
Il reato di occultamento delle scritture contabili si applica anche nel caso di impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 17 Luglio 2014

la Corte di Cassazione ha ritenuto che sussiste il reato di occultamento delle scritture contabili anche in assenza di una impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi

Con la sentenza n.20265 del 15 maggio 2014, la Corte di Cassazione ha ritenuto sussistente il reato di occultamento delle scritture contabili, ex art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, anche in assenza di una impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi.

Il principio

Per giurisprudenza costante della Corte Suprema, “*il delitto di distruzione od occultamento di scritture contabili o documenti obbligatori, non richiede, per la sua integrazione, che si verifichi in concreto una impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi, essendo sufficiente anche una impossibilità relativa, non esclusa quando a tale ricostruzione si possa pervenire 'aliunde'* (cfr. *ex plurimis sez. 3, n. 39711 del 4.6.2009, Acerbis, rv. 244619*)”. L'imputato, invece, riteneva che il fatto che gli elementi che abbiano permesso di calcolare il volume di affari e il reddito fossero presenti nell'archivio dell'Agenzia delle Entrate valeva ad escludere la sussistenza del reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili.

Per la Corte, “*in tema di reati tributari, 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 (sez. 3, n. 36624 del 18.7.2012, Pmt in proc. Pratesi, rv. 253365)*”.

Né può essere considerata una valida esimente della responsabilità dell'imputato, la circostanza addotta che l'imputato sarebbe stato un semplice prestanome.

“*Come rilevato dalla giurisprudenza di questa Corte l'amministratore di una società risponde del reato omissivo contestatogli quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto, atteso che la semplice accettazione della carica attribuisce allo stesso doveri di vigilanza e controllo, il cui mancato rispetto comporta responsabilità penale o a titolo di dolo generico, per la consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, o a titolo di dolo eventuale per la semplice*

accettazione del rischio che questi si verifichino, (così questa sez. 3, n. 22919 del 6.4.2006, Furini, rv. 234474, pronuncia nella quale, in applicazione di tale principio la Corte ha affermato la responsabilità dell'amministratore per omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali). Peraltro in materia di bancarotta, con un principio che, mutatis mutandis può essere applicato anche al caso e al reato in esame, è stato costantemente affermato che risponde del reato di bancarotta l'amministratore che, ancorché estraneo alla gestione dell'azienda, esclusivamente riconducibile all'amministratore di fatto, abbia omesso, anche per colpa, di esercitare il controllo sulla regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili. Ciò in quanto l'accettazione della carica di amministratore, anche quando si tratti di mero prestanome, comporta l'assunzione dei doveri di vigilanza e di controllo di cui all'art. 2932 cod. civ.. (cfr. ex plurimis sez. 5, n. 31885 del 23.6.2009, Mazzara e altro, rv. 244497)".

Breve nota

L'art. 10 del D.Lgs.n.74/2000 prevede che, se il fatto non costituisce più grave reato, è punito 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 permettere la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari.

Fattispecie di reato che (cfr. circolare n. 154/E del 4 agosto 2000), è posta a garanzia di un corretto esercizio dell'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

Lo stesso documento di prassi puntualizza che *"l'occultamento e la distruzione dei registri e documenti contabili costituiscono due differenti modalità di esecuzione del reato. La prima (occultamento) consiste nel tenere nascosta la contabilità, per cui la fattispecie criminosa non può ritenersi integrata qualora - ad esempio - il contribuente abbia affidato a terzi la tenuta della propria contabilità; la distruzione, invece, consiste nell'eliminazione o soppressione materiale delle scritture contabili o dei documenti ovvero nel disfacimento degli stessi, così da impedirne la semplice lettura"*.

Il delitto si perfeziona con l'occultamento o la distruzione anche parziale della contabilità, purché tali da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari e risulta punibile anche il tentativo (non operando l'esclusione di cui all'art. 6), nell'ipotesi in cui, nonostante l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili, l'Amministrazione finanziaria riesca ugualmente a ricostruire analiticamente il reddito o il volume d'affari sulla scorta di altri elementi.

Per le Entrate, inoltre, il fatto che la norma preveda l'espressione *"salvo che il fatto costituisca più grave reato"*, *"esclude in particolare, il concorso fra il delitto in argomento e quello di bancarotta fraudolenta documentale, statuendo la prevalenza di quest'ultimo"*.

Rileviamo che, di recente, con la sentenza n. 33504 del 30 agosto 2012 (ud. 12 aprile 2012) la Corte di Cassazione ha affermato che l'occultamento e la distruzione delle scritture contabili costituisce un antecedente che non necessariamente deve ricorrere per la commissione del reato di cui all'art. 4, del D.Lgs. n. 74 del 2000. Infatti, la Corte di Cassazione ha ritenuto manifestamente infondato il motivo con cui si lamenta che la Corte d'appello non avrebbe considerato la mancanza di prova della fittizietà degli elementi passivi esposti in dichiarazione, in assenza di scritture contabili dalle quali desumere tale fittizietà. *"E' sufficiente richiamare, sul punto, l'interpretazione data da questa Corte al D.Lgs. n. 74 del*

2000, art. 4, secondo cui, nell'accertamento dei reati tributari e, in particolare, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice può fare ricorso legittimamente ai verbali di constatazione redatti dalla Guardia di finanza per la determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa e può fare altresì ricorso all'accertamento induttivo dell'imponibile, secondo il disposto del D.P.R. 29 marzo 1973, n. 600, art. 39, quando non sia stata tenuta o sia stata tenuta irregolarmente la contabilità imposta dalla legge (Cassazione penale, sez. 3, 9 febbraio 2011, n. 28053; sez. 3, 18 dicembre 2007, n. 5786)". E tale principio è stato, nel caso in esame, correttamente applicato dai giudici di primo e secondo grado, i quali hanno osservato che *"nella dichiarazione Iva erano stati indicati elementi che non hanno trovato alcun riscontro nelle scritture contabili ed amministrative; scritture che, secondo la ricostruzione dell'imputato, erano andate smarrite, senza, tuttavia alcuna verosimile indicazione delle modalità di tale smarrimento e in assenza di denuncia sul punto"*.

E successivamente, con la sentenza n. 20741 del 14 maggio 2013 (ud. 3 aprile 2013), la stessa Corte di Cassazione ha ritenuto responsabile il contribuente, quale titolare dell'omonimaditta, del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, (occultamento di documenti contabili), condividendo le considerazioni svolte dal secondo giudice circa l'inverosimiglianza delle giustificazioni addotte in ordine al mancato rinvenimento delle scritture contabili; né ha dato peso alle doglianze di parte, secondo cui, nel caso di specie non era emersa in alcun modo la volontà di occultare o distruggere le scritture contabili. Per la Corte, i giudici del riesame, attraverso un percorso argomentativo coerente e del tutto immune da vizi logici hanno già risposto *"alle critiche che oggi vengono riproposte circa la valenza del CD rom rinvenuto (considerato - condividendo le argomentazioni del primo giudice - un documento e una fonte diversa da quella la cui tenuta è imposta dalla legge), circa la finalità di evasione fiscale perseguita dall'imputato, circa l'inapplicabilità della prescrizione (attesa la natura permanente del reato) e circa l'impossibilità di concedere benefici"*.

E da ultimo, con la sentenza n. 11537 dell'11 marzo 2014 la Corte di Cassazione ha ritenuto responsabile il contribuente del reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10, (occultamento di documenti contabili), non accogliendo la tesi difensiva tesa a dimostrare che le scritture contabili erano andate perse a seguito dell'allagamento del luogo in cui erano conservate.

16 luglio 2014

Roberta De Marchi