

Bancarotta fraudolenta documentale e occultamento o distruzione di documenti contabili: reati fallimentari e tributari a confronto alla luce della recente sentenza della Suprema Corte n. 22486 del 24 luglio 2020

Autore: Raffaella Ascolese

In: Diritto penale

Premessa

Alla luce della recente sentenza della Suprema Corte di Cassazione, Sez. V Penale, n. 22486, depositata il 24 luglio 2020, non costituisce violazione del principio ne bis in idem la contestazione nei confronti della stessa persona dei reati di bancarotta fraudolenta documentale e quello fiscale di occultamento e distruzione di documenti contabili, cui l'articolo 10 del D.lgs. 74/2000, in quanto differiscono sia per l'evento che per il fine che per quanto riguarda la condotta e il bene giuridico violato.

Nei paragrafi che seguono si procederà ad una breve inquadratura sistematica delle fattispecie in esame cosicché sarà possibile tracciarne la linea di confine sulla scia dell'attuale pronuncia di legittimità.

Il reato di bancarotta fraudolenta documentale: presupposti oggettivi e soggettivi della fattispecie

La bancarotta è una tipologia di reato che si ascrive al fenomeno della crisi d'impresa sostanziandosi in attività di dissimulazione delle proprie disponibilità economiche reali ovvero di destabilizzazione del proprio patrimonio, diretta a realizzare uno status di insolvenza, reale od apparente, a danno dei creditori.

Il delitto di bancarotta fraudolenta è attualmente previsto nell'**articolo 322 del Codice della crisi**

d'impresa e dell'insolvenza (D.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, in attuazione della L. n. 155 del 19 ottobre 2017), il quale punisce con la pena della reclusione da tre a dieci anni, l'imprenditore che, dichiarato in liquidazione giudiziale, abbia distrutto, occultato, dissimulato o dissipato in tutto o in parte i propri beni, ovvero, allo **scopo di arrecare pregiudizio ai creditori**, abbia esposto o riconosciuto passività inesistenti (comma 1, lett. a), oppure abbia sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, i libri o le altre scritture contabili o li abbia tenuti in guisa da **non rendere possibile l'effettiva ricostruzione del patrimonio** o del "movimento" di affari (comma 1, lett. b).

La stessa pena si applica all'imprenditore, dichiarato in liquidazione giudiziale che, durante la procedura, commetta uno dei fatti preveduti dalla lettera a) del comma 1, ovvero sottragga, distrugga o falsifichi i libri o le altre scritture contabili.

Dal punto di vista soggettivo, trattandosi di un **reato proprio**, può essere commesso dal solo imprenditore commerciale in liquidazione giudiziale oppure da colui che esercita professionalmente un'attività economica volta alla produzione e/o scambio di beni o servizi; oggetto materiale del reato è il patrimonio ovvero i beni dell'imprenditore soggetto a dichiarazione giudiziale. Il concetto di "patrimonio" viene inteso, secondo autorevole dottrina, quale comprensivo di tutti i beni sui quali l'imprenditore vanta un diritto reale di qualsiasi specie, dei diritti sui beni immateriali e dei crediti di qualsiasi natura (Casaroli G.).

In merito alla **condotta**, ai fini della configurazione del reato de quo, si devono verificare i seguenti comportamenti criminosi:

- la **distrazione**: tale concetto implica il conferimento al bene di una destinazione diversa da quella prevista dalla norma giuridica;
- l'**occultamento**: consiste nel materiale nascondimento dei beni del patrimonio cosicché viene resa impossibile l'apprensione da parte degli organi deputati alla procedura liquidatoria;
- la **dissimulazione**: differentemente dall'occultamento, i beni non vengono materialmente sottratti ai creditori, ma il soggetto attivo si servirà di negozi giuridici simulati, inducendo in errore sul reale possesso dei beni. In altre parole, il soggetto attivo rende noto come i beni appartengano ad altri;
- la **distruzione**: condotta volta alla disintegrazione e/o annientamento materiale del bene giuridico;
- la **dissipazione**: intesa quale condotta volta alla distruzione giuridica della ricchezza, intesa quale sperpero della stessa per il tramite di atti a titolo oneroso o gratuito.

