

Articolo 10

Occultamento o distruzione di documenti contabili

Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei 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.

Commento di
Alessandro Keller

Sommario: 1. Premessa. – 2. L'interesse tutelato. – 3. I soggetti attivi. – 4. La condotta. – 4.1. La condotta di occultamento. – 4.2. La condotta di distruzione. – 5. L'oggetto materiale della condotta. – 6. L'evento. – 7. Il dolo. – 8. Il momento consumativo. Il tentativo. – 9. Rapporti con altre figure di reato. Cenni. – 10. Il trattamento sanzionatorio. La confisca. – 11. Questioni processuali. – 12. Questioni intertemporali.

1. Premessa

La condotta di *occultamento o distruzione di documenti contabili* finalizzata all'evasione di imposta ricopre storicamente rilevanza penale nell'ordinamento giuridico italiano. L'ipotesi di reato era già contemplata dalla fattispecie di *frode fiscale per soppressione delle scritture contabili* di cui al previgente art. 4, comma 1, lett. b), d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modifiche nella legge 7 agosto 1982, n. 516, (c.d. manette agli evasori), che si differenziava dall'attuale fattispecie di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74/2000 solo per l'assenza della clausola di riserva in favore del reato più grave¹.

Non è casuale, quindi, che il nuovo d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, approvato dal legislatore delegato in attuazione della delega fiscale², abbia ommesso di modificare il precetto della fattispecie di *occultamento o distruzione di documenti contabili*, così

¹ Sulla "continuità normativa" tra la fattispecie previgente di cui all'art. 4, comma 1, lett. b), d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modifiche nella legge 7 agosto 1982, n. 516, e l'attuale norma di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74/2000 cfr., *ex pluribus*, Cass. pen., sez. III, 1° gennaio 2001, n. 10873.

² Il riferimento è alla legge 11 marzo 2014, n. 23 con cui il Parlamento aveva conferito delega al Governo per la realizzazione di un «*sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*».

evidenziando l'efficacia repressiva della norma e la volontà di mantenere la continuità del tipo di illecito, e si sia limitato a prevedere un aggravamento del trattamento sanzionatorio, aumentando i limiti edittali di pena (art. 6, d.lgs. n. 158/2015) e prevedendo – come assoluta novità per la fattispecie di cui all'art. 10, d.lgs. n. 74/2000 – la confisca, diretta e per equivalente, del profitto o del prezzo del reato (art. 10, d.lgs. n. 158/2015).

2. L'interesse tutelato

L'interesse tutelato dalla norma è costituito dalla trasparenza fiscale³: il contribuente ha l'obbligo di garantire l'ostensibilità delle scritture e dei documenti contabili per non ostacolare la funzione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, non essendovi dubbio che, in tale prospettiva, la documentazione contabile rivesta un ruolo imprescindibile⁴.

Diversamente dalle altre fattispecie incriminatrici previste dal d.lgs. n. 74/2000, nel delitto di *occultamento o distruzione di documenti contabili* la corretta e precisa percezione dei tributi da parte dell'Erario si pone come interesse finale che rimane sullo sfondo ed è tutelato dalla norma solo in via indiretta: la condotta, infatti, non incide direttamente sui rapporti di debito e credito esistenti tra il contribuente e l'Erario e non comporta, di per sé, alcuna alterazione delle somme riportate in contabilità e/o in dichiarazione⁵.

Il delitto è tradizionalmente classificato tra i reati di pericolo concreto, il che è senz'altro corretto con riguardo all'interesse dello Stato alla completa e corretta percezione dei tributi.

Tuttavia, in relazione alla trasparenza fiscale del contribuente, che è interesse giuridico strumentale tutelato in via principale dalla norma incriminatrice, il reato in commento è idoneo ad atteggiarsi quale illecito di danno: l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili costituiscono condotte in ogni caso lesive della capacità di accertamento dell'Amministrazione finanziaria⁶.

La natura di reato di pericolo concreto che la norma assume in relazione all'interes-

³ Cfr. Cass. pen., sez. III, 14 novembre 2007, n. 3057; Cass. pen., sez. III, 1° dicembre 2011, n. 6752.

⁴ Cfr. E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Bologna, 2012, p. 252, ove gli Autori, in tema di bene giuridico tutelato, evidenziano come «nel sistema penale tributario l'accertamento, almeno in linea di principio, deve essere effettuato su base analitico-contabile».

⁵ Cfr. Cass. pen., sez. III, 30 maggio 2012, n. 37044. In dottrina cfr. A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, p. 298.

