07615-22

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

TERZA SEZIONE PENALE

Composta da:

VITO DI NICOLA	- Presidente -	Sent. n. sez. 142/2022
ALESSIO SCARCELLA	- Relatore -	CC - 21/01/2022
ENRICO MENGONI		R.G.N. 14110/2021
ALESSANDRO MARIA ANDRONIO		
GENNARO SESSA		

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:
PROCURATORE DELLA REPUBBLICA PRESSO IL TRIBUNALE TRIBUNALE DI BRESCIA
nei confronti di:

(omissis) nato a (omissis)

avverso l'ordinanza del 30/03/2021 del TRIB. LIBERTA' di BRESCIA

udita la relazione svolta dal Consigliere ALESSIO SCARCELLA;
sentite le conclusioni del PG VALENTINA MANUALI, che ha concluso per l'annullamento con rinvio dell'ordinanza impugnata;

udito il difensore presente, avv. (omissis) , che, nel riportarsi alla memoria difensiva depositata a mezzo PEC, ha chiesto il rigetto del ricorso del PM.

RITENUTO IN FATTO

1. Con ordinanza pronunciata il 30 marzo 2021, il Tribunale del riesame di Brescia ha annullato il decreto di sequestro preventivo emesso dal GIP presso il Tribunale di Brescia nei confronti dell'odierno indagato, (omissis) , ed ha conseguentemente ordinato l'immediata restituzione di quanto in sequestro all'avente diritto.

2. Per migliore intelligibilità dell'impugnazione, giova premettere che il presente giudizio trae origine da un'articolata operazione di contrasto alla criminalità organizzata, nell'ambito della quale erano state disposte plurime misure cautelari per i delitti di associazione per delinquere, indebite compensazioni, riciclaggio ed autoriciclaggio.

In tal contesto, il giudice di prime cure aveva ritenuto il (omissis) responsabile di aver utilizzato un inesistente credito di ricerca e sviluppo della società "di comodo" (omissis) *s.r.l.s.* al fine di estinguere mediante compensazione le somme dovute dalla società (omissis) *s.r.l.* per un importo corrispondente a 293.129,76 €.

Alla luce dell'impostazione accusatoria prospettata nel decreto impugnato, i suddetti crediti inesistenti sarebbero stati acquisiti da una consorteria criminale che, oltre a tale cessione, offriva una serie di prestazioni ulteriori concernenti la redazione del modello di pagamento F24, nonché la consegna della documentazione contrattuale attestante l'avvenuta cessione al fine di esibirla in caso di verifiche fiscali.

Con rituale e tempestiva istanza di riesame, la difesa dell'odierno indagato aveva rilevato l'illegittimità del suddetto vincolo cautelare reale, deducendo che, in relazione al medesimo reato, il GIP presso il Tribunale di Milano aveva già disposto un decreto di sequestro preventivo nei confronti della società (omissis) (omissis) *s.r.l.*

Nel ritenere fondata la richiesta presentata nell'interesse del (omissis), il Tribunale del riesame ha evidenziato come il decreto ablativo oggetto di impugnazione costituisse una duplicazione del vincolo cautelare già disposto dall'autorità giudiziaria milanese per la medesima vicenda. In particolare, il Collegio ha chiarito l'operatività del principio del *ne bis in idem* anche all'interno del giudizio cautelare, con conseguente divieto di investire della medesima decisione sulla stessa azione cautelare diversi organi giudicanti (Cass. pen., Sez. Un., sent. n. 18339 del 31.03.2004; Cass. pen., Sez. Un., sent. n. 7931 del 16.12.2010).

Alla luce di tali coordinate ermeneutiche, il Tribunale della libertà ha precisato come entrambi i provvedimenti giudiziari a carico dell'odierno indagato riguardassero la medesima contestazione per il delitto di cui all'art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000 per la stessa attività di indebita compensazione di inesistenti crediti di ricerca e sviluppo.

Quanto alla divergenza della misura del debito estinto, il Collegio ha rilevato come nell'importo complessivo indicato nel decreto disposto dal GIP presso il Tribunale di Brescia siano ricomprese anche operazioni di compensazione eseguite con crediti diversi da quelli utilizzati nel sistema di frode di cui alla presente indagine. Pertanto, attesa l'equivalenza anche del profitto delle indebite compensazioni, il Tribunale del riesame ha concluso per l'annullamento del provvedimento impugnato in quanto adottato in spregio del chiaro disposto di cui all'art. 649 del codice di rito.

