

Occultamento o distruzione di documenti contabili.

di *Cristina Bianconi*

In premessa una breve storia, che riguarda uno dei manager più stimati al mondo, Rajat GUPTA, per nove anni a capo di Mckinsey, società internazionale di consulenza, conosciuto per le sue capacità intellettuali e per la sua filantropia.

La storia, è stata raccontata da Luigi Zingales sul quotidiano “Il Sole 24 ore” di qualche mese fa.

E’ ambientata negli USA, ma credo possa interessare per la morale che se ne può trarre, e perché conduce ad una riflessione sui crimini finanziari: spesso infatti questi reati non vengono percepiti come tali, cioè come atti criminali, nemmeno dalle persone più preparate e attente anche agli aspetti filantropici, anche quando la legge in proposito è molto esplicita.

Questa la storia: nel 2008, 23 secondi dopo la fine del consiglio di amministrazione di GOLDMANN SACHS di cui faceva parte, il capo di Mckinsey decideva di telefonare al suo amico RAJ RAJARATNAM, che gestiva un hedge fund, per comunicargli che GOLDMAN quel trimestre avrebbe annunciato una perdita. Il gestore dell’hedge fund liquidava rapidamente la sua posizione, evitando di perdere quasi 3 milioni di dollari. Per questa telefonata l’amministratore di Mckinsey ha passato due anni in carcere, ed è uscito nella primavera del 2016.

Si tratta di fatti accaduti negli USA, e riguardano il diverso reato di INSIDER TRADING, ma sono interessanti le considerazioni che ne sono state tratte.

La tesi sostenuta dall’economista, è che l’analisi economica del reato tradizionale, basata sui costi e benefici del crimine, non è in grado di spiegare il comportamento di Mr GUPTA e di molti altri criminali dei colletti bianchi.

Perché persone ricche e famose e persino caritatevoli come GUPTA commettono crimini che costano loro anni di sofferenza e umiliazione?

La risposta è che per i reati finanziari in genere, non vale la morale comune, che si è sviluppata in un mondo tradizionale, in cui uccidere un altro essere umano o rubare la mucca altrui sono un male a prescindere dalle sanzioni legali, perché impongono un costo umano ben visibile.

Lo stesso non vale per i reati finanziari, o il falso in bilancio. Il costo umano non è visibile. Le vittime spesso non sono visibili, perché molti reati finanziari impongono un piccolo costo ad una moltitudine. Però i crimini finanziari da un

punto di vista sociale producono danni ben più elevati dei crimini tradizionali.

Venendo al tema assegnatomi, fra i delitti riformati dal Decreto legislativo 24.9.15 n. 158 sulla revisione del sistema sanzionatorio, vigente dal 22 ottobre 2015, c'è anche la norma relativa al delitto ex **art. 10. del D.Lgs 74/2000, quale delitto “in materia di documenti e pagamento di imposte”** secondo la rubrica del Capo II in cui è collocato .

Sanziona le condotte costituite dall'occultamento o distruzione delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, allorché ne derivi l'impossibilità della ricostruzione dei redditi e del volume degli affari.

Tali scritture infatti hanno una fondamentale funzione strumentale di tutela dei creditori, tra cui l'erario, in quanto la loro conservazione consente o comunque agevola, di regola, la rilevazione e comprensione del movimento degli affari e del reddito dell'impresa, nonché il rinvenimento delle tracce dell'eventuale reato tributario.

E evidente come possa esservi un interesse alla loro dispersione al fine di impedire quella rilevazione e nascondere quelle tracce. D'altra parte se è vero che la mancanza delle scritture contabili costituisce uno dei presupposti onde consentire all'amministrazione di determinare il reddito del contribuente (non più con accertamento di carattere analitico-contabile) tramite un accertamento di carattere induttivo e se pure tale accertamento consente l'operatività di presunzioni di natura tributaria, come tali sono però prive di rilevanza in sede penale.

Alla dispersione delle scritture contabili segue inoltre una **maggior difficoltà di verifica del superamento di prefissati livelli di evasione**, per cui il legislatore - oltre a mantenere la fattispecie in argomento quale ipotesi autonoma di reato rispetto a quelle in materia di dichiarazione-, ha ritenuto di non assoggettarla a soglie di punibilità.

