



MONITORIO

04910-23

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

Composta da

Elisabetta Rosi -Presidente -
Alessio Scarcella
Gianni Filippo Reynaud
Antonio Corbo
Fabio Zunica - Relatore -

Sent. n. 1862 sez.
UP - 09/11/2022
R.G.N. 27393/2022

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da

(omissis)

avverso la sentenza del 17-02-2022 della Corte di appello di Torino;
visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;
udita la relazione svolta dal consigliere Fabio Zunica;
lette le conclusioni rassegnate dal Pubblico Ministero, in persona del Sostituto
Procuratore generale dott. Domenico A.R. Seccia, che ha chiesto di dichiarare il
ricorso inammissibile;
lette le conclusioni rassegnate dall'avvocato (omissis) difensore di
fiducia di (omissis) che ha insistito nell'accoglimento del ricorso.

RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza dell'11 settembre 2018, il G.U.P. del Tribunale di Torino condannava (omissis) (omissis) alla pena, condizionalmente sospesa, di 1 anni e 2 mesi di reclusione, in quanto ritenuto colpevole di tre distinte imputazioni, aventi rispettivamente ad oggetto i reati di cui agli art. 10 del d. lgs. n. 74 del 2000 (capo A), 3 del d. lgs. n. 74 del 2000 (capo B) e 8 del d. lgs. n. 74 del 2000 (capo C); tali reati sono stati contestati a (omissis) per avere, nella qualità di titolare dell'omonima ditta individuale, occultato parte della documentazione contabile di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari relativi al periodo di imposta 2011 (capo A), per aver indicato nella dichiarazione annuale relativa al 2011, sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti, elementi passivi inferiori a quelli effettivi (capo B), e per avere inoltre emesso, negli anni 2011, 2012, 2013 e 2014, una pluralità di fatture per operazioni inesistenti, al fine di consentire alla SR 2 s.n.c. di evadere l'iva (capo C). Fatti commessi in epoca antecedente e prossima al 27 gennaio 2015 (capo A), il 25 settembre 2017 (capo B) e negli anni 2011, 2012, 2013 e 2014.

Con sentenza del 17 febbraio 2022, la Corte di appello di Torino, in parziale riforma della pronuncia di primo grado, dichiarava non doversi procedere nei confronti dell'imputato in ordine ai fatti di cui al capo C, limitatamente alle sole fatture emesse nel 2011, confermando nel resto la decisione del G.U.P.

3. Avverso la sentenza della Corte di appello piemontese, (omissis) tramite il suo difensore, ha proposto ricorso per cassazione, sollevando quattro motivi.

Con il primo, riferito al capo A, sono state dedotte l'erronea applicazione dell'art. 10 del d. lgs. n. 74 del 2000, la manifesta illogicità e carenza della motivazione rispetto alla ricostruzione della situazione contabile, nonché il travisamento del contenuto del verbale di constatazione redatto dall'Agenzia delle Entrate il 30 novembre 2015: si evidenzia in proposito che il reato ascritto a (omissis) non poteva ritenersi configurabile per mancanza di offensività, in quanto il risultato economico aziendale era stato ricostruito sulla base della documentazione conservata e consegnata dall'imprenditore prima dell'inizio dell'accertamento operato dall'Agenzia delle Entrate e sulla base della disamina della contabilità che, per ammissione dell'Agenzia, era tenuta regolarmente, come si evince dal processo verbale di constatazione del 30 novembre 2015. Peraltro, già in occasione del contraddittorio tenutosi il 30 luglio 2015 presso la Agenzia delle Entrate, (omissis) confermava la ricostruzione e forniva le specificazioni richieste; in ogni caso, conclude la difesa, le condotte contestate al capo A sono le stesse contenute nel capo B, nel quale il mezzo fraudolento per ostacolare

l'accertamento del reddito viene appunto indicato nell'occultamento delle stesse fatture, per cui avrebbe dovuto trovare applicazione il solo reato ex art. 3 che, all'epoca del fatto, era sanzionato con pena maggiore rispetto al reato ex art. 10.

Con il secondo motivo, la difesa contesta la conferma del giudizio di colpevolezza del ricorrente in ordine al reato di cui all'art. 3 del d. lgs. n. 74 del 2000, rilevando che, qualora si ritenga sussistente il delitto di cui all'art. 10 del d. lgs. n. 74 del 2000, non vi sarebbe spazio per la configurabilità della fattispecie contestata al capo B, posto che le relative condotte illecite coincidono, venendo in rilievo il mero occultamento dei documenti contabili effettivamente consegnati ai clienti, comportamento questo già sanzionato a norma dell'art. 10, non potendo il mezzo fraudolento esaurirsi nel solo occultamento delle fatture.

