

35173-17



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

PUBBLICA UDIENZA  
DEL 26/04/2017

Sent. n. sez.  
1447/2017

Composta da:

PIERO SAVANI  
ANGELO MATTEO SOCCI  
EMANUELA GAI  
ANTONELLA CIRIELLO  
ALESSANDRO MARIA ANDRONIO

- Presidente -  
- Rel. Consigliere -  
REGISTRO GENERALE  
N.2425/2016

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis) nato il (omissis)

avverso la sentenza del 23/04/2015 della CORTE APPELLO di MILANO

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita in PUBBLICA UDIENZA del 26/04/2017, la relazione svolta dal Consigliere

ANGELO MATTEO SOCCI

Udito il Procuratore Generale in persona del dott. FULVIO BALDI

che ha concluso per: "Rigetto del ricorso";

sentito il difensore dell'imputato, Avv. (omissis) , che ha concluso per:

"Accoglimento del ricorso".

## RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza della Corte di appello di Milano del 23 aprile 2015, in parziale riforma della decisione del giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Lecco del 16 aprile 2012, si è dichiarato di non doversi procedere nei confronti di (omissis) perché il reato di cui all'articolo 8, comma 1, d. lgs. N. 74 del 2000 era estinto per prescrizione – capo A dell'imputazione – e rideterminata la pena per il residuo reato di cui al capo B (art. 10 d.lgs. 74/2000; accertato in (omissis) (omissis) ) in mesi 6 di reclusione.

2. L'imputato ha proposto ricorso in Cassazione, tramite il difensore, per i motivi di seguito enunciati, nei limiti strettamente necessari per la motivazione, come disposto dall'art 173, comma 1, disp. att., cod. proc. pen.

2. 1. Violazione di legge e vizio di motivazione in relazione agli art. 178, 191 cod. proc. pen. e 220 disp. att. cod. proc. pen.

Tutti gli atti compiuti successivamente al 5 maggio 2009 dalla Guardia di finanza e allegati alla originaria richiesta di rinvio a giudizio devono ritenersi inutilizzabili, perché compiuti in divieto della disposizione dell'art. 220, disp. att. cod. proc. pen.

La motivazione della Corte di appello risulta viziata. Il procedimento penale era rubricato dal 1 luglio 2010 a carico del ricorrente, ma le indagini erano iniziate con una apparente verifica amministrativa della Guardia di Finanza che sin dal 5 maggio 2009 in occasione della verifica fiscale nei confronti di una società che aveva avuto rapporti con il ricorrente quale commercialista (la (omissis) (omissis) s.r.l.). Nei confronti del (omissis) è stata compiuta una illegittima indagine penale sostanziale nelle apparenti vesti di accertamento tributario.

Sin dal maggio 2009 accertata la falsità della fattura era stata inviata la comunicazione di reato al rappresentante dell'utilizzatore della fattura emessa dal ricorrente; ne consegue che anche per il ricorrente da

tale data la guardia di finanza avrebbe dovuto trasmettere la notizia di reato; tale omissione si riversa non solo sul capo A - estinto per prescrizione - ma anche sul capo B dell'imputazione, poiché nella verifica la Guardia di Finanza aveva acquisito l'elenco dei clienti del ricorrente beneficiari delle fatture del (omissis) non rinvenute nella sua contabilità. Inoltre il mancato rispetto delle garanzie procedurali, viziando la raccolta degli elementi di prova, comporta che gli stessi non potevano essere utilizzati per l'acquisizione di atti probatori successivi, quali gli interrogatori del ricorrente (dove gli atti inutilizzabili furono utilizzati per le contestazioni).

Agli atti del dibattimento non risulta acquisito il PVC (processo verbale di constatazione), e quindi illogica risulta la motivazione della Corte di appello che si riferisce al PVC. Nessun effetto sanante inoltre comporta la scelta del rito abbreviato sugli atti inutilizzabili (inutilizzabilità patologica), come illogicamente ritenuto dalla Corte di appello.

2. 2. Mancanza, contraddittorietà e illogicità della motivazione con riferimento al tempo del commesso delitto ex art. 10 d. lgs. 74 /2000.

Per la Corte di appello la responsabilità del ricorrente risulterebbe dalle ammissioni del ricorrente nel corso dell'interrogatorio.

Stante l'inutilizzabilità denunciata con il primo motivo, e l'assenza agli atti del PVC, non risultano altre prove per la responsabilità del ricorrente.

Dalla lettura dei verbali di interrogatorio, infatti, non risulta nessuna confessione sulla distruzione o l'occultamento della documentazione. Nel momento della richiesta della Guardia di Finanza il ricorrente rispondeva di non aver conservato copia della documentazione avendo omesso di annotarla nella dichiarazione dei redditi. Il ricorrente ha solo omesso di esibire la documentazione agli operanti, non potendosi escludere (in assenza di prova contraria) che la stessa neppure fosse mai stata stampata. Quindi non risulta nessuna prova di occultamento, o di distruzione, della documentazione. La mancata creazione del documento cartaceo non rientra nell'ipotesi dell'art. 10, d. lgs. 74/2000.