Questo reato mira dunque alla salvaguardia della funzione di accertamento propria dell'amministrazione finanziaria, che pare essere il bene giuridico tutelato dal reato, anticipando la soglia di rilevanza penale alle condotte prodromiche all'evasione di imposta che costituiscono danno potenziale alla pretesa impositiva dello Stato .

Il delitto non ha subito modificazioni a seguito della revisione del sistema sanzionatorio del DLgs 2015 n. 158, **salvo che per la rideterminazione del trattamento sanzionatorio elevato ad un anno e sei mesi fi no a sei anni.**

In generale:

La riforma del 2015, nel suo insieme, è diretta a mitigare e ridurre l'interesse penale per fatti stimati privi di fraudolenza, ma anche ad inasprirlo per quelli

provvisi di attitudine decettiva più intensa.

La nuova normativa ha come priorità la salvaguardia della libertà di intrapresa economica, dunque una dichiarata sensibilità per le esigenze della crescita, e la relazione illustrativa sottolinea alcuni obiettivi della revisione della materia delle sanzioni (riduzione dell'area di intervento della sanzione penale ai soli casi che abbiano un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, accompagnati da comportamento artificiosi, fraudolenti, simulatori, oggettivamente o soggettivamente inesistenti, insidiosi rispetto alle attività di controllo; la riduzione delle fattispecie penali , attraverso appunto la rimodulazione delle soglie di punibilità; l'individuazione di nuove ipotesi di non punibilità; l'attribuzione all'impianto sanzionatorio amministrativo della repressione di quelle condotte che si connotano in linea di principio per un disvalore diverso e minore).

L'occultamento e la distruzione di documenti contabili

La condotta tipica del delitto di cui all'art. 10 D.Lgs 2000 consiste nell'occultamento o nella distruzione in tutto o in parte delle scritture contabili e dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari.

L'occultamento consiste nel nascondere materialmente le scritture: Il rifiuto della consegna delle scritture, ove non si traduca, come però spesso accade, in un loro mancato rinvenimento, resta sanzionato solo in via amministrativa.

Così anche la conservazione delle scritture in luogo diverso da quello indicato all'amministrazione ai sensi dell'art. 35 DPR 72 n. 633, non assume di regola rilevanza, a meno che le scritture siano portate in luoghi che ne escludono il ritrovamento così da determinare in sostanza il loro occultamento.

La distruzione consiste nell'eliminazione fisica in tutto o in parte delle scritture, ovvero nel renderla illeggibile e quindi non idonea all'uso tramite abrasioni, cancellature o altro.

L'oggetto materiale della condotta di reato è costituita dalle scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione secondo la normativa fiscale o civilistica , art. 2214 cc, che distingue tra libri assolutamente obbligatori (libro giornale , degli inventari, originali delle lettere dei telegrammi e delle fatture ricevute nonché copie delle lettere dei telegrammi delle fatture spedite) e scritture relativamente obbligatorie, quali quelle che siano richieste dalle dimensioni dell'impresa.

Si discute se oggetto del reato possa anche essere costituito dalla contabilità cd "nera".

Il delitto si perfeziona nel momento in cui per effetto della distruzione o dell'occultamento diviene impossibile la ricostruzione dei redditi o volume di affari.

È necessario che alla condotta descritta, segua l'impossibilità della ricostruzione del reddito o del volume degli affari. Tali conseguenze sono ritenute evento del reato.

La distruzione dà luogo ad un reato istantaneo mentre l'occultamento ad un reato permanente, e quindi la prescrizione, in questo secondo caso, inizierà a decorrere dal momento della cessazione della permanenza, che si ritiene conseguente all'accertamento fiscale.

Impossibilità di ricostruire il reddito, proprio perché prevista "in tutto o in parte", è da intendersi in termini di impossibilità anche solo relativa, quando cioè la ricostruzione del reddito o volume degli affari sia notevolmente difficoltosa o comunque richieda particolare diligenza, per esempio rendono necessari controlli incrociati.