L'agente viene mosso da un **dolo specifico**, ossia dall'intenzione di arrecare offesa alle ragioni creditorie al fine di procurare a sé od altri un ingiusto profitto.

L'**articolo 322, comma 1, lettera b**, disciplina la fattispecie della **bancarotta fraudolenta documentale**, punendo chi abbia **sottratto, distrutto o falsificato**, con l'intento di procurare a sé od altri un **illecito profitto** ovvero **al fine di pregiudicare le ragioni creditorie**, i libri o le altre scritture contabili o li abbia tenuti **rendendo impossibile la ricostruzione dell'effettivo ammontare patrimoniale o del "movimento" di affari**.

Da ciò è possibile differenziare il diverso modus operandi del soggetto agente (art. 322, comma 1, lettera b cod. crisi d'impresa) per cui si avrà:

- **sottrazione**: in questo caso si tratta di qualsiasi atto, diverso dalla distruzione, volto all'annientamento materiale del documento sottraendolo, per l'appunto, all'organo della liquidazione;
- **falsificazione**: consistente nella creazione di un falso documento in sostituzione dell'originale e può essere sia ideologica che materiale;
- **riconoscimento di passività inesistenti**: si tratta di un tipo particolare di falso ideologico che si sostanzia in false dichiarazioni o predisposizione di falsi atti in modo tale da indurre in errore gli organi preposti alla procedura fallimentare in merito alla sussistenza di determinate voci passive del patrimonio;
- **la tenuta caotica delle scritture contabili**: si tratta di una specie di falsificazione intesa in senso lato sostanziandosi per lo più in manipolazioni e/o alterazioni tali da rendere impossibile il soddisfacimento delle pretese creditorie.

Rientrano nell'**oggetto materiale** del reato sia le scritture contabili obbligatorie, cui l'articolo 2214 c.c., sia le scritture contabili facoltative purché siano idonee alla ricostruzione della situazione patrimoniale o del "movimento" di affari.

Per cui, in tema di reati fallimentari, l'omessa tenuta della contabilità interna integra gli estremi del reato di bancarotta documentale fraudolenta e non quello di bancarotta semplice, se lo scopo dell'omissione è quello di recare pregiudizio ai creditori (così. Cass., Sez. V, sentenza n. 11115 del 22 gennaio 2015).

In merito all'elemento psicologico del reato è possibile distinguere, sulla base del medesimo, il reato di bancarotta semplice da quello di bancarotta fraudolenta documentale.

Nel primo caso, ossia per la **bancarotta semplice**, le omissioni nelle scritture contabili riguardano periodi limitati e sono frutto di **mera trascuratezza e non della volontà** di non rendere ricostruibile il patrimonio o il "movimento" degli affari (ciò è quanto emerge dalla sentenza della Sezione V, Penale della Corte di Cassazione del 17 giugno 2019, n. 26613); ai fini dell'integrazione della **bancarotta semplice** è necessaria la presenza del **dolo generico o della colpa**, qualora l'agente ometta, con coscienza o volontà o per mera negligenza, la tenuta delle scritture contabili. Per quanto riguarda, invece, **la bancarotta fraudolenta documentale**, l'elemento psicologico deve essere individuato esclusivamente nella mera sussistenza di un **dolo specifico**, costituito dalla volontà dell'irregolare tenuta delle scritture contabili nonché dalla consapevolezza che tale comportamento renda, di fatto, impossibile la ricostruzione della vicenda patrimoniale dell'imprenditore.