3. Avverso l'ordinanza impugnata nel presente procedimento, il Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Brescia ha proposto ricorso per cassazione, deducendo un unico, articolato, motivo.

3.1. Deduce, con tale unico motivo, il vizio di violazione di legge in relazione agli artt. 325, 125 co. 3 e 649 c.p.p. ed il correlato vizio di motivazione di cui alla lett. e) dell'art. 606 del codice di rito.

Il PM eccepisce, anzitutto, l'erroneità delle argomentazioni con cui il Tribunale del riesame ha ritenuto che il fatto oggetto di contestazione fosse il medesimo già pendente dinnanzi all'autorità giudiziaria milanese, nonostante l'indagine milanese riguardasse il reato di cui all'art. 10 *quater* co. 1 D.Lgs. 74/2000 mentre l'attività di indagine bresciana l'autonoma fattispecie di cui all'art. 10 *quater* co. 2 D.Lgs. 74/2000.

In secondo luogo, il PM contesta le considerazioni svolte dal Tribunale della libertà in ordine al *quantum* indebitamente compensato dal (omissis), atteso lo svolgimento di un mero calcolo aritmetico volto ad escludere ingiustificatamente dal conteggio quei crediti di imposta - pur sempre inesistenti - diversi da quelli di ricerca e sviluppo. Ed infatti, alla luce del compendio probatorio acquisito, risulterebbe comprovata la natura di cartiera della società (omissis) *s.r.l.,* con la conseguente inesistenza di tutti i crediti di imposta da questa generati, *ivi* inclusi i crediti di natura differente da quelli di ricerca e sviluppo.

Il PM censura altresì l'indagine svolta dal giudice del riesame in ordine alla riscontrata violazione del principio del *ne bis in idem*.

Ebbene, il Collegio si sarebbe limitato ad effettuare un mero controllo formale del decreto di sequestro preventivo emesso dal GIP presso il Tribunale di Milano, senza avere contezza della complessiva attività di indagine posta alla base di tale provvedimento. Al contrario, un accertamento più approfondito avrebbe consentito di rilevare come l'attività investigativa svolta dalla Procura milanese avesse ad oggetto una diversa notizia di reato, basata su elementi e prove documentali differenti da quelli acquisiti nel presente giudizio.

In definitiva, il Procuratore della Repubblica ritiene non condivisibili le conclusioni alle quali perviene il Tribunale del riesame, atteso che il provvedimento cautelare disposto dal GIP presso il Tribunale di Brescia, oltre che a fondarsi su un divergente quadro probatorio e sulla valutazione di elementi nuovi e sopravvenuti, ha come destinatari indagati diversi, riguarda un diverso titolo di reato, nonché ha ad oggetto importi complessivi differenti.

4. Il Procuratore Generale presso questa Corte, con requisitoria scritta datata 1° settembre 2021, ha richiesto l'annullamento con rinvio dell'ordinanza impugnata, richiesta confermata dal P.G. di udienza. In particolare, Il Procuratore Generale ritiene sussistenti talune evidenti differenze tra i due procedimenti penali che non consentono di invocare la violazione del principio processuale di cui all'art. 649 c.p.p. Ed invero, le imputazioni ascritte all'odierno imputato attengono a diverse ipotesi di reato, sicché il fatto contestato dai due Uffici di Procura non può essere considerato il medesimo.

5. Con memoria pervenuta presso la cancelleria di questa Corte in data 14.01.2022, la difesa dell'indagato, in replica alle conclusioni del Procuratore Generale, ha chiesto il rigetto del ricorso del PM e la conferma dell'ordinanza del tribunale del riesame, conclusioni ribadite verbalmente all'udienza odierna.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Il ricorso del PM è fondato.

2. Ai fini di una migliore intellegibilità della soluzione cui è pervenuto il Collegio nel caso di specie, giova ricostruire il dibattito giurisprudenziale formatosi intorno alla nozione di *idem factum* rilevante ai sensi dell'art. 649 c.p.p., nonché sull'operatività di tale principio processuale in sede cautelare.

Quanto all'identità del fatto, occorre prendere le mosse dalla pronuncia della Consulta (Corte Cost., sent. n. 200/2016) con la quale è stata statuita l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di rito, per violazione dell'art. 117 Cost. in relazione all'art. 4 del Protocollo n. 7 annesso alla CEDU, nella parte in cui esclude che il fatto sia il medesimo per la sola circostanza che sussista un concorso formale tra il reato già giudicato con sentenza divenuta irrevocabile ed il reato per cui è stato instaurato il nuovo procedimento penale.

