

La Cassazione sull'occultamento delle scritture e sulla confisca del profitto da evasione

Conti celati, doppio sequestro

Ai verificatori la ricostruzione di reddito e imposta dovuta

Pagina a cura
DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Alert per gli imprenditori, tenere una contabilità specchiata: ad avvertire è la sentenza 30934/2020, con cui la terza sezione penale della Cassazione ha confermato il via libera al sequestro preventivo e alla confisca anche per il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili di cui al dlgs n. 74/2000.

Nell'ambito di tale reato, a far sperare nella inconfiscabilità è stata per lungo tempo la evidente difficoltà a individuare l'ammontare delle imposte evase laddove il contribuente abbia distrutto la documentazione; tanto che in tal caso il reddito e la relativa imposta evasa sono quantificati dall'Ae in via presuntiva, incompatibile tuttavia con la confisca penale, subordinata al rigido principio di legalità.

Ma la Cassazione (anche alla luce delle modifiche del dettato legislativo intervenute nel 2015) ha affermato la possibilità, allorché l'importo dell'evasione sia stato in altro modo determinato, di configurarlo come profitto anche di tale reato, trattandosi di risparmio di spesa che costituisce vantaggio economico immediato e diretto della condotta illecita tenuta, e di sottoporlo a confisca, anche per equivalente. E se a questa decisione si somma la ulteriore precisazione fornita dalla sentenza, ovvero che il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili concorre con i delitti in materia di dichiarazione che siano stati realizzati, potremo avere, pur nei limiti derivanti dal divieto di duplicazione, un doppio sequestro.

Il caso. Nel caso di specie, il tribunale di Firenze era stato adito dal pubblico ministero in seguito a rigetto da parte del gip della richiesta di sequestro preventivo per equivalente di beni rinvenibili presso un soggetto indagato in relazione all'ipotesi di reato di occultamento o distruzione di documenti contabili ex art. 10 dlgs 74/2000. Avendo anche il tribunale negato la misura, il Procuratore proponeva pertanto ricorso avverso l'ordinanza.

Specificamente, per quanto più ora interessa, si doveva della violazione dell'art. 12-bis dlgs 74/2000, che, introdotto dal dlgs 158/2015, prevede la confisca obbligatoria del profitto di ogni reato tributario, compreso quello in esame; peraltro, a conferma della coerenza del disposto normativo, evidenziava come ogniquale volta i verificatori, nonostante la condotta di occultamento o distruzione di documentazione realizzata

La sentenza per punti	
Cass. pen. n. 30934/2020	
Prima questione	Sono legittimi il sequestro preventivo e la confisca anche per il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili di cui all'art. 10, dlgs 74/2000?
Dubbi della dottrina	Laddove il contribuente abbia distrutto la documentazione, è pacifica la difficoltà di individuare l'ammontare delle imposte evase, tanto che in tal caso il reddito e la relativa imposta evasa sono quantificati dall'Ae in via presuntiva, incompatibile tuttavia con la confisca penale
Normativa e riforma	<ul style="list-style-type: none"> • In passato, la confisca di cui all'art. 322-ter c.p., era applicabile a tutti i reati tributari con esclusione però proprio del delitto di occultamento e distruzione di scritture contabili • Poi, nel 2015 è stata inserita nel dlgs 74/2000 una norma ad hoc in materia di confisca, estendendone l'applicazione a tutte le fattispecie di cui al decreto
Risposta della Cassazione	La Corte ha affermato <ul style="list-style-type: none"> • che se l'importo dell'evasione sia stato in altro modo determinato, è configurabile come profitto anche di tale reato • che si tratta di risparmio di spesa che costituisce vantaggio economico immediato e diretto della condotta illecita tenuta • e che dunque è sottoponibile a confisca, anche per equivalente
Seconda questione	E nel caso in cui vi sia stata contestazione anche di un delitto dichiarativo?
Risposta della Cassazione	La Corte ha chiarito che <ul style="list-style-type: none"> • i reati in materia di dichiarazione previsti dal dlgs 74/2000 possono concorrere con il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili • di conseguenza in relazione a ciascun reato è astrattamente configurabile un illecito profitto • che, fermo il divieto di duplicazione della confisca, in caso di condanna sarà confiscato

dall'agente, riescano comunque a ricostruire il reddito e le imposte dovute, il vantaggio economico conseguente alla condotta illecita sia quantificabile e pertanto suscettibile di confisca, anche per equivalente, quale profitto del reato.