In tema di reati fallimentari, è l'amministratore di diritto a rispondere del reato di bancarotta documentale fraudolenta per sottrazione o per omessa tenuta, in frode ai creditori, delle scritture contabili, anche laddove sia solo formalmente investito dell'amministrazione della società fallita (c.d. "testa di legno"), in quanto sussiste l'obbligo, diretto e personale, in capo all'amministratore di diritto di tenere e conservare le predette scritture; per quanto riguarda, invece, l'amministratore di fatto della predetta società fallita anch'esso sarà gravato dell'intera gamma di doveri cui è soggetto l'amministratore di diritto e qualora sussistessero gli estremi soggettivi ed oggettivi del reato anch'egli sarà penalmente responsabile per i fatti addebitatogli.

Occultamento o distruzione di documenti contabili cui l'articolo 10, D.lgs. n. 74 del 2000, in materia di reati tributari

"Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni 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 di affari".

Nel corso di una verifica fiscale, il mancato rinvenimento delle scritture contabili del contribuente comporta conseguenze sia sul piano tributario che su quello penale, è risaputo come la mancata tenuta delle scritture contabili consente ai verificatori di procedere alla ricostruzione induttiva del reddito. Affinché si configuri il delitto de quo non è sufficiente occultare o distruggere semplicemente le scritture contabili ma occorre che la condotta dell'agente sia sorretta dalla coscienza e dalla volontà di evadere le

imposte sui redditi o sul valore aggiunto e che sia di natura impeditiva, ossia renda impossibile la ricostruzione reddituale o del volume di affari.

L'occultamento e la distruzione delle scritture contabili costituiscono due fattispecie penalmente rilevanti connotate dalla presenza di un **dolo specifico di evasione** che contrassegna, dal versante psicologico, il reato in esame; scorporando la norma, è possibile ravvisare due fattispecie di reato, distinguibili sulla base del momento della consumazione, alche mentre il delitto di **distruzione di documenti contabili obbligatori** configura un'ipotesi di **reato istantaneo**, perfezionandosi al momento della soppressione della documentazione, il delitto di **occultamento** (che consiste nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori, condotta che può concretarsi sia nell'eliminazione del supporto cartaceo che nell'apposizione di cancellature o abrasioni) invece configura un'ipotesi di **reato permanente** la cui consumazione coincide con la spontanea interruzione, da parte dell'imprenditore reo, dell'azione criminosa mediante l'esibizione della relativa documentazione ai verificatori ovvero per sopravvenuta impossibilità nel portare a termine l'intento delittuoso, ad esempio per intervenuta contestazione dell'illecito. In altre parole, il momento consumativo del reato si protrae nel tempo fino a quando il contribuente esibisca i documenti coincidendo con il momento dell'ispezione (fase di accertamento delle ragioni delle Fisco), e cioè nel momento in cui gli agenti chiedano di esaminare suddetta documentazione.

La disposizione in esame tende a tutelare il corretto esercizio della funzione di accertamento fiscale attraverso la responsabilizzazione del contribuente alla corretta tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Pertanto, l'art. 10 del D.lgs. 74/2000 sanziona contestualmente sia la distruzione delle scritture contabili (che configura, per l'appunto, un'ipotesi di reato istantaneo) sia l'occultamento totale o parziale delle medesime (che dà luogo ad un'ipotesi, invece, di reato permanente), configurando il **concorso materiale dei due reati** qualora medesima documentazione venga dapprima occultata e successivamente distrutta.

Ai fini dell'integrazione della fattispecie delittuosa in esame, è necessario il dolo specifico di evasione del soggetto agente, ovvero che lo stesso agisca animato dallo specifico fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire l'evasione di terzi.

La punibilità delle condotte è prevista qualora la distruzione o l'occultamento rendano effettivamente impossibile la ricostruzione della situazione reddituale del contribuente o del volume degli affari.