Manca inoltre la prova del dolo specifico, poiché la condotta di omessa registrazione non è punibile. Non si tratterebbe di una eliminazione fisica - involontaria od accidentale - bensì di un'omessa esibizione di documenti mai detenuti. La Corte di appello invece desume la pregressa esistenza della documentazione, sulla base della competenza professionale del ricorrente. Del resto la Guardia di Finanza era già in possesso della documentazione (acquisita presso i clienti del ricorrente) e quindi anche per quest'aspetto non è configurabile il reato. Infatti la documentazione era stata acquisita antecedentemente alla richiesta di documentazione effettuata al ricorrente.

Nessuna prova è stata assunta sulla permanenza della condotta di occultamento della documentazione, mentre al più potrebbe sostenersi che il ricorrente abbia distrutto il cartaceo, immediatamente dopo la creazione e l'invio ai clienti. La distruzione si sarebbe consumata fino al 31 dicembre 2007, e quindi al 30 giugno 2015 il reato risulterebbe prescritto.

2. 3. Mancata concessione delle generiche, vizio di motivazione e violazione di legge.

Il ricorrente si è sottoposto a due interrogatori e si è reso sempre disponibile, non ha partecipato al giudizio perché rito abbreviato. La Corte di appello nega le generiche sulla presunta mancanza di ravvedimento. Tale motivazione non è logica.

Ha chiesto pertanto l'annullamento della sentenza impugnata.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

3. Il ricorso risulta inammissibile per manifesta infondatezza dei motivi.

La sentenza impugnata della Corte di appello (e la sentenza di primo grado, doppia conforme) relativamente al reato di cui al capo B dell'imputazione adeguatamente motiva, senza contraddizioni e senza

*Stefano Sogri*

manifeste illogicità, rilevando come la prova dell'occultamento della documentazione deriva dalla stessa confessione del ricorrente, resa nel corso dei due interrogatori del 5 ottobre 2010 e del 15 aprile 2011, nel corso dei quali ammetteva di non aver annotato per mero errore le fatture e che non aveva conservato copia delle fatture.

Il ricorrente sostiene che l'invalidità delle operazioni della Guardia di Finanza in violazione dell'artt. 220 disp. att., cod. proc. pen. comporti anche l'invalidità degli interrogatori, inoltre sostiene un travisamento degli stessi da parte dei giudici di merito (non risulta nessuna confessione).

Relativamente al travisamento del contenuto degli interrogatori si deve rilevare che lo stesso, se commesso, è avvenuto in primo grado e non in appello, senza che nei motivi di appello sia stato proposto il relativo motivo: "Il travisamento della prova, se ritenuto commesso dal giudice di primo grado, deve essere dedotto al giudice dell'appello, pena la sua preclusione nel giudizio di legittimità, non potendo essere dedotto con ricorso per Cassazione il vizio di motivazione in cui sarebbe incorso il giudice di secondo grado se il travisamento non gli era stato rappresentato" (Sez. 5, n. 48703 del 24/09/2014 - dep. 24/11/2014, Biondetti, Rv. 26143801).

Inoltre deve osservarsi che il verbale della deposizione è trascritto solo in parte nel ricorso introduttivo e ciò già sarebbe sufficiente - da solo - per l'inammissibilità del relativo motivo: "Il ricorso per Cassazione, per difetto di motivazione in ordine alla valutazione di una dichiarazione testimoniale, deve essere accompagnato, a pena di inammissibilità, dalla integrale produzione dei verbali relativi o dalla integrale trascrizione in ricorso di detta dichiarazione, in quanto necessarie ai fini della verifica della corrispondenza tra il senso probatorio dedotto dal ricorrente ed il contenuto complessivo della dichiarazione" (Sez. F, n. 32362 del 19/08/2010 - dep. 26/08/2010, Scuto ed altri, Rv. 24814101; vedi anche Sez. 6, n. 9923 del 05/12/2011 - dep. 14/03/2012, S., Rv. 25234901).

4  
*Stefano Altobelli*

3. 1. Relativamente alle violazioni dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. anche volendo ritenere una loro configurazione (in linea teorica) l'invalidità resterebbe limitata agli atti (fonti probatorie) acquisiti dalla Guardia di Finanza, e al verbale - PVC - e non anche agli interrogatori avvenuti con le garanzie di legge (vedi Sez. 1, n. 42010 del 28/10/2010 - dep. 26/11/2010, Raso e altro, Rv. 24902101; Sez. 3, n. 15372 del 10/02/2010 - dep. 22/04/2010, Fiorillo, Rv. 24659901: "È causa di inutilizzabilità dei risultati probatori la violazione delle disposizioni del codice di procedura penale la cui osservanza, nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, è prevista per assicurare le fonti di prova in presenza di indizi di reato"; Sez. 3, n. 6881 del 18/11/2008 - dep. 18/02/2009, Ceragioli e altri, Rv. 24252301; Sez. 3, n. 7820 del 01/04/1998 - dep. 03/07/1998, Molayem M, Rv. 21122501).

