

La confisca del profitto del reato di occultamento o distruzione di documentazione contabile.

di **Giuseppe Dell'Anna** e **Livio Gucciardo**

Sommario: **1.** Introduzione: il caso al vaglio della Suprema Corte - **2.** Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili - **3.** Sequestro e confisca del profitto dei delitti tributari - **4.** Il profitto derivante dalla commissione del reato previsto dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000. L'ostacolo all'opera degli accertatori e l'emersione dell'imposta evasa - **5.** L'origine dell'illecito profitto del reato di occultamento o distruzione di documentazione contabile: conseguenza della commissione di un reato dichiarativo o di un illecito amministrativo penalmente irrilevante

1. Introduzione: il caso al vaglio della Suprema Corte

La sentenza n. 30934/2020 consolida l'orientamento già in precedenza espresso dalla III Sezione penale della Corte di cassazione in ordine alla confiscabilità del profitto del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, indipendentemente dalla circostanza che detto profitto sia conseguenza della commissione di un reato dichiarativo in precedenza commesso o di un semplice illecito amministrativo.

Per affrontare il tema e comprendere la portata dei principi enunciati dalla sentenza in commento occorre esaminare il caso affrontato dagli ermellini.

Il pubblico ministero aveva richiesto al GIP di Firenze l'emissione di un decreto di sequestro preventivo per equivalente di beni rinvenibili presso un indagato, resosi responsabile della condotta punita dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili). Il GIP di Firenze aveva rigettato detta richiesta. Successivamente, il tribunale di Firenze, adito dal medesimo pubblico ministero ai sensi dell'art. 310 c.p.p., aveva confermato il decreto impugnato, sostenendo che il profitto del reato di occultamento o distruzione di documentazione contabile era sì confiscabile, ma solo in presenza di evasione penalmente rilevante, circostanza non acclarata nel caso di specie.

Avverso l'ordinanza del tribunale di Firenze, il Procuratore della Repubblica ha proposto ricorso deducendo due motivi di impugnazione.

Con il primo motivo, il Procuratore ha lamentato l'inosservanza degli artt. 10 e 12 *bis* del D.Lgs. 74/2000 e dell'art. 240 c.p. In particolare, ha sottolineato come l'art. 12 *bis* del D.Lgs. 74/2000, introdotto dall'art. 10, comma 1, del D.Lgs. 158/2015, preveda la confisca obbligatoria del profitto di ogni reato tributario, compreso quello di occultamento o distruzione di

documentazione contabile; ha infatti evidenziato che ogni volta in cui i verificatori, nonostante la condotta di occultamento o distruzione di documentazione realizzata dall'agente, riescano a ricostruire il reddito e le imposte dovute, si configura un vantaggio economico conseguente alla condotta illecita, quantificabile e suscettibile di confisca, anche per equivalente, quale profitto del reato.

Con il secondo motivo, invece, deduce il vizio di violazione di legge nella parte in cui, con l'ordinanza impugnata, il tribunale, dopo avere riconosciuto la confiscabilità del profitto anche per il delitto di occultamento o distruzione di documentazione contabile, avrebbe limitato la misura in presenza dei soli casi di evasione fiscale penalmente rilevante, non rinvenibile nel caso in esame.

Il primo motivo di ricorso è ritenuto fondato; in esso assorbito il secondo. I giudici hanno sul punto richiamato l'orientamento interpretativo secondo cui, quando si riesca a ricostruire, anche solo in parte, il reddito ed il volume degli affari, è possibile individuare nell'*an* e nel *quantum* l'imposta dovuta e può dunque essere determinato un illecito profitto suscettibile di confisca – diretta o per equivalente – conseguente alla condotta criminosa di occultamento o distruzione di documenti contabili, a prescindere dalla circostanza che detto profitto sia frutto di un reato dichiarativo in precedenza commesso o di un mero illecito amministrativo penalmente irrilevante. Di converso, quando ciò non si verifichi – e non si riesca a determinare l'imposta dovuta – non v'è ragione di applicare la regola generale che prevede la confisca del profitto del reato, anche nella forma per equivalente, non sussistendo un profitto suscettibile di misura ablatoria.

2. Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili.

Per comprendere appieno la pronuncia in commento è preliminarmente opportuno esaminare il delitto previsto e punito dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000¹.