La giurisprudenza di legittimità, con sentenza n. 19106 del 2 marzo 2016, ha stabilito che ai fini della configurabilità della fattispecie in esame non è sufficiente un mero **comportamento omissivo**, nello specifico l'omessa tenuta delle scritture contabili ma è necessario un quid pluris, a contenuto commissivo, consistente nella **distruzione o nell'occultamento** dei documenti contabili la cui tenuta è obbligatoriamente prevista dalla legge. Sempre i Supremi Giudici (si v. sentenza n. 38375 del 9 luglio 2015), hanno riconosciuto la natura unitaria del reato, cui l'articolo 10, D.lgs. 74/2000, rilevando che

l'eventuale presenza di una pluralità di documenti accertati o distrutti assumere rilevanza sul piano sanzionatorio, alla luce dei parametri cui l'articolo 133, comma 1, cod. penale.

Tra i documenti contabili di cui è obbligatoria la conservazione figurano anche le scritture, di rilievo fiscale, richieste dalla natura dell'impresa, la cui individuazione deve essere effettuata ai sensi dell'art. 22, D.P.R. 600/1973. Anche l'occultamento di contratti preliminari di vendita da parte del titolare di una società di costruzioni integra il delitto in esame rientrando gli stessi, per l'appunto, tra le scritture di cui è obbligatoria la tenuta, stante la natura dell'impresa (così si esprime la Cass., sentenza n. 1377 del primo dicembre 2011).

Bancarotta fraudolenta documentale e distruzione e occultamento di documenti contabili: la Suprema Corte nega la violazione del principio del ne bis in idem

I Supremi Giudici, in una recentissima sentenza depositata **24 luglio 2020, n. 22486**, hanno constatato come non vi fosse violazione del principio del ne bis in idem nel caso in cui allo stesso soggetto fosse mossa la doppia contestazione del reato tributario cui l'art. 10, D.lgs. n. 74/2000, nonché del reato fallimentare di bancarotta fraudolenta documentale, in virtù del fatto che secondo quanto asserito dagli Ermellini i due reati differiscono sotto molteplici punti di vista, ossia per quanto riguarda l'evento, il fine, la condotta ed il bene giuridico violato.

Nel caso di specie, un amministratore di una società era indagato per aver commesso reati dichiarativi in violazione degli artt. 2 e 5 del D.lgs. n. 74/2000, emissione di fatture per operazioni inesistenti cui l'art. 8 ed occultamento e distruzione di documenti contabili cui l'art. 10 del medesimo decreto. Il processo si concluse con la condanna dello stesso.

Successivamente, venne indagato per bancarotta fraudolenta documentale in relazione al fallimento della società amministrata alla quale erano riconducibili i reati summenzionati.

Secondo gli inquirenti, l'indagato assieme ad altra persona aveva distratto i beni sociali e sottratto le scritture contabili con l'intento di frodare il fisco, per impedire qualsiasi tipo di accertamento. Nelle more del processo la difesa richiedeva il riconoscimento del primo procedimento, al fine di abbattere la pena,

ma la richiesta veniva rigettata e l'assistito condannato, sia in primo sia in secondo grado per i nuovi reati contestati. Avverso tale sentenza, l'imputato proponeva ricorso in Cassazione, per evidenziare fra i vari motivi la violazione del principio del ne bis in idem.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 22486 depositata il 24 luglio 2020, ha rigettato il ricorso.

Secondo i Supremi Giudici le condanne riportate dal ricorrente per i reati fiscali, nello specifico quello di occultamento e distruzione di scritture contabili, cui all'art. 10 del D.lgs. 74/2000, e per il reato fallimentare di bancarotta documentale fraudolenta **non costituisce alcuna violazione del principio del ne bis in idem**. Il vigente orientamento, consolidato dalla Cassazione, chiarisce che ai fini della preclusione connessa al richiamato principio, occorre accertare l'identità del fatto mediante la corrispondenza storico naturalistica nella configurazione del reato in tutti i suoi elementi, con riguardo alle circostanze di tempo, luogo e di persona.

Sul punto è intervenuta anche la Corte Costituzionale, che ha statuito che il fatto può ritenersi il medesimo, anche quando sussiste un concorso formale tra il reato giudicato con sentenza divenuta irrevocabile e quello per cui è iniziato il nuovo procedimento penale.

