

Giurisprudenza

## Distruzione di scritture contabili: la condotta è penalmente rilevante

8 Novembre 2010

Per configurare il reato va provata l'istituzione dei documenti e la produzione di reddito e di volume di affari

Thumbnail  
Image not found or type unknown

Commette il reato previsto dall'articolo 10 del Dlgs 74/2000 il titolare di un'impresa che, al fine di evadere le imposte dirette e l'Iva, occulta o distrugge, in tutto o in parte, le scritture contabili di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari dell'impresa stessa. Il reato sussiste anche se la documentazione, non rinvenuta presso la sede dell'impresa o presso la sede del titolare, viene comunque acquisita in seguito (dai clienti dell'impresa, nel caso di specie).

Oltre al dolo specifico di evasione e all'impossibilità di ricostruire reddito e volume d'affari, per configurare il reato è necessaria la prova dell'istituzione dei documenti contabili e della produzione di reddito e di volume di affari.

Lo ha affermato la Corte di cassazione con la sentenza n. 38224 del 28 ottobre.

### Il caso

Il giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Udine ha dichiarato di non doversi procedere nei confronti del signor Tizio, nella sua qualità di titolare di un'impresa meccanica, perché il fatto a lui contestato (e cioè il mancato rinvenimento di dodici fatture, emesse nel periodo d'imposta 2007, presso la sede dell'impresa e presso la sua abitazione, con conseguente impossibilità di ricostruire fedelmente i redditi e il volume d'affari dell'impresa) non costituiva il reato previsto dall'articolo 10 del Dlgs 74/2000.

Tale reato - ha affermato il Tribunale in sede di udienza preliminare - non è configurabile quando la documentazione non sia mai stata conservata e, nella specie, è impossibile stabilire se il mancato rinvenimento si riferisca a un'omissione originaria o a una sopravvenuta attività di eliminazione,

donde la declaratoria d'improcedibilità.

Lo stesso Tribunale, tuttavia, *"dava atto che l'omesso rinvenimento aveva determinato l'oggettiva impossibilità di ricostruire fedelmente i redditi e il volume d'affari ... e che non aveva prodotto effetto sanante l'avvenuta acquisizione delle fatture presso terzi..."*.

Avverso la sentenza hanno proposto ricorsi per cassazione il Procuratore generale e il Pubblico ministero, rilevando che l'accertata omessa conservazione delle scritture contabili obbligatorie integrava il reato tributario contestato perché le fatture erano state sicuramente emesse e consegnate ai clienti dell'impresa.

I ricorsi sono stati accolti dalla Corte, che ha annullato la sentenza del Tribunale di Udine, rinviando allo stesso Tribunale per l'ulteriore corso, dopo aver rilevato che *"nella fattispecie in esame, i giudici di merito hanno correttamente ritenuto l'istituzione da parte della società amministrata dall'imputato delle scritture contabili obbligatorie, non rinvenute dalla Guardia di Finanza, essendo stato accertato che il predetto ... ha emesso dodici fatture per prestazioni eseguite a favore di alcuni clienti, presso i quali sono state reperite e che ... non ne era in possesso al momento della verifica fiscale"*.

## **Osservazioni**

Con sentenza 38224/2010, la Cassazione interviene a chiarire gli elementi costitutivi (condotta dell'agente ed evento offensivo) del delitto previsto all'articolo 10 del Dlgs 74/2000, affermando altresì la necessità che i documenti occultati o distrutti siano stati istituiti dal contribuente.

La Corte suprema, rilevando che *"... la fattispecie criminosa di cui alla L. n. 516 del 1982, art. 4, comma 1, lett. b), è stata trasfusa, con evidente continuità normativa, in quella prevista dal D.Lgs. n.74 del 2000, art 10..."*, ha ribadito che *"... è ancora valido l'orientamento prevalente di questa Corte ... secondo cui l'occultamento delle scritture contabili che integra gli estremi del delitto contestato può realizzarsi con qualsivoglia modalità e, quindi, con il materiale nascondimento nello stesso posto o in altro luogo rispetto a quello ove documenti devono essere conservati e con il rifiuto a esibirli..."* (Cassazione, 10873/2001, 20876/2002, 38224/2010).

L'articolo 10 del Dlgs 74/2000 sanziona penalmente l'obbligo di non sottrarre le scritture e i documenti che per legge devono essere conservati all'attività di accertamento degli organi deputati alla verifica fiscale, con il chiaro intento di tutelare l'interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente.

Con la conseguenza che tale obbligo non può ritenersi violato nel caso di omessa comunicazione,

da parte del contribuente, del trasferimento di scritture contabili in altra sede, qualora alla richiesta o all'atto dell'ispezione degli uffici dell'Amministrazione finanziaria tutti i documenti risultino comunque tempestivamente disponibili e aggiornati. In questi casi, infatti, non si attua alcuna compressione delle possibilità di accertamento e di verifica dei redditi da parte dell'Amministrazione finanziaria (Cassazione, 4200/1998).

