

## **Preliminari di compravendita: occultarli è reato**

A cura di **Antonio Gigliotti**

In tema di reati tributari, **sono riconducibili nelle scritture contabili di cui è obbligatoria la conservazione** ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, **i contratti preliminari di compravendita** stipulati da un'impresa di costruzioni **che non sia piccolo imprenditore**. Lo ha affermato la **Terza Sezione Penale della Cassazione, nella sentenza n. 36624 depositata il 21 settembre 2012**. Il principio di diritto enunciato dagli Ermellini non è nuovo, essendo già stato chiarito con altra pronuncia (la n. 1377 del 2012) che può rispondere del reato di occultamento e distruzione di scritture contabili **l'agente immobiliare che non conserva i preliminari di compravendita, così inibendo la riscossione delle imposte sulle caparre**. Per i giudici di Piazza Cavour, il riferimento alle scritture richieste dalla "natura dell'impresa" riguarda anche la tipologia di attività svolta.

### **Orientamento della Cassazione**

In tema di reati tributari, sono riconducibili nelle scritture contabili di cui è obbligatoria la conservazione ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, i contratti preliminari di compravendita stipulati da impresa di costruzioni che **non** sia piccolo imprenditore.

Lo ha affermato la Terza Sezione Penale della Cassazione, nella **sentenza n. 36624 depositata il 21 settembre 2012**.

Il principio di diritto enunciato dagli Ermellini non è nuovo, essendo già stato chiarito con altra pronuncia (la n. 1377 del 2012) che può rispondere del reato di occultamento e distruzione di scritture contabili l'imprenditore nel settore immobiliare che non conserva i preliminari di compravendita, così inibendo la riscossione delle imposte sulle caparre.

Per i giudici di Piazza Cavour, il riferimento alle scritture richieste dalla "**natura dell'impresa**", non è limitato al contenuto degli articoli 2421, 2478 e 2519 del Codice civile, ma è riferito anche alla tipologia di attività svolta. Procediamo con ordine.

### **Il caso**

Il giudizio deciso dalla Suprema Corte con sentenza n. 36624/12 trae origine dall'assoluzione di un imprenditore accusato del reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000.

Precisamente, il GUP presso il Tribunale di Pistoia emetteva nei confronti dell'uomo sentenza di non luogo a procedere **“perché il fatto non sussiste”**.

### **Tesi della Procura**

Avverso la decisione del giudice penale di merito ha proposto ricorso la Procura della Repubblica, denunciando la violazione di legge e, in particolare, dell'art. 2214, comma secondo, del codice civile.

Ad avviso della pubblica accusa infatti, la norma codicistica contiene un'elencazione in parte **specificata** e in parte **generica**:

- quanto alla prima si indicano **gli originali di lettere, telegrammi e fatture ricevute e spedite**;
- quanto alla seconda si richiamano **le altre scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa** (ossia, secondo quanto statuito da Cass. n. 2900/1978, la **“contabilità relativamente obbligatoria”**).

Di qui l'assunto che, versandosi in fattispecie di società immobiliare, i **preliminari** oggetto di controversia avrebbero dovuto essere ricompresi tra le scritture richieste dalla natura dell'impresa, **posto che in essi si dà quietanza con la sottoscrizione dell'atto, del versamento della caparra.**

Si tratta, quindi, di importi (le caparre) che entrano nella disponibilità del venditore al momento della sottoscrizione del contratto:

- **sicché questi avrebbe l'obbligo di farne annotazione nelle scritture contabili “e il contratto diventerebbe pezza d'appoggio documentale della operazione di riscossione, dovendo, come tale, essere da lui custodito. Diversamente, del resto, l'appostazione nelle scritture di una voce attiva rimarrebbe priva di riscontro documentale”**.



### La Corte

Investita della decisione sul ricorso della Procura, la Terza Sezione Penale ha ritenuto il gravame fondato.

Richiamando un precedente pronunciamento reso in una fattispecie pressoché analoga, il Collegio ha sostenuto che il reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000 **si configura**:

- anche nel caso in cui vengano **occultati** contratti preliminari di compravendita, in quanto rientranti tra le scritture contabili obbligatorie, richieste dalla **natura** dell'impresa.

### Il reato

Il citato art. 10 prevede che, salvo che il fatto costituisca più grave reato, sia punito con la reclusione da **sei mesi a cinque anni**:

- chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, **occulti o distrugga 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 d'affari”*.

