

Evasione fiscale: occultamento o distruzione di scritture contabili

a cura di Antonio Gigliotti

Può rispondere del reato di occultamento e distruzione delle scritture contabili l'imprenditore nel settore immobiliare che non conserva i preliminari di compravendita, inibendo all'Amministrazione finanziaria la riscossione delle imposte sulle caparre. Infatti, il riferimento alle scritture richieste dalla "natura dell'impresa", non può ritenersi limitato al contenuto degli articoli 2421, 2478 e 2519 Codice civile, ma anche alla tipologia dell'attività svolta.

A stabilirlo la Corte di Cassazione Penale, con la **sentenza numero 1377 del 17 gennaio 2012**.

Premessa

Può rispondere del reato di occultamento e distruzione delle scritture contabili l'imprenditore nel settore immobiliare che non conserva i preliminari di compravendita, inibendo all'Amministrazione finanziaria la riscossione delle imposte sulle provvigioni. Infatti, il riferimento alle scritture richieste dalla "natura dell'impresa" non può ritenersi limitato al contenuto degli articoli 2421, 2478 e 2519 Codice civile, ma anche alla tipologia dell'attività svolta.

Quanto sopra, emerge dalla sentenza numero 1377 della Corte di Cassazione Penale, pubblicata mediante deposito il 17 gennaio 2012.

Come noto, l'articolo 10 del D. lgs 74/2000 punisce "... *salvo che il fatto non costituisca più grave reato, ... chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire ad altri l'evasione, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari*".

La fattispecie criminosa delineata nell'articolo 10 del D.lgs. 74/2000 si configura mediante il concretizzarsi di due distinte condotte:

- 1) l'agente occulta le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari;*
- 2) l'agente distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari.*

In particolare, sussiste la necessità che le suddette condotte vengano poste in essere con l'intento di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire ad altri l'evasione.

*Ebbene, l'individuazione dell'una o dell'altra condotta (occultamento o distruzione) rileva per verificare il momento di **consumazione del reato**, atteso che l'articolo 158 del cod. pen. stabilisce che "il termine della prescrizione decorre, per il reato consumato, dal giorno della consumazione [...]". E tale giorno è diverso nelle due ipotesi.*

*A ben vedere, la giurisprudenza (Cassazione, nn. 28656/2009 e 13716/2006) ha osservato che, mentre la **distruzione configura un reato istantaneo** che si realizza al momento dell'eliminazione della documentazione, **l'occultamento ha natura permanente e si protrae nel tempo**. In altre parole, in questo secondo caso, la condotta antiggiuridica perdura fintanto che è consentito il controllo da parte degli organi competenti dell'Amministrazione (quindi, sino allo spirare dei termini previsti dalle leggi tributarie per l'accertamento dell'ammontare dei redditi o del volume degli affari - articoli 57, Dpr 633/1972, e 43, DPR 600/1973). Può cessare con l'interruzione dell'azione criminosa del contribuente, sia spontanea (esibendo i documenti occultati, prima, però, dell'inizio dell'azione penale – Cassazione, n. 5791/2008), sia per l'intervento di terzi (ad esempio, a seguito della contestazione dell'illecito), ma non può essere sanata dalla solerzia degli accertatori e alla loro capacità di reperire aliunde elementi di prova (Cassazione, nn. 39711/2009 e 37592/2008) o con una ricostruzione ab externo, attraverso riscontri incrociati (Cassazione n. 3057/2008). La consumazione del reato, ai fini della decorrenza del termine di prescrizione, coincide con l'accertamento della condotta, poiché è in quel*

momento che assume rilevanza l'inadempimento dell'obbligo di tenere, esibire o allegare la documentazione contabile obbligatoria.

Distruzione scritture contabili o di documenti di cui è obbligatoria la conservazione

→ Reato istantaneo che si realizza al momento dell'eliminazione della documentazione (per esempio, con l'eliminazione del supporto cartaceo o mediante cancellature o abrasioni).

Distruzione scritture contabili o di documenti di cui è obbligatoria la conservazione

→ Reato istantaneo che si realizza al momento dell'eliminazione della documentazione (per esempio, con l'eliminazione del supporto cartaceo o mediante cancellature o abrasioni).

Ciò premesso, passiamo a vedere nel dettaglio le questioni trattate nella pronuncia in commento e la soluzione interpretativa adottata dalla Corte di Cassazione.

Il fatto

Il Giudice per l'udienza preliminare presso il Tribunale di Pistoia (di seguito GUP), dichiarava non luogo a procedere, nei confronti di un immobiliare, per il reato di cui all'articolo 10, D.lgs. 74\2000.

Nella specie, all'imputato era stato contestato l'occultamento, a fine di evasione, di tre contratti preliminari di compravendita concernenti altrettanti immobili, in ordine ai quali il prezzo effettivamente corrisposto era stato successivamente ridotto in sede di rogito.

Nella specie, il tribunale riteneva che il contratto preliminare non rientrasse tra i documenti di cui era obbligatoria la conservazione.

L'articolo 22 del DPR 600/73 impone l'obbligo di conservazione, oltre che di scritture e registri previsti dalla normativa civilistica e fiscale, anche degli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e inviate. Questa elencazione ripresa dall'articolo 2214, comma 2 del codice civile - che non ricomprende, tra la documentazione obbligatoria il preliminare di compravendita - secondo il Tribunale, doveva ritenersi tassativa.

