

4

Aprile 2020

SistemaFrizzera24

Il Sole 24 ORE

www.guidaicontrollifiscaldigital.com

Periodico mensile / Anno XV / n. 4

GUIDA

Guida ai Controlli Fiscali

La riforma dei reati tributari

a cura di Laura Ambrosi, Antonio Iorio e Gaetano Murano

Reati tributari, una riforma da "perfezionare"

Misure "stringenti" per il reato di dichiarazione fraudolenta

Ondivago l'orientamento della Cassazione sul patteggiamento

Responsabilità degli enti estesa ai reati tributari più gravi

GRUPPO24ORE

Dlgs 74/2000; Cass., nn. 9243/2018, 36049/2018, 22126/2017, 5974/2013, 22126/2017 e 7177/2017

Antonio Iorio

Pena più aspra per chi occulta o distrugge scritture contabili

Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili è l'unico, insieme alla dichiarazione fraudolenta, a **non prevedere alcuna soglia di punibilità**. Questo si giustifica con il fatto che l'interesse tutelato dalla norma in esame è il corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale, per cui l'illecito penale si configura quando la condotta determina l'impossibilità, assoluta o relativa, di ricostruire i redditi o il volume d'affari. Questa impossibilità rappresenta una **condizione obiettiva di punibilità** che, in quanto tale, non deve essere voluta perché l'illecito risulti integrato, e che deve essere valutata in relazione alla concreta situazione del soggetto agente. Risulta, infatti, irrilevante la possibilità per l'ufficio accertatore di operare una ricostruzione della situazione stessa attraverso dati ed elementi raccolti in diverse circostanze.

Trattandosi di un **delitto a consumazione anticipata**, non è necessario il conseguimento dell'evasione, essendo sufficiente l'ostacolo alla ricostruzione degli imponibili.

Se poi, anche attraverso indagini presso terzi, viene comunque determinata l'imposta dovuta, è sicuramente **possibile la confisca**, anche nella forma per equivalente, atteso che tale somma rappresenta l'indebito vantaggio, cui sommare interessi e sanzioni dovuti.

La Corte di cassazione, con la **sentenza n. 39243/2018**, ha affrontato il caso in cui il contribuente cui viene attribuito l'occultamento delle scritture contabili presenti regolarmente la dichiarazione non evadendo quindi le imposte. Secondo i giudici di

L'occultamento o la distruzione di scritture contabili è sanzionato con la **reclusione** da 3 a 7 anni e non più da 18 mesi a 6 anni. Viene inoltre introdotta la **responsabilità amministrativa dell'ente**. Sono queste, in estrema sintesi, le novità che riguardano la condotta delittuosa prevista e punita dall'art. 10 del Dlgs 74/2000, che colpisce chiunque 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. L'**inasprimento di pena** riguarderà solo le condotte poste in essere successivamente all'entrata in vigore del DL 124. Per coloro che avessero commesso il reato in precedenza, continuerà ad essere applicata la sanzione più lieve.

legittimità, non commette il reato di occultamento delle scritture contabili chi presenta la dichiarazione Iva: occorre infatti **il fine di evadere le imposte** che non sussiste nell'ipotesi in cui il contribuente nei modi e termini previsti dalla norma fiscale presenti il modello annuale.

L'orientamento dei giudici di legittimità

L'amministratore unico di una società veniva condannato per i reati di **omessa presentazione della dichiarazione** relativa alle imposte sui redditi e di distruzione ovvero occultamento delle scritture contabili.

La Corte di appello confermava la decisione del Tribunale e l'imputato ricorreva in Cassazione.

La difesa evidenziava innanzitutto che la dichiarazione Iva era stata regolarmente presentata, mentre l'omissione di quella dei redditi era dipesa dall'impossibilità in cui si era trovato l'imputato di pagare lo studio professionale incaricato degli adempimenti fiscali.

Quanto al reato di occultamento delle scritture contabili, secondo la difesa, la **presentazione della**

dichiarazione Iva escludeva la volontà di evadere le imposte, con la conseguenza che **manca l'elemento soggettivo richiesto** per il citato delitto.

La Suprema corte ha preliminarmente escluso che la **morosità nei confronti del professionista** potesse costituire un'esimente per il delitto di omessa presentazione della dichiarazione.