L'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 punisce chi 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.

Il delitto in trattazione è punito a titolo di dolo specifico, essendo necessario che l'agente abbia agito con coscienza e volontà al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di consentire l'evasione a terzi.

¹ Per una panoramica sul delitto di occultamento e distruzione di documenti contabili vgs. E. Basso – A. Viglione, *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017, p. 127 ss.; G. Bonifacio, *I reati tributari (2016 – 2019). Parte seconda*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 2/2020, p. 758 ss.; M. Giglioli – M. D'Avirro – A. D'Avirro, *Reati tributari e sistema normativo europeo*, Milano, 2017, p. 261 ss.; A. Iorio, *I reati tributari*, Milano, 2020, p. 84 ss.; E. Musco – F. Ardito, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, p. 269 ss.; A. Toppan – L. Tosi, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2018, p. 222 ss.

Il reato, di natura istantanea, prevede due condotte materiali: l'occultamento o la distruzione². La prima delle due si realizza con il nascondimento materiale dei documenti. La seconda condotta è costituita dall'eliminazione fisica dei documenti³.

Il delitto di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 presuppone l'effettiva istituzione della documentazione contabile⁴, la produzione di un reddito e di un volume

² Se si è in presenza della condotta di occultamento, la sussistenza del reato permane fino al momento in cui il nascondimento dei documenti cessa, assumendo quindi in tale ipotesi la veste di reato istantaneo ad effetti permanenti; mentre, se si è in presenza di una condotta di distruzione, il delitto si consuma e termina con il fatto della soppressione del documento. Cfr. Cass., Sez. III, 13 dicembre 2017, n. 55476, in *Il Fisco*, n. 3/2018, p. 277 ss., con commento di C. Santoriello, *Alcune precisazioni con riferimento al reato di distruzione e occultamento di documentazione contabile*.

³ Sul punto A. Toppan – L. Tosi, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, cit., p. 223. L'eliminazione fisica dei documenti può avere luogo mediante la demolizione del supporto cartaceo o magnetico ovvero mediante il danneggiamento causato da abrasioni o cancellature degli stessi finalizzato a renderne inintelligibile il contenuto. Sul punto cfr. Cass., Sez. III, 11 ottobre 2018, n. 46049, in *Il Fisco*, n. 43/2018, p. 4168 ss., con commento di C. Beccalli, *È reato permanente l'occultamento di documenti contabili*.

⁴ Cfr. Cass., Sez. III, 15 gennaio 2018, n. 1441, che chiarisce come il delitto di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 può essere integrato solo quando la documentazione contabile di cui si assume l'occultamento o la distruzione sia stata previamente istituita (non potendo occultarsi o distruggersi ciò che neppure esiste). È dunque opportuno precisare che la condotta non può sostanziarsi in un mero comportamento omissivo, cioè il non avere tenuto le scritture in modo tale che sia stato obiettivamente più difficoltosa, ancorché non impossibile, la ricostruzione ai fini fiscali della situazione contabile, ma richiede un elemento commissivo con un evento di danno, che consiste nell'occultamento o nella distruzione di tali scritture. Sul punto cfr. Cass., Sez. III, 9 maggio 2016, n. 19106. Condivide tale orientamento C. Beccalli, *Il reato di occultamento e distruzione di documenti contabili presuppone la prova dell'istituzione della contabilità*, in *Il Fisco*, n. 7/2018, p. 667 ss. Ai fini dell'individuazione dell'oggetto materiale della condotta di occultamento o distruzione, occorre far riferimento a quanto prevedono l'art. 2214 del c.c. e, soprattutto, l'art. 22, D.P.R. 600/1973. Dunque, oltre a doversi conservare il libro giornale e il libro inventari, è obbligatoria la custodia anche delle altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa. Così Cass., Sez. III, 23 ottobre 2018, n. 48269, in *Il Fisco*, n. 44/2018, con commento di C. Santoriello, *Quali documenti conservare per non incorrere nel reato di distruzione e occultamento di documenti contabili*. Secondo la Cass., Sez. III, 6 ottobre 2017, n. 45950, fra i documenti contabili a cui si riferisce l'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 rientra anche il libro unico del lavoro, di cui all'art. 39 del D.L. 112/2008, convertito nella L. 133/2008, del quale è obbligatoria la conservazione, essendo a tale documento attribuita la funzione di descrivere la situazione occupazionale dell'impresa, elemento questo che contribuisce alla ricostruzione della capacità reddituale e del volume di affari della stessa.

d'affari da parte del soggetto attivo⁵ e l'impossibilità, conseguente all'occultamento o alla distruzione della documentazione contabile, di consentire la ricostruzione del reddito e del volume d'affari conseguito⁶.

