



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL (omissis) ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TERZA PENALE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott.ssa Elisabetta ROSI	Consigliere
Dott. Andrea GENTILI	Consigliere rel.
Dott. Giuseppe NOVIELLO	Consigliere
Dott.ssa Maria Beatrice MAGRO	Consigliere
Dott.ssa Maria Cristina AMOROSO	Consigliere

PUBBLICA UDIENZA del  
7 ottobre 2022

SENTENZA N. *1624*

REGISTRO GENERALE  
n. 15374 del 2022

ha pronunciato la seguente:

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis)

;

avverso la sentenza n. 1315/21 della Corte di appello di Trieste del 5 ottobre 2021;

letti gli atti di causa, la sentenza impugnata e il ricorso introduttivo;

sentita la relazione fatta dal Consigliere Dott. Andrea GENTILI;

letta la requisitoria scritta il PM, in persona del Sostituto Procuratore generale Dott. Giuseppe RICCARDI, il quale ha concluso chiedendo la dichiarazione di inammissibilità del ricorso;

lette altresì, le conclusioni scritte redatte in data 30 settembre 2022, nell'interesse del ricorrente dall'avv. (omissis) del foro di (omissis) il quale ha insistito per l'accoglimento del ricorso.

## RITENUTO IN FATTO

Con sentenza del 5 ottobre 2021, la Corte di appello di Trieste ha integralmente confermato la recedente sentenza, datata 13 maggio 2019, con la quale il Tribunale di Pordenone, dichiarata la penale responsabilità di <sup>(omissis)</sup>-

in ordine al reato di cui all'art. 10 del dlgs n. 74 del 2000 per avere occultato o comunque distrutto, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto una serie di fatture da lui emesse nello svolgimento della sua attività libero professionale nel corso degli anni di imposta dal 2012 al 2016, lo aveva condannato alla pena ritenuta di giustizia.

Ha interposto ricorso per cassazione avverso il predetto provvedimento emesso in grado di appello il <sup>(om (omissis))</sup> affidando le sue rimostranze a 6 motivi di ricorso, qui di seguito sintetizzati.

Il primo motivo concerne la violazione di legge in cui sarebbe incorsa la Corte triestina nel non rilevare la esistenza, per come eccepito da parte del ricorrente, del *bis in idem* avente ad oggetto una altra condanna infitta all'imputato con un decreto penale, non opposto, emesso dal Gip del Tribunale di Treviso in data 8 ottobre 2018.

Il secondo motivo, sempre articolato con riferimento alla violazione di legge attiene alla mancata dichiarazione della intervenuta prescrizione dei reati commessi con riferimento agli anni di imposta 2012 e 2013.

Il terzo motivo concerne la ritenuta insussistenza del fatto di reato sia sotto il profilo soggettivo che sotto quello oggettivo.

Il motivo n. 4 riguarda la violazione dell'art. 533 cod. proc. pen., per essere stata confermata dalla Corte di appello la sentenza di condanna emessa dal giudice di primo grado pur in presenza di ragionevoli dubbi in punto di responsabilità del ricorrente.

Con il quinto motivo di impugnazione ci si duole, come già fatto senza fortuna nei precedenti gradi di giudizio, del fatto che non sarebbe stato notificato al difensore fiduciario del ricorrente l'avviso delle conclusioni delle indagini ai sensi dell'art. 415-*bis* cod. proc. pen. essendo stato eseguito tale incombenza presso il difensore di ufficio nominato per il <sup>(omissis)</sup> <sup>(omissis)</sup>

Infine, con il sesto motivo di ricorso si censura, ancora una volta sotto il profilo della violazione delle disposizioni normative in materia di determinazione

della pena, l'entità, ritenuta eccessiva, del trattamento sanzionatorio inflitto al ricorrente.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

Il ricorso, essendo risultati tutti i motivi posti alla sua base o manifestamente infondati ovvero direttamente inammissibili, deve essere dichiarato a sua volta inammissibile.

Manifestamente infondato è il primo motivo di ricorso relativo alla violazione di legge in cui sarebbero incorsi i giudici del merito nel non rilevare il *bis in idem* derivante dal fatto che a carico del prevenuto già sarebbe stato pronunciato dal Gip del Tribunale di Treviso in data 8 ottobre 2018 un decreto di condanna, divenuto definitivo in quanto non opposto, avente ad oggetto la stessa contestazione mossa al Polo Paradise relativamente all'anno di imposta 2015.