La sanzione, secondo la Corte, "scatta" se l'occultamento o la distruzione dei documenti è parziale ma comunque è una condotta idonea a "non consentire" di determinare il risultato economico delle operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta.

*"In altri termini, non è ... richiesta come essenziale l'impossibilità di ricostruire tutta la gestione economica del contribuente per l'anno d'imposta interessato..."* (Cassazione, 3057/2008), ma *"... un elevato grado di difficoltà di ricostruire il reale volume degli affari o dei redditi, avuto riguardo esclusivamente alla situazione interna aziendale..."* (Cassazione, 38224/2010, 194/1992, 7065/2002, 20872/2002).

Di conseguenza, il reato non *"è escluso dalla circostanza che alla determinazione dei redditi si sia potuti addivenire 'aliunde'..."* (Cassazione, 5791/2007) *"... senza che assuma alcuna rilevanza la possibilità in concreto di poter pervenire alla ricostruzione, avvalendosi di elementi e dati raccolti all'esterno e in modo indiretto, perché è sufficiente un'impossibilità relativa..."* (Cassazione, 38224/2010, 194/1992, 7065/2002, 20872/2002).

Come statuito dai giudici di legittimità, *"...poiché 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 (cfr. Cass. pen. sez. 3 n. 3057/2008). La norma, infatti, 'sarebbe sostanzialmente inutiliter data ove si attribuisse alla solerzia degli accertatori ed alla loro capacità di reperire aliunde elementi di prova una sorta di efficacia sanante dell'illecita condotta dell'imprenditore... Essa per contro, acquista una precisa ragion d'essere anche perché responsabilizza l'imprenditore - allorché si interpreta nel senso che la ricostruzione dei redditi e del volume di affari dell'impresa deve poter avvenire con i documenti che il titolare è tenuto a conservare - escluso pertanto qualsiasi riferimento ad una impossibilità assoluta di procedere a tale ricostruzione' (cfr. Cass. pen. sez. 3 n. 40552/2005)..."* (Cassazione, 39711/2009).

Nella fattispecie in esame, la Corte ha ritenuto che, per configurare il reato previsto dall'articolo 10 del Dlgs 74/2000, oltre che il dolo specifico di evasione e l'impossibilità di ricostruire, sia pure

parzialmente, il volume di affari o dei redditi, "... è necessaria la prova dell'istituzione dei documenti contabili e della produzione di reddito e di volume di affari, le cui nozioni sono desumibili rispettivamente dal D.P.R. n. 917 del 1986, art. 8 e dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 20 (Cassazione, n. 786/2002)..." (Cassazione, 38224/2010).

E' evidente che il delitto dell'articolo 10 non ricorre se non viene provato che i documenti contabili (occultati o distrutti) sono stati istituiti. Il contribuente risponderà, in tal caso, di omessa tenuta della contabilità. Al riguardo si osserva che il giudizio di disvalore sociale del legislatore per il delitto previsto dall'articolo 10 del Dlgs 74/ 2000 è superiore del giudizio di disvalore associato all'omessa tenuta delle stesse scritture contabili. In quest'ultimo caso, infatti, viene irrogata la sanzione amministrativa da 1032 a 7746 euro (articolo 9 del Dlgs 471/1997).

In tema di occultamento o distruzione di documenti contabili (e quindi di documenti precedentemente tenuti dal contribuente e successivamente occultati al fine di impedire l'azione di verifica e di accertamento dell'Amministrazione finanziaria), invece, il delitto viene punito con la reclusione da sei mesi a cinque anni, nonché con le ulteriori pene accessorie previste dall'articolo 12 del medesimo Dlgs 74/2000.

In conclusione deve osservarsi che, nella fattispecie in esame, la Corte ha valutato il reato di distruzione o di occultamento delle scritture contabili nella sua unitarietà. Tale metodo di esame ha consentito ai giudici di legittimità di poter compiere il giudizio di valutazione della condotta (occultamento o distruzione dei documenti anche parziale) in termini di idoneità della stessa a creare lo stato di impossibilità ricostruttiva dal quale l'articolo 10 del Dlgs 74/2000 fa discendere la conseguente punibilità.

In altri termini, nel caso di specie, la Corte ha ritenuto che i documenti occultati o distrutti non hanno consentito di ricostruire redditi e volume d'affari a prescindere dal loro numero. Probabilmente perché i singoli fatti di distruzione o di occultamento dei documenti, sono "*già di per sé singolarmente considerati idonei a configurare, ciascuno, il reato ascritto, considerato che né l'art. 4 della legge n. 516/1982, né l'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000, contengono alcuna disposizione analoga a quella di cui all'art. 8, comma 2, del D. Lgs. citato, in tema di emissione di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti...*" (Cassazione, 33623/2002), laddove è espressamente previsto che l'emissione di più documenti comunque configura un unico reato.

di

**Romina Morrone**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/distruzione-scritture-contabili-condotta-e-penalmente-rilevante>