Nel caso di specie, prosegue la Corte, non può ritenersi operante la suddetta preclusione, in quanto gli elementi dei reati tributari compiuti (artt. 2, 5, 8 e 10 del D.lgs. 74/2000) e quelli della bancarotta fraudolenta patrimoniale, ossia le condotte assunte, l'elemento materiale e quello soggettivo non presentano punti di contatto, ma si distinguono completamente. Diverso è il caso degli elementi costitutivi del reato di occultamento e distruzione dei documenti contabili e quello della bancarotta fraudolenta documentale.

Questi, in concreto possono entrare in conflitto, ma, proseguono i giudici della Corte, è ammessa la contestazione nel medesimo processo. La ragione risiede nel fatto che i delitti **offendono beni giuridici differenti** ed essendo animati da un **diverso fine** si pongono in "rotta di collisione", trattandosi di reati che, se esaminati sotto il profilo della fattispecie astratta, non sono in rapporto di semplice specialità ma di reciproca, in ragione del differente oggetto materiale dell'illecito, dei diversi destinatari del precetto penale, del differente oggetto del dolo specifico ed in ultimo il divergente effetto lesivo delle condotte di reato. Da qui il rigetto del ricorso.

Nello specifico, è possibile tracciare la linea di confine tra le due fattispecie delittuose evidenziando in primis come le stesse divergano sotto molteplici aspetti.

Innanzitutto, siamo dinanzi a differenti tipi di incriminazione dettati da esigenze di tutela diverse, infatti, nel caso del delitto previsto dall'art. 10 cui il D.lgs. 74/2000 il bene giuridico oggetto della tutela penale è **l'interesse fiscale dello Stato**, ossia l'interesse statale alla **trasparenza fiscale del contribuente**, in quanto la norma penale incriminatrice sanziona l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture ed i documenti obbligatori, in altre parole la trasparenza implica l'interesse del Fisco all'esatta conoscenza delle somme che il contribuente è tenuto a versare a titolo d'imposta; per quanto riguarda, invece, il reato di bancarotta fraudolenta documentale il bene giuridico oggetto di tutela della norma penale incriminatrice è **l'interesse dei creditori del fallito** (compreso lo Stato) ad avere una visuale chiara e completa della situazione economica in cui versa il debitore, nel rispetto del principio di trasparenza.

Dal punto di vista soggettivo, nel reato tributario di occultamento e distruzione di documenti contabili non vige alcuna preclusione di natura soggettiva in quanto il reato può essere liberamente compiuto da **"chiunque"**: dunque, tale fattispecie contemplando anche i "documenti" non si rivolge esclusivamente ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, pertanto siamo in presenza di un **reato comune** (si pensi ad esempio al dipendente o al consulente tenuti alla conservazione di documenti fiscali); nel caso, invece, del reato di bancarotta fraudolenta documentale, siamo in presenza di un **reato proprio** che può essere commesso solo da chi riveste il ruolo di **fallito**.

Scorpendo gli elementi strutturali del reato, nel caso di occultamento e distruzione di documenti contabili, l'agente è mosso da un **dolo specifico di evasione**, dunque il fine è quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero consentire l'evasione a terzi. Configura, per l'appunto, un'ipotesi di un **reato di pericolo concreto**. Di converso, nella bancarotta fraudolenta documentale siamo dinanzi ad un **dolo specifico**, ossia coscienza e volontà di arrecare un pregiudizio ai creditori ovvero realizzare un profitto ingiusto, con la compresenza di un **dolo generico** quando lo scopo del reo è quello di rendere impossibile la ricostruzione dell'ammontare patrimoniale o del volume di affari.

La condotta sanzionata a norma dell'articolo 10 del D.lgs. 74/2000 è solo quella espressamente sanzionata dalla medesima norma, di occultamento o distruzione (anche parziale) delle scritture contabili obbligatorie e non anche quella della loro mancata tenuta. La condotta di **occultamento**, di cui all'art. 10 del D.lgs. 74/2000, consiste nella indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori, sia essa temporanea o definitiva.