I beni giuridici tutelati dalla norma sono dunque costituiti dalla trasparenza fiscale e dalla corretta e tempestiva esazione dei tributi da parte dell'Erario⁷.

La previsione punitiva è modellata come reato di pericolo concreto. Qualora, infatti, la distruzione o l'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione sia parziale, deve sussistere un rilevante grado di difficoltà di ricostruzione del reddito. Il totale occultamento di dette scritture, invece, integra certamente l'elemento materiale del reato in questione, caratterizzato dall'elemento psicologico del dolo specifico di danno con riferimento all'evasione, comportando l'impossibilità di ricostruire il reddito o il volume d'affari⁸.

Sono escluse da responsabilità le ipotesi in cui il mancato rinvenimento delle scritture contabili non sia determinato dalla volontà del contribuente, come nei casi di smarrimento o furto⁹.

⁵ Sul punto Cass., Sez. III, 4 aprile 2019, n. 14759; Cass., Sez. III, 20 febbraio 2019, n. 7646; Cass., Sez. III, 19 dicembre 2018, n. 57506; Cass., Sez. III, 18 aprile 2016, n. 15899.

⁶ L'impossibilità di tale ricostruzione non deve tuttavia intendersi in termini assoluti ma relativi, potendo essere una difficoltà ricostruttiva, tanto che può sussistere il reato punito dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 anche laddove l'Amministrazione finanziaria riesca a determinare l'obbligazione tributaria mediante l'utilizzo dei propri poteri istruttori. Cfr. Cass., Sez. III, 12 ottobre 2009, n. 39711. In particolare, la Cass., Sez. III, 20 marzo 2017, n. 13212 chiarisce che l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto e sussiste anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante o quando a tale ricostruzione si possa pervenire *aliunde*. In senso conforme Cass., Sez. III, 9 settembre 2019, n. 37348, in *Il Fisco*, n. 37/2019, con commento di C. Santoriello, *Reato di occultamento della contabilità anche se la condotta delittuosa non ostacola in concreto l'accertamento*. Il minoritario, opposto orientamento giurisprudenziale ritiene, invece, che in tema di reati tributari, il reato di occultamento di documenti contabili non è configurabile quando il risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato, in quanto in tal caso manca la necessaria offensività della condotta. Così Cass., Sez. III, 8 maggio 2017, n. 22126, in *Il Fisco*, n. 24/2017, p. 2364 ss., con commento di G. Antico, *Occultamento di scritture contabili: non si configura reato se il risultato economico è comunque accertabile*.

⁷ Sul punto cfr. S. Parisse, *L'offensività della condotta di «occultamento o distruzione delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione» (art. 10 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 6/2017, p. 2677 ss.

⁸ Così M. Conigliaro – A. Romano, *Occultamento e distruzione delle scritture contabili: reato solo se ne è provata la regolare istituzione*, in *Il Fisco*, n. 23/2018, p. 2249.

⁹ A. Toppan – L. Tosi, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, cit., p. 223

3. Sequestro e confisca del profitto dei delitti tributari.

Secondo un consolidato orientamento interpretativo, il profitto del reato è identificabile con il vantaggio economico derivante in via diretta ed immediata dalla commissione dell'illecito¹⁰. Quest'ultimo può consistere anche in un risparmio di spesa. In tema di reati tributari, quindi, il profitto è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito alla consumazione del reato e può consistere anche in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo dovuto a seguito dell'accertamento del debito tributario¹¹.

Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del c.p.p. per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto (art. 12 *bis* del D.Lgs. 74/2000)¹².

Quando teso a colpire il profitto del reato tributario posto in essere dal legale rappresentante, la misura cautelare disposta sul danaro o su altri beni fungibili dell'ente o della persona giuridica si configura sempre come sequestro diretto. Quando, invece, il sequestro è volto ad apprendere il controvalore dei beni nella titolarità degli amministratori è da intendersi per equivalente¹³.