Il contribuente, infatti, consapevole di non potersi avvalere dell'assistenza del commercialista incaricato, avrebbe dovuto attivarsi entro i termini previsti per adempiere all'obbligo dichiarativo.

Con riguardo invece al reato di occultamento delle scritture contabili, i giudici di legittimità, accogliendo la tesi difensiva, hanno rilevato che effettivamente **l'invio del modello Iva annuale poteva escludere la volontà di evasione mancando così il dolo specifico** richiesto dalla norma.

Sul punto la Corte d'appello aveva trascurato qualunque considerazione, con la conseguenza che la **sentenza doveva essere rinviata per un nuovo esame** che considerasse gli effetti della presentazione della dichiarazione Iva rispetto alla sussistenza della volontà di evadere le imposte.

La decisione è interessante poiché ha rimarcato la **necessità della sussistenza dell'intento di evadere le imposte** ai fini del reato di occultamento delle scritture contabili. Ne consegue così che assume rilevanza più **l'aspetto sostanziale della violazione** commessa rispetto a quello meramente formale, legato alla mancata conservazione delle citate scritture.

Alla luce di tali principi, quindi, si potrebbe verosimilmente escludere il delitto in questione in tutte le ipotesi in cui gli adempimenti dichiarativi risultino eseguiti.

Le associazioni

Commette invece il reato di occultamento o distruzione di scritture contabili il **rappresentante legale dell'associazione senza scopo di lucro** che **non esibisce** all'Amministrazione finanziaria le **fatture per prestazioni pubblicitarie** rese a propri iscritti. A nulla rileva che l'ente non sia obbligato alla tenuta della contabilità in quanto la contestazione attiene alle fatture emesse che dovevano essere registrate e conservate.

Un caso particolare riguarda **chi emette fatture false e non le conserva**. Secondo la Cassazione, **sentenza n. 36049/2018**, può commettere il reato di occultamento e distruzione delle scritture contabili poi-

ché rende **difficoltosa la ricostruzione dei movimenti fiscali** sia propri sia dell'utilizzatore di dette fatture. Si tratta poi di due reati che possono concorrere tra loro non sussistendo alcun rapporto di specialità.

Ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 10 del Dlgs 74/2000 non è necessario che si verifichi in concreto un'impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi, essendo **sufficiente un'impossibilità relativa** che sussiste anche se a tale ricostruzione si possa pervenire altrimenti. La norma, viceversa, pone a **carico dell'imprenditore una responsabilità maggiore** nel momento in cui prevede che la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari dell'impresa deve potere avvenire con i documenti che il titolare è tenuto a conservare.

In questo senso resta **escluso da responsabilità penali** qualsiasi riferimento ad **un'impossibilità assoluta a procedere a tale ricostruzione** come nel caso in cui le scritture contabili non vengano rinvenute, ad esempio per smarrimento, per furto o per un incendio.

Ai fini della **prescrizione** del reato **occorre tenere distinte le due fattispecie**: ed infatti, la Cassazione ormai è univoca nel ritenere che il delitto di **distruzione di documenti o di scritture contabili** di cui sia obbligatoria la conservazione presenta natura di **reato istantaneo** e si realizza nel **momento dell'eliminazione della documentazione**. Tale condotta si può concretizzare sia nella eliminazione del supporto cartaceo che nell'apposizione di cancellature o abrasioni. In questo modo, ai fini della decorrenza dei **termini di prescrizione**, avendo la sottrazione natura istantanea ed in mancanza di elementi segno contrario, essa deve farsi risalire all'**ultimo momento utile per la compilazione delle scritture** stesse.

Viceversa il delitto di **occultamento dei documenti contabili** presenta natura di **reato permanente**. Esso, infatti, si protrae nel tempo **fino a quando il contribuente esibisce i documenti** ovvero fino a quando **cessi l'obbligo di conservazione** ovvero, comunque, fino al momento dell'**accertamento**. Anche su questo punto la giurisprudenza è ormai pacifica e difatti, con la sentenza n. 5974/2013 la Cassazione ha stabilito che con riferimento all'occultamento la fattispecie ha natura di reato permanente, posto che la **condotta di occultamento perdura** sino al momento dell'accertamento fiscale. Il reato, infatti, **si manifesta nel momento dell'ispezione**, quando gli agenti chiedono di

esaminare detta documentazione, che l'imprenditore è tenuto a conservare ed esibire, per cui è a tale momento che deve essere fatto riferimento per l'individuazione del **termine iniziale** dal quale fare partire il decorso del termine di prescrizione.

