

Per occultamento o distruzione ci vuole l'istituzione dei documenti contabili

Dolo specifico da valutare anche in capo alla mera "testa di legno"

/ Maurizio MEOLI

Taluni importanti profili della fattispecie di **occultamento o distruzione** di documenti contabili, di cui all'art. 10 del DLgs. 74/2000, sono presi in esame da due sentenze della Cassazione depositate ieri (le nn. [15899](#) e [15900](#), entrambe a firma del medesimo relatore).

Attualmente, l'art. 10 del DLgs. 74/2000 stabilisce che, 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 l'IVA, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulti o distrugga 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. La misura della pena è stata recentemente rivista al rialzo dall'art. 6 comma 1 del DLgs. 158/2015. Anteriormente, infatti, la reclusione andava da sei mesi a cinque anni.

Al di là di ciò, la decisione n. 15899 sottolinea come il reato sia configurabile ove ricorra l'impossibilità di ricostruire, sia pure parzialmente, il volume di affari o l'entità dei redditi in uno con il dolo specifico di evasione, ma è comunque necessario fornire la **prova dell'istituzione dei documenti contabili** e della produzione di reddito e di un volume di affari (cfr. Cass. n. [38224/2010](#)).

Pertanto, sono da ritenersi differenti l'omessa tenuta dei documenti contabili, costituente mero illecito amministrativo, e la distruzione o l'occultamento della documentazione in modo da rendere impossibile la ricostruzione dei redditi o del volume di affari, rilevante ex art. 10 del DLgs. 74/2000 (Cass. nn. [3881/2003](#) e [20786/2002](#)).

Secondo le Cassazioni nn. 2698/2012 e 28656/2009, invece, anche l'**omessa tenuta** della documentazione contabile integrerebbe il delitto in questione. In dottrina, peraltro, si tende a "sfumare" l'importanza di queste ultime decisioni, dal momento che entrambe attengono a casi concreti nei quali vi era la prova dell'esistenza della documentazione contabile della società, che era stata poi occultata, essendosene trovate "tracce" grazie a controlli presso altre aziende.

Nella sentenza n. 15900, invece, si prende in considerazione il profilo **psicologico** della fattispecie, con particolare riguardo alla figura del soggetto che si presenta quale mera "**testa di legno**" della società.

La Suprema Corte sottolinea, in via preventiva, come l'elemento soggettivo del delitto in esame sia articolato. Esso è costituito, in primo luogo, dal **dolo**. Occorre, quindi, che il soggetto agente abbia coscienza e volon-

tà non solo di occultare o distruggere i documenti contabili, ma – aderendo all'indirizzo interpretativo che identifica nell'impossibilità di ricostruire i redditi o il volume d'affari una modalità della condotta – anche dell'idoneità "impeditiva" di tale condotta.

È richiesto, inoltre, il **dolo specifico** di evadere le imposte sui redditi o l'IVA ovvero di consentire l'evasione a terzi; finalità che, stante la natura di reato di pericolo della fattispecie, non richiede, poi, la necessaria realizzazione di questo obiettivo, essendo sufficiente che la condotta sia solo così orientata.

È tuttavia necessario che la presenza del dolo specifico formi oggetto di una **specificata valutazione**, non potendo lo stesso presumersi, in modo automatico, dalla sola avvenuta realizzazione dell'elemento oggettivo del reato, dovendo essere dedotto e valutato sulla base della complessiva condotta del soggetto attivo del reato.

A fronte di ciò, la Suprema Corte "rimprovera" i giudici del merito per avere ascritto soggettivamente il fatto all'imputato sulla base della mera affermazione secondo cui questi, pur essendo una "testa di legno", si sarebbe **prestato a svolgere** detto ruolo formale, non ignorando, quindi, di essere il diretto responsabile della tenuta delle scritture contabili e della presentazione delle dichiarazioni. Affermazione ovvia – sottolineano i giudici di legittimità – e che non è in grado di riempire di contenuto la natura "specificata" del dolo normativamente richiesto ai fini della punibilità dell'agente.

La responsabilità penale dell'amministratore di diritto, in presenza di un gestore di fatto, può certamente essere affermata – posto che risponde a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento ex artt. 40 comma 2 c.p. e 2392 c.c. – ma a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto della norma incriminatrice (cfr. Cass. nn. [19116/2014](#) e [23425/2011](#)).

Nel caso di specie, a mancare era proprio il necessario **approfondimento** in ordine alla configurabilità del dolo specifico richiesto ai fini della perseguibilità penale della condotta contestata.

L'affermazione dei giudici di merito – basata sulla presunzione secondo cui l'imputato, per il sol fatto di essere prestanome nell'interesse degli effettivi gestori della società, non poteva ignorare di essere il diretto responsabile della tenuta delle scritture contabili – **non è sufficiente** a sorreggere una sentenza di condanna per la fattispecie in questione, dovendosi individuare elementi di natura diversa da quelli utilizzati e in grado "supportare" il fine specifico richiesto.