Ai fini dell'individuazione dell'**oggetto materiale** della condotta di “occultamento” o “distruzione” – osserva la Cassazione –, **la norma rinvia, implicitamente, a quelle scritture contabili e a quei documenti che, alla stregua di altre norme, devono essere obbligatoriamente conservate.**

### Rilievo fiscale

Allo stesso tempo, va considerato che i documenti e le scritture contabili in oggetto **non possono che essere quelli (e solo quelli) aventi rilievo sotto il profilo fiscale**, e ciò in ragione della “**ratio**” della norma penale tributaria in questione che è quella di garantire (come tutte quelle inserite nel *corpus* del citato D.Lgs. n. 74/2000):

- **l'esatto adempimento delle obbligazioni tributarie.**

È per tale ragione, dunque, che ai fini dell'individuazione dei detti documenti debba guardarsi al **D.P.R. n. 600/1973** (“Disposizioni comuni in materia di

accertamento delle imposte sui redditi”) e, in particolare, **all’art. 22** dello stesso, dove si specifica:

- **al 2° comma**, che *“le scritture contabili obbligatorie **ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali** devono essere **conservate** fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d’imposta anche oltre il termine stabilito dall’art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie, **salvo** il disposto dell’art. 2457 del detto codice (...)”*;
- **al 3° comma**, che *“fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere **conservati** ordinatamente, **per ciascun affare**, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse”*.

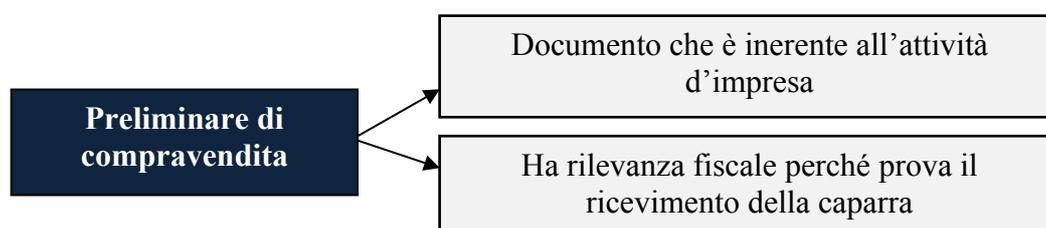
### **Natura e dimensioni dell’impresa**

Escluso che **nell’elencazione dei documenti del 3° comma** rientrino i contratti preliminari di compravendita di immobili, ivi **non nominati**, va allora osservato che, quanto alle scritture contabili obbligatorie, **il 2° comma rimanda invece, a propria volta, tra le altre disposizioni normative, al codice civile.**

Di conseguenza, **in forza dell’art. 2214 c.c. da intendersi richiamato dal secondo comma dell’art. 22 D.P.R. n. 600/1973**, tra le scritture contabili obbligatorie devono ritenersi rientrare, oltre che, a norma del primo comma, *“il libro giornale e il libro degli inventari”*, anche, a norma del **secondo comma**, **“le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell’impresa”**.

*“Ed è precisamente in questa categoria – si legge in sentenza -, i cui confini, lungi dall’essere specificamente determinati, sono segnati, attraverso appunto il collegamento alla natura dell’impresa, dalla tipologia dell’attività svolta, che vanno ricompresi, allora, **i contratti preliminari di compravendita di immobili stipulati da impresa di costruzioni**”, poiché è indubbio “che il preliminare di compravendita di immobili, da un lato, **inerisca esattamente***

**all'attività di una impresa, come quella di specie, di costruzioni e, dall'altro, non possa non rivestire natura contabile** atteso che, comprovando l'avvenuta corresponsione di pagamenti a titolo di **caparra** in vista della stipulazione del contratto definitivo, **assume la veste di vera e propria ricevuta, indubbiamente rilevante ai fini fiscali**, attestando, per la impresa venditrice, **un ricavo imponibile**".



### **Piccolo imprenditore escluso**

Tuttavia, precisa il Collegio, l'obbligo di conservazione dei contratti preliminari di compravendita **non può operare** ove il soggetto attivo sia **piccolo imprenditore**.

Infatti, ai sensi dell'art. 2214 c.c., terzo comma,

- le disposizioni del par. 2 (comprensivo degli artt. da 2214 a 2220) e, conseguentemente, anche la previsione di tenuta delle scritture richieste **"dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa" non si applicano, al piccolo imprenditore, secondo la nozione da ricavarsi sulla scorta dei criteri fissati nell'art. 2083 c.c.**

**Art. 2083 c.c.:** *"Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia"*.

### **Annullamento con rinvio**

Alla luce di quanto sopra esposto, la Terza Sezione Penale ha concluso per l'annullamento della sentenza impugnata, con rinvio al Tribunale di Pistoia, per nuovo esame.

