Sentenza del 10/03/2022 n. 8316 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 3

Testo

Intitolazione:

Penale tributario - Termine di prescrizione per occultamento - Reato di natura permanente e non istantanea - Momento consumativo - Conclusione delle operazioni di accertamento.

Massima:

Con riferimento ai reati di occultamento (articolo 10 del Decreto Legislativo n. 74/2000) e di distruzione di documenti contabili è necessario distinguere: mentre per la distruzione della documentazione contabile della quale è obbligatoria la conservazione, il dies perfecti/commissi delicti è ravvisabile nel momento in cui viene operata la distruzione di essa, per l'occultamento della medesima documentazione, invece, fattispecie nella quale, per la natura di reato permanente, il delitto si perfeziona al momento in cui la documentazione viene sottratta alla possibile attività ispettiva degli organi incaricati di eseguire le verifiche contabili a fini fiscali, non si consuma definitivamente in tale momento, rimanendo flagrante per tutto il periodo in cui la documentazione contabile, rimasta nascosta e inaccessibile agli organi verificatori, non ha consentito o ha reso più difficoltosa la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. Nel caso in cui il reato ex articolo 10 si presenti nella forma dell'occultamento, infatti, la permanenza dura fino al compimento dell'accertamento tributario e tale diversa struttura del reato produce effetti ai fini della decorrenza del relativo termine prescrizionale: in caso di reato istantaneo, infatti, la prescrizione inizia a decorrere dal momento in cui si è conclusa la attività di distruzione delle scritture, mentre nel caso di reato permanente, la prescrizione inizia a decorrere solo a partire dall'emissione dell'accertamento tributario, momento in cui possono essere considerati esauriti gli effetti dell'illecito. Pertanto, come nella fattispecie, il liquidatore di una società a responsabilità limitata risponde del reato di occultamento di documenti contabili se non esibisce le scritture o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione a chi legittimamente la richieda e faccia perdurare il suo contegno omissivo per tutto il tempo in cui è in corso l'attività di accertamento fiscale non consegnando la documentazione fino alla conclusione delle operazioni dei verificatori.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Ritenuto in fatto

Con sentenza pronunziata in data 17 marzo 2021, la Corte di appello di Napoli ha parzialmente riformato la sentenza, emessa in precedenza dal Tribunale di Napoli, con la quale, il 11 maggio 2018, A.S. e D.L.G. furono dichiarati colpevoli, in concorso tra loro, del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, per avere, il primo nella qualità di legale rappresentante della Metalmar Srl, il secondo in quella di liquidatore della medesima società, al fine di evadere le imposte, omesso di esibire le scritture contabili di cui è obbligatoria la tenuta.

Nell'occasione il Tribunale partenopeo, oltre a dichiarare prescritta un'altra imputazione contestata ai due imputati, condannò i medesimi, concesse loro le circostanze attenuanti generiche, alla pena, sottoposta a sospensione condizionale, di sei mesi di reclusione ciascuno.

La Corte territoriale, adita dai due imputati ha, come detto riformato la sentenza del giudice di primo grado, assolvendo l' A. per non aver commesso il fatto e riconoscendo in favore del D.L., fermo il resto, il beneficio della non menzione.

Avverso la predetta sentenza ha interposto ricorso per cassazione il D.L., affidandolo ad un solo motivo di impugnazione; esso ha ad oggetto la violazione di legge, per non avere la Corte di Napoli rilevato la di già intervenuta estinzione per prescrizione anche del secondo reato contestato.

Ha, infatti, osservato la ricorrente difesa che alla fattispecie, essendo la data di commissione del delitto contestato riferibile (a differenza di quanto indicato nel capo di imputazione che fa riferimento al (------)) al (------), data di inizio delle operazioni di verifica fiscale, non è applicabile alla fattisopecie il più lungo termine prescrizionale previsto per taluni reati fiscali (fra i quali vi è la violazione dell'art. 10) dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 17, comma 1-bis), essendo entrata in vigore la versione normativa che prevede, appunto, il differimento del termine prescrizionale in data (------), cioè quando il reato già era stato commesso; trattandosi di disposizione sostanziale deteriore, essa non sarebbe, evidentemente, suscettibile di applicazione retroattiva, cioè relativa ai fatti già verificatisi anteriormente alla sua entrata in vigore.

