



14278-23

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

Composta da:

GASTONE ANDREAZZA

- Presidente -

Sent. n. sez. 1950/2022

ALDO ACETO

- Relatore -

UP - 23/11/2022

LUCA SEMERARO

R.G.N. 23635/2022

UBALDA MACRI'

ALESSANDRO MARIA ANDRONIO

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

(omissis) (omissis) ato a [(omissis)

avverso la sentenza del 02/12/2021 della CORTE APPELLO di TRIESTE

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALDO ACETO;

lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale,
FELICETTA MARINELLI, che ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Il sig. ^(omissis) ^(omissis) ricorre per l'annullamento della sentenza del 02/12/2021 della Corte di appello di Trieste che ha confermato la condanna alla pena (principale) di sei mesi di reclusione, oltre pene accessorie, irrogata con sentenza del 20/07/2017 del GUP del Tribunale di Pordenone, pronunciata all'esito di giudizio abbreviato e da lui impugnata, per il reato di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74 del 2000 (occultamento o distruzione delle fatture emesse negli anni di imposta 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 e 2014).

1.1. Con il primo motivo deduce l'omessa e/o carente motivazione su un punto decisivo, l'inosservanza dell'art. 220, disp. att. c.p.p., nonché degli artt. 24 e 111 Cost.

Afferma, al riguardo:

- d'aver presentato, in primo grado, una memoria difensiva con cui aveva eccepito l'inutilizzabilità degli atti di indagine sia perché posti in essere dopo l'accesso del 26/06/2014 in violazione dell'art. 220, disp. att. c.p.p., essendo evidente già da allora l'emersione di indizi di reità a suo carico, sia perché tali atti di indagine erano stati acquisiti in violazione dell'art. 52, d.P.R. n. 633 del 1972; in quella memoria erano stati illustrati ulteriori argomenti difensivi a sostegno della mancanza del dolo e della insussistenza oggettiva del reato (sotto il duplice profilo della inidoneità della condotta a integrare il fatto tipico e del pagamento del debito tributario);

- nell'atto di appello tali argomenti erano stati ripresi come specifico motivo di gravame, non avendone fatto il primo Giudice menzione nella propria sentenza;

- la Corte di appello si è limitata a citare la giurisprudenza di legittimità che giustifica l'omessa valutazione di una memoria difensiva e ad affermare che comunque dalla lettura della sentenza impugnata si possono evincere le ragioni dell'omissione, così incorrendo nel vizio di omessa e/o carente (se non apparente) motivazione, in spregio dei diritti di difesa (art. 24, Cost.) e del giusto processo (art. 111, Cost.);

- in ogni caso, erra la Corte di appello quando afferma che solo all'esito della verifica fiscale è possibile accertare la applicazione dell'art. 220, disp. att. c.p.p.;

- in realtà, l'art. 220, disp. att. c.p.p., si applica sin dalla prima emersione, in termini oggettivi, di indizi di reato che, nell'atto di appello, erano stati indicati come esistenti già alla data di primo accesso.

1.2. Con il secondo motivo deduce la nullità della sentenza impugnata e/o la l'invalidità e/o l'inutilizzabilità degli atti di indagine perché acquisiti a seguito di accesso autorizzato dal PM ai sensi dell'art. 52, d.P.R. n. 633 del 1972, con

provvedimento carente in punto di indicazione dei gravi indizi di violazione delle norme tributarie e ispirato, piuttosto, a mere finalità esplorative.

La Corte di appello ha "liquidato" la questione in modo semplicistico e contraddittorio, da un lato affermando che le norme del codice di procedura penale si applicano solo all'esito della (e non durante la) verifica fiscale, dall'altro sostenendo che gli elementi raccolti durante accessi, ispezioni, verifiche tributarie sono sempre utilizzabili quali notizie di reato cui, però, non si applicherebbero le norme in questione: in una parola, secondo la Corte di appello le norme codicistiche non troverebbero mai applicazione nel corso di un'ispezione fiscale. Inoltre, la Corte di appello non dà conto della mancanza di gravi violazioni della normativa fiscale dedotta in sede di gravame.

1.3. Con il terzo motivo deduce la violazione dell'art. 10, d.lgs. n. 74 del 2000, sotto il profilo della insussistenza degli elementi costitutivi del reato.