Meno rigorosa in tale contesto, la **sentenza n. 22126/2017**, nella quale la Cassazione ha ritenuto che non è configurabile il reato di occultamento e distruzione delle scritture contabili se l'imprenditore può ricostruire con altri documenti il risultato economico. Secondo i giudici di legittimità il **reato** in questione **non è configurabile quando il risultato**

economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria **possa essere ugualmente accertato** in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato. Si tratta, infatti, di una condotta priva della necessaria offensività.

Nella specie, le fatture rinvenute erano più o meno tutte di analogo valore economico, con la conseguenza che verosimilmente anche quelle mancanti erano dello stesso importo. Ne conseguiva, così, un'**agevole ricostruzione del reddito non documentato** e lo scarso valore economico dello stesso, poteva escludere fin da subito l'intento evasivo.

IL REATO IN SINTESI

| | |
|--------------------------------|--|
| Bene giuridico tutelato | È il corretto ed efficace svolgimento dell'attività degli organi di verifica fiscale. La norma punisce la frapposizione di ostacoli, da parte del contribuente, al regolare esercizio della funzione pubblica di accertamento fiscale. È un reato di pericolo che non richiede, per la sua realizzazione, il verificarsi di un effettivo danno per l'Erario. |
| Soggetti attivi | Si tratta di un reato comune, quindi, può essere commesso da chiunque, anche da soggetti diversi da quelli obbligati alla tenuta delle scritture contabili ed indipendentemente da un preventivo accordo con il contribuente cui le scritture si riferiscono (è la norma che stabilisce, infatti, che uno dei fini è di "consentire l'evasione a terzi"). |
| Condotta | L'art. 10 del Dlgs 74/2000 non è posto a tutela dell'obbligo di istituzione delle scritture, ma esclusivamente dell'obbligo di conservazione delle stesse. Presupposto necessario è, quindi, che la documentazione esista, o nell'ipotesi di avvenuta distruzione, che sia stata istituita. L'omessa istituzione della contabilità costituisce, infatti, solo illecito amministrativo. |
| Evento | Non è di per sé sufficiente, per la sussistenza del delitto, l'occultamento o la distruzione totale o parziale delle scritture e dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, ma è necessario che tale attività abbia portato al risultato specifico dell'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari. |
| Elemento soggettivo | È costituito dal dolo specifico, per cui è necessario che nel soggetto agente ci sia la coscienza e volontà di occultare o distruggere le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione con la finalità di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. |

La sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte

Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, con le modifiche introdotte dal DL 124/2019, può far scattare **sia la confisca per sproporzione, sia la responsabilità amministrativa della società**.

Sono queste, in sintesi, le novità che interessano questo reato previsto dall'art. 11 del Dlgs 74/2000, e che punisce con la **reclusione da sei mesi a 4 anni** chiunque simuli la vendita o compia altri atti fraudolenti per privarsi di ogni bene che l'amministrazione potrebbe aggredire in caso di riscossione coattiva, per il recupero di imposte sui redditi, Iva, interessi o sanzioni di ammontare superiore a 50mila euro, con un'**aggravante di pena** (da un anno a sei anni) per debiti maggiori di 200mila euro.

La fattispecie costituisce una **tutela nei confronti dell'Erario**, diretta non solo alla riscossione dei tri-

buti, ma alla conservazione delle garanzie patrimoniali sui quali potrebbe rivalersi in caso di inadempimento.

Si tratta di un **reato di pericolo**, per il quale non è necessaria la preesistenza del debito tributario con la conseguenza che per ritenersi integrato è sufficiente che gli **atti fraudolenti** posti in essere siano **idonei a vanificare un'ipotizzabile futura procedura di riscossione coattiva**.

In altre parole, non è necessario che sussista un tentativo di riscossione in corso ovvero un'iscrizione a ruolo, poiché **va verificato se sia stato commesso un atto simulato** per occultare i propri o altrui beni al fisco. Inoltre è stato anche precisato che il reato di sottrazione fraudolenta non richiede l'accertamento di un delitto tributario presupposto (Cass., n. 7177/2017).

Sebbene, però, la giurisprudenza sul punto non sia

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

| | |
|---|--|
| <p>Il sequestro (Cass. 14007/2018)</p> | <p>È legittimo il sequestro preventivo finalizzato alla confisca per l'ipotesi del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte anche solo sulla base della presunzione fiscale per la quale le disponibilità estere non dichiarate derivano da redditi sottratti a tassazione.</p> |
| <p>La scissione (Cass. 232/2018)</p> | <p>Anche un'operazione di scissione societaria attraverso la quale viene destinato il patrimonio immobiliare a una nuova impresa può integrare il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Occorre infatti una valutazione in concreto delle vicende successive alla scissione con la conseguenza che può risultare del tutto irrilevante che, in base alle regole del codice civile, la società beneficiaria dei beni sia responsabile dei debiti fiscali dell'impresa scissa.</p> |
| <p>Trust (Cass. 36801/2017)</p> | <p>La costituzione di un trust non è di per sé un'operazione idonea a integrare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Occorre, infatti, verificare la sussistenza degli intenti evasivi o elusivi che non possono presumersi con il semplice ricorso al particolare istituto.</p> |
| <p>Cessione d'azienda (Cass. 19595/2011)</p> | <p>Si commette la sottrazione fraudolenta anche se nella cessione d'azienda esiste una responsabile solidale per il pagamento dei debiti o che tali debiti siano stati annullati in sede civile. È sufficiente infatti l'idoneità della condotta di costituzione di nuove aziende cessionarie dei crediti o delle poste attive del cedente per sottrarre tali "garanzie" al Fisco.</p> |
| <p>Fondo patrimoniale (Cass. 9154/2016 - in senso contrario 21013/2012)</p> | <p>A fronte di un fondo patrimoniale costituito, per far fronte ai bisogni della famiglia, è necessario accertare, ai fini della sussistenza del reato di cui all'art. 11 del Dlgs n. 74 del 2000, che nell'operazione posta in essere sussistano gli elementi costitutivi della sottrazione fraudolenta: il processo di merito deve dunque individuare quali siano gli aspetti dell'operazione economica che dimostrino la strumentalizzazione della causa tipica negoziale allo scopo di evitare il pagamento del debito tributario.</p> |
| <p>Prelievo di contanti e contestuale conversione in assegni di piccolo importo (Cass. 25677/2012)</p> | <p>Il ritiro di denaro contante non è di per sé un atto configurabile come reato, ma la conversione di tali somme poi in assegni di piccolo importo integra la condotta fraudolenta, finalizzata a sottrarre garanzie al Fisco in caso di riscossione coattiva. I titoli infatti sono facilmente utilizzabili e il comportamento evita di avere elevate disponibilità liquide sui conti correnti bancari.</p> |
| <p>Responsabilità solidale (Cass. 36043/2012)</p> | <p>La presenza di un coobligato solidale nel pagamento delle imposte, come nel caso di cessione d'azienda (ex art. 14 del Dlgs 472/1997), non esclude la configurabilità del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, nell'ipotesi di trasferimento simulato dei propri beni.</p> |
| <p>Concorso del coniuge (Cass. 39461/2014)</p> | <p>Risponde in concorso del reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte chi acquista nella consapevolezza di agevolare il venditore a liberarsi di beni su cui l'Erario potrebbe rivalersi. È sufficiente, infatti, ai fini del concorso, da parte del "finto" acquirente, la consapevolezza dello scopo perseguito con l'atto, non essendo necessario che lo condivida o che sia complice in precedenti reati imputabili esclusivamente al venditore.</p> |
| <p>Donazione immobiliare dopo la notifica dell'accertamento (Cass. 30497/2016)</p> | <p>Il contribuente che ha donato un immobile dopo aver ricevuto alcuni mesi prima un accertamento non commette sottrazione fraudolenta se non viene provata la simulazione della donazione e l'idoneità della stessa a rendere inefficace l'attività di riscossione. Nella specie il contribuente aveva rilevato che la donazione era stata necessaria per la tutela di una persona cara e comunque aveva riguardato solo la nuda proprietà, poiché si era riservato l'usufrutto. Il donante disponeva comunque della proprietà di altri immobili.</p> |
| <p>Momento di consumazione della sottrazione mediante trust (Cass. 37469/2019)</p> | <p>La sottrazione fraudolenta mediante la costituzione di un trust si commette al momento della sua costituzione e quindi i termini prescrizione decorrono da tale data a nulla rilevando che, a causa della morte dell'originario trustee, successivamente ne sia subentrato un altro.</p> |
| <p>Immissione nel fondo della nuda proprietà (Cass. 41704/2018)</p> | <p>L'immissione in un fondo patrimoniale della nuda proprietà di due immobili in occasione di contestazioni fiscali da parte dell'amministrazione fiscale può comportare il reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte</p> |
| <p>Cessione degli immobili alla dipendente (Cass. 38834/2018)</p> | <p>Commette sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte l'imprenditore che, dopo aver ricevuto gli avvisi di accertamento, vende il proprio complesso immobiliare alla dipendente restando ad abitarvi.</p> |
| <p>Separazione consensuale dei coniugi dopo l'avviso di accertamento (Cass. 32504/2018)</p> | <p>La separazione consensuale dei coniugi, successiva all'avviso di accertamento, può integrare la sottrazione fraudolenta, Nella specie nell'ambito di un accordo di separazione era stato trasferito un immobile alle figlie minori a titolo di contributo del loro mantenimento. L'Amministrazione dubitava della separazione sia sulla base dei contenuti dei profili di Facebook, sia per il fatto che sulla cassetta postale di un coniuge apparivano entrambi i nominativi.</p> |

