La mancata conservazione del contratto preliminare configura il reato di occultamento di scritture contabili

Nota alla Cassazione penale n.1377 del 17 gennaio 2012
La Suprema Corte di Cassazione, con la **sentenza n.1377 del 17 gennaio 2012,** ha stabilito che il contratto preliminare di compravendita deve ritenersi ricompreso tra la documentazione che l'agente immobiliare deve obbligatoriamente conservare, ai sensi dell'art.2214, co.2 c.c.; conseguentemente, l'eventuale occultamento o distruzione dello stesso, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, integra il reato di cui all'art.10 del D.Lgs. n.74/00 (Occultamento o distruzione di documenti contabili).

Il fatto

Un agente immobiliare aveva occultato, al fine di evadere le imposte, tre contratti preliminari di compravendita riguardanti altrettante unità immobiliari, in ordine alle quali il prezzo effettivamente corrisposto dall'acquirente era stato poi ridotto nei successi rogiti definitivi.
Il Pubblico Ministero aveva ravvisato, nella condotta realizzata dall'agente immobiliare, il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'art.10 del D.Lgs. n.74/00 ed aveva, pertanto, richiesto il rinvio a giudizio dell'imputato.
Il Giudice per l'Udienza Preliminare, tuttavia, disattendendo quanto richiesto dal Pubblico Ministero, aveva pronunciato sentenza di non luogo a procedere, ritenendo che il contratto preliminare non potesse annoverarsi tra i documenti elencati tassativamente nel secondo comma dell'art.2214 c.c., di cui è obbligatoria la conservazione.
Avverso tale sentenza, il Procuratore Generale proponeva ricorso in Cassazione assumendo che il contratto preliminare di compravendita fosse da ricondurre nel novero delle scritture obbligatorie previste dal secondo comma dell'art.2214 c.c., ossia delle scritture che sono richieste "*dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa*".
In particolare, considerando l'attività svolta dall'imputato nel campo immobiliare e la prassi corrente che prevedeva il versamento da parte dell'acquirente di una caparra della quale veniva data quietanza con la sottoscrizione del contratto preliminare, quest'ultimo poteva essere definito "*quale pezza d'appoggio documentale dell'operazione di riscossione della quale deve essere curata la custodia*".
La Suprema Corte di Cassazione, accogliendo *in toto* le richieste del Procuratore Generale, ha annullato la sentenza impugnata, rinviando al Tribunale di Pistoia per un nuovo giudizio, ritenendo che:

> "*il contratto preliminare 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. n.74/00, tra la documentazione di cui è obbligatoria la conservazione*".

Il reato contestato

Allo scopo di meglio comprendere il carattere innovativo della sentenza in commento, è opportuno premettere brevi cenni sul reato contestato.

La riproduzione con qualsiasi metodo è vietata

L'articolo 10 del D.Lgs. n.74/00 ("*Occultamento o distruzione di documenti contabili*") sanziona con la reclusione da sei mesi a cinque anni, salvo che il fatto costituisca più grave reato, chiunque, 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 d'affari.

L'interesse tutelato dalla norma	è la c.d. "trasparenza fiscale del contribuente", intesa quale interesse dello Stato ad un corretto ed efficace svolgimento dell'attività di accertamento da parte degli organi deputati alla verifica fiscale[7].
Il soggetto attivo	può essere "chiunque" trattandosi di un reato comune.
L'elemento soggettivo	è rappresentato dal dolo specifico (dolo di evasione), ossia dal fine di evadere le imposte per se stessi o di consentire l'evasione a terzi, a prescindere poi dall'effettivo conseguimento dell'evasione fiscale. Il dolo, ovviamente, non può essere presunto sulla base della mera realizzazione dell'elemento oggettivo del reato, ma deve emergere con chiarezza, ad esempio dall'accertata consapevole distruzione delle fatture regolarmente emesse verso una società e dalla registrazione, sotto i medesimi numeri, di fatture (non rinvenute) emesse nei confronti di altra società[8].
L'elemento oggettivo	è costituito dall'occultamento o dalla distruzione, totale o parziale, delle scritture contabili obbligatorie o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari. La condotta rilevante, pertanto, è di natura commissiva e può realizzarsi attraverso due diverse modalità:

distruzione	occultamento
intesa quale "*materiale eliminazione*" dei documenti;	inteso quale "materiale nascondimento" (senza distruzione) dei documenti contabili che li renda inaccessibili ai soggetti accertatori. La mera violazione degli obblighi tributari non integra, di per sé, occultamento; inoltre, considerando che l'occultamento si perfeziona solo nel momento in cui viene svolta l'attività di verifica, non potrà ravvisarsi tale condotta ogniqualvolta le scritture e gli altri documenti siano prontamente messi a disposizione degli organi accertatori[9].

La condotta sopra descritta di occultamento e/o distruzione deve avere come conseguenza "*l'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume degli affari*". Al riguardo, dottrina[10] e giurisprudenza[11] prevalenti ritengono che tale impossibilità vada intesa in senso relativo, e non assoluto: non è necessario, pertanto, che si verifichi in concreto un'impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi, essendo sufficiente anche un'impossibilità relativa che sussiste anche se a tale ricostruzione si possa

[7] In tal senso, sia la Giurisprudenza (Cfr. *ex multis*, Cass., sent. n.37592/08) e Dottrina (V. Napoleoni, "*I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. n. 74/00*, Ipsoa, Milano, 2000, pag. 171).
[8] Cfr. Cass., sez.III, sent. n.10873/01.
[9] Cfr. Astolfo di Amato, *Diritto Penale Dell'Impresa*, Giuffrè Editore, Milano, 2006.
[10] Cfr. Astolfo di Amato, op. cit.; V.Cardone, F.Pontieri, "*Il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili: principali problemi interpretativi*", in Fisco, 2009, 3, pag.382.
[11] Cfr. *ex multis* Cass., sez. III, sent. n.5791/08, in "Ced. Cass.", 2008; Cass., sez. III, sent. n.1371/06.

