

Giurisprudenza

Nascondere le scritture obbligatorie è reato penale di natura permanente

27 Maggio 2013

L'omessa presentazione delle dichiarazioni Iva e dei redditi costituisce prova dello stato "soggettivo" dell'imputato ovvero della finalità di evasione, descritta dal Dlgs 74/2000



Risponde del reato di occultamento di scritture contabili il titolare di una ditta individuale presso il quale era stato rinvenuto un *cd-rom* contenente la contabilità parallela, non essendo questo un documento la cui tenuta è imposta dalla legge.

Lo ha stabilito la Corte di cassazione con la sentenza n. 20741 del 14 maggio scorso, rigettando il ricorso proposto dall'imputato.

La vicenda processuale

La Corte d'appello di Lecce, con sentenza del 2011, condannava a oltre un anno di reclusione il titolare di una ditta individuale, perché ritenuto responsabile del reato di occultamento di documenti contabili (articolo 10 del Dlgs 74/2000).

In particolare, osservava che l'eccezione di prescrizione dei reati commessi fino al 2004 non poteva essere accolta, trattandosi di reato di natura permanente, in quanto la condotta penale dura sino al momento dell'accertamento fiscale, *dies a quo* da cui decorre il termine di prescrizione.

Inoltre, confermava le conclusioni del primo giudice sulla non plausibilità delle giustificazioni in ordine al mancato rinvenimento delle scritture contabili e che la mancata presentazione delle dichiarazioni dei redditi e ai fini Iva costituiva prova del dolo specifico della finalità evasiva.

L'imputato ricorreva avverso tale sentenza, denunciando - ai sensi dell'articolo 606, lettera *b)*, *c)* ed *e)* del codice di procedura penale - violazione di legge e vizi della motivazione della sentenza

impugnata.

Egli osservava che, nel caso di specie, non era emersa in alcun modo la volontà di occultare o distruggere le scritture contabili, in quanto dal verbale di constatazione, acquisito agli atti, era scaturito solo il dato “oggettivo” della mancanza di una parte delle scritture contabili obbligatorie per legge negli anni indicati nel capo di imputazione.

Rilevava inoltre che, come risultava da alcune testimonianze, nel corso del controllo era stato rinvenuto un *cd-rom* contenente tutta la contabilità della ditta: ciò dimostrava in modo indiscusso l’assenza di volontà di evasione e di occultamento dei redditi, nonostante la non corretta tenuta delle scritture che, tuttavia, non aveva impedito la ricostruzione del fatturato e del reddito d’impresa. In subordine, chiedeva la prescrizione dei reati relativi alle annualità più risalenti.

La pronuncia della Cassazione

La Corte suprema, con la sentenza in commento, ha dichiarato inammissibile il ricorso, condannando il ricorrente alla refusione delle spese processuali, nonché al pagamento della sanzione pecuniaria, di cui all’articolo 616 del codice di procedura penale, ravvisando gli elementi della colpa (prevista dalla disposizione *de qua* a seguito di una pronuncia “additiva” della Corte costituzionale) nella determinazione della causa di inammissibilità.

Secondo la Cassazione, infatti, il ricorso non contiene alcuna specifica censura alla sentenza di secondo grado, limitandosi a richiedere una rivisitazione del materiale istruttorio, attraverso un giudizio di merito non consentito in sede di legittimità.

Tra l’altro, secondo i giudici, la sentenza impugnata, con un percorso argomentativo coerente e privo di vizi logici, ha correttamente motivato in ordine alla valenza del *cd-rom* (considerato un documento e una fonte diversa da quella la cui tenuta è imposta dalla legge), alla finalità di evasione fiscale perseguita dal contribuente e all’inapplicabilità della prescrizione (attesa la natura permanente del reato).

Ulteriori osservazioni

Ai sensi dell’**articolo 10** del Dlgs 74/2000: *“Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito 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”*.

Come si evince dal tenore letterale della norma, la condotta criminosa investe scritture, documentazione contabile o altri documenti utili ai fini della ricostruzione del reddito o del volume d’affari del contribuente. Si tratta di comportamenti prodromici rispetto a condotte evasive vere e proprie, dotati di un elevato grado di pericolosità sociale in quanto compromettono la possibilità di

ricostruire l'esatta capacità contributiva dei soggetti responsabili.

La condotta tipica del reato consiste nel nascondere o distruggere la documentazione esistente, rendendo così impossibile la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

Più precisamente, l'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. L'occultamento può invece realizzarsi nascondendo i documenti in un luogo diverso da quello in cui (in base alle comunicazioni al Fisco) dovrebbero essere tenuti.