Il terzo motivo è dedicato alla formulazione del giudizio di colpevolezza dell'imputato rispetto al reato di cui all'art. 8 del d. lgs. n. 74 del 2000, rispetto al quale si evidenzia che doveva essere escluso l'elemento soggettivo, essendo stato travisato il contenuto del verbale di interrogatorio reso il 28 luglio 2016 da (omissis) il quale, con atteggiamento sin dal primo momento collaborativo, ha sempre sostenuto che le richieste di sovrapproduzione erano volte a soddisfare la volontà dei clienti della RPM di riversare maggiori spese sul committente iniziale, per cui non c'era alcun intento di consentire a terzi l'evasione delle imposte.

Con il quarto motivo, infine, oggetto di doglianza è l'erronea applicazione dell'art. 597 commi 3 e 4 cod. proc. pen., osservandosi che alla statuizione della Corte di appello di intervenuta prescrizione, rispetto al capo C, dei fatti commessi nel 2011, non ha fatto seguito alcuna riduzione della pena complessiva irrogata, sebbene il reato di cui all'art. 8 avesse natura di reato concorrente con gli altri per i quali è intervenuta la condanna di primo grado, integrando ciò una violazione del divieto di *reformatio in peius*.

2.1. In data 3 novembre 2022, il difensore dell'imputato ha fatto pervenire una memoria, con la quale ha insistito nell'accoglimento del ricorso, ripercorrendone le argomentazioni.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Il ricorso è infondato, ma, avuto riguardo al *tempus commisi delicti*, si impone la declaratoria di estinzione del ^{reato} reato di cui al capo B per prescrizione, con le conseguenze da ciò scaturenti in punto di trattamento sanzionatorio.

1. Iniziando dai primi due motivi di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria perché tra loro sovrapponibili, occorre evidenziare che, rispetto alla decisione dei giudici di merito di ritenere sussistente il concorso tra i reati di cui agli art. 3 e 10 del d. lgs. n. 74 del 2000, non si ravvisa alcun vizio di legittimità.

Ed invero sia il G.U.P. che la Corte di appello hanno richiamato l'affermazione della giurisprudenza di legittimità (cfr. Sez. 3, n. 12455 del 01/12/2011, dep. 2012, Rv. 252245), che va in questa sede ribadita, secondo cui il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3 del d. lgs. n. 74 del 2000) può concorrere con il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10 del medesimo), dovendosi escludere il concorso apparente di norme e il rapporto di genere a specie previsti dall'art. 15 cod. pen.

È stato infatti osservato che, perché sia integrato il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (nella versione riscritta dal d. lgs. n. 158 del 2015), è necessario che il contribuente indichi nelle dichiarazioni annuali un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi per un valore corrispondente alle soglie di punibilità individuate dal legislatore, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'amministrazione finanziaria, essendo richiesto, sotto il profilo soggettivo, il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sull'iva.

Invece il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10 del d. lgs. n. 74 del 2000, è configurabile ove il soggetto occulti o distrugga in tutto o in parte i documenti contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione del volume di affari o dei redditi, essendo ugualmente, sotto il profilo soggettivo, il dolo specifico del fine di evadere le imposte sui redditi o sull'iva, ma è anche possibile alternativamente la finalità di consentire l'evasione a terzi.

Ciò posto, deve ribadirsi che non sussiste alcuna relazione di genere a specie tra le fattispecie poste a confronto, non potendosi ritenere che la condotta di occultamento o distruzione integri le attività simulate o gli altri mezzi fraudolenti e ingannatori cui fa riferimento l'art. 3 del d. lgs. n. 74 del 2000 nel descrivere le modalità della condotta della dichiarazione fraudolenta; ricorre piuttosto un fenomeno di interferenza tra le due fattispecie determinato dalla peculiarità del fatto concreto, senza che però sussista alcun rapporto di specialità tra le fattispecie incriminatrici astrattamente considerate. Nel delitto di cui all'art. 3, infatti, il ricorso all'artificio (in senso lato) è strumentale alla falsa dichiarazione, essendo finalizzato a impedire l'accertamento della stessa, riproponendo la fattispecie uno schema analogo a quello del delitto di truffa, in quanto il ricorso al mezzo fraudolento è volto alla induzione in errore di un soggetto passivo, ovvero l'amministrazione finanziaria, in ordine al volume dei redditi prodotti.