Il Giudice del rinvio, nell'effettuare il nuovo giudizio, è stato chiamato dagli Ermellini a considerare che:

- l'impossibilità di ricostruire il reddito o il volume di affari derivante dall'occultamento delle scritture **ricorre anche quando gli accertamenti siano stati ostacolati da difficoltà superabili solo con "particolare diligenza"** (così, Cass. Sez. V n. 10423/2000, resa in tema di **bancarotta documentale**).

Infatti la necessità di acquisire presso terzi la documentazione costituisce riprova che la tenuta delle scritture contabili:

- ***"è stata tale da non rendere possibile la ricostruzione dei redditi o del volume di affari della società"*** (Sez. V, n. 5503/99 e n. 10920/1997).

Così come per il reato di **bancarotta documentale** il delitto di **occultamento di scritture contabili obbligatorie** si configura:

quando l'impossibilità di ricostruire il reddito o il volume di affari derivante all'occultamento è **assoluta**;

o quando la ricostruzione del reddito e del volume d'affari si è dimostrata **particolarmente difficoltosa**.

### **Bancarotta del piccolo imprenditore**

Trovandoci in argomento, si segnala che non risponde di bancarotta documentale semplice, ma del più grave reato di **bancarotta fraudolenta documentale**, il titolare di una ditta individuale che sopprime o occulta **il libro giornale e il libro degli inventari obbligatori per legge**, rendendo così impossibile alla curatela di ricostruire la situazione patrimoniale e il movimento degli affari della ditta poi fallita.

Lo ha sostenuto la Sezione V Penale della Cassazione, nella sentenza n. 796 depositata l'8 gennaio 2013, ricordando, tra l'altro, che **anche le imprese sottoposte a un regime tributario di contabilità semplificata sono obbligate alla tenuta delle scritture e dei libri di cui all'articolo 2214 del codice civile**, e in modo particolare del **libro giornale e del libro degli inventari** che la stessa norma codicistica indica come scritture contabili obbligatorie per chiunque eserciti un'attività commerciale, **sia ai fini civili che a quelli penali** (si veda anche Cass. n. 33402/2009).

Ne deriva che, ove la condotta illecita si sostanzia non nella semplice **omissione** di tale tenuta, ma in un fatto di bancarotta prefallimentare, consistente **nella distruzione o nella sottrazione delle scritture medesime**:

→ *“appare configurabile **non il delitto di bancarotta semplice documentale** di cui all'art. 217, co. 2, legge fall., **ma il più grave delitto di bancarotta fraudolenta documentale** come previsto in una della tre ipotesi disciplinate dall'art. 216, co. 1, n. 2, legge fall., reato, come è noto, di pura condotta, per la cui realizzazione non si richiede il verificarsi dell'evento della concreta impossibilità di ricostruire il patrimonio o il movimento degli affari dell'impresa dichiarata fallita”* (v. Cass. n. 4038 del 1994).

Quanto all'elemento soggettivo del reato di bancarotta fraudolenta documentale, esso è rappresentato dal **dolo specifico**, cioè dalla volontà di arrecare un **pregiudizio ai creditori in previsione del fallimento, elemento che, peraltro, emerge nel caso di omessa tenuta o mancato deposito (o rinvenimento) della scritture contabili obbligatorie per legge**, in quanto circostanze che rendono impossibile per gli organi del fallimento la ricostruzione degli affari del fallito.

### **Orientamento consolidato**

Tornando ora ai principi enunciati dalla Cassazione Penale nella sentenza in commento, si osserva quanto segue.

Appena un anno fa (sentenza numero 1377 del 17 gennaio 2012), la Cassazione Penale aveva già ritenuto responsabile del reato di occultamento di scritture contabili obbligatorie **l'agente immobiliare che non conserva i preliminari di compravendita**, inibendo all'Amministrazione Finanziaria la riscossione delle imposte sulle caparre.

Anche in quel caso era stato il Tribunale di Pistoia ad assolvere l'imputato, ritenendo che il contratto preliminare non potesse rientrare tra i documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

Ebbene, ora come allora, la Cassazione penale ha disatteso la tesi "innocentista" del Giudice toscano, dettando principi che, di fatto, impongono a molte aziende un **generale obbligo di conservare ogni documento richiesto "dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa" che, come tale, possa essere utile all'Amministrazione Finanziaria nella sua attività di accertamento.**

Pena, l'assoggettabilità dell'imprenditore alle sanzioni penali previste dall'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000.

Insomma, la portata applicativa del delitto tributario di occultamento o distruzione di scritture contabili obbligatorie è stata notevolmente ampliata dalla giurisprudenza di legittimità, con il rischio concreto che possa essere criminalizzata l'omessa esibizione di moltissima documentazione che magari non è stata custodita, non essendovi un preciso obbligo di legge.

27 settembre 2013

Antonio Gigliotti