Il reato è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore senza necessità di reperire aliunde elementi di prova.

Secondo la dottrina prevalente, l'occultamento o la distruzione di più documenti determina la realizzazione di un unico reato laddove questi si riferiscano ad un medesimo periodo di imposta; invece, per quanto riguarda, la condotta tipica della bancarotta fraudolenta si sostanzia nella **sottrazione, distruzione o falsificazione delle scritture contabili o i libri**, ovvero la loro omessa tenuta **tale da**

non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del “movimento” di affari.

Oggetto materiale del reato, nel caso previsto dall'art. 10 del D.lgs. 74 del 2000, sono le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione ai fini fiscali, in tale novero rientrano non solo quelli ex lege previsti ma anche quelli la cui tenuta dipende dalle dimensioni/caratteristiche dell'impresa (ad esempio, il libro cassa, scadenziario et similia); nel caso del reato di bancarotta fraudolenta documentale, i libri o le altre scritture contabili sono previsti dalle norme civilistiche (in primis, il libro giornale e il libro degli inventari ex art. 2214 cod. civile) oltre alle scritture contabili obbligatorie legate alla natura e/o dimensione dell'impresa.

Dal punto di vista del **momento consumativo**, il reato cui l'articolo 10 è da considerarsi perfetto nel momento in cui l'occultamento e la distruzione delle scritture contabili provocano, come effetto diretto, l'impossibilità di ricostruire la situazione reddituale o il volume d'affari del contribuente. Il reato non si configura allorché sia possibile la ricostruzione reddituale o del volume d'affari per il tramite della restante documentazione che venga rinvenuta ovvero rintracciata presso il contribuente oppure presso il suo domicilio oppure mediante le dichiarazioni rese dallo stesso all'Amministrazione Finanziaria (ossia, dichiarazioni IVA, depositi contabili, dichiarazioni dei redditi).

Nel caso della bancarotta fraudolenta documentale, consolidata giurisprudenza di legittimità abbraccia la tesi secondo la quale la sentenza dichiarativa del fallimento integra un elemento costitutivo del reato fallimentare, ciò implica che i fatti compiuti dall'imprenditore-fallito sono penalmente rilevanti solo al seguito della sua pronuncia. Per cui, stante la natura della sentenza, il momento consumativo del reato (per i fatti avvenuti pre-fallimento) coincide con il momento dell'emissione della medesima sentenza, ovviamente nel caso in cui i fatti di bancarotta avvengano post sentenza fallimentare, il momento consumativo verrà a coincidere con il momento di avvenimento del fatto descritto dalla norma.

A fronte delle diversità che connotano le fattispecie in esame, non costituisce violazione del principio del *ne bis in idem* (cui l'articolo 649 cod. proc. pen.), qualora alla condanna per illecito tributario (nella specie quello di occultamento e distruzione di documenti contabili previsto dall'articolo 10 del D.lgs. 74/2000) faccia seguito la condanna per bancarotta fraudolenta documentale.

La fattispecie penal-tributaria, in esame, richiede l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume d'affari, intesa quale impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta; diversamente, l'azione fraudolenta sottesa al reato di bancarotta fraudolenta documentale si concreta in un evento da cui discende la lesione degli interessi dei creditori, rapportato all'intero corredo documentale, ben potendosi apprezzare la lesione anche dalla sottrazione di scritture meramente facoltative. Inoltre, nell'ipotesi fallimentare la volontà del soggetto agente si concretizza nella specifica volontà di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto ovvero di pregiudicare le ragioni creditorie, finalità non presenti nell'illecito tributario in cui l'agente è mosso dalla mera volontà di evadere le imposte sul reddito o sul valore aggiunto compromettendo gli interessi fiscali dello Stato.

Considerazioni conclusive

Alla luce dell'analisi svolta, confrontando gli elementi costitutivi dei reati in questione è possibile ravvisare come l'ambito fallimentare e quello penale-tributario divergano sotto molteplici aspetti: da un lato vi è la tutela dei creditori e dall'altro quella dell'Erario.