Invece, l'occultamento e la distruzione dei documenti contabili, potendosi realizzare con qualsiasi modalità, non integra necessariamente un artificio, ben potendo il soggetto agente limitarsi a distruggere o occultare i documenti contabili, senza che detta condotta possa dirsi strumentale alla falsa

dichiarazione, che in tal caso potrebbe anche mancare. In definitiva, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è incentrato sul momento dichiarativo, quale momento in cui si realizza il presupposto dell'evasione. Viceversa, il delitto di occultamento o distruzione delle scritture contabili tende a reprimere tutte quelle condotte antecedenti al momento dichiarativo e potenzialmente preclusive dell'accertamento dei redditi prodotti.

Del resto, va osservato che il reato di cui all'art. 10 ha carattere permanente, in quanto la condotta penale dura sino al momento dell'accertamento fiscale, mentre il delitto di cui all'art. 3 è un reato istantaneo che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione fraudolenta viene effettuata.

Ancora, dal punto di vista soggettivo, anche il dolo specifico dei due delitti è strutturato in ragione delle peculiarità di ciascuna fattispecie incriminatrice: nella dichiarazione fraudolenta deve infatti sussistere il fine dell'evasione delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto, mentre, nella fattispecie di occultamento, oltre al fine dell'evasione, vi è anche quello di consentire l'evasione a terzi.

Pertanto, alla luce di tali premesse, è stato correttamente escluso dai giudici di merito il concorso apparente di norme tra la fattispecie di cui agli art. 3 e 10 del d. lgs. n. 74 del 2000, non sussistendo tra le stesse quel rapporto di genere a specie che, solo, può legittimare l'applicazione dell'art. 15 cod. pen.

Tale conclusione è peraltro corroborata dal rilievo che, nella contestazione cristallizzata al capo B, i mezzi fraudolenti ascritti all'imputato sono consistiti non solo nell'occultamento delle false fatture emesse nei confronti delle società

(omissis)

e nella loro omessa registrazione contabile, ma anche nell'attribuzione alla fatture emesse riguardo a tali società della stessa numerazione già attribuita in altre fatture emesse nei confronti di altri clienti e contabilizzate per importi inferiori, oltre che nella sostituzione delle fatture occultate o distrutte con analoghe fatture riportanti i medesimi clienti ma importi inferiori, per cui anche sul piano fattuale non vi è stata sovrapposizione delle identiche condotte illecite. A ciò deve solo aggiungersi, quanto al reato ex art. 10, che l'acquisizione tardiva dei documenti contabili mancanti non esclude la sussistenza del delitto, avendo questa Corte precisato (cfr. Sez. 3, n. 41683 del 02/03/2018, Rv. 274862 - 02) che, in tema di reati tributari, l'impossibilità di ricostruire il reddito o il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili, elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10 del d. lgs. n. 74 del 2000, non deve essere intesa in senso assoluto, sussistendo anche quando è necessario procedere all'acquisizione della documentazione mancante presso terzi o *aliunde*. Di qui l'infondatezza delle doglianze difensive riferite ai capi A e B.

2. Venendo al terzo motivo, occorre evidenziare che anche il giudizio sulla configurabilità del reato di cui al capo C non è scalfito dalle censure difensive.

Ed invero, premesso che non è contestata la sussistenza del reato dal punto di vista oggettivo, deve osservarsi che, per quanto concerne l'elemento psicologico, la Corte di appello, in modo pertinente, ha richiamato le dichiarazioni ammissive dell'imputato, il quale, come riconosce anche la difesa nell'odierno ricorso, ha chiarito come "le richieste di sovrapproduzione fossero dirette a soddisfare la volontà dei suoi clienti di riversare maggiori spese sul committente iniziale", venendo in altri casi le fatture "utilizzate per far constare al proprio committente un guadagno inferiore al reale, attraverso un fittizio aumento dei costi".

Non risulta quindi affatto illogica l'affermazione della sentenza impugnata (pag. 13), secondo cui "le dichiarazioni rese dall'imputato non lasciano dubbio alcuno in ordine alla piena consapevolezza e volontarietà della condotta posta in essere dall'imputato nella piena consapevolezza dell'evasione di imposta realizzata accordandosi anche con alcuni clienti dei termini dallo stesso descritte".