Pertanto, calcolato il fattore estintivo sulla base del termine ordinario prescrizionale, il reato contestato sarebbe prescritto alla data del 14 ottobre 2018, quindi anteriormente alla sentenza della Corte di Napoli che è del 17 marzo 2021.

Considerato in diritto

Il ricorso, essendo risultato infondato il motivo posto a suo sostegno, non è meritevole di accoglimento.

Brevemente riassumendo i termini della impugnazione presentata dal D.L., si rileva che la stessa ha ad oggetto specificamente la individuazione del dies commissi (o, forse più correttamente, perfecti) delicti proprio del delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10; ciò, in particolare laddove, come nella occasione, la contestazione non concerne la distruzione della documentazione contabile della quale è obbligatoria la conservazione (fattispecie in cui, stante la natura istantanea del delitto in questione, il dies commissi delicti è, intuitivamente, ravvisabile

nel momento in cui viene operata la distruzione del materiale in discorso; sulla natura di reato istantaneo di tale forma di manifestazione della violazione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, la quale si contrappone alla natura di reato permanente della ipotesi di occultamento della medesima documentazione, si veda: Corte di cassazione, Sezione III penale, 24 marzo 2017, n. 14461), ma riguarda l'occultamento della documentazione stessa (in tal senso dovendosi interpretare, pur nella non pienamente perspicua indicazione riveniente dal capo di imputazione e, comunque, essendo stata la questione già chiarita in sede di merito in assenza di qualsivoglia contestazione da parte degli imputati, la locuzione "omettevano di esibire").

La rilevanza della questione è nell'occasione duplice; infatti, oltre alla generale rilevanza legata alla decorrenza del termine prescrizionale, si aggiunge, nella presente fattispecie, la questione afferente alla applicabilità o meno della modifica apportata al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 17, che, solo a seguito della introduzione nel suo testo del comma 1-bis - intervenuta per effetto della entrata in vigore della L. n. 148 del 2011 di conversione del D.L. n. 138 del 2011, cioè successivamente al (------) ha comportato il prolungamento dell'ordinario termine prescrizionale, fra gli altri, anche per questo reato di un terzo (ergo: non 6 anni ma 8 anni).

In giurisprudenza è dato riscontrare al riguardo due distinte indicazioni: in base alla più risalente il reato in questione, che pure viene indicato come permanente, si perfeziona nel momento in cui gli agenti verificatori chiedono di consultare la documentazione (Corte di cassazione, Sezione III penale, 19 aprile 2006, n. 13716), mentre secondo altra, più recente, impostazione proprio perchè il reato in questione ha natura permanente e perdurando l'obbligo di esibizione dei documenti finchè dura il controllo da parte degli organi verificatori, il momento consumativo di esso deve individuarsi nella conclusione e non nell'inizio delle operazioni di detto accertamento (Corte di cassazione, Sezione III penale, 9 novembre 2021, n. 40317; nello stesso senso già: Corte di cassazione, Sezione III penale, 24 marzo 2017, n. 14461, nella quale si legge che il reato permane "flagrante per tutto il periodo in cui la predetta documentazione contabile, rimasta nascosta ed inaccessibile agli organi verificatori, non ha consentito o ha reso più difficoltosa la attività di controllo fiscale", cioè "sino al compimento dell'accertamento tributario").

Ritiene il Collegio di dover attribuire continuità, data la sua preferibilità, a tale secondo orientamento, posto che solo questo si colloca in una situazione di coerenza con la più volte ricordata natura permanente del reato.