La riproduzione con qualsiasi metodo è vietata

pervenire *aliunde* sulla base di fonti diverse dalle scritture e documenti ufficiali (ad. es., riscontri incrociati presso i soggetti a cui si riferiscono quelle operazioni).
Di seguito uno schema esemplificativo del reato in commento.

Reato	Elemento oggettivo	Elemento soggettivo	Sanzione
Occultamento o distruzione di documenti contabili (art.10, D.Lgs. n.74/00).	Occultamento o distruzione di scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.	Dolo specifico (fine di evadere le imposte ovvero di consentire l'evasione a terzi).	Reclusione da 6 mesi a 5 anni.

Pertanto, l'oggetto materiale della condotta di occultamento e distruzione è rappresentato dalle scritture contabili e dai documenti di cui è obbligatoria la conservazione.

Conseguentemente, ai fini della realizzazione del reato in esame è fondamentale individuare quali libri contabili l'imprenditore sia obbligato a istituire e compilare secondo le prescrizioni legislative extrapenali, avendo la norma in esame natura sanzionatoria di altri precetti.
Secondo la Suprema Corte, nella sentenza in esame, i documenti da conservarsi obbligatoriamente, ai quali si riferisce l'art.10 del D.Lgs. n.74/00, sono quelli che riguardano fatti aventi rilievo sotto il profilo fiscale, la cui individuazione deve essere effettuata tenendo in considerazione l'art.22 del DPR n.600/73 il quale, nell'individuare i tempi di conservazione delle scritture contabili si riferisce a quelle obbligatorie, ai sensi dello stesso DPR, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali.
Pertanto, in virtù dell'espresso rinvio normativo, il DPR prevede l'obbligo di conservazione, ai fini fiscali, anche delle scritture previste dall'art.2214 c.c. ossia:

- il libro giornale e il libro degli inventari;
- le scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa;
- per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite.

Ed è proprio nelle scritture contabili richieste dalla natura dell'impresa che rientrerebbe, secondo la pronuncia in commento, il contratto preliminare di compravendita per gli agenti immobiliari.

Secondo la Suprema Corte di Cassazione, infatti, il riferimento alle scritture contabili richieste dalla "*natura dell'impresa*", effettuato dal secondo comma dell'art.2214 c.c., non dovrebbe ritenersi limitato al contenuto degli articoli:

2421 c.c. (per le Spa) | 2478 c.c. (per le Srl) | e 2519 c.c. (per le cooperative)

ma deve considerare anche la tipologia dell'attività svolta dalla Società.

Nello specifico, 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***".

Osservazioni critiche

La sentenza in commento interpreta una disposizione caratterizzata da un elevato grado di astrattezza ed indeterminatezza, qual è l'art.2214 c.c..
La disposizione civilistica, infatti, accanto alla previsione dell'obbligatorietà dell'istituzione e della tenuta del libro giornale e del libro degli inventari, fornisce un'ulteriore indicazione estremamente generica, facendo riferimento *"alle altre scritture richieste dalla natura e dalla dimensione dell'impresa*".

> Ciò comporta che graverà *ex ante* sull'imprenditore la responsabilità di decidere quali documenti conservare sulla base della natura e della dimensione della propria impresa, al fine di consentire la ricostruzione dei redditi prodotti.

Tuttavia, soltanto *ex post* l'imprenditore potrà sapere se la decisione presa è corretta, dovendo attendere, in caso di accertamenti fiscali, la decisione del Giudice Penale, il quale stabilirà se i documenti contabili conservati consentano o meno una corretta ricostruzione dei redditi.
Del resto il clima di incertezza è evidente laddove si consideri che, in relazione al reato di bancarotta documentale, dove la norma fa sempre riferimento ai libri ed alle altre scritture contabili previste dalla legge (e quindi dall'art.2214 c.c.), la Suprema Corte ha statuito che il registro dei beni ammortizzabili non è una scrittura obbligatoria ai sensi dell'art.2214, co.1 c.c., e che la mancata tenuta di tale registro può integrare gli estremi della bancarotta soltanto se "*tale libro può considerarsi richiesto dalla natura e dalla dimensione dell'impresa, ai sensi dell'art.2214, II comma c.c.*[12]".
In tale contesto, caratterizzato da indeterminatezza del concetto normativo relativo alla natura e alle dimensioni dell'impresa, l'imprenditore si vedrà costretto a conservare obbligatoriamente non solo le scritture contabili obbligatorie ma anche moltissimi altri documenti imposti da norme di natura diversa da quella fiscale (commerciale, amministrativa o previdenziale), qualora vengano ritenuti rilevanti al fine della ricostruzione del debito di imposta, con notevole aggravio di costi di organizzazione ed in dispregio di qualsiasi *input* verso la semplificazione.
Del resto, soltanto con un atteggiamento più che prudente e "conservatore", l'imprenditore potrà dimostrare, in caso di procedimento penale, di aver conservato correttamente la documentazione contabile imposta dalla normativa al fine di ricostruire il reddito imponibile ed evitare eventuali responsabilità penali.

[12] Cfr., Cass., 27 giugno 1997, D'Ambrogio, in "Riv. Trim. Dir. Pen. Econ." 1997, 1368.