⁶ In questo senso, in dottrina, cfr. L.D. CERQUA, voce *Art. 10 – Occultamento o distruzione di scritture contabili*, in I. CARACCIOLI-A. GIARDA-A. LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74)*, Padova, 2001, p. 303; A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., p. 298. In senso contrario sembrerebbe, invece, A. PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, diretto da R. Sacco, Torino, 2013, p. 530, il quale non evidenzia alcuna distinzione tra la tutela dell'interesse giuridico strumentale (la trasparenza fiscale) e quello finale (la percezione dei tributi). In giurisprudenza, *ex pluribus*, Cass. pen., sez. III, 18 aprile 2002, n. 20786.

----- OMISSIS -----

11. Questioni processuali

La competenza per materia è del Tribunale in composizione monocratica (art. 33-ter c.p.p.), previo vaglio sulla fondatezza della notizia di reato effettuato in sede di udienza preliminare. Si tratta, infatti, di un delitto punito con la pena della reclusione superiore nel massimo a quattro anni per il quale non è consentita la citazione diretta a giudizio *ex art.* 550 c.p.p.

La competenza territoriale, *ex art.* 8 c.p.p., è del Tribunale nel cui circondario si è verificato l'evento dell'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume di affari ovvero, in subordine, l'accertamento del reato, *ex art.* 18, comma 1, d.lgs. n. 74/2000⁶⁶.

Il recente intervento operato con il d.lgs. n. 158/2015 ha aumentato il massimo editale della pena fino a sei anni di reclusione consentendo, oltre all'applicazione di misure cautelari sia interdittive, sia coercitive, compresa la custodia cautelare in carcere, anche le intercettazioni telefoniche ed ambientali *ex art.* 266 c.p.p.

Il momento in cui si realizza la distruzione ovvero il momento dell'accertamento in cui viene rifiutata l'esibizione della documentazione occultata costituiscono il *tempus commissi delicti* ed il *dies a quo* da qui decorre il termine di prescrizione del reato⁶⁷ che – *ex art.* 17, comma 1-bis, d.lgs. n. 74/2000 – è pari ad anni otto, escluse eventuali interruzioni, per i fatti commessi successivamente alla data di entrata in vigore del d.l. n. 138/2011.

12. Questioni intertemporali

La nuova cornice editale di pena prevista dal legislatore delegato trova applicazione per i fatti di occultamento o distruzione commessi dopo il 22 ottobre 2015, data di entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015. Si tratta, infatti, di un fenomeno di *successione di leggi penali nel tempo* regolato dall'art. 2, comma 4, c.p. per cui i fatti commessi nella vigenza del testo *ante* riforma, per i quali non sia ancora intervenuta sentenza irrevocabile, saranno puniti con la pena, più favorevole, della reclusione da sei mesi a cinque anni⁶⁸.

La possibilità, appena introdotta, di disporre la confisca diretta del profitto o del prezzo del reato potrebbe trovare applicazione anche per i fatti di reato pregressi e per i quali non sia stata pronunciata sentenza definitiva: lo consente il disposto di cui all'art. 200 c.p. in tema di misure di sicurezza.

⁶⁶ Cfr. Cass. pen., sez. III, 18 dicembre 2007, n. 5791.

⁶⁷ Cfr. Cass. pen., sez. III, 5 dicembre 2012, n. 5974; Cass. pen., sez. III, 15 luglio 2011, n. 30552; Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2008, n. 3057.

⁶⁸ Nell'ipotesi di occultamento, tuttavia, non è peregrino ipotizzare che la ritenuta natura, in giurisprudenza, di reato permanente possa consentire l'applicazione della nuova cornice editale di pena, più grave rispetto alla precedente, per le condotte, tuttora in corso, ancora non accertate dall'Amministrazione finanziaria ed iniziate nella vigenza della previgente disciplina. L'ipotesi è contemplata anche da G. AMATO, *Riforma dei reati tributari: le note di indirizzo della Procura di Trento*, in *Diritto penale contemporaneo*, 14 ottobre 2015.

Diversamente, la confisca per equivalente, vista la sua ormai riconosciuta natura eminentemente sanzionatoria⁶⁹ e stante l'operatività del divieto di applicazione retroattiva delle legge penale sfavorevole *ex art. 25*, comma 2, Cost., non può trovare applicazione per i fatti antecedenti all'entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015.

⁶⁹ Cfr. Cass. pen., sez. III, 5 maggio 2014, n. 18308; cfr. Cass. pen., sez. I, 26 settembre 2014, n. 44288. Sul riconoscimento del carattere sanzionatorio della confisca per equivalente e della conseguente inapplicabilità retroattiva della misura, cfr. Corte cost., ordinanza, 2 aprile 2009, n. 97.