Il giudice deve prioritariamente procedere al sequestro dei beni che costituiscono profitto del reato, salvo che appartengano a persona al medesimo estranea¹⁴; solamente quando ciò non sia possibile può ricorrere al sequestro per equivalente di beni di cui l'indagato abbia la disponibilità per un valore corrispondente a tale profitto¹⁵. In altri termini, la corretta sequenza procedimentale prevede, dapprima, il sequestro di beni corrispondenti al profitto diretto del reato e, subordinatamente, il sequestro

¹⁰ Cfr. Cass., Sez. U., 21 luglio 2015, n. 31617.

¹¹ Da ultimo Cass., Sez. III, 7 gennaio 2020, n. 166, che precisa che non sono da ricomprendere nella nozione di profitto le sanzioni dovute a seguito dell'accertamento del debito, che rappresentano, invece, il costo del reato stesso, derivante dalla sua commissione.

¹² Sul punto cfr. G. E. Degani, *La confisca del profitto nei reati tributari: questioni aperte*, in *Giurisprudenza penale web*, n. 5/2020.

¹³ Così Cass., Sez. III, 10 marzo 2020, n. 9409, secondo cui il sequestro per equivalente è legittimamente esperibile laddove non vengano rinvenuti beni nel patrimonio della società o quando essi non siano, per qualsiasi ragione, aggredibili.

¹⁴ In merito al sequestro preventivo finalizzato alla confisca nei confronti di persona estranea al reato cfr. Cass., Sez. III, 26 ottobre 2020, n. 29583.

¹⁵ Cass., Sez. III, 7 agosto 2020, n. 23658.

per equivalente nei confronti dell'autore del reato¹⁶.

Preme evidenziare che è possibile procedere immediatamente con il sequestro funzionale alla confisca per equivalente quando, già nel momento genetico della misura, emerga l'inesistenza di beni sui quali disporre il sequestro finalizzato alla confisca diretta del profitto¹⁷.

La confisca per equivalente – ed il sequestro ad essa funzionale – ha la finalità di impedire che l'impiego economico dei beni di provenienza delittuosa possa consentire al colpevole di garantirsi il vantaggio che era oggetto specifico del disegno criminoso. La misura infatti mira a ripristinare lo *status quo ante*, ossia la situazione economica del reo modificata dalla commissione dell'illecito, sterilizzandone le utilità tratte. La confisca per equivalente, a differenza della confisca diretta, opera mediante l'imposizione di un sacrificio patrimoniale di valore corrispondente al vantaggio conseguito, risultate, in tutto o in parte, non più aggredibile. Si tratta, pertanto, di una misura connotata da un evidente carattere afflittivo, elemento che invece non ricorre nella confisca diretta, immediatamente legata alla cosa oggetto del profitto¹⁸. È opportuno evidenziare che l'art. 39, comma 2, del D.L. 124/2019 e l'art. 5 del D.Lgs. 75/2020 hanno ampliato il catalogo dei reati che possono dare luogo alla responsabilità amministrativa degli enti collettivi a norma del D.Lgs. 231/2001, introducendo sanzioni pecuniarie per la commissione dei delitti tributari puniti dagli artt. 2, 3, 5, 8, 10, 10 *quater* e 11. Alla luce di tale novità legislativa, a partire dal 24 dicembre 2019 è possibile procedere al sequestro anche per equivalente dei beni della persona giuridica per reati tributari commessi dai suoi organi, ai sensi degli artt. 9 e 19 del D.Lgs. 231/2001¹⁹.