I dubbi sul calcolo del profitto confiscabile. Si anticipa sin d'ora che la Suprema Corte ha ritenuto il ricorso fondato, cogliendo l'occasione per ripercorrere la giurisprudenza di legittimità delineatasi sul punto, la quale ha a propria volta risentito della riforma penal-tributaria di cui al suddetto dlgs 158/2015; precisamente, fino a quel momento, la confisca di cui all'art. 322-ter c.p., in virtù del rinvio operato dall'art. 1 comma 143 della legge 244/2007, era applicabile a tutti i reati tributari con esclusione però proprio del delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili.

Poi, è stata inserita nel dlgs 74/2000 una norma ad hoc in materia di confisca, che ne ha esteso l'applicazione a tutte le fattispecie incriminatrici, riportando tuttavia in emersione le medesime perplessità che probabilmente avevano influenzato le pregresse scelte legislative. Questa, in sostanza, l'osservazione della più garantista dottrina: laddove il contribuente abbia distrutto la documentazione, è pacifica la difficoltà di individuare l'ammontare delle imposte evase, tanto che in tal caso il reddito e la relativa imposta evasa sono quantificati dall'Ae in via presuntiva, incompatibile tuttavia con la confisca penale, subordinata al rigido principio di legalità.

Da qui, l'esigenza di pluri- mi chiarimenti da parte della Suprema Corte, che nel caso ora in esame ha ripreso puntualmente anche i precedenti approdi.

I chiarimenti della Cassazione. Dunque, la Corte ha preso le mosse dalla formulazione delle fattispecie incriminatrici, che punisce chi, al fine di evadere le imposte, «oculta 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». Ne ha così evidenziato la struttura di un reato di pericolo concreto a consumazione anticipata, non essendo in altre parole necessario che la finalità di evasione che sorregge la condotta sia in concreto conseguita, potendo gli organi accertatori riuscire a ricostruire in altro modo, anche con documentazione acquisita presso terzi, il volume di affari ed il reddito, e così quantificare l'imposta dovuta (Cass. pen. n. 41683/2018).

Ciò detto, la Cassazione ha chiarito che laddove non si

riesca a ricostruire, neppure in parte, il reddito e il volume degli affari, non sarà possibile individuare, nell'an e, comunque, nel quantum, un'eventuale imposta dovuta, sicché non potrà in tal caso essere determinato un illecito profitto suscettibile di confisca, diretta o per equivalente, conseguente alla condotta criminosa.

Quando, invece, ciò si verifichi, come nel caso di specie, non v'è ragione di non applicare la regola generale che prevede la confisca del profitto del reato, anche nella forma per equivalente. Come già rilevato di recente da un'altra pronuncia di legittimità ora richiamata (cfr. più ampiamente Cass. pen. n. 166/2020), in tal caso il profitto corrisponde all'indebito vantaggio economico commisurato al debito d'imposta altrimenti ignoto, 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.

Doppio reato e doppio sequestro. Peraltro, la Corte ha tenuto a precisare come a tale conclusione non sia nemmeno di impedimento la rilevazione per cui l'illecito profitto conseguente alla condotta di cui all'art. 10 dlgs 74/2000 in realtà sarebbe già stato conseguito dal disonesto contribuente a seguito della commissione di un reato dichiarativo in precedenza commesso, ovvero, laddove non siano superate le soglie di punibilità previste dalle fattispecie dichiarative, di un mero illecito amministrativo penalmente irrilevante.

Ciò perché si tratta di condotte illecite (penali e/o amministrative) distinte, che possono concorrere, essendo ammesso pacificamente che i delitti in materia di dichiarazione previsti nel capo primo del titolo secondo del dlgs 74/2000 possano concorrere con il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, non essendo configurabile alcuna relazione di genere a specie in grado di legittimare l'applicazione del principio di specialità (cfr. con riguardo al delitto di omessa dichiarazione, Cass. pen. n. 32054/2013; alla dichiarazione fraudolenta Cass. pen. n. 12455/2011).

Con l'ulteriore conseguenza che, in caso di doppia condanna, in relazione a ciascun reato è astrattamente configurabile un illecito profitto che, fermo il divieto di duplicazione della confisca, sarà sequestrato e confiscato.

Da qui l'annullamento dell'ordinanza impugnata e il rinvio per nuovo giudizio al tribunale di Firenze.