Afferma di aver esibito, durante l'ispezione, la documentazione richiesta e che quella rimanente era stata reperita presso terze persone solo grazie alle proprie indicazioni. Non vi è stata, dunque, alcuna condotta fraudolenta atta ad ostacolare la ricostruzione dell'imponibile avendo oltretutto integrato la documentazione mancante con elementi extracontabili come l'elenco completo dei clienti suddivisi per tipologia di prestazioni effettuate estratto dai software di elaborazione delle medesime. Grazie a questo comportamento collaborativo l'imputato è riuscita agevolmente a ricostruire il proprio quadro reddituale, come del resto la stessa sentenza impugnata riconosce. La Corte di appello fa leva, però, sulla mancata registrazione di 173 fatture attive ma ciò non ha impedito la ricostruzione dei redditi grazie al fondamentale contributo del ricorrente. Contraddittorio ed illogico, pertanto, affermare che il reato sussiste solo se vi sia l'assoluta impossibilità di ricostruire il reddito e contestualmente ammettere che il reddito è stato ricostruito nella sua interezza con la collaborazione dell'imputato. Non ha fondamento logico l'applicazione della fattispecie incriminatrice nei confronti di chi dapprima sottrae i documenti e poi contribuisce in modo fondamentale alla ricostruzione del reddito nella sua interezza, dovendo l'occultamento essere inteso nell'azione di nascondere materialmente le scritture contabili e la distruzione nella loro fisica eliminazione. Va piuttosto sottolineato che la violazione dell'obbligo di compilazione della fattura in duplice esemplare e la conseguente mancata conservazione e registrazione della stessa integra lo speciale illecito sanzionato, a livello amministrativo, dall'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997.

1.4. Con il quarto motivo deduce la violazione degli artt. 131-bis e 103 cod. pen. non avendo la Corte di appello spiegato la ragione della ritenuta abitualità della condotta benché: a) se si esclude l'anno 2009, ormai caduto in prescrizione, l'imposta evasa sarebbe pari a qualche migliaio di euro (ancor più



se la prescrizione viene dichiarata per gli anni 2010 e 2011); b) la presenza di reati legati dal vincolo della continuazione non osta alla applicazione dell'art. 131-bis cod. pen., a maggior ragione nel caso di specie, ove non è contestata la continuazione; c) per configurarsi l'abitudine è necessario che l'imputato sia stato condannato per almeno altri due reati; d) il ricorrente ha mostrato respicenza addirittura pagando il debito tributario.

1.5. Con il quinto motivo deduce la violazione degli artt. da 157 a 161 cod. pen., 17, comma 1-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, non avendo la Corte di appello dichiarato la prescrizione dell'annualità di imposta 2009, non potendosi comunque applicare l'art. 17, comma 1-bis, cit., alle annualità precedenti l'introduzione della norma.

1.6. Con il sesto motivo lamenta la mancata applicazione della circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, e la conseguente violazione della predetta norma e degli artt. 3, 24, 111 Cost.

Solleva questione di legittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 3 e/o 24 e/o 111 Cost., degli artt. 13 e 13-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui non prevedono la concessione di un termine per il pagamento delle sanzioni tributarie analogo e/o coerente con il termine stabilito nei procedimenti deflattivi previsti dalla legislazione tributaria pure richiamati dal d.lgs. n. 74 del 2000 ed ai quali lo stesso decreto fa riferimento per la concessione dell'attenuante.

Assume, in fatto, di aver documentato, per le annualità 2010-2014, la richiesta di rateizzazione del pagamento del debito tributario aggiungendo che i Giudici di merito non hanno applicato la circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, benché la Corte costituzionale, con sentenza n. 102 del 2017, abbia ritenuto applicabile tale norma anche in caso di rateizzazione tributaria per un periodo più lungo di quello previsto dall'art. 13, cit.

Osserva, in diritto, che la discrasia tra il termine di definizione previsto dalla norma tributaria e quello stabilito dalla norma penale discrimina tra chi può pagare nel termine stabilito da quest'ultima norma e chi, anche per ragioni di incapienza economica, no. Altro motivo di discriminazione è la durata dei processi nei vari Tribunali, maggiore in alcuni, minore in altri, con conseguente disparità di trattamento tra chi viene giudicato in un circondario e chi in un altro.

CONSIDERATO IN DIRITTO

2. Il ricorso è inammissibile.

3. L'imputato risponde del reato a lui ascritto perché, quale titolare dell'omonima impresa individuale, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul



valore aggiunto, o comunque di consentirne l'evasione ad altri, aveva occultato o comunque distrutto le fatture emesse negli anni di imposta 2009, 2010, 2011, 2013 e 2014. Il fatto risulta commesso contestualmente alla data di redazione del PVC del : (omissis) ed accertato all'esito della verifica fiscale condotta nei confronti del ricorrente dalla Guardia di Finanza.