Ai sensi dell'art. 185, comma 1, cod. proc. pen., infatti, la nullità di un atto rende invalidi gli atti consecutivi che dipendono da quello dichiarato nullo, e gli interrogatori non sono atti consecutivi che dipendono dagli accertamenti della Guardia di Finanza, come conseguenza necessaria ed imprescindibile: "Quando una violazione processuale non determina, in concreto, alcun pregiudizio ai diritti di difesa, deve escludersi che la eventuale nullità possa estendersi anche agli atti successivi, ai sensi dell'art. 185 cod. proc. pen., in quanto tale effetto si produce solo quando sia stato effettivamente condizionato il compimento degli atti che sono conseguenza necessaria ed imprescindibile di quello nullo e non degli atti che si pongono semplicemente in obbligata sequenza temporale con quest'ultimo" (Sez. 6, n. 33261 del 03/06/2016 - dep. 29/07/2016, Lombardo, Rv. 26767001).

4. In tema di reati tributari, l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto e sussiste anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante. (Sez. 3, n. 36624 del 18/07/2012 - dep. 21/09/2012, Pmt in proc. Pratesi, Rv. 25336501).

5  
*Augusto M. S. Soc. S.p.A.*

Nel nostro caso la documentazione è stata rinvenuta presso terzi e non presso il ricorrente con la conseguenza della sussistenza del reato: "In tema di reati tributari, il delitto di cui all'art. 10 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, tutelando il bene giuridico della trasparenza fiscale, è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore e senza necessità di reperire "aliunde" elementi di prova" (Sez. 3, n. 20748 del 16/03/2016 - dep. 19/05/2016, Capobianco, Rv. 26702801).

5. Come correttamente ritenuto dalla Corte di appello l'occultamento della documentazione è reato permanente (Sez. 3, n. 38376 del 09/07/2015 - dep. 22/09/2015, Palermo, Rv. 26467601), e il reato si configura nei confronti del ricorrente perché soggetto che aveva istituito una contabilità obbligatoria e non aveva nella disponibilità la documentazione. La documentazione era stata certamente formata poiché le fatture erano state rinvenute presso terzi (e il ricorrente doveva a sua volta conservare e annotare nella sua contabilità la documentazione); infine le decisioni di merito correttamente pongono in risalto la professione del ricorrente (commercialista) relativamente al dolo.

Infine deve rilevarsi che anche la sola condotta di non stampare la documentazione, costituisce già un occultamento della stessa agli accertatori.

6. Relativamente al trattamento sanzionatorio e alla motivazione sulle circostanze attenuanti generiche, si rileva che anche sul punto il ricorso risulta inammissibile.

La pena (di mesi 6 di reclusione, con la riduzione per il rito) è stata contenuta dal Giudice prossima al minimo edittale (pena da 6 mesi ad anni 5 di reclusione), e quindi non necessitava una particolare motivazione, e il richiamo ai criteri dell'art. 133 cod. pen. risulta

adeguato. (Sez. 2, n. 28852 del 08/05/2013 - dep. 08/07/2013, Taurasi e altro, Rv. 256464).

La decisione sulla concessione o sul diniego delle attenuanti generiche è rimessa alla discrezionalità del giudice di merito, che nell'esercizio del relativo potere agisce con insindacabile apprezzamento, sottratto al controllo di legittimità, a meno che non sia viziato da errori logico-giuridici. (Sez. 2, n. 5638 del 20/01/1983 - dep. 14/06/1983, ROSAMILIA, Rv. 159536; Sez. 5, n. 7562 del 17/01/2013 - dep. 15/02/2013, P.G. in proc. La Selva, Rv. 254716; Sez. 6, n. 14556 del 25/03/2011 - dep. 12/04/2011, Belluso e altri, Rv. 249731).

Le attenuanti generiche previste dall'art. 62-bis cod. pen. sono state introdotte con la funzione di mitigare la rigidità dell'originario sistema di calcolo della pena nell'ipotesi di concorso di circostanze di specie diversa e tale funzione, ridotta a seguito della modifica del giudizio di comparazione delle circostanze concorrenti, ha modo di esplicarsi efficacemente solo per rimuovere il limite posto al giudice con la fissazione del minimo edittale, allorché questi intenda determinare la pena al di sotto di tale limite, con la conseguenza che, ove questa situazione non ricorra, perché il giudice valuta la pena da applicare al di sopra del limite, il diniego della prevalenza delle generiche diviene solo elemento di calcolo e non costituisce mezzo di determinazione della sanzione e non può, quindi, dar luogo né a violazione di legge, né al corrispondente difetto di motivazione. (Sez. 3, n. 44883 del 18/07/2014 - dep. 28/10/2014, Cavicchi, Rv. 260627).

Nel caso in esame la Corte di appello motiva adeguatamente rilevando l'entità della violazione e le qualità professionali del ricorrente.

Alla dichiarazione di inammissibilità consegue il pagamento in favore della Cassa delle ammende della somma di € 2.000,00, e delle spese del procedimento, ex art 616 cod. proc. pen.

7  
*Angelo Motta Socci*



P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di € 2.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

Così deciso il 26/04/2017

Il Consigliere estensore

Angelo Matteo SOCCI



Il Presidente

Piero SAVANI

