

*Gli Ermellini sulle conseguenze penali della mancata esibizione delle scritture contabili*

# Occultamento, prescrizione ko

*La condotta si protrae fino al momento dell'accertamento*

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

E GIULIA MARIA MENTASTI

**N**iente prescrizione per il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili: è quanto emerge dalla sentenza n. 22294 dell'8 giugno 2021, con cui la terza sezione penale della Cassazione ha ritenuto che l'imputato, per avvalersi della dedotta maturazione della prescrizione in conseguenza della qualificazione della condotta come distruttiva, avrebbe dovuto dimostrare sia la circostanza che la documentazione contabile era stata distrutta e non semplicemente occultata, sia l'epoca di tale distruzione.

In assenza di tale prova gravante sull'imputato, è lecito presumere, pur in automatico, che le scritture contabili siano state occultate e che quindi la condotta si protrae sino al momento dell'accertamento, e solo da tale frangente inizia a decorrere la prescrizione.

**Il caso.** La Corte di appello di L'Aquila aveva confermato la decisione con cui il Tribunale di Chieti aveva condannato il legale rappresentante di una Srl per il reato di omesso versamento o distruzione delle scritture contabili di cui all'art. 10 del decreto legislativo n. 74 del 2000.

L'imputato aveva così proposto ricorso per cassazione, lamentando, per quanto più ora interessa, come il giudicante in maniera apodittica e priva di elementi probatori avesse ritenuto che la condotta a lui ascrivibile fosse di occultamento e

Occultamento o distruzione delle scritture	
La questione di rilievo	Quando si consuma il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili di cui all'art. 10 dlgs 74/2000 e quindi da quando comincia a decorrere la prescrizione?
Condotte e consumazione	La condotta di occultamento ha natura di reato permanente e si protrae sino al momento dell'accertamento, e solo da tale momento inizia a decorrere la prescrizione. Viceversa l'attività di distruzione ha natura istantanea e la prescrizione inizia a decorrere dal quel momento.
La risposta della Cassazione	Come chiarito da Cass. pen. 22294/2021, in assenza di tale prova gravante sull'imputato: <ul style="list-style-type: none"> <li>• è lecito presumere che le scritture contabili siano state occultate</li> <li>• e che quindi la condotta si protrae sino all'accertamento, e solo da tale momento inizia a decorrere la prescrizione</li> </ul>

non quella di distruzione delle scritture contabili, così che anziché considerare il reato come istantaneo, e in quel caso ormai prescritto, lo aveva trattato come reato permanente.

La Corte di appello avrebbe in altra parole erroneamente invertito l'onere della prova e ritenuto configurato l'occultamento per mancanza della prova della distruzione.

**Le alternative condotte e momento consumativo.** Anticipando sin d'ora che la Cassazione ha ritenuto inammissibile il ricorso, utili sono i chiarimenti forniti circa la prova delle alternative condotte di occultamento o distruzione delle scritture contabili che caratterizzano il reato di cui all'art. 10 dlgs 74/2000.

La questione della esatta individuazione della condotta ascritta all'imputato as-

sume infatti particolare rilievo al fine di individuare il momento di consumazione del delitto, e per l'effetto quello dal quale comincia a decorrere il tempo necessario per il maturare della causa estintiva della prescrizione.

Dunque, la Suprema ha evidenziato come la contestazione (quando prevede entrambe le condotte nell'imputazione) deve ritenersi principalmente di occultamento e compete all'imputato dimostrare la distruzione in luogo dell'occultamento e la data della distruzione.

Specificamente, la condotta del reato può consistere sia nella distruzione che 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, 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 e costituisce un reato permanente, che si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, dal quale soltanto inizia a decorrere il termine di prescrizione.

Ciò precisato, nelle ipotesi di contestazione dell'occultamento o comunque della distruzione delle scritture contabili, la Suprema Corte ha osservato che l'imputato, per avvalersi della dedotta maturazione della prescrizione in conseguenza della qualificazione della

condotta come distruttiva, avrebbe dovuto dimostrare sia la circostanza che la documentazione contabile era stata distrutta, e non semplicemente occultata, sia l'epoca di tale distruzione (Cass. pen., sez. III, n. 14461/2016; n. 46049/2018).

