata in vigore del d. lgs. 16 marzo 2015, n. 28, anche ai procedimenti pendenti davanti alla Corte di cassazione e per solo questi ultimi la relativa questione, in applicazione degli artt.

gry

AR

2, comma quarto, cod. pen. e 129 cod. proc. pen., è deducibile e rilevabile d'ufficio ex art. 609, comma secondo, cod. proc. pen. anche nel caso di ricorso inammissibile (Sez. U, n. 13681 del 25/02/2016, Tushaj, Rv. 266593 - 01).

Il medesimo principio deve ritenersi applicabile nel caso di modifica della norma di cui all'art. 131 *bis* cod.pen. in quanto più favorevole nel caso concreto per effetto delle mutate soglie di pena edittale e della rilevanza nel giudizio di particolare tenuità del fatto delle condotte susseguenti al reato.

Di conseguenza, al giudice del merito, è devoluta altresì la valutazione delle condotte *post delictum* che dovranno essere valorizzate in uno agli altri parametri previsti dalla norma, nel complessivo giudizio di tenuità dell'offesa.

Infine, il giudice del rinvio dovrà tenere conto, nella determinazione del termine di prescrizione dei reati, ai sensi degli artt. 157-161 cod.pen. e art. 17 comma 1 *bis* d.lgs n. 74 del 2000, della sospensione del corso della prescrizione, ai sensi dell'art. 159 cod.pen., per effetto della sospensione del processo, ai sensi dell'art. 23 della legge 87 del 1953, che dispone la sospensione della prescrizione in pendenza di questione di legittimità costituzionale, dalla data dell'ordinanza che solleva la questione di legittimità costituzionale alla data di restituzione degli atti al giudice a quo.

P.Q.M.

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Bologna.

Così deciso il 07/02/2023

Il Consigliere estensore
Emanuela Gai

Il Presidente
Elisabetta Rosi

