

---

# Occultamento e distruzione di documenti contabili

---

di [Antonio Gigliotti](#)

Publicato il 1 Dicembre 2011

distruggere od occultare documenti contabili è un reato: vediamo a quali rischi ci si espone nel farlo e nel non esibirle in sede di verifica fiscale

Con la sentenza n. 30552 depositata il 2 agosto 2011, la III sezione penale della Cassazione, in materia di reati fiscali, ha stabilito che per il **reato di occultamento della documentazione contabile** il **termine di prescrizione** decorre dall'accertamento tributario e non dagli anni d'imposta per i quali risulta omessa la presentazione della dichiarazione.

**Si tratta, infatti, di un reato permanente, in quanto la condotta penale dura fino al momento della verifica fiscale.**

## **Caso**

*Cassazione, sent. n. 30552 del 02.08.2011*

Nel caso di specie, il Tribunale aveva dichiarato non doversi procedere nei confronti di un imputato, in quanto il reato contestato (occultamento di documentazione contabile) risultava prescritto prima dell'emissione del decreto di rinvio a giudizio.

Secondo il Tribunale, il termine quinquennale di prescrizione decorreva dal 31 dicembre di ciascun anno per il quale risultava omessa la presentazione delle dichiarazioni per i vari anni d'imposta soggetti ad accertamento.

Sul ricorso il P.G. aveva, invece, dedotto che la prescrizione decorre dalla data della verifica fiscale (che non si era ancora verificata).

## **Decisione**

La Cassazione ha annullato la sentenza impugnata, con rinvio al Tribunale, sancendo che in presenza di questo reato "la condotta penale dura fino al momento dell'accertamento fiscale", che costituisce il *dies a quo* da cui decorre il **termine di prescrizione**.

Sulla decorrenza della prescrizione della verifica fiscale viene fatto richiamo alla consolidata giurisprudenza in base alla quale il **reato di occultamento della documentazione contabile ha natura di reato permanente**.

## **Reato di distruzione e occultamento della contabilità**

### **Art. 10 DLgs 74/2000**

Il **reato di distruzione e occultamento della contabilità** è previsto dall'articolo 10 del decreto legislativo 74/2000 (reati in materia di imposte sul valore aggiunto)

**L'articolo 10 del decreto legislativo 74/2000** punisce, infatti, con la reclusione da 6 mesi a 5 anni “chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o l'Iva, o 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”.

### **Soggetti**

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**.

Tuttavia, alcuni autori ritengono che il reato in questione possa essere realizzato **anche da soggetti diversi** dall'imprenditore o dal professionista, visto che la norma individua tra le finalità della condotta anche quella di consentire l'evasione a terzi; quindi, anche il collaboratore o il dipendente dell'imprenditore potrebbero essere considerati a soggetti attivi.

### **La condotta**

Il **reato tributario** può essere realizzato nascondendo nello stesso posto o in altro luogo rispetto a quello in cui i documenti devono essere conservati o con il rifiuto a esibirli.

La **condotta** deve essere protesa al conseguimento di un **illecito risparmio di imposta** per l'autore del reato o per i terzi.

Pertanto, la concreta evasione non rappresenta un elemento costitutivo della fattispecie in questione bensì il fine che anima il comportamento del contribuente.

**Per la sussistenza del delitto** è necessario provare che i documenti contabili siano stati in precedenza istituiti, per essere poi occultati o distrutti (Cassazione, sentenza 38824/2010).

### **Bene giuridico protetto**

Il **bene giuridico** protetto dalla norma è la c.d. “**trasparenza fiscale del contribuente**” da intendere quale interesse dello Stato ad un corretto ed efficace svolgimento dell'attività di accertamento della verifica fiscale.

Con questa norma, infatti, viene repressa la **violazione di un obbligo meramente strumentale**, a prescindere dal fatto che, a seguito di essa, si sia concretamente verificata un'evasione di imposta.

In altri termini, l'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000 **tutela l'interesse all'esercizio della funzione di accertamento fiscale**.

La scelta del legislatore di tutelare un bene giuridico, quale appunto la trasparenza fiscale, è giustificata dalla volontà di migliorare l'efficienza e l'efficacia del sistema di prevenzione degli illeciti fiscali.

Dunque, considerato che la **finalità della norma** è di assicurare la trasparenza fiscale del contribuente, è sufficiente un'impossibilità relativa che sussiste anche se alla ricostruzione si pervenga poi attraverso riscontri incrociati presso i soggetti economici cui si riferiscono le operazioni.

### Reato permanente

La sentenza della Cassazione n. 30552 depositata il 2 agosto 2011, ha stabilito, inoltre, che il reato di occultamento della documentazione contabile (di cui all'articolo 10, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) ha natura di **reato permanente**. Secondo i giudici di legittimità, infatti, la condotta penale dura fino al momento dell'accertamento fiscale, "dies a quo" da cui decorre il termine di prescrizione.

### Consumazione del reato

Per quanto riguarda la **consumazione del reato**, è stata operata una netta distinzione tra **distruzione** o **occultamento** di documenti.

#### Distruzione

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.

Nel caso il contribuente abbia **distrutto** i documenti il **delitto ha natura istantanea**, poiché si perfeziona nel momento della distruzione.

### ESEMPIO

La Cassazione (sentenza n. 13716/2006) ha affermato che la soppressione delle pagine dei registri degli acquisti e delle fatture Iva abbia natura istantanea e debba essere fatta risalire, per il principio del favor rei, all'ultima data utile per la loro compilazione nel periodo di imposta di riferimento.

#### Occultamento

Per quanto riguarda 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.

