

## **Sul delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili (Cassazione penale, Sentenza n. 37592, del 18 giugno 2008, depositata in Cancelleria il 3 ottobre 2008)**

**Autore:** Sperduti Massimo

**In:** Diritto penale

### **Breve commento**

Il reato contemplato dall'art. 10 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, rappresenta la riproposizione della fattispecie disciplinata dall'art. 4, c. 1, lett. b), del decreto legge 10 luglio 1982, n. 429.[1]

La disposizione in esame punisce con la reclusione da sei mesi a cinque 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".

Il reato in questione può essere realizzato esclusivamente dai soggetti che, a norma dell'art. 2214 e ss. del C.C. e dell'art. 13 e ss. del d.P.R. n. 600 del 1973, sono tenuti all'istituzione, alla redazione e alla conservazione dei libri e delle altre scritture contabili ai fini civilistici e fiscali; in altri termini, i soggetti attivi sono individuabili tra gli imprenditori e i professionisti.

Per quanto possa servire, sulla base delle predette osservazioni si dovrebbe concludere nel senso che la figura de qua è reato proprio.

Tuttavia, non vi è chi non veda che l'utilizzazione da parte del legislatore della congiunzione disgiuntiva tra i termini "le scritture contabili" e "i documenti" di cui è obbligatoria la conservazione, attribuisca autonoma rilevanza alla condotta consistente nella distruzione o nell'occultamento di questi ultimi finalizzata all'evasione di imposta.

Ciò vuole significare, ad esempio, che l'occultamento del prospetto di ripartizione degli utili rilasciato dall'amministratore di una società di persone da parte del socio, non tenuto all'istituzione delle scritture

contabili, finalizzato all'illecito risparmio di imposta, potrebbe integrare la condotta necessaria per il perfezionamento del delitto in questione.

Tale asserzione risulterebbe rafforzata anche dall'orientamento maggioritario, che viene riproposto dal giudice di legittimità con la decisione in argomento, secondo il quale la ricostruzione del reddito (o del volume di affari) che venga eseguita sulla base della documentazione reperita aliunde, la cosiddetta documentazione "esterna", non avrebbe alcuna efficacia sanante dell'attività illecita posta in essere dal contribuente.

A parere di chi scrive, il titolo della norma delinea i confini entro i quali l'interprete è autorizzato a spaziare nella esegesi della stessa; nel caso dell'art. 10, la formulazione del titolo, "Occultamento o distruzione di documenti contabili", riporta senza dubbio l'intera quaestio all'originaria affermazione e, cioè, al fatto che soggetti attivi del predetto reato possono essere solo coloro che per legge sono tenuti all'istituzione, alla redazione ed alla conservazione delle scritture e dei documenti contabili.

Alcuni autori ritengono che il reato in questione possa essere realizzato anche da soggetti diversi dall'imprenditore o dal professionista, visto che la norma incriminatrice include tra le finalità sottese alla condotta del reo anche quella di consentire l'evasione a terzi; quindi, anche il collaboratore o il dipendente dell'imprenditore potrebbero assurgere a soggetti attivi della presente fattispecie.[2]

La predetta tesi è condivisibile, pur rilevando che solo alcune tipologie di soggetti hanno accesso alla documentazione contabile degli operatori economici, quali i dipendenti o i collaboratori addetti alla contabilità e i commercialisti che, il più delle volte, detengono materialmente le scritture contabili e i relativi giustificativi.

Pertanto, se la platea dei soggetti attivi potrebbe risultare più ampia includendovi anche coloro che vengono assegnati alle mansioni contabili o ai quali viene affidata la redazione della contabilità, non si può certo ritenere che il reato de quo configuri un reato comune perché non realizzabile da tutti gli altri soggetti che a tale documentazione non possono in alcun modo accedere.

La condotta deve essere protesa al conseguimento, per l'autore o per i terzi, di un illecito risparmio di imposta; da ciò consegue che l'occultamento o la distruzione devono precedere il momento in cui dovrebbe concretizzarsi l'evasione e che il reato in esame verrebbe ad essere integrato anche quando l'imposta fosse integralmente pagata.

Pertanto, ritenuto che la concreta evasione non rappresenta un elemento costitutivo della fattispecie in questione bensì il fine che anima il comportamento del contribuente, si può concludere nel senso che l'elemento psicologico richiesto è costituito dal dolo specifico.