È pacifico constatare come la clausola di salvezza racchiusa nell'articolo 10 del D.lgs. 74/2000, "salvo che il fatto non costituisca reato più grave", permette di escludere il concorso materiale fra l'illecito tributario e quello fallimentare, introducendo un rapporto sussidiario tra le due fattispecie ossia tra quella tributaria meno grave (punibile con la reclusione da un anno e sei a sei anni) e quella fallimentare più grave di bancarotta documentale fraudolenta (da tre a dieci anni di reclusione), nel senso che il reato tributario verrà contestato in subordine solamente qualora non sia possibile ravvisare il reato di bancarotta fraudolenta.

Alla luce della recentissima sentenza della Suprema Corte, n. 22486, depositata il 24 luglio 2020, le due fattispecie divergono completamente non sussistendo la violazione del principio del ne bis in idem ogniqualvolta in capo allo stesso soggetto venga contestato il reato tributario e quello fallimentare, infatti il bene giuridico tutelato dall'art. 10, D.lgs. 74/2000 è l'interesse fiscale dello Stato, diversamente l'art. 322, comma 1, lett. B) del cod. della crisi d'impresa, mira a tutelare l'interesse privato dei creditori. Ne primo caso siamo dinanzi ad un dolo specifico di evasione mentre nel secondo caso siamo in presenza di un dolo sempre specifico ma consistente principalmente nel procurare a sé o ad altri un profitto ingiusto in pregiudizio delle ragioni creditorie. Differenti sono anche l'oggetto materiale (nel caso del reato tributario cui l'art. 10, le scritture contabili e i documenti cui è obbligatoria la tenuta, mentre nel caso del reato fallimentare i libri e le altre scritture contabili secondo le disposizioni del cod. civ.) e gli effetti della condotta criminosa (nel caso cui l'art. 10 D.lgs. 74/2000, l'agente mira ad impedire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari, mentre nell'altro caso, l'agente vuole evitare la possibile ricostruzione del patrimonio o del "movimento" d'affari).

Per una maggiore comprensione, ipotizziamo che il contribuente/fallito distrugga le scritture contabili e poi venga successivamente dichiarato fallito.

Sarà punibile solamente ai sensi dell'articolo 10 D.lgs. 74/2000 o anche ai sensi dell'articolo 322, comma 1, lett. B) cod. crisi d'impresa?

- se l'oggetto materiale riguarda solo le scritture contabili di cui è obbligatoria la conservazione e il fine è quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o garantire l'evasione di terzi, allora si applicherà solo ed esclusivamente l'art. 10 D.lgs. 74/2000;
- se l'oggetto materiale della condotta, invece, sono i libri e le altre scritture contabili previste sul

piano civilistico e il fine è quello di recare pregiudizio ai creditori ovvero l'ottenimento di un profitto ingiusto per sé o per altri, si applicherà solo l'art. 322, comma 1, lett. B) cod. crisi d'impresa;

- nel caso in cui, l'oggetto materiale della condotta ha riguardato sia la documentazione fiscale che quella civilistica e il fine della distruzione sia stato quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero recare pregiudizio alle ragioni creditorie nonché procurare un profitto ingiusto e da ciò discenda la mancata ricostruzione della situazione reddituale e patrimoniale nonché del volume o "movimento" d'affari, allora è possibile parlare di concorso materiale di reati essendo possibile che in capo allo stesso soggetto possano essere mosse entrambe le contestazioni non configurando alcuna violazione del principio del ne bis in idem, secondo quanto affermato nella recente pronuncia dei Supremi Giudici.

Volume consigliato

<https://www.diritto.it/bancarotta-fraudolenta-documentale-e-occultamento-o-distruzione-di-documenti-contabili-reati-fallimentari-e-tributari-a-confronto-alla-luce-della-recente-sentenza-della-suprema-corte-n-22486-del-24/>