Se poi successivamente alla commissione di fatti di distruzione o occultamento, fosse lo stesso contribuente a mettere a disposizione nel corso dell'accertamento documentazione, si da consentire nella sostanza di giungere comunque alla ricostruzione del reddito o movimento affari, ciò determinerebbe l'inoffensività del fatto e comunque il difetto di un elemento costitutivo del reato, e in ogni caso dell'elemento soggettivo.

Si tratta inoltre di un reato a **dolo specifico**, perché caratterizzato dalla finalità cui deve tendere il volere del soggetto agente, il fine di evadere o di consentire l'evasione a terzi (per chi agisce come amministratore, liquidatore ecc.. di enti società il fine di evasione s'intende riferito alla società o ente..).

La falsificazione delle scritture, sia materiale che ideologica, esula dalla tipicità del fatto di reato, salvo eventualmente integrare altre ipotesi di delitto, tra cui quella di cui all'art. 3 D.lgs 74/2000, così come si è detto esula l'omessa tenuta delle scritture contabili, considerata meno offensiva, con la conseguenza che l'omessa tenuta delle scritture resta sanzionata solo in via amministrativa ai sensi dell'art. 9 c. 1 D.Lgs 1997 n. 471.

Con la modifica sono state potenziate le possibilità investigative offerte per il contrasto a fenomeni di evasione penale. Come anticipato, è stato modificato questo articolo dedicato a sanzionare l'occultamento o distruzione delle scritture o documenti contabili, prevedendosi un innalzamento della pena. La pena s'accresce dal minimo di un anno e sei mesi, sino a sei anni. Quindi è superata la soglia edittale minima (superiore a 5 anni nel massimo) prevista per l'ammissibilità delle intercettazioni di conversazioni e comunicazioni, mezzo di ricerca della prova di

possibile utilità anche per la definizione di responsabilità per i reati insorti nel medesimo contesto investigativo e probatorio.

L'estensione dello strumento captativo, già ammesso per le indagini relative ai delitti di dichiarazione fraudolenta documentali ex art. 2 D.Lgs 74/2000 e art. 3 D.Lgs 74/2000 con altri artifici, e sottrazione fraudolenta aggravata ex art. 11, secondo periodo, sanzionate anch'esse nel massimo con pena di sei anni, appare molto significativa.

Le tradizionali fattispecie tributarie intercettabili infatti, necessitano di inneschi giudiziari conseguibili con approfondimenti più qualificati e complessi di quelli occorrenti per il delitto di cui all'art. 10 D.Lgs. Ovviamente tale intervento peggiorativo non può valere per i fatti pregressi .

Ma il reato di **occultamento** della documentazione contabile al fine di evasione, consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione richiesta dagli organi verificatori, ha natura di **reato permanente, posto che la condotta di occultamento perdura sino al momento dell'accertamento fiscale**.

Mentre l'altra condotta incriminata dall'articolo 10, quella concernente la **distruzione** delle scritture contabili (eliminazione fisica totale o parziale), si configura come un reato istantaneo.

Pertanto a fronte di condotta permanente iniziata sotto la vigenza della norma più favorevole che sia proseguita sotto quella meno favorevole, dovrebbe trovare applicazione quest'ultima.

Rapporti con altri reati:

Il delitto in questione concorre con i reati in materia di dichiarazione di cui al Capo I del Titolo II nonché con quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti in quanto lo scopo di conseguire l'impunità rispetto agli altri reati non essendovi rapporto di specialità, perché la distruzione della contabilità o delle fatture, per esempio, può ben essere legata alla finalità di evasione fiscale perseguita con l'emissione di fatture false, e anche in caso di emissione di fatture false non viene meno l'obbligo di conservazione delle stesse né quello di effettuare il versamento IVA.

Rapporti con il reato di bancarotta fraudolenta documentale disciplinato dall'art. 216 comma 1 n. 2 LF. Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili presenta larghe analogie con il reato di bancarotta fraudolenta documentale il quale punisce l'imprenditore dichiarato fallito che ha sottratto distrutto o falsificato in tutto o in parte , con lo scopo di procurare a sé o altri un ingiusto profitto o recare pregiudizio ai creditori, i libri o le altre scritture contabili

o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.