Per quanto concerne l'occultamento, esso si manifesta nel nascondimento materiale della documentazione contabile ovvero nel rifiuto di esibirla o di indicare il luogo in cui essa si trova, mentre la distruzione può

realizzarsi con l'eliminazione o la lacerazione, anche parziale, della stessa ovvero attraverso l'apposizione di cancellature frequenti o particolarmente estese che determinino l'impossibilità di consultare le scritture contabili, ovvero impediscano al verificatore di risalire al volume d'affari o al reddito del contribuente.

In particolare, si deve opportunamente rilevare che il reato in esame non viene integrato qualora l'occultamento o la distruzione delle scritture sia parziale e il reddito o il volume di affari siano facilmente ricostruibili sulla base della documentazione contabile restante, esibita dal contribuente o rintracciata presso la sede degli affari o il suo domicilio[3]; diversamente, si verte nella fattispecie in esame nei casi in cui i dati reddituali o di fatturazione vengano raccolti all'esterno ed in modo indiretto.

A tale conclusione perviene il giudice di legittimità con la decisione in commento stabilendo un discrimen tra la possibilità di risalire ai dati rilevanti ai fini del pagamento delle imposte tramite la documentazione rinvenuta nella sede dell'attività o esibita dal contribuente, ovvero attraverso elementi reperiti all'esterno dell'impresa o dell'attività professionale.

Il confine di tale bipartizione andrebbe, tuttavia, affinato almeno per quanto riguarda l'ipotesi in cui i dati siano già conosciuti dall'Amministrazione finanziaria in virtù delle comunicazioni periodiche od annuali che il legislatore fiscale pone in capo al contribuente; si pensi, ad esempio, agli elenchi clienti e fornitori, in cui vengono riportate le operazioni attive e passive ai fini IVA, (sebbene recentemente aboliti), alla dichiarazione annuale dei sostituti di imposta, che contiene gli elementi relativi ai compensi e alle retribuzioni erogate, o ai bilanci presentati al Registro delle Imprese che, oltre al prospetto dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico, contengono anche le informazioni circa la consistenza e la movimentazione dei singoli cespiti.

Ebbene, qualora questi elementi siano presenti negli archivi della Camera di Commercio o dell'Agenzia delle Entrate, anche se reperibili aliunde rispetto alla sede dell'impresa, e permettano di calcolare con sufficiente precisione l'ammontare del volume d'affari o del reddito del contribuente, si dovrebbe ritenere che il delitto de quo non verrebbe ad essere integrato dall'attività di occultamento o di eliminazione della documentazione contabile.

Invero, la condotta posta in essere dal contribuente sarebbe inidonea ad impedire o ad ostacolare fortemente[4] l'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria e, di conseguenza, non sarebbe in grado di porre in pericolo il bene oggetto di tutela rappresentato dall'interesse al regolare esercizio delle verifiche fiscali, di natura strumentale rispetto a quello della integrale e puntuale percezione delle imposte da parte dell'Erario.

Massimo Sperduti

Ragioniere Commercialista

Revisore contabile

[1] Cassazione Penale, Sez. III, 6 novembre 2001, n. 39343, in *Giur. Imposte*, 2001, 1403, secondo cui “il decreto legislativo n. 74 del 2000 ha, da un lato, abrogato l’intero titolo I della legge n. 516 del 1982, ma dall’altro, alcune delle precedenti ipotesi di reato hanno trovato nesso di continuità normativa in precise disposizioni del decreto legislativo n. 74 del 2000: in particolare, il reato [...] di cui all’art. 4, lett. b) nell’art. 10 dello stesso decreto [...]”

[2] Nel senso che la fattispecie in questione configuri un reato comune, si veda Zannotti R., *Occultamento o distruzione di documenti contabili*, in *AAVV., Diritto Penale Tributario*, a cura di Musco E., Milano, 2002, 201.

[3] In questo senso, si vedano Cassazione penale, Sez. III, 18 aprile 2002, n. 924, in *Giur. Imposte*, 2002, 1141; Cassazione penale, Sez. III, 14 novembre 2007, n. 3057, in *CED Cassazione*, 2008.

[4] Nel senso che per l’integrazione del reato di cui all’art. 10 del d.lgs. n. 74 del 2000 sia necessario un elevato grado di difficoltà di ricostruire il reale volume degli affari o dei redditi, si veda Cassazione penale, Sez. III, 18 dicembre 2007, n. 5791, in *CED Cassazione*, 2008.

<https://www.diritto.it/sul-delitto-di-occultamento-o-distruzione-di-documenti-contabili-cassazione-penale-sentenza-n-37592-del-18-giugno-2008-depositata-in-cancelleria-il-3-ottobre-2008/>