Nella delineata prospettiva, i giudici costituzionali hanno escluso che la disposizione convenzionale - secondo cui *"nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato"* - abbia un contenuto più ampio di quello dell'art. 649 c.p.p., per il quale *"l'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto"*.

Ed invero, la giurisprudenza della Corte di Strasburgo consente solo di affermare che la medesimezza del fatto va apprezzata alla luce delle circostanze fattuali concrete, indissolubilmente legate nel tempo e nello spazio, con ripudio di ogni riferimento alla mera qualificazione giuridica della fattispecie. Di conseguenza, non vi è alcuna ragione logica per concludere che il fatto, pur assunto nella sola dimensione empirica, si restringa alla sola azione o omissione e non comprenda, invece, anche l'oggetto fisico su cui cade il gesto, se non anche, al limite estremo della nozione, l'evento naturalistico che ne è conseguito.

Allo stesso modo, nemmeno il contesto normativo in cui si colloca l'art. 4 del Protocollo n. 7 annesso alla CEDU depone per una lettura restrittiva dell'*idem factum*, da condurre attraverso l'esame della sola condotta. Al contrario, proprio la lettura delle varie norme della Convenzione rende palese che il testo convenzionale impone agli Stati membri di applicare il divieto di *bis in idem* in base ad una concezione naturalistica del fatto, ma non di restringere quest'ultimo nella sfera della sola azione od omissione dell'agente.

Pertanto, sono costituzionalmente corretti gli approdi della giurisprudenza di legittimità, per la quale 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, luogo e persona (Cass. pen., Sez. Un., sent. n. 34655 del 28/6/2005, Donati, Rv 231799).

Ciò vale a condizione che, nell'applicazione pratica, tutti gli elementi del reato siano assunti nella loro dimensione empirica, sicché anche l'evento non potrà

avere rilevanza in termini giuridici, bensì assumerà significato soltanto quale modificazione della realtà materiale conseguente all'azione o all'omissione dell'agente. In tal modo, risulta assicurato il massimo dispiegarsi della funzione di garanzia sottesa all'art. 649 del codice di rito, senza compromissione di altri principi di rilievo costituzionale, e si evita che la valutazione comparativa, cui è chiamato il giudice investito del secondo giudizio, sia influenzata dalle considerazioni sulla natura dell'interesse tutelato dalle norme incriminatrici, sui beni giuridici offesi, sulla natura giuridica dell'evento, sul ruolo che ha un medesimo elemento all'interno delle fattispecie, sulle implicazioni penalistiche del fatto e su quant'altro concerne i singoli reati.

Alla tesi sostanzialistica dell'*idem factum* si è conformata la giurisprudenza di legittimità, affermando come, ai fini della preclusione del *ne bis in idem*, l'identità del fatto debba essere valutata in relazione al concreto oggetto del giudicato, senza confrontare gli elementi delle fattispecie astratte di reato (Cass. pen., Sez. V, sent. n. 47683 del 04/10/2016, Robusti, Rv. 268502; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 459 del 1997, Rv. 207729; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 31446 del 2008, Rv. 240895, Cass. pen., Sez. V, sent. n. 4103 del 2013; Rv. 255078; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 18376 del 2013, Rv. 255837; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 32352 del 2014, Rv. 261937; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 52215 del 2014, Rv. 261364; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 19712 del 2015, Rv. 263543) al fine di presidiare, secondo effettività, le garanzie che la predetta norma è intesa a tutelare.

Il principio del *ne bis in idem* opera anche in materia cautelare, seppur con gli adattamenti imposti dalla peculiarità dei profili processuali, ed ha condotto all'elaborazione giurisprudenziale del concetto di giudicato cautelare, nonché all'individuazione di un sistema di preclusioni tese a garantire la razionalità dell'apparato normativo.

Per costante avviso della giurisprudenza di legittimità, la *ratio* dell'effetto preclusivo elaborato in relazione al sistema delle impugnazioni cautelari va ravvisata nell'esigenza di impedire che, immutate le condizioni legittimanti l'applicabilità o meno di una misura cautelare, vi sia una mera rivalutazione degli stessi elementi, dovendosi evitare, in assenza di un *quid novi*, che venga emessa una misura cautelare in precedenza negata ovvero che venga revocata una misura cautelare in precedenza adottata.

