

Occultamento e distruzione al bivio tra uno o più reati

Differenti le soluzioni prospettate sia in relazione alla medesima documentazione che con riguardo a documentazione differente

/ Maurizio MEOLI

Ai sensi dell'[art. 10](#) del DLgs. 74/2000, 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, "**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.

Rilevano, quindi, **due condotte**: la distruzione, di natura istantanea, che può concretarsi nella eliminazione del supporto cartaceo o nell'apposizione di cancellature o abrasioni; l'occultamento, consistente nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori, mediante un nascondimento materiale, che dà luogo ad un reato permanente che si protrae nel tempo fino a quando cessi l'obbligo di conservazione o fino al momento dell'accertamento o, comunque, fino a quando il contribuente esibisca i documenti (*cf.* Cass. nn. [4871/2006](#), [13716/2006](#) e [35665/2015](#)).

La diversità delle condotte, potenzialmente incidenti su una pluralità di documenti, determina non banali incertezze ricostruttive.

Secondo una prima ricostruzione, si sarebbe in presenza di una norma a più fattispecie non determinanti pluralità di reati e da considerare nell'ambito del singolo periodo d'imposta. In tale contesto si ritiene che, in presenza di occultamento "e" distruzione di documentazione relativa ad un periodo d'imposta, ci si renderebbe responsabili di un **unico reato**. E analogo discorso è posto con riguardo alle ipotesi in cui si provveda all'occultamento e alla distruzione, in tempi diversi, di più documenti relativi al medesimo periodo d'imposta. Tali conclusioni si basano sul riferimento al carattere totale o parziale delle condotte rapportato alla unitarietà dei concetti di "redditi" e "volume d'affari" in relazione ai quali deve essere apprezzato l'evento della impossibilità di ricostruzione.

Questa impostazione è stata adottata dalle pronunce nn. [38375/2015](#) e [25247/2017](#), sottolineandosi come l'occultamento o la distruzione di più documenti incida solo sul piano sanzionatorio, alla luce dei parametri di cui all'[art. 133](#) comma 1 nn. 1 e 2 c.p. Le citate sentenze, peraltro, non si soffermano a precisare se tale conclusione debba reputarsi valida anche nell'ipotesi in cui le condotte attinenti ad una pluralità di documenti siano poste in essere in tempi diversi.

Secondo altra ricostruzione, invece, l'occultamento e la distruzione, già in sé, sarebbero due condotte **diverse** che realizzano due reati distinti eventualmente legati tra loro dal vincolo della continuazione di cui all'[art. 81](#)

comma 2 c.p. Anzi, addirittura, si è affermato che l'occultamento o la distruzione di "ogni singolo documento" integrerebbe un distinto reato; ciò in quanto manca nell'[art. 10](#) del DLgs. 74/2000 una disposizione analoga a quella di cui al precedente [art. 8](#) comma 2 (in tema di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), secondo la quale le emissioni fraudolente commesse nel corso del medesimo periodo d'imposta si considerano come un solo reato (così Cass. n. [33623/2002](#)).

In dottrina, peraltro, è stato sottolineato come tale rigorosa soluzione sarebbe comunque da mitigare alla luce dell'impossibilità ricostruttiva richiesta dall'[art. 10](#) del DLgs. 74/2000. Nel senso che, nell'ambito del medesimo periodo d'imposta, bisognerebbe accertare se ciascuna condotta di distruzione od occultamento sia stata di per sé idonea a **determinare** l'evento richiesto; in caso negativo, la molteplicità degli episodi dovrebbe essere ricondotta ad unico reato nel momento in cui gli stessi risultino tali da cagionare l'evento richiesto.

Tali incertezze, poi, si riflettono anche sul caso in cui la medesima **documentazione**, relativa ad un unico periodo d'imposta, venga dapprima occultata e successivamente distrutta. Secondo una prima ricostruzione, infatti, ci si troverebbe in presenza di un solo reato, realizzandosi due modalità esecutive di un'attività volta a rendere impossibile la ricostruzione dei redditi e del volume d'affari; in pratica, la condotta di soppressione determinerebbe la definitiva consumazione del reato già perfezionatosi con la condotta di occultamento.

La Suprema Corte, tuttavia, è orientata nel senso che, se la medesima documentazione viene prima occultata e poi distrutta, è da configurare un **concorso** materiale di reati, eventualmente unificati dal vincolo della continuazione di cui all'[art. 81](#) comma 2 c.p., sia perché tale situazione non sarebbe riconducibile al reato complesso, sia perché tra "occultamento" e "distruzione" non esiste un rapporto di specialità (Cass. nn. [4871/2006](#), [13716/2006](#) e [25218/2017](#)).

Rispetto a tale soluzione, è stato però sottolineato come – alla luce delle ricostruzioni sopra ricordate circa la natura permanente della condotta di occultamento e istantanea di quella di distruzione – per configurare il concorso tra di esse in relazione alla medesima documentazione occorrerebbe una condotta di occultamento **seguita** da un accertamento fiscale che la trasformi in delitto consumato, seguita, a sua volta, dopo apprezzabile lasso temporale, dalla distruzione della stessa documentazione.