Invero, se l'occultamento della documentazione contabile ha, come la norma impone, la finalità di impedire o rendere più difficoltoso l'accertamento fiscale, il reato non può che essere commesso al momento in cui l'accertamento ha inizio, posto che è lo stesso concetto di occultamento che presuppone la sottrazione di qualcosa alla conoscenza di qualcuno che vi abbia interesse e che possa essere in condizione di accedere alla informazione in questione; sino al momento in cui i verificatori non iniziano la loro attività le scritture contabili, sebbene in ipotesi clandestinamente riposte, non sono occultate ai loro occhi, per semplice ragione che costoro non hanno, sino a quel momento, alcun motivo nè alcuna possibilità di accedere ad esse che sia giuridicamente tutelata.

Sostenere, pertanto, che il momento consumativo del reato è quello in cuì l'accertamento ha inizio equivale - in contrasto con la giurisprudenza di questa Corte - a sostenere che, non

diversamente dalla distruzione della documentazione contabile, anche l'occultamento è reato istantaneo, che si consuma al momento in cui, richiesto di ostendere i documenti richiestigli, il contribuente non li mostri, mantenendoli occultati.

Ove si volesse attribuire coerenza ad una tale impostazione la successiva condotta ulteriormente omissiva del contribuente sarebbe solo un post factum penalmente irrilevante; così come sarebbe, d'atra parte, inidonea ad elidere la di già perfezionata rilevanza penale della condotta l'eventuale successiva ostensione della documentazione, seppur ancora in pendenza di accertamento.

Più coerente con la concordemente accolta natura permanente del reato è, invece, affermare che il momento iniziale della permanenza è, appunto, quello in cui la documentazione non viene rammostrata a chi legittimamente la richieda, rimanendo, pertanto, essa occultata, ma che la flagranza del reato sussiste fintanto che, essendo in corso l'attività di accertamento fiscale, la documentazione potrebbe essere ancora utilmente consegnata ai verificatori.

Sulla base di tale preferibile ricostruzione della ipotesi criminosa, la permanenza del reato cessa, conseguentemente, solo con la conclusione della attività di verifica, senza che la documentazione sia stata rimossa dalla sua condizione di occultamento.

Così ricostruita, in linea astratta, la ontologia del delitto in questione, è agevole dare una soluzione alla presente controversia in termini di infondatezza del ricorso.

Infatti, è lo stesso ricorrente che, pur avendo collocato, non senza una qualche difficoltà dimostrativa (dovuta ad una certa confusione riscontrabile nella cronologia delle diverse operazioni compiute) alla data del (------) l'inizio delle operazioni di verifica fiscale presso la Metalmar, cioè presso la società della quale il D.L. era il liquidatore a decorrere dal (------), ha tuttavia concordato nel senso che il completamento di tali attività è da fissare al (------).

Ore se, per come dianzi illustrato, il momento conclusivo della perdurante condotta delittuosa del D.L. è da ancorare al completamento delle attività di verifica fiscale, cioè al (------), non solo si può convenire con la Corte di Napoli nell'indicare in tale data il dies a quo del termine prescrizionale (sulla decorrenza del termine prescrizionale dei reati permanenti dal momento della cessazione della permanenza, per tutte: Corte di cassazione, Sezione II penale, 18 novembre 2019, n. 46692), ma deve anche rilevarsi che alla fattispecie può applicarsi la versione del D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 17, entrata in vigore il (------), cioè quella vigente alla data della definitiva consumazione del reato in questione (sulla applicazione della legge vigente al momento della cessazione della permanenza - ove la commissione del reato abbia attraversato i periodi di vigenza di diverse normative succedutesi nel tempo - anche se si tratti di lex durior, cfr. con specifico riferimento proprio al successivo deteriore regime della prescrizione: Corte di cassazione, Sezione III penale, 29 ottobre 2015, n. 43597).

Conclusivamente, essendo il termine prescrizionale del reato in questione pari, tenuto conto della esistenza di eventi che ne hanno interrotto il corso, alla durata di 10 anni e decorrendo esso dal (------), esso non solo non era spirato al momento in cui è stata pronunziata la sentenza impugnata (cioè il 17 marzo 2021), ma è tuttora pendente.

Il ricorso di D.L.G. deve essere, pertanto, rigettato ed il ricorrente va condannato al pagamento delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma, il 15 dicembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 10 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza