

RIFORMA DEI REATI TRIBUTARI - 10 MARZO 2020 ORE 06:00

## Occultamento o distruzione della contabilità: pene più severe e responsabilità 231

*Stefano Loconte - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima*

Sanzioni più pesanti, senza la confisca per sproporzione, ma con la responsabilità 231 dell'ente: il decreto fiscale 2020 interviene a modificare il regime sanzionatorio del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili. In particolare, confermato l'inasprimento della cornice edittale, il reato è stato espunto dal novero di quelli per cui era inizialmente prevista l'applicabilità della confisca allargata. Al contempo, si è però ritenuto di includere la fattispecie delittuosa nel catalogo dei reati presupposto, idonei a far scattare la responsabilità amministrativa da reato degli enti.

La **riforma dei reati tributari** in materia di imposte sui redditi e IVA - entrata in vigore il 25 dicembre 2019 - interviene anche sulla fattispecie di **occultamento o distruzione di documenti contabili** di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 74/2000: in particolare, il decreto fiscale 2020 ha confermato l'inasprimento della cornice edittale:

- espungendo il delitto da quelli per cui il decreto prevedeva l'applicabilità della confisca allargata;
- includendolo nel catalogo di quelli idonei a far scattare la **responsabilità amministrativa da reato degli enti** ex D.Lgs. n. 231/2001.

### Occultamento o distruzione di documenti contabili

Il delitto in esame è quello di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 74/2000, che, salvo che il fatto costituisca più grave reato (così che la fattispecie ha un ambito di operatività residuale), punisce chi, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, 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 di affari.

Il reato si presenta come di **pericolo concreto** e a **dolo specifico**, finalizzato a tutelare l'attività di verifica fiscale e di pagamento delle imposte dovute. Trattandosi inoltre di delitto a **consumazione anticipata**, non è necessario che l'evasione perseguita con la condotta sia in concreto conseguita. Come sottolineato dalla giurisprudenza di legittimità, la norma mira a reprimere le condotte poste in essere da chiunque provveda volutamente alla sottrazione o all'occultamento delle scritture contabili preesistenti, la cui conservazione è obbligatoria, secondo la normativa fiscale o civilistica, ex art. 2214 c.c., al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, o di consentire l'evasione a terzi (Cass. pen. n. 26247/2018).

Il reato peraltro è punibile anche quando l'organo ispettivo riesca a ricostruire i redditi e il volume d'affari dell'imputato partendo dalle risposte ai questionari inviati alle imprese sue clienti/fornitrici. Esso è escluso solo quando il risultato economico delle operazioni poste in essere possa essere utilmente accertato in base ad altra documentazione conservata presso l'imprenditore senza necessità di reperire ulteriori elementi di prova (Cass. pen. n. 41237/2018).

**Profitto confiscabile**

La giurisprudenza ha altresì di recente chiarito (Cass. pen. n. 166/2019) come nella fattispecie in esame, allorché l'importo dell'evasione sia stato *aliunde* determinato, è configurabile il **profitto del reato**, suscettibile di **confisca, anche per equivalente**, e di **sequestro preventivo**, riguardo al tributo evaso e a eventuali sanzioni ed interessi maturati sino al momento dell'occultamento o distruzione delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, trattandosi di risparmio di spesa che costituisce vantaggio economico immediato e diretto della condotta illecita tenuta.

Il profitto, invero, come illustrato in sentenza, consiste nell'indebito vantaggio economico commisurato al debito d'imposta - eventualmente maggiorato di interessi e sanzioni dovuti sino al momento della commissione del fatto criminoso - altrimenti ignoto e di cui la condotta di occultamento o distruzione dei documenti contabili ha ostacolato la scoperta così consentendo al contribuente di evitarne l'accertamento e l'esazione.

In altre parole, se è vero che quando, a seguito del comportamento illecito, non sia possibile ricostruire neppure parzialmente l'eventuale imposta dovuta, non è nemmeno possibile determinare il profitto illecito suscettibile di confisca, al contrario, quando i verificatori riescano comunque nella ricostruzione, non vi è ragione di non applicare la regola generale che prevede la confisca del profitto del reato, anche nella forma per equivalente.

Tale interpretazione, conclude la Cassazione, è confermata infatti dall'introduzione dell'art. 12-*bis* nel D.Lgs. n. 74/2000, che ha esteso la confisca del profitto per equivalente anche al reato di cui all'art. 10.

Peraltro, la natura di reato di pericolo e di mera condotta non è di ostacolo all'individuazione di un profitto confiscabile, come pacificamente avviene ad esempio per il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 D.Lgs. n. 74/2000); così come è irrilevante la circostanza che l'illecito profitto sia già stato conseguito a seguito della commissione di un reato dichiarativo commesso in precedenza, ovvero di un mero illecito amministrativo ove non si fossero superate le soglie di punibilità penale: infatti, si tratta in ogni caso di condotte illecite distinte che possono tra loro concorrere e nei confronti delle quali può essere singolarmente ipotizzabile un illecito profitto autonomo.

## Responsabilità delle persone fisiche

La riforma prevede per tale fattispecie un notevole **aumento di pena**, facendo passare la cornice edittale, che ante riforma oscillava da un anno e sei mesi a 6 anni di reclusione, tra un minimo di 3 fino a un massimo di 7 anni di carcere.

Un'**inversione di rotta** rispetto a quanto originariamente previsto dal decreto fiscale 2020, invece, si è avuta con riferimento alla **confisca allargata**, che avrebbe consentito, oltre alla confisca del profitto del reato (la cui applicabilità come pocanzi precisato è indiscussa), anche l'ablazione di quei beni di cui il condannato non potesse giustificare la provenienza e di cui risultasse essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito o alla propria attività economica.

Invece, in sede di conversione, si è deciso di espungere dall'ambito operativo della misura, oltre all'infedele e omessa dichiarazione di cui agli articoli 4 e 5, D.Lgs. n. 74/2000 e all'indebita compensazione *ex art. 10-*quater** (ovvero di quelle fattispecie accomunate dall'assenza di frodolenzia), anche l'occultamento di scritture contabili: scelta, questa, giustificata dalla considerazione per cui, seppur di grave condotta ingannatoria si tratti, la sussistenza di tale reato e la conseguente condanna non richiedono alcuna quantificazione dell'imposta evasa.

## Responsabilità delle società

Benché inizialmente escluso, nella sua versione definitiva il decreto fiscale 2020 ha invece previsto che il reato entri a far parte nel catalogo di quelli idonei a far scattare la responsabilità amministrativa degli enti di cui al D.Lgs. n. 231/2001.

Specificamente, alle imprese i cui apicali o sottoposti abbiano **distrutto o occultato le scritture contabili** o i **documenti** di cui è obbligatoria la conservazione - in modo da non

consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, e lo abbiano fatto nell'interesse o a vantaggio dell'ente - sarà applicabile una sanzione pecuniaria fino a 400 quote, ovvero 619.600 euro, dato che l'importo di una quota varia da un minimo di 258 a un massimo di 1.549 euro: il giudice determinerà il numero delle quote tenendo conto della gravità del fatto, del grado della responsabilità dell'ente, nonché dell'attività svolta per eliminare o attenuare le conseguenze del fatto e per prevenire la commissione di ulteriori illeciti, mentre fisserà l'importo della quota sulla base delle condizioni economiche e patrimoniali dell'ente, così da assicurare l'efficacia della sanzione.

Alla **sanzione pecuniaria** si potranno infine sommare, in quanto espressamente previste in sede di conversione, le **sanzioni interdittive** del divieto di contrattare con la pubblica amministrazione (salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio); dell'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e dell'eventuale revoca di quelli già concessi; nonché del divieto di pubblicizzare beni o servizi.