univoca, è verosimile che per integrare questo delitto è **necessaria quanto meno la conoscenza** da parte del contribuente **di un'attività di controllo dell'amministrazione**. Se così non fosse infatti si verificherebbe il reato in presenza di qualsivoglia atto, ritenuto a posteriori simulato, cui poi seguirebbe una contestazione di una norma tributaria. Così **in assenza di qualsivoglia attività di controllo** appare **difficile ipotizzare la sussistenza dell'illecito**.

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità (tra tutte sentenza n. 10161/2018), ha confermato che al fine del perfezionamento del delitto occorrono **due condotte alternative** costituite dalla **vendita simulata dei beni** ovvero dal **compimento di atti fraudolenti**.

La vendita simulata è il negozio caratterizzato da una **divergenza tra la volontà dichiarata e la volontà reale**. Il programma contrattuale, quindi, non corrisponde alla effettiva volontà dei contraenti.

La nozione di **atto fraudolento**, invece, non è così univoca. Secondo la giurisprudenza di legittimità esso sussiste quando si tratta di:

- › un'**alienazione** che sebbene effettiva, sia idonea a rappresentare una realtà (la riduzione del patrimonio del debitore) non corrispondente al vero;
- › uno stratagemma artificioso finalizzato a stratagemma artificioso sottrarre garanzie in favore dell'Erario;
- › una **condotta** atta a vanificare l'esito dell'eventuale esecuzione tributaria coattiva.

Il concetto di frode richiamato dalla norma presuppone così non soltanto la lesione del diritto (di ga-

ranzia) dell'Erario, ma che la **condotta** sia **attuata con l'inganno** volto a configurare una situazione di apparenza diversa dalla realtà. In altre parole, occorre che apparentemente sembri ridotto il patrimonio, ma in realtà non lo sia.

Non è pertanto sufficiente una **vendita** in sé e per sé, poiché è necessario che sia **simulata o attuata con fraudolenza**.

Va da sé, ad esempio, che la cessione di beni ad un prezzo di mercato ed il successivo incasso di denaro non integrano la fattispecie delittuosa, nemmeno se le somme riscosse siano destinate al soddisfacimento di debiti diversi dall'erario.

Il **soddisfacimento di altri creditori**, infatti, non costituisce la fraudolenza richiesta dalla norma, se la cessione avviene senza alcuna simulazione o altri atti ingannevoli (cit. 10161/2018).

Peraltro, è stato chiarito (Cass., n. 13223/2016) che in ogni caso la presenza di tale attività simulatoria e/o fraudolenta non è sufficiente a integrare la condotta illecita, poiché occorre che la **pretesa erariale non possa essere altrimenti garantita dal patrimonio del contribuente**. Circa i **termini prescrizionali** si ricorda, che, rispetto alla maggior parte dei delitti tributari, la sottrazione si prescrive in 6 anni da quando viene commesso l'illecito ovvero in 7 anni e sei mesi se, nel frattempo, intervenga una causa interruttiva.

Per questo reato occorre verificare il superamento della **soglia di 50mila euro** solo rispetto al debito tributario e non anche al valore dei beni simulatamente trasferiti (Cass., sentenza n. 15133/2018). ●