Secondo parte della giurisprudenza, il reato sarebbe integrato anche dal rifiuto di esibizione della contabilità, quando tale comportamento sottintenda la volontà di sottrarre la documentazione all'Amministrazione finanziaria, rendendola indisponibile alla stessa (cfr Cassazione 3332/1991).

La distruzione consiste, invece, nell'eliminazione o soppressione materiale delle scritture contabili o dei documenti ovvero nel disfacimento degli stessi, così da impedirne la semplice lettura.

Può aversi distruzione tanto nel caso di eliminazione fisica della documentazione quanto in caso di trasformazione della stessa in modo da renderla inidonea alla ricostruzione dei redditi o del volume di affari (ad esempio, apportando cancellazioni o abrasioni).

Il bene giuridico tutelato da tale norma incriminatrice è rappresentato dalla cosiddetta "trasparenza fiscale", intesa come interesse al corretto esercizio della funzione di accertamento tributario. Proprio perché la *ratio* della norma è quella di garantire l'esatto adempimento delle obbligazioni tributarie, *"i documenti e le scritture contabili in oggetto non possono essere, evidentemente, se non quelli e solo quelli aventi rilievo sotto il profilo fiscale"* (cfr Cassazione 36624/2012, in senso conforme 3057/2007).

Per l'individuazione delle scritture contabili e degli altri documenti di cui è obbligatoria la conservazione, si deve far riferimento all'articolo 22 del Dpr 660/1973 che fa rinvio, tra l'altro, alle scritture obbligatorie ai sensi del codice civile, previste dall'articolo 2214 cc.

Proprio richiamando il secondo comma di tale ultima disposizione (secondo il quale l'imprenditore deve altresì tenere le scritture che sono richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa), la giurisprudenza, in riferimento all'attività di un'impresa di costruzioni e di un agente immobiliare, ha ricompreso in tale categoria il contratto preliminare di compravendita di immobili, *"atteso che comprovando l'avvenuta corresponsione di pagamenti a titolo di caparra in vista della stipulazione del contratto definitivo, assume la veste di vera e propria ricevuta, indubbiamente rilevante ai fini fiscali, attestando, per la impresa venditrice, un ricavo imponibile"* (cfr Cassazione 36624/2012).

Va inoltre evidenziato che, affinché sia configurabile il delitto in esame, l'impossibilità di ricostruire

il reddito o il volume di affari derivante dall'occultamento delle scritture non va intesa in senso assoluto ma, in conformità a quanto stabilito dalla giurisprudenza di legittimità anche in tema di bancarotta documentale (di cui, tale delitto rappresenta un'ipotesi sussidiaria, come testimoniato dall'espressione del predetto articolo 10 "*salvo che il fatto costituisca più grave reato*") *ricorre anche laddove gli accertamenti, da parte degli organi fallimentari, siano stati ostacolati da difficoltà superabili solo con particolare diligenza (cfr Cassazione sentenza 10423/2000).*

Infine, in merito alla natura di tale reato, secondo una giurisprudenza ormai consolidata, si deve ritenere che si tratti di un reato "permanente", in quanto la condotta penale dura sino al momento dell'accertamento fiscale, *dies a quo* da cui decorre il termine di prescrizione.

Nello specifico, le sentenze 13716/2006 e 4871/2006 si soffermano sulla condotta tipica del delitto di occultamento o distruzione di scritture contabili, precisando che la distruzione configura un reato istantaneo che si realizza al momento dell'eliminazione della documentazione, la quale può consistere o nella stessa eliminazione del supporto cartaceo o in cancellature o abrasioni.

L'occultamento, a differenza della distruzione, dà luogo a un reato permanente perché l'obbligo di esibizione perdura finché è consentito il controllo e, quindi, la condotta antigiuridica si protrae nel tempo a discrezione del reo, il quale, a differenza della distruzione, ha il potere di far cessare l'occultamento esibendo i documenti.

Anche con la sentenza 3055/2008, la Corte di cassazione ribadisce che il reato di occultamento della documentazione contabile ha carattere permanente, posto che la condotta penale dura sino al momento dell'accertamento fiscale. Solo da questo momento, quindi, decorre il termine per la prescrizione.

La Cassazione, con la sentenza in commento, ha dato semplicemente atto della corretta applicazione di tali principi a opera della Commissione tributaria regionale.

di

Francesco Brandi

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/nascondere-scritture-obbligatorie-e-reato-penale-natura-permanente>