**La decisione della Suprema Corte.** Nel caso in esame, posto che nessuna dimostrazione era stata fornita dall'imputato sulla distruzione dei documenti, il reato era da considerarsi permanente e alla data della decisione della Corte di appello non risultava prescritto.

Infatti, secondo l'orientamento richiamato dalla Suprema Corte, in tema di reati tributari, il delitto di occultamento della documentazione contabile ha natura di reato permanente, in quanto la condotta penalmente rilevante si protrae sino al momento dell'accertamento fiscale, che coincide con il dies a quo da cui decorre il termine di prescrizione (Cass. pen., sez. III, n. 5974/2012).

L'inammissibilità del ricorso ha escluso così la valutazione della prescrizione maturata dopo la sentenza impugnata, essendo pacifico che la manifesta infondatezza dei motivi non consente il formarsi di un valido rapporto di impugnazione e preclude, pertanto, la possibilità di rilevare e dichiarare le cause di non punibilità a norma dell'art. 129 c.p.p. (Cass. pen., sez. un., n. 32/2000).

Da qui il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

© Riproduzione riservata

## Il decorso del tempo non intacca i reati tributari

Reati tributari imprescrittibili: tra norme del codice penale, e disposizioni penal tributarie di cui al dlgs 74/2000, la prescrizione dei reati tributari è ipotesi assai remota. Precisamente, il nostro codice penale prevede che decorso un tempo corrispondente al massimo della pena stabilita dalla legge per il reato di volta in volta in contestazione (e comunque non inferiore a 6 anni se si tratta di delitto), da calcolarsi a partire dal giorno in cui giunge a consumazione, tale reato si estingue per intervenuta prescrizione, il che significa che viene meno ogni pretesa punitiva dello Stato. Ma attenzione: ai verificarsi di adempimenti tassativamente indicati dal legislatore (tra cui ad esempio l'ordinanza che applica una misura cautelare personale o convali-

da l'arresto, nonché la richiesta di rinvio a giudizio), la prescrizione si interrompe e il termine ricomincia a decorrere nuovamente dal quel momento, pur non potendo tutto ciò comportare (così precisa il codice) l'aumento di più di un quarto del tempo necessario a prescrivere. Se quindi ad esempio il termine di prescrizione sarebbe di 6 anni, l'atto interruttivo potrà allungare il tempo necessario a 7 anni e mezzo.

Si noti inoltre che originariamente i tempi ordinari di prescrizione erano molto più lunghi, e solo nel 2005 si è assistito a un notevole ridimensionamento, che ha portato a conseguenze rilevanti proprio con particolare riferimento ai delitti tributari, se si considera che questo tipo di reati viene accer-

tato parecchio tempo dopo (e specificamente allo scadere del termine fissato per gli accertamenti tributari), così da rendere spesso inevitabile la prescrizione. Proprio per questo il legislatore, al primo momento utile di inasprimento della lotta all'evasione fiscale, ovvero la conversione del dl 148/2011 (c.d. Manovra bis) ha previsto una norma ad hoc per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 dlgs 74/2000, aumentando i tempi della loro prescrizione di un terzo, per i reati tributari il legislatore ha previsto atti ulteriori che interrompono il decorso del termine (verbale di constatazione e atto di accertamento).

Dunque, applicando tali principi al reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili, se aggiungiamo al tempo «normale»

di prescrizione secondo le regole generali (ovvero 7 anni, pari al massimo edittale della pena) un terzo, arriviamo a 9 anni e 4 mesi. Che diventano 11 anni e 8 mesi se contempliamo il possibile verificarsi di un atto interruttivo; ipotesi per niente remota posto che per i reati tributari il legislatore ha previsto atti ulteriori che interrompono il decorso del termine (verbale di constatazione e atto di accertamento).

Tenuto conto infine che la sentenza esaminata individua il momento consumativo del reato in quello dell'accertamento tributario e da lì fa decorrere la prescrizione, l'effetto è di rendere ancora più residuale la possibilità che il reato si prescriva.

© Riproduzione riservata