Obbligo di conservazione

Avverso la suddetta pronuncia, la Procura della Repubblica proponeva ricorso, affermando “di non condividere la lettura dell'articolo 10, D.lgs. 74\2000 offerta dal giudice”, il quale aveva escluso che il contratto preliminare potesse annoverarsi tra i documenti di cui è obbligatoria la conservazione. Ad avviso dell'accusa, infatti, il documento in questione (preliminare di compravendita) **andava collocato nella generica elencazione descrittiva di cui al secondo comma dell'articolo 2214 C.c.**, e ciò:

- “in considerazione della attività svolta dalla società dell'imputato nel campo immobiliare, è della prassi corrente che prevede il versamento, da parte dell'acquirente, di una caparra della quale viene data quietanza con la sottoscrizione dell'atto, tanto da poter definire il contratto quale pezza d'appoggio documentale dell'operazione di riscossione della quale deve essere curata la custodia”.

Motivi della decisione

Finalità della disposizione punitiva

Ebbene, al Supremo Collegio di Piazza Cavour il ricorso è apparso fondato.

Gli Ermellini premettono, innanzitutto, che l'art. 10 del D.lgs. 74/2000 ha l'evidente finalità:

- di assicurare, attraverso l'esame della documentazione contabile, l'adeguato controllo delle attività imprenditoriali ai fini fiscali, come emerge dall'espresso riferimento alla "ricostruzione dei redditi o del volume d'affari" che, di fatto, l'occultamento o la distruzione dei documenti impedisce.

Ovviamente, i documenti da conservarsi obbligatoriamente sono quelli che riguardano fatti aventi rilievo sotto il profilo fiscale, la cui individuazione, deve essere effettuata tenendo conto del disposto dell'articolo 22, comma terzo, del D.p.r. n. 600/1973.

Ciò premesso, la Corte di Cassazione conclude il suo iter decisionale, rilevando che:

- "il richiamato articolo 22, al secondo comma, nell'individuare i tempi di conservazione delle scritture contabili si riferisce anche a quelle obbligatorie *'ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali'*, richiamando poi nel comma successivo, quelle menzionate in sentenza, **cosicché l'osservazione del Pubblico Ministero, secondo il quale il richiamo può ritenersi effettuato anche alle altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa appare pertinente.** Deve, altresì, osservarsi che il riferimento alle scritture richieste dalla "natura dell'impresa" per quel che qui interessa, non può ritenersi limitato al contenuto degli articoli 2421, 2478 e 2519 C.C. ma anche alla tipologia dell'attività svolta. Per quanto attiene alla figura dell'agente immobiliare è pacifico che **la conclusione dell'affare ed il conseguente diritto alla provvigione per il mediatore coincide con la conclusione del contratto preliminare e non del rogito notarile**, con la conseguenza, per quanto attiene agli aspetti fiscali, che quanto corrisposto da coloro che hanno concluso l'affare ha natura di costo deducibile e, per l'agente immobiliare, di ricavo imponibile".

Tradotto, a parere del Collegio giudicante:

- “il contratto preliminare (n.d.r. nel caso di specie) ben poteva ritenersi ricompreso, per quanto riguarda la responsabilità penale in caso di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'articolo 10 del D.lgs. 74/2000, tra la documentazione di cui è obbligatoria la conservazione”.

Conclusioni

Cassazione con rinvio

In considerazione di quanto sopra, la Corte ha accolto il ricorso proposto dalla Procura della Repubblica, annullando la sentenza impugnata, con rinvio al Tribunale di Pistoia per un nuovo giudizio.

Insomma, per sintetizzare il pensiero della Corte si può sostenere che:

il reato di occultamento di scritture contabili non si estende ai soli documenti fiscali obbligatori, ma anche alle altre scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e dall'attività svolta. Pertanto, commette il delitto in questione l'agente immobiliare che ha nascosto al Fisco alcuni preliminari di compravendita.

Osservazioni

Tirando le fila del discorso, è evidente la pronuncia resa dai giudici di Piazza Cavour ha esteso la portata applicativa del delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, contemplato dall'art. 10 del D.lgs. 74/2000.

La Corte chiarisce che la condotta dell'agente è finalizzata a tutelare la conservazione dei documenti obbligatori fiscali **senza i quali sarebbe impossibile ricostruire volume di affari e/o redditi**.

In passato gli Ermellini, con la sentenza numero 37592/08, avevano esteso questa tutela anche alle fatture.

Adesso pone l'accento non solo sulle scritture contabili tassativamente previste, ma su qualunque altro documento, che in ragione della natura dell'attività espletata dal contribuente appaia rilevante.

In genere, ben potrebbero rientrare nell'elenco, non solo gli atti previsti, in relazione alle diverse categorie di soggetti, dagli articoli 14 e seguenti del D.P.R. 600/1973 ai fini delle imposte dirette e dagli articoli 23 e seguenti del D.P.R. 633/1972 in materia di Iva, ma anche ogni altra scrittura contabile obbligatoria per legge, che abbia un qualche interesse ai fini della ricostruzione dei redditi o dei volumi di affari. Pertanto, potrebbero essere compresi anche i documenti imposti da norme di natura diversa da quella fiscale (commerciale, amministrativa o previdenziale), qualora abbiano rilevanza ai fini dell'accertamento del debito di imposta.

Obbligo di conservazione esteso a tutti i documenti inerenti l'impresa

Ne deriva il rischio concreto che in futuro possa essere criminalizzata l'omessa esibizione di moltissima documentazione che magari non è stata custodita, non essendovi un preciso obbligo di legge in tal senso.

A questo punto, infatti, la natura dell'attività svolta dal singolo contribuente impone la conservazione di documentazione differente da quella prevista dal Codice civile. Fermo restando il limite del rilievo sotto il profilo fiscale.

17 aprile 2012

Antonio Gigliotti