Ove la stessa condotta integri entrambe le disposizioni, si applicherà soltanto il reato fallimentare in ragione della sua maggior gravità (clausola di riserva “salvo che il fatto costituisca più grave reato”..)

La prova del reato: Cassazione penale 2015 n. 11479

Il Tribunale di Pordenone il 6.4.2011 assolveva un imputato dal reato di occultamento delle scritture contabili, commesso nel 2007 e accertato a seguito di verifica fiscale iniziata nel maggio 2009, ritenendo che le scritture contabili fossero davvero detenute dal commercialista, che nulla aveva consegnato alla GDF che si era recata da lui su indicazione dell'imputato. Assolveva dunque sulla base del rilievo che, in base alle prove testimoniali raccolte, doveva ritenersi veritiera la tesi difensiva che le scritture contabili relative alle annualità indicate fossero all'epoca effettivamente detenute dal commercialista di fiducia che, tuttavia, nulla aveva consegnato alla Guardia di Finanza. Tale tesi del Tribunale si fondava su precise dichiarazioni di testimoni che nel tempo avevano avuto diretti rapporti con il commercialista dell'imputato per gli aspetti contabili connessi alle prestazioni eseguite dalla sua impresa.

Il Procuratore Generale faceva ricorso, e la Corte di Appello di Trieste, riteneva fondata l'accusa mossa nei suoi confronti e lo condannava, perché , nella sua qualità di titolare dell'omonima ditta individuale ed al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, aveva **distrutto** le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, relativi agli anni 2001.2005 e 2007 (avendo invece conservato quella relativa al 2006) (lo condannava alla pena di sei mesi di reclusione dichiarando ndp nei suoi confronti per i medesimi fatti commessi negli anni dal 2001 al 2006 perché reati estinti per prescrizione).

La Corte di Appello, riteneva sussistere il reato e la responsabilità dell'imputato, perché non c'era prova di delega scritta a favore del commercialista, osservando che l'imputato era evasore totale per gli anni di imposta dal 2001 al 2005 e per il 2007... il diverso assunto si fondava solo su prove testimoniali peraltro nemmeno correttamente valutate dal primo giudice... nel dubbio circa la condotta di soppressione ovvero di occultamento contestate alternativamente, si doveva privilegiare l'ipotesi più favorevole all'imputato - soppressione - sicché dovevano ritenersi prescritti i reati aventi ad oggetto la contabilità relativa agli anni dal 2001 al 2005.

L'imputato faceva ricorso in Cassazione, che con sentenza del giugno 2014, depositata nel 2015, accoglieva il ricorso annullando la sentenza e rinviando la

causa alla corte di Appello di Trieste.

La Cassazione sottolineava come si potesse - sì - fare un rimprovero all'imputato per un atteggiamento psicologico di natura colposa - avendo mostrato di essersi disinteressato delle sorti della documentazione contabile, comunque consegnata al commercialista - , e dunque **non distrutta né occultata**, ma rimprovero di colpa che di per sé non poteva fondare una condanna per un delitto a connotazione specificamente dolosa, all'imputato attribuito come autore diretto e non come concorrente.

Sotto altro profilo, se era vero che il contribuente che dichiara che le scritture contabili che si trovano presso altri soggetti deve esibire l'attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture contabili in loro possesso, è altrettanto vero però, che la mancata esibizione dell'attestazione o il rifiuto del soggetto terzo all'esibizione delle scritture stesse o la sua opposizione all'accesso degli organi accertatori, comportano come unica conseguenza legalmente prevista che i libri, le scritture contabili i registri e i documenti contabili non possono più essere presi in considerazione a favore del contribuente (art. 52 commi 5 10 DPR 72/633).

Ciò non voleva dire però che la mancata esibizione della attestazione si trasformasse automaticamente in una mancanza di prova della tenuta delle scritture da parte del terzo; certamente non nel processo penale che non tollera prove legali...

Legittimamente perciò il giudice penale può pur in assenza di prove documentali, ricavare il convincimento della effettiva tenuta della contabilità da parte di terzi da prove, anche dichiarative, ulteriori e diverse dalla attestazione di cui all'art 52 DPR 633/72 citato.