La valutazione sull'esistenza dell'elemento soggettivo del reato risulta peraltro coerente con l'impostazione di questa Corte (cfr. Sez. F, n. 31142 del 11/08/2022, Rv. 283708), secondo cui, ai fini della configurabilità del dolo richiesto dall'art. 8 del d. lgs. n. 74 del 2000, occorre che l'emittente delle fatture si proponga il fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, come appunto avvenuto nel caso di specie, non essendo peraltro necessario che il terzo realizzi effettivamente l'illecito intento, posto che l'evasione di imposta non è elemento costitutivo del delitto di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, ma caratterizza il dolo specifico normativamente richiesto per la punibilità dell'agente, dolo che nel caso di specie risulta ampiamente comprovato dalle dichiarazioni confessorie di ^(omissis)

3. Anche il quarto motivo non è meritevole di accoglimento.

La scelta della Corte territoriale di non ridurre la pena pur a seguito della parziale declaratoria di estinzione per prescrizione del capo C (limitatamente alle fatture emesse nel 2011), infatti, non integra alcuna violazione del divieto di *reformatio in peius*, dovendosi considerare che il capo C, individuato dal primo giudice quale reato più grave, si riferisce all'emissione di fatture concernenti una pluralità di anni di imposta (2011, 2012, 2013 e 2014); ora, il venir meno di uno dei segmenti di condotta della fattispecie unitariamente ascritta all'imputato non determinava l'esigenza di provvedere alla rideterminazione della pena, dal momento che il primo giudice non aveva operato aumenti a titolo di continuazione interna rispetto al reato ex art. 8 del d. lgs. n. 74 del 2000.

Alcuna riduzione di pena era quindi dovuta da parte della Corte di appello, non ravvisandosi in tal senso alcuna violazione dell'art. 597 cod. proc. pen.

4. Alla stregua delle considerazioni svolte, il ricorso deve essere disatteso.

Tuttavia, pur in presenza dell'infondatezza (invero non manifesta) delle doglianze sollevate, deve prendersi atto che, nelle more, è maturata la

prescrizione del reato contestato al capo B, la cui data di consumazione risale al 25 settembre 2012, per cui, in assenza di sospensioni, risulta maturato al momento della decisione il termine massimo, da computare in 10 anni, in forza della previsione di cui all'art. 17 comma 1 *bis* del d. lgs. n. 74 del 2000.

Per gli altri due reati, invece, la prescrizione non è maturata, risalendo i fatti o al 27 gennaio 2015 (capo A, con prescrizione quindi al 27 gennaio 2025) o al 30 novembre 2012 (capo C, con prescrizione al 30 novembre 2022, ossia dopo la data di emissione della presente decisione), dovendosi fare riferimento, quanto al 2012, all'epoca dell'emissione dell'ultima delle fatture contestate (ovvero il 30 novembre), ciò in applicazione della condivisa affermazione di questa Corte (cfr. Sez. 3, n. 47459 del 05/07/2018, Rv. 274865 e Sez. 3, n. 6264 del 14/01/2010, Rv. 246193), secondo cui il delitto di emissione di fatture per operazioni inesistenti è reato istantaneo che si consuma nel momento di emissione della fattura ovvero, ove si abbiano plurimi episodi nel medesimo periodo di imposta, nel momento di emissione dell'ultima di esse, non essendo richiesto che il documento pervenga al destinatario, né che quest'ultimo lo utilizzi.

4.1. All'annullamento senza rinvio della sentenza limitatamente al reato di cui al capo B), per essere il reato estinto per prescrizione, consegue l'eliminazione della pena corrispondente, computata, secondo il calcolo operato dal G.U.P. e confermato dalla Corte di appello, in mesi 3 di reclusione (ovvero mesi 4 e giorni 15 di reclusione, ridotti di un terzo in virtù della diminuzione del rito abbreviato). La pena finale a carico di ^(omissis) /a quindi rideterminata in mesi 11 di reclusione e il ricorso deve essere rigettato nel resto.

P.Q.M.

Annulla senza rinvio la sentenza impugnata, limitatamente al reato di cui al capo B), perché il reato è estinto per prescrizione ed elimina la relativa pena di mesi tre di reclusione. Rigetta nel resto il ricorso.

Così deciso il 09/11/2022

Il Consigliere estensore
Fabio Zunica
Fabio Zunica

Il Presidente

Elisabetta Rosi
Elisabetta Rosi