4. Tanto premesso, il primo motivo è generico.

4.1. Secondo l'insegnamento di questa Corte, la violazione dell'art. 220 disp. att. cod. proc. pen. non determina automaticamente l'inutilizzabilità dei risultati probatori acquisiti nell'ambito di attività ispettive o di vigilanza, ma è necessario che l'inutilizzabilità o la nullità dell'atto sia autonomamente prevista dalle norme del codice di rito a cui l'art. 220 disp. att. rimanda (Sez. 3, n. 6594 del 26/10/2016, Pelini, Rv. 269299-01, che ha dichiarato inammissibili i ricorsi poiché non erano state indicate né dedotte le violazioni codicistiche che avrebbero determinato l'inutilizzabilità del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza; in senso conforme, si veda, altresì, la più recente, Sez. 3, n. 9977 del 21/11/2019, dep. 2020, Dichiarà, Rv. 278423 - 01, che ha aggiunto che è onere di chi eccepisce l'inutilizzabilità, indicare, a pena di inammissibilità del ricorso, gli atti specificamente affetti dal vizio e l'incidenza degli stessi rispetto al provvedimento impugnato; richiamano e ribadiscono tale principio, *ex plurimis*, Sez. 3, n. 12004 del 16/02/2022, n.m.; Sez. 3, n. 43343 del 04/11/2021, n.m.; Sez. 7, n. 26417 del 07/05/2021, n.m.).

4.2. Nel caso di specie, il ricorrente non indica quali specifici atti fossero affetti da inutilizzabilità, né per quale ragione, non essendo stata indicata alcuna norma codicistica la cui violazione avrebbe determinato, in tesi difensiva, la non inutilizzabilità patologica di tali atti.

5. Anche il secondo motivo è manifestamente infondato.

5.1. Ed invero, la mancanza o la irregolarità formale dell'autorizzazione di cui all'art. 52, d.P.R. n. 633 del 1972, può al più essere considerata causa di invalidità dell'accertamento fiscale, ma non riverbera i suoi effetti sull'accertamento penale del fatto-reato. A tali accessi, infatti, non è applicabile la disciplina prevista dal codice di rito per l'attività di polizia giudiziaria, trattandosi di atti amministrativi e non giudiziari (Sez. 3, n. 6798 del 16/12/2015, dep. 2016, Arosio, Rv. 266135 - 01; Sez. 3, n. 12017 del 07/02/2007, Monni, Rv. 235927 - 01; Sez. 3, n. 1669 del 03/12/1997, dep. 1998, Riberti, Rv. 209572 - 01; Sez. 3, n. 11307 dell'11/10/1995, Pariani, Rv. 202943 - 01).

6. Anche il terzo motivo è totalmente infondato.

6.1. Secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale di questa Corte, 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 o quando a tale ricostruzione si possa pervenire "aliunde" (Sez. 3, n. 7051 del 15/01/2019, Ferrigni, Rv. 275005 - 01; Sez. 3, n. 41638 del 02/03/2018, Vitali, Rv. 274862 - 02; Sez. 3, n. 13212 del 06/12/2016, Giovinazzo, Rv. 269258 - 01; Sez. 3, n. 36624 del 18/07/2012, Pratesi, Rv. 253365; Sez. 3, n. 39711 del 04/06/2009, Acerbis, Rv. 244619). In altri termini, il reato è escluso solo quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato; solo in questo caso manca la necessaria offensività della condotta (così, in motivazione, Sez. 3, n. 3057 del 14/11/2007 - dep. 2008, Lanteri, Rv. 238614; cfr. altresì Sez. 3, n. 20748 del 16/03/2016, Capobianco, Rv. 267028, secondo cui 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).

6.2. Nel caso in esame risulta, dalle sentenze dei Giudici di merito, che la verifica fiscale (che aveva riguardato più anni di attività lavorativa) aveva consentito solo una ricostruzione parziale del volume di affari, resa possibile grazie alle fatture attive rinvenute presso i terzi a seguito degli accertamenti condotti dalla GdF; non tutte però, non essendo stato possibile individuare tutte le numerose fatture emesse nel corso degli anni.

7. Il quarto motivo è anch'esso manifestamente infondato.

7.1. Il ricorrente postula, erroneamente, la prescrizione del reato relativamente all'anno di imposta 2009, e ne trae argomento per ritenere la speciale tenuità del fatto.

7.2. Ma se è pur vero che il fatto è unico, non si può prescindere, per valutare la tenuità del fatto, dagli anni di imposta interessati dalla condotta dell'imputato (ben sei, nel caso di specie), che amplificano e rendono tutt'altro che esigua la lesione degli interessi dell'Erario.