Tale preclusione, dunque, risulta finalizzata ad impedire lo svolgimento di una pluralità di procedimenti basati sul medesimo fatto storico, con la necessaria precisazione che in materia cautelare tale divieto concerne non già la mera identità del fatto, bensì l'identità degli elementi già valutati in occasione della precedente iniziativa cautelare (Cass. pen., Sez. I, sent. n. 40132 del 30/4/2019, Vertinelli).

Ne consegue che detto principio non risulta violato in presenza di nuovi elementi di valutazione, conseguenti al sopravvenire di sviluppi delle indagini come al successivo emergere di circostanze verificatesi prima della deliberazione del giudice della cautela ovvero di quello del riesame, ma non conosciute né valutate (Cass. pen., Sez. VI, sent. n. 4112 del 30/11/2006, dep. 2007, Di Silvestro, Rv. 235610-01; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 5959 del 14/12/2011, dep. 2012, Amico, Rv. 252151- 01; Cass. pen., Sez. VI, sent. n. 34565 del 22/5/2014, Eleuteri, Rv. 259902-01; Cass. pen., Sez. II, sent. n. 5381 del 13/1/2015, Di Lauro; Cass. pen., Sez. II, sent. n. 49188 del 9/9/2015, Masone, Rv. 265555-01; Cass. pen., Sez. V, sent. n. 1241 del 2/10/2014, dep. 2015, Femia, Rv. 261724-01).

Pertanto, il principio del *ne bis in idem* cautelare non è ostativo alla reiterazione del sequestro preventivo sia nel caso in cui questo intervenga su beni in relazione ai quali il vincolo reale sia stato già disposto, allorquando il nuovo decreto si fondi su di un'esigenza cautelare diversa da quella inizialmente ipotizzata ovvero qualora l'autorità procedente sia chiamata a valutare elementi precedentemente non esaminati (Cass. pen., Sez. III, sent. n. 24963 del 18/02/2015, Aprovitola, Rv. 264095 - 01), sia nel caso in cui il nuovo provvedimento sia fondato sulla base di un titolo di reato diverso da quello inizialmente ipotizzato (Cass. pen., Sez. III, sent. n. 10972 del 09/02/2012, Center Office Trade Pomezia Srl. Rv. 252362 - 01), sia ancora ove l'annullamento del precedente provvedimento sia stato pronunciato per ragioni che non incidono sul giudizio di sussistenza del *fumus commissi delicti* e non comportino il riesame nel merito di elementi che siano stati ritenuti in precedenza insussistenti o insufficienti (Cass. pen., Sez. III, sent. n. 43806 del 05/11/2008, Spirito, Rv. 241415 - 01).

3. Tanto premesso in punto di diritto, nel processo avviatosi a carico dell'odierno indagato, (omissis) , la questione da affrontare è eminentemente "di fatto", dovendo verificarsi se i due giudizi - instauratisi, rispettivamente, dinnanzi all'autorità giudiziaria milanese e bresciana - abbiano ad oggetto o meno il medesimo fatto storico.

Ebbene, atteso che per *idem factum* deve intendersi la corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona, nel caso in esame detta condizione non è rinvenibile.

In particolare, il giudizio innestatosi dinnanzi al Tribunale di Brescia traeva origine da un'articolata attività di indagine avente ad oggetto l'esistenza di un sodalizio criminale con base presso lo studio di (omissis) del commercialista (omissis) (omissis) e della moglie (omissis) . In tale sede, veniva concordata la

creazione di falsi crediti di imposta, le modalità della loro cessione, nonché la loro distribuzione agli amministratori di società interessate a compensare la propria esposizione debitoria verso l'Erario attraverso meccanismi di cessione *pro soluto* ed operazioni di cessione di rami d'azienda.

Tra i vari amministratori interessati alla compensazione della propria esposizione debitoria verso l'Erario vi è anche l'odierno indagato, (omissis) , in qualità di legale rappresentante della società (omissis) *s.r.l.* Quest'ultimo, infatti, aveva acquistato crediti di imposta inesistenti, principalmente di ricerca e sviluppo, dalla società "di comodo" (omissis) *s.r.l.* per un importo complessivo di 293.129,76 €, versando il corrispettivo di 200.813,38 € pari al 69% del valore nominale del credito.

Alla luce del quadro probatorio emerso nel corso dell'attività di indagine, il GIP presso il Tribunale di Brescia, ritenendo sussistente il *fumus* del reato di cui all'art. 10 *quater* co. 2 D.Lgs. n. 74/2000, aveva disposto un provvedimento di sequestro preventivo nei confronti, tra gli altri, della società di cui l'attuale indagato era legale rappresentante.

Al contrario, il giudizio instauratosi dinnanzi all'autorità giudiziaria milanese aveva ad oggetto la diversa ed autonoma fattispecie di cui al primo comma dell'art. 10 *quater* D.Lgs. n. 74/2000, ovvero l'indebito utilizzo in compensazione di crediti non spettanti per un importo complessivo pari a 288.317,55 €.

Le imputazioni a carico del (omissis), dunque, riguardano due diversi ipotesi di reato disciplinate, rispettivamente, dal primo e dal secondo comma dell'art. 10 *quater* D.Lgs. n. 74/2000, con l'evidente conseguenza che il fatto contestato dai due Uffici di Procura non può essere considerato il medesimo. Ed infatti, l'art. 10 *quater* d.lgs. 74/2000 risulta articolato in due ipotesi distinte a seconda che vengano in rilievo *"crediti inesistenti"* ovvero *"non spettanti"* (Cass. pen., Sez. III, sent. n. 5934 del 12/09/2018, dep. 7/02/2019, Rv. 275833-02).

Ciò comporta una significativa divergenza sotto il profilo dell'elemento oggettivo e soggettivo, che esclude pertanto la perseguibilità della tesi difensiva secondo cui il fatto oggetto di indagine da parte delle due autorità giudiziarie (Milano e Brescia) sarebbe il medesimo.

4. Ed invero, sotto il profilo oggettivo, ad escludere l'identità del fatto milita il basilare rilievo secondo cui un credito non può essere al contempo non spettante ed inesistente, in quanto o esso è inesistente oppure è non spettante. Il tema è stato peraltro oggetto di puntuale esame da parte della Sezione tributaria di questa Corte. Con le sentenze n. 34444 e n. 34445, entrambe depositate il 16 no-

vembre 2021, la Sezione Quinta civile-tributaria di questa Corte ha chiarito - ponendosi espressamente in contrasto con i precedenti della stessa Corte (si vedano Cass. n. 10112/2017, n. 19237/2017, n. 24093/2020 e n. 354/2021) - che nel nostro ordinamento sussiste la dicotomia tra credito non spettante e credito inesistente. La Corte rileva che la definizione di credito inesistente si desume dall'art. 13, comma 5, D.lgs. n. 471/1997, come novellato nel 2015, secondo cui si considera tale il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972. Devono dunque ricorrere entrambi i requisiti per considerare inesistente il credito: a) deve mancare il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente); b) l'inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria. Ne deriva, *a contrario*, che se manca uno di tali requisiti, il credito deve ritenersi non spettante. In sintesi, per poter qualificare un credito come *inesistente* è necessario che lo stesso sia ancorato ad una situazione non reale o non vera, "ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di fraudolenza". Non è un caso che il più ampio termine per la notifica dell'atto di recupero riguardi necessariamente una fattispecie più ristretta, evidentemente ritenuta più grave.

Ne deriva, così, che qualora la non spettanza del credito d'imposta sia suscettibile di essere rilevata attraverso l'attività di controllo ex art. 36-bis o 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, in conseguenza del confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti conservati ed esibiti dal contribuente, siamo di fronte ad un credito esistente ma non spettante; qualora viceversa il credito d'imposta sia effettivamente non reale (ad esempio perché sorretto da documenti falsi, ancorché indicato in dichiarazione), si può considerare inesistente. La normativa d'altronde è chiara, considerando che il legislatore ha previsto termini di accertamento diversi per le due ipotesi e due sanzioni distinte, specificando peraltro ora al comma 5 dell'art. 13 che si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli automatizzati o formali sulle dichiarazioni.

5. La diversità delle due ipotesi (non spettante; inesistente), incide anche sul piano dell'elemento soggettivo, diverso nelle due ipotesi contemplate dal comma primo e dal comma secondo dell'art. 10-*quater*, D.lgs. n. 74 del 2000, atteso che l'inesistenza del credito costituisce di per sé, salvo prova contraria, un

indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificiosamente creata, mentre nel caso in cui vengano dedotti dei crediti "non spettanti" occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che tali crediti non siano utilizzabili in sede compensativa.

6. Un ulteriore significativo elemento di differenziazione attiene all'entità dell'importo indebitamente compensato.

In particolare, nel procedimento instauratosi dinnanzi al Tribunale di Brescia l'imposta evasa è stata determinata nella misura maggiore di 293.129,76 €, essendo tale importo comprensivo di tutti i crediti di imposta indebitamente ceduti dalla società "di comodo" (omissis) *s.r.l.*, anche diversi da quelli di ricerca e sviluppo. Ed infatti, ritenuta comprovata la natura di cartiera di tale società, non vi è dubbio che tutti i crediti di imposta generati dalla stessa siano da considerarsi inesistenti.

7. In ogni caso, al di là di tali evidenti differenze, un'attenta analisi degli atti di indagine posti a fondamento dei due provvedimenti avrebbe consentito di comprendere la diversità degli elementi probatori e delle prove documentali acquisite dai rispettivi Uffici di Procura.

Ed invero, nell'ambito del presente giudizio, tra gli elementi nuovi posti al vaglio del GIP presso il Tribunale di Brescia vi è il contenuto delle conversazioni intercettate presso lo studio del professionista (omissis) , dalle quali si desume chiaramente la piena consapevolezza da parte dell'odierno indagato dell'indebito utilizzo di crediti di imposta inesistenti.

Alla luce delle considerazioni che precedono, risulta evidente come il decreto di sequestro preventivo disposto dal GIP presso il Tribunale di Brescia si fondi sulla valutazione di elementi nuovi, diversi e sopravvenuti rispetto a quelli posti alla base del provvedimento dell'autorità milanese, con conseguente insussistenza dell'invocata violazione del principio del *ne bis in idem* processuale.

8. Tale diversità, dunque, priva di pregio argomentativo le deduzioni svolte dall'indagato in sede di memoria difensiva, con cui ha sostenuto che, attesa la mancata impugnazione del decreto di sequestro preventivo disposto dal GIP/tribunale di Milano, quest'ultimo sarebbe divenuto "definitivo" ciò che determinerebbe l'illegittimità del sequestro disposto dal GIP/tribunale di Brescia in relazione al medesimo fatto. Sul punto, in disparte il rilievo che, per le ragioni dianzi indi-

cate, non può parlarsi di *stesso fatto*, deve comunque essere ribadito che presupposto del giudicato cautelare in materia di misure coercitive reali, è l'assoluta coincidenza oggettiva e soggettiva tra più provvedimenti inoppugnabili o non più impugnabili (tra le tante: Sez. 3, n. 42975 del 16/10/2007 - dep. 21/11/2007, Rv. 238101 – 01, che, nell'affermare il principio di cui in massima ha escluso che potesse ravvisarsi il giudicato in relazione a due provvedimenti di sequestro probatorio che, nell'ambito di un procedimento per violazione dell'Iva su importazione di automobili, avevano rispettivamente riguardato le autovetture e i documenti di circolazione delle stesse).

Nella specie, a fronte della mera coincidenza soggettiva, difetta invece la coincidenza oggettiva tra i provvedimenti di sequestro, avendo riguardato quello di Brescia un importo comprensivo di tutti i crediti di imposta indebitamente ceduti dalla società "di comodo" (omissis) s.r.l., anche diversi da quelli di ricerca e sviluppo.

Quanto, poi, alla questione relativa alla intervenuta trasmissione per competenza del fascicolo processuale da Milano a Brescia, trattasi di elemento nuovo di cui il giudice del rinvio ben potrebbe tener conto al fine di valutare l'eventuale mutamento del quadro processuale, non potendo questa Corte svolgere apprezzamenti involgenti il merito, non preventivamente sottoposti al vaglio del giudice del procedimento.

9. L'impugnata ordinanza dev'essere, conclusivamente, annullata con rinvio al tribunale del riesame di Brescia per un nuovo esame che tenga conto dei principi affermati da questa Corte in ordine alla insussistenza del *bis in idem*.

P.Q.M.

Annulla l'ordinanza impugnata e rinvia per nuovo giudizio al tribunale di Brescia competente ai sensi dell'art. 324, co. 5, c.p.p.
Così deciso, il 21 gennaio 2022

Il Consigliere estensore
Alessio Scarcella

Il Presidente
Vito Di Nicola

DEPOSITATA IN CANCELLERIA
IL - 3 MAR 2022
IL CANCELLIERE ESPERTO