Trattasi di doglianza priva di pregio; come è noto, affinché si verifichi la situazione - stigmatizzata dall'art. 649 con l'obbligo di immediata pronuncia di sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere laddove, in contrasto con quanto previsto dal comma 1 della disposizione in questione, sia stata nuovamente proposta l'azione penale - comunemente definita *bis in idem* è necessario che sussista una corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, considerato in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento e nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona (Corte di cassazione, Sezione II penale, 22 novembre 2018, n. 52606; Corte di cassazione, Sezione IV penale, 14 marzo 2017, n. 12175).



Nel caso di specie, come lo stesso ricorrente precisa nel ricorso introduttivo del presente giudizio, il decreto penale emesso dal Gip del Tribunale di Treviso aveva ad oggetto un altro reato, si tratta dell'omessa presentazione della dichiarazione fiscale relativa all'anno di imposta 2015, che, sebbene riguardante un'altra violazione di natura fiscale, non può certo dirsi, sulla base dei parametri sintomatici della possibile identità del fatto dianzi richiamati, costituire neppure un parziale *idem* rispetto alla contestazione oggi in discussione.

Invero, la evidente diversità fra le condotte (in un caso omessa presentazione di una dichiarazione fiscale, nell'altro la distruzione o l'occultamento di documentazione) e gli eventi (in un caso il fatto stesso della mancata presentazione, nell'altro caso la maggiore difficoltà nell'accertamento

tributario) che caratterizzano le due fattispecie delittuose esclude in radice che le stesse non debbano penalmente concorrere ma determinino un'ipotesi di *bis in idem*.

Anche il secondo motivo, con il quale è stata eccepita la violazione di legge per non essere stata rilevata la avvenuta prescrizione delle condotte criminose commesse con riferimento agli anni 2012 e 2013, è manifestamente infondato.

Infatti, anche a non volere considerare che, quanto meno sotto la forma della condotta di occultamento, il reato commesso è un reato permanente, di tal che il termine di decorrenza della prescrizione non è quello in cui è iniziata la consumazione del reato ma quello in cui la sua flagranza è cessata, cioè, secondo l'orientamento che pare preferibile, o il momento in cui l'agente ha consegnato, venendo in tale modo meno l'occultamento, i documenti in questione agli agenti operanti, ovvero, in caso contrario, quello in cui termina la fase di accertamento (in tale senso, da ultimo in ordine di tempo: Corte di cassazione, Sezione III penale, 9 novembre 2021, n. 40317), si osserva che in ogni caso erra il ricorrente nell'individuare il termine prescrizionale del reato in contestazione, in presenza di eventi interruttivi dello stesso, in quello di 7 anni 6 mesi, avendo egli trascurato che, secondo la previsione di cui all'art. 17, comma 1-*bis*, del DPR n. 74 del 2000, nel testo entrato in vigore nel settembre del 2011, i termini prescrizionali, tra gli altri reati tributari, previsti per quello in questione sono elevati di un terzo e, pertanto, per una fattispecie quale la presente, essi sono di 10 anni, sicchè al momento della pronuncia della sentenza di appello, evento verificatosi in data 5 ottobre 2021, gli stessi, per nessuna delle due annualità indiate dal ricorrente, ancora non erano spirati.

Con il terzo motivo di ricorso è dedotta la insussistenza del reato contestato sia sotto il profilo soggettivo che sotto quello oggettivo, con conseguente fasa applicazione della norma precettiva contestata.

Trattasi di motivo manifestamente infondato.

Erra, infatti, il ricorrente allorchè ritiene che, dal punto di vista oggettivo, il reato a lui contestato non possi dirsi sussistente allorchè sia stato possibile accertare *aliunde* i dati fiscali che la documentazione occultata o distrutta avrebbe dovuto attestare; come invece questa Corte ha più volte rilevato, essendo il bene-interesse tutelato quello della efficienza e funzionalità dell'apparato accertativo fiscale, l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili, elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10 del dls n. 74 del 2000

non deve essere intesa in senso assoluto, sussistendo anche quando è necessario procedere per l'accertamento fiscale all'acquisizione della documentazione mancante presso terzi o *aliunde*, dovendosi ritenere insussistente il reato solo nel caso in cui il risultato economico delle operazioni possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dallo stesso imprenditore (Corte di cassazione, Sezione III penale, 26 settembre 2018, n. 41683; Corte di cassazione, Sezione III penale, 21 settembre 2012, n. 36624); deve, pertanto, ritenersi integrato il reato ogni qual volta l'accertamento tributario sia stato reso anche soltanto più difficoltoso a causa della distruzione ovvero dell'occultamento della documentazione (così: Corte di cassazione, Sezione III penale, 19 maggio 2016, n. 20748).

Erra, altresì, il ricorrente anche allorchè afferma che, nel caso di specie, non vi sarebbe la prova dell'avvenuta istituzione delle scritture contabili di cui si imputa a lui l'occultamento o la distruzione, fattore che, se fosse vero, renderebbe impossibile la realizzazione della condotta propria del reato; tale rilievo, già formante oggetto di motivo di gravame, è, tuttavia, stato già efficacemente rintuzzato nella sentenza impugnata attraverso l'argomentazione che, essendo state rinvenute presso i clienti dell'imputato le copie di taluni documenti contabili, è logicamente predicabile che lo stesso abbia formato anche gli originali di tali documenti, da lui, successivamente occultati o distrutti.

Quanto alla ritenuta insussistenza dell'elemento soggettivo, cioè la volontà di evadere omissivamente gli obblighi fiscali, premesso che anche in questo caso la censura aveva formato oggetto del ricorso in appello, si osserva che congruamente la Corte territoriale ha desunto gli elementi rivelatori del dolo specifico dal fatto che il ricorrente negli anni in questione neppure ha presentato le obbligatorie dichiarazioni fiscali, avendo in tale modo la Corte giuliana dato seguito all'orientamento giurisprudenziale di questa Corte, secondo il quale la prova del dolo specifico di evasione nei reati fiscali è desumibile anche dal comportamento successivo al fatto-reato consistente, ad esempio, nel mancato pagamento delle imposte ovvero nella mancata presentazione delle dichiarazioni prescritte (Corte di cassazione, Sezione III penale, 29 maggio 2020, n. 16469).

Venendo, a questo punto, al successivo motivo di ricorso afferente alla violazione del principio della necessaria assoluzione del prevenuto in caso in cui sussistano ragionevoli dubbi in ordine alla sua colpevolezza, si rileva che, al di là della estensione grafica di tale motivo, per lo più, peraltro, consistente nella citazione di passi di dottrina giuridica, lo stesso si caratterizza per essere del



tutto generico in quanto in esso non è indicato, con la dovuta specificità, alcun motivo in base al quale sarebbe stato ragionevole nutrire dei dubbi sulla responsabilità dell'imputato, essendo nel medesimo esclusivamente enunciato che non si sarebbe in atti "uno solo e/o qualsivoglia elemento che suffraghi la tesi della Pubblica Accusa", circostanza questa inaccettabile, posto che, per come la sentenza ha dimostrato ampiamente, il <sup>(omissis)</sup> <sup>(omissis)</sup> pur svolgendo attività professionale nell'ambito giuridico, non solo non aveva presentato le dichiarazioni fiscali relative agli anni di imposta dal 2012 al 2016, ma, richiesto dalla Guardia di Finanza, neppure aveva a questa esibito alcuna documentazione fiscale, sebbene fosse risultata la presenza di almeno 20 clienti del detto professionista e di 10 fornitori del medesimo.

Con il quinto motivo di ricorso ci si duole del fatto che, pur avendo il <sup>(omissis)</sup> <sup>(omissis)</sup> provveduto a nominare sé quale proprio difensore fiduciario, tuttavia l'avviso della avvenuta conclusione delle indagini preliminari era stato notificato non a lui stesso ma al difensore nominato di ufficio.

Il motivo di ricorso sconta un errore di fondo; diversamente da quanto si verifica nel processo civile, in cui il soggetto che costituisce la parte del giudizio, se titolare dello *ius postulandi*, può legittimamente rappresentare e difendere anche sé stesso, nel processo penale l'imputato, anche se, per avventura, avesse il titolo abilitante per la rappresentanza processuale, deve essere comunque munito di una difesa tecnica diversa.

Tale principio, risalente nel tempo e rispondente ad una ragionevole scelta di politica legislativa giustificata anche da evidenti ragioni di funzionalità pratica del processo (solo a titolo esemplificativo si immagina la difficoltà che l'applicazione del principio opposto determinerebbe in caso di imputato che, come tale, sia soggetto ad una misura cautelare limitativa della libertà personale, ma che, invece, in quanto difensore, deve essere posto nelle condizioni di svolgere liberamente il suo mandato, partecipando anche personalmente allo svolgimento di taluni atti), era stato affermato, e a tale affermazione appare opportuno dare continuità, già da Cassazione, Sezione IV penale, 12 novembre 1968, n. 1263, ord., la quale rilevò che all'avvocato sottoposto a procedimento penale non è consentito associare nella sua persona anche la qualità di difensore di sé stesso nel caso in cui l'assistenza sia obbligatoria ai sensi dell'art.125 cod. proc. pen. allora vigente, ed essa è stato successivamente costantemente confermato negli, invero sporadici, casi in cui se ne è presentata l'occasione (si vedano in tale senso: Corte di cassazione,

Sezione VI penale, 11 ottobre 2018, n. 46021; Corte di cassazione, Sezione II penale, 2 ottobre 2013, n. 40715).

E', pertanto, evidente che la indicazione data dal <sup>(omissis)</sup> (omissis) all'Autorità procedente di sè stesso quale proprio difensore era un'indicazione inefficace, per cui legittimamente, in assenza di altre nomine fiduciarie, l'avviso di chiusura delle indagini preliminari è stato notificato ad un difensore di ufficio all'uopo nominato.

Venendo all'ultimo dei motivi di impugnazione presentati dal ricorrente il cui oggetto è la ritenuta eccessività della pena irrogata e la mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche, si rileva che si tratta di deduzione inammissibile.

Quanto al primo aspetto, rilevato che la pena concretamente irrogata è stata fissata nella incontestata prossimità del minimo edittale e tenuto conto del fatto che, laddove non si tratti di pena determinata in violazione di legge, il margine di discrezionalità che è connaturato a tale operazione, schiettamente di merito, consente a questo giudice della legittimità l'esercizio del proprio sindacato in punto di adeguatezza motivazionale solo nel caso in cui la pena sia esuberante in misura evidente rispetto al minimo edittale e valichi anche il margine del medio edittale, essendo nelle ipotesi di contenimento della pena entro i predetti limiti adeguata una motivazione che dia atto della congruità della pena irrogata e dell'applicazione dei criteri legislativi previsti per il compimento di tale operazione (si veda al riguardo: Corte di cassazione, Sezione III penale, 9 luglio 2019, n. 29968; Corte di cassazione, Sezione II penale, 2 luglio 2017, n. 3614), si rileva che, avendo la Corte di Trieste evidenziato la sistematica ripetitività da parte dell'imputato della condotta delittuosa e gli effetti dannosi non trascurabili che la stessa ha avuto rispetto al funzionamento della "macchina" tributaria, il modesto scostamento rispetto al minimo edittale appare più che giustificato.

Quanto alla mancata concessione delle circostanze attenuanti generiche, ribadita la costante giurisprudenza di questa Corte, secondo la quale tale riconoscimento è giustificato in presenza di elementi che evidenzino una particolare meritevolezza del soggetto, di tal che la mancanza di tali elementi di segno positivo ne giustificano l'esclusione (cfr. di recente: Corte di cassazione, Sezione IV penale 7 settembre 2022 n. 32872), si rileva che nel caso di specie le ragioni addotte dalla difesa del ricorrente a sostegno della richiesta di tali attenuanti, cioè lo stato di incensuratezza e il buon contegno processuale del prevenuto (concretizzatosi nella mancata richiesta di prove orali

in un processo sostanzialmente documentale), non appaiono tali da evidenziare la illogicità della affermazione della Corte giuliana in relazione alla mancanza di elementi positivi che le avrebbero potute giustificare.

In conclusione, il ricorso deve essere dichiarato inammissibile ed il ricorrente va condannato, visto l'art. 616 cod. proc. pen., al pagamento delle spese processuali e della somma di euro 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

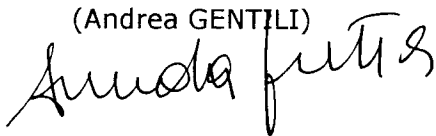
### PQM

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso in Roma, il 7 ottobre 2022

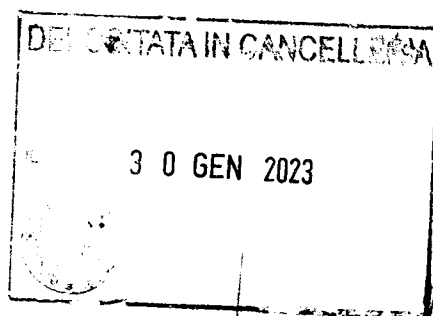
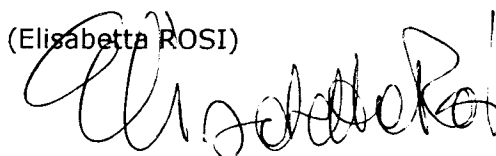
Il Consigliere estensore

(Andrea GENTILI)



Il Presidente

(Elisabetta ROSI)



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Luciana Maria Anit