7.3. Il ricorrente ne è consapevole e trascina fuori dal perimetro applicativo della causa di non punibilità l'anno di imposta 2009 ("il più cospicuo", lo

definisce), in tal modo errando e fondando la sua difesa su un argomento inconsistente.

8. Il quinto motivo è del tutto infondato.

8.1. La condotta del reato previsto dall'art. 10 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, può consistere tanto nella distruzione quanto nell'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, con conseguenze diverse rispetto al momento consumativo del reato stesso, giacché la distruzione realizza un'ipotesi di reato istantaneo, che si consuma con la soppressione della documentazione, mentre l'occultamento - consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori - costituisce un reato permanente, che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, dal quale soltanto inizia a decorre il termine di prescrizione. Sicché, quando, come nel caso di specie, è contestato anche l'occultamento delle scritture contabili, l'imputato, per avvalersi della dedotta maturazione della prescrizione è tenuto a dimostrare sia la circostanza che la documentazione contabile era stata distrutta, e non semplicemente occultata, sia l'epoca di tale distruzione (Sez. 3, n. 14461 del 25/05/2016, dep. 2017, Quaglia, Rv. 269898; Sez. 3, n. 38376 del 09/07/2015, Palermo, Rv. 264676; Sez. 3, n. 5974 del 05/12/2012, Buonocore, Rv. 254425; Sez. 3, n. 3055 del 14/11/2007, Allocca, Rv. 238612; Sez. 3, n. 13716 del 07/03/2006, Cesarini, Rv. 234239).

8.2. Peraltro, nella parte in cui sanziona l'occultamento totale o parziale delle scritture contabili, il reato di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74 del 2000, ha natura permanente, perdurando l'obbligo di esibizione dei documenti finché dura il controllo da parte degli organi verificatori, con la conseguenza che il momento consumativo del reato deve individuarsi nella conclusione e non nell'inizio di detto accertamento (Sez. 3, n. 40317 del 23/09/2021, Narcisi, Rv. 282340 - 01; Sez. 3, n. 4871 del 17/01/2006, Festa, Rv. 234053 - 01).

8.3. Nel caso di specie l'occultamento delle scritture contabili è contestato come modalità alternativa della condotta ipotizzata, sicché era onere dell'imputato introdurre nel processo elementi di prova idonei a paralizzare la pretesa punitiva, non essendo compito dell'accusa dare prova dei fatti estintivi quando tali fatti non sono nemmeno desumibili *aliunde*.

8.4. Correttamente, pertanto, il termine iniziale della prescrizione è stato fatto coincidere con il giorno della redazione del PVC (con conseguente piena applicabilità dell'art. 17, comma 1-bis, d.lgs. n. 74 del 2000)

9. Il sesto motivo è del tutto generico ed esplorativo, privo di concreti agganci alla specifica fattispecie.

9.1.L'art. 13, comma 3, d.lgs. n. 74 del 2000, infatti, riconosce un termine di tre mesi, prorogabile dal giudice per altri tre mesi, per consentire al contribuente di estinguere il debito tributario.

9.2.Nel caso di specie è pacifico che il ricorrente ha escluso dalle procedure conciliative l'anno di imposta 2019 (l'unico per il quale aveva adito la giustizia tributaria), rendendo così inapplicabile la fattispecie attenuante della quale invoca l'applicazione e contesta la legittimità costituzionale.

9.Alla declaratoria di inammissibilità del ricorso consegue, ex art. 616 cod. proc. pen., non potendosi escludere che essa sia ascrivibile a colpa del ricorrente (C. Cost. sent. 7-13 giugno 2000, n. 186), l'onere delle spese del procedimento nonché del versamento di una somma in favore della Cassa delle ammende, che si fissa equitativamente, in ragione dei motivi dedotti, nella misura di € 3.000,00.

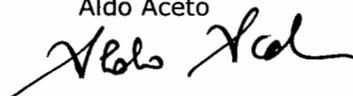
P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, il 23/11/2022.

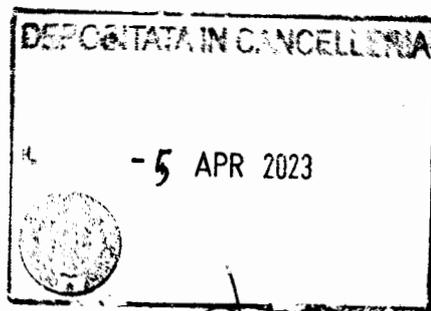
Il Consigliere estensore

Aldo Aceto



Il Presidente

Gastone Andreatza



IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

Luana Martini