### Esclusione del reato

In tali casi la condotta penalmente rilevante perdura nel tempo, in quanto il soggetto accertato mantiene nascosti i documenti fino alla contestazione delle violazioni da parte degli organi verificatori. Ed è da questa data che decorre il termine di prescrizione del reato.

Va poi rilevato che il **reato** in esame **non viene integrato** quando 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.

### ESEMPIO

Si pensi l'ipotesi in cui i dati siano già conosciuti dall'Amministrazione finanziaria in virtù delle comunicazioni periodiche od annuali che il contribuente deve effettuare; quali elenchi clienti e fornitori, in cui vengono riportate le operazioni attive e passive ai fini IVA, (sebbene recentemente aboliti), la dichiarazione annuale dei sostituti di imposta, o i bilanci presentati al Registro delle Imprese.

Qualora questi elementi siano presenti negli archivi della Camera di Commercio o dell’Agenzia delle Entrate, 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.

### **Tentativo di occultamento o distruzione**

E’ stato, invece, ritenuto punibile il **tentativo di occultamento o distruzione** dei documenti contabili non andato a buon fine per l’intervento dei verificatori.

A tal proposito, si ricorda la **circolare 154/E del 2000**, la quale chiarisce che è punibile il tentativo se, nonostante l’occultamento o la distruzione, il fisco riesca ugualmente a ricostruire il reddito o il volume d’affari in base agli elementi in suo possesso.

### **Impedimento assoluto o relativo?**

Un’ulteriore analisi da effettuare è quella relativa alla **configurabilità della fattispecie delittuosa de qua**, ovvero sia necessario che la condotta di distruzione o di occultamento determini una **impossibilità assoluta** di ricostruzione dei redditi o del volume d’affari o, invece, sia sufficiente che produca un’**impossibilità relativa**.

In altri termini, è necessario stabilire se l’**impossibilità di “ricostruzione dei redditi o del volume di affari”** (requisito oggettivo richiesto dalla norma) sia da intendere come **impedimento assoluto** ed insuperabile o se, invece, debba **essere considerato relativo**, nel senso cioè che, per integrare il reato, sia sufficiente che la condotta di distruzione od occultamento delle scritture contabili costituisca una seria difficoltà di ricostruzione dei redditi o del volume d’affari, con la conseguenza che il delitto sarebbe configurabile anche nell’ipotesi in cui si pervenga a tale ricostruzione attraverso dati ricavati altrove (ad esempio attraverso i c.d. “controlli incrociati” o mediante l’esame di documentazione rinvenuta presso altri soggetti).

### **Giurisprudenza e dottrina maggioritaria**

L’**orientamento ormai consolidato** in giurisprudenza e in dottrina ritiene che *“ai fini della configurabilità del reato de quo, non è necessario che si verifichi in concreto una impossibilità assoluta di ricostruire il volume d’affari o dei redditi, essendo sufficiente anche una impossibilità relativa che sussiste anche se a tale ricostruzione si possa pervenire aliunde”* e che *“proprio perché la norma intende assicurare la trasparenza fiscale del contribuente, è irrilevante che delle operazioni non documentate venga effettuata la ricostruzione ab externo, attraverso riscontri incrociati presso i soggetti economici cui si riferiscono quelle operazioni”* (Cassazione, sentenza n. 3057/2008).

### **ESEMPIO**

Ad esempio, la messa a disposizione di una serie di documenti, dopo un iniziale nascondimento, la quale consenta di ricostruire il volume di affari e di redditi, può escludere la configurazione del reato.

In sostanza, il delitto previsto dall’art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000 si configura nel caso di **occultamento o distruzione integrali** della documentazione (a meno che non vi sia stato un ravvedimento da parte del soggetto agente, il quale abbia poi messo a disposizione degli agenti accertatori la documentazione necessaria a ricostruire il volume d’affari o dei redditi); mentre, nell’ipotesi di **occultamento o distruzione parziali** è necessario valutare se

la parte restante della contabilità permetta o meno la determinazione del volume d'affari o dei redditi.

### **Elemento costitutivo**

Dunque, per la **configurabilità del reato** di cui all'**art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000**, è necessario che la condotta di occultamento o distruzione della documentazione contabile determini una **impossibilità insuperabile** di ricostruzione dei redditi o del volume di affari; tale impossibilità rappresenta un **elemento costitutivo** della fattispecie delittuosa in esame.

La Cassazione ha più volte evidenziato che "l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, in quanto incida direttamente sull'interesse protetto, va propriamente considerata come **elemento essenziale del reato**" e che, in sostanza, tale **impossibilità** debba essere intesa come **elemento costitutivo del reato**.

Tuttavia, i Giudici di legittimità hanno comunque evidenziato che, per integrare l'elemento costitutivo *de quo*, può essere sufficiente un'**impossibilità relativa** nei termini precedentemente esposti.

**N.B.:** Secondo l'orientamento prevalente della giurisprudenza l'impossibilità di procedere alla ricostruzione dei redditi o del volume d'affari integra una **condizione obiettività di punibilità**.

### **Elemento soggettivo: dolo**

In merito all'**elemento soggettivo del reato**, è necessario, innanzitutto, che il soggetto agente abbia **coscienza e volontà**, non solo di occultare o distruggere i documenti contabili, ma anche dell'**idoneità "impeditiva"** di tale condotta.

L'art. 10 del DLgs 74/2000 richiede, infatti, il **dolo specifico**:

- di **evadere** le imposte sui redditi o sul valore aggiunto,
- di **conseguire indebiti rimborsi** ovvero
- di **consentire l'evasione a terzi**.

Tutte finalità che non richiedono la necessaria realizzazione dell'obiettivo, essendo sufficiente, per la presenza del **dolo**, che la condotta sia così orientata.

1 dicembre 2012

Antonio Gigliotti