¹⁶ È opportuno chiarire che l'individuazione dei beni da sequestrare rientra nell'ambito della discrezionalità del giudice della fase esecutiva del provvedimento cautelare. Ciononostante, assumendo in via analogica la validità in ambito penale di quanto fissato dall'art. 517 c.p.c., esso deve rispettare talune regole in ordine a quali beni apprendere per primi. La disposizione appena richiamata stabilisce infatti che deve darsi priorità ai beni di più facile e pronta liquidazione e, in ogni caso, al danaro. Le somme di denaro oggetto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca, che costituiscono il profitto del reato oppure un valore ad esso equivalente, costituiscono infatti beni di immediata escussione, contrariamente ad altri di diversa natura, che non sono subito convertibili in un valore corrispondente al profitto del reato e sui quali il soddisfacimento della pretesa erariale è incerto e il più delle volte richiede attività esecutive (come, ad esempio, la necessità di procedere alla vendita del bene dopo la confisca). Così Cass., Sez. III, 9 settembre 2020, n. 25448, in *Il Fisco*, n. 38/2020, con commento di L. Gucciardo, *Il giudice della fase esecutiva deve dare priorità al danaro nell'individuare i beni da sequestrare*.

¹⁷ Cass., Sez. III, 21 agosto 2018, n. 38723.

¹⁸ Cass., Sez. III, 29 luglio 2020, n. 23039.

¹⁹ La Circ. del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 216816 del 1° settembre 2020 a tal proposito precisa che la misura reale può colpire, in maniera contestuale

4. Il profitto derivante dalla commissione del reato previsto dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000. L'ostacolo all'opera degli accertatori e l'emersione dell'imposta evasa.

Prima del D.Lgs. n. 158/2015, la confisca disciplinata dall'art. 322 *ter* c.p. era prevista per tutti i reati tributari con la sola eccezione del delitto di occultamento o distruzione di documentazione contabile²⁰.

La situazione è mutata in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015 che, all'art. 14, comma 1, lett. b), oltre ad abrogare la norma di rinvio al codice penale, l'art. 1, comma 143, della L. 244/2007, ha introdotto nella disciplina del D.Lgs. 74/2000 l'art. 12 *bis*, che fissa l'applicabilità della confisca – sia diretta che per equivalente – a tutti i reati tributari.

La riforma del 2015, in sostanza, ha esteso la confisca anche al reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000, confermando l'applicabilità della misura al profitto derivante dalla commissione del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili²¹.

Secondo una condivisibile interpretazione – inaugurata dalla sentenza della Corte di cassazione n. 166/2020 – al reato di occultamento o distruzione dei documenti contabili può conseguire il maturare di un profitto in capo al contribuente infedele. Tale profitto, in applicazione dell'art. 12 *bis* del D.Lgs. 74/2000, può dunque essere oggetto di confisca e, prima ancora, di sequestro cautelare.

Infatti, l'integrazione della condotta descritta dalla fattispecie prevista dall'art. 10 consente al contribuente di ostacolare l'attività di verifica fiscale nei suoi confronti, impedendo così l'emersione delle irregolarità tributarie da lui poste in essere, con la conseguenza che, quando tale comportamento ottenga il risultato di ostacolare l'opera degli organi accertatori, il profitto ottenuto sarà rappresentato dalla mancata emersione dell'evasione d'imposta, con conseguente omesso versamento dei relativi importi. Quando invece si riesca a determinare quale sia stata l'imposta evasa dal contribuente,

e indifferente, i beni dell'ente che dal reato ha avuto un vantaggio e quelli della persona fisica che ha commesso il delitto, anche se quest'ultima non ha conseguito personalmente il profitto del reato, fermo restando che il vincolo non deve eccedere il profitto.

²⁰ L'art. 1, comma 143, della L. 244/2007 stabiliva che «*Nei casi di cui agli articoli 2, 3, 4, 5, 8, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 11 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui all'articolo 322-ter del codice penale*». Secondo V. Maiello, *Diritto penale tributario. La confiscabilità del profitto nel delitto di cui all'art. 10, D.Lgs. n. 74/2000*, in *Giur. it.*, n. 5/2020, p. 1210, la ratio dell'esclusione andava ricercata nella peculiare struttura del reato, privo del profitto quale elemento costitutivo, risultando inconciliabile con il fondamento e i limiti della misura ablativa che, essendo destinata a neutralizzare quel genere di incremento patrimoniale, ne presuppone logicamente l'esistenza.

²¹ Fermo restando che la disposizione non è applicabile per i fatti commessi sino al 20 ottobre 2015.

non v'è ragione di non applicare la regola generale che prevede la confisca del profitto del reato, anche nella forma per equivalente²².

5. L'origine dell'illecito profitto del reato di occultamento o distruzione di documentazione contabile: conseguenza della commissione di un reato dichiarativo o di un illecito amministrativo penalmente irrilevante.

È stato chiarito che nei casi in cui risulti integrata la condotta penalmente sanzionata dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 e si riesca comunque a ricostruire, anche solo in parte, il reddito ed il volume degli affari, è possibile individuare nell'*an* e nel *quantum* l'imposta dovuta e può dunque essere determinato un illecito profitto suscettibile di confisca (diretta o per equivalente).

A tal proposito – precisa la citata sentenza della Corte di cassazione n. 166/2020 – occorre aggiungere che il profitto può essere stato conseguito dal disonesto contribuente a seguito della commissione di un reato dichiarativo in precedenza commesso, oppure – laddove non siano state superate le soglie di punibilità previste dalle fattispecie dichiarative – di un mero illecito amministrativo penalmente irrilevante. Si tratta, infatti, di condotte illecite (penali e/o amministrative) distinte, che possono concorrere ed in relazione alle quali è astrattamente configurabile un illecito profitto, che in taluni casi potrebbe essere (in parte) coincidente, ma che, fermo il divieto di duplicazione della confisca, non ne esclude la configurabilità in relazione a ciascun illecito. A tal proposito va ricordato come si ammetta pacificamente che i delitti in materia di dichiarazione previsti nel capo primo del titolo secondo del D.Lgs. 74/2000 possano concorrere con il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili, non essendo configurabile alcuna relazione di genere a specie.

Laddove si proceda per simili fattispecie di reato in concorso ed il profitto di entrambi i reati coincida con l'illecito vantaggio economico commisurato al medesimo debito tributario, in prima battuta illecitamente celato con la commissione di un delitto in materia di dichiarazione e successivamente con l'occultamento e la distruzione di documenti contabili che, in sede di verifica, ne avrebbero consentito l'accertamento, ci si troverà di fronte vantaggi illecitamente conseguiti in momenti distinti e con due autonome condotte penalmente rilevanti, accomunati dal fatto di aver riguardo al medesimo debito tributario (e il medesimo profitto). Ne consegue che, quando si proceda unitariamente per i due reati, il profitto confiscabile (o sequestrabile in via cautelare) sarà determinato una sola volta per l'importo corrispondente al medesimo debito d'imposta.

Se la condotta delittuosa di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 sia invece commessa in relazione all'accertamento di un illecito fiscale non costituente

²² In questi termini C. Santoriello, *Anche per il reato di occultamento o distruzione di documenti contabili è configurabile un profitto confiscabile*, in *Il Fisco*, n. 5/2020, p. 482 ss.



reato, ma mero illecito amministrativo, non si porranno ovviamente profili di duplicazione del profitto confiscabile (e, in via cautelare, sequestrabile). La situazione è difatti possibile. Trattandosi di delitto il cui dolo specifico non necessariamente postula profili di rilevanza penale della evasione, la condotta di occultamento o distruzione documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione può essere commessa nell'ambito di una verifica fiscale effettuata a fronte di omesse dichiarazioni dei redditi che non comportino il superamento delle soglie previste dall'art. 5 del D.Lgs. 74/2000 ovvero di dichiarazioni dei redditi infedeli che, anche in questo caso, non comportino il superamento delle soglie previste dall'art. 4 del D.Lgs. 74/2000. Difatti, il debito tributario non dichiarato dal contribuente, che non costituisce profitto di reato confiscabile quando la fattispecie dichiarativa penale non sia ravvisabile per mancato superamento della soglia, diviene, invece, vantaggio illecito direttamente conseguente al delitto di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 allorché il debitore integri la condotta di occultamento o distruzione di documentazione contabile, idonea ad ostacolare l'attività degli organi accertatori.

In definitiva, la sentenza della Corte di cassazione in commento, la n. 30934/2020, consolida l'orientamento secondo cui l'art. 12 *bis* del D.Lgs. 74/2000 è applicabile a tutti i reati tributari. La confisca deve dunque essere ordinata anche per il profitto del reato di occultamento o distruzione di documenti contabili (quando determinato nell'*an* e nel *quantum*), a prescindere dalla circostanza che detto profitto sia frutto di un reato dichiarativo in precedenza commesso o di un mero illecito amministrativo penalmente irrilevante.