

Occultamento, distruzione, sottrazione, falsificazione e omesso deposito di documenti, libri e scritture contabili: analisi delle differenze esistenti tra il reato tributario di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 e taluni reati fallimentari similari.

1. Premessa

Si metteranno a raffronto il reato tributario di occultamento o distruzione di documenti contabili e alcuni reati fallimentari similari evidenziando i punti di contatto e i diversi elementi costitutivi oltreché i beni giuridici tutelati, l'oggetto materiale e gli effetti della condotta. Si cercherà di capire la portata della clausola di salvezza “*salvo che il fatto costituisca più grave reato*” inserita ad *incipit* nell'art. 10 del D.Lgs. 74/2000.

2. Le norme a confronto

<p>D.lgs. 74/2000 - Art. 10 Occultamento o distruzione di documenti contabili.</p> <p>1. 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, oculta o distrugge in tutto o in parte <u>le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione</u>, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.</p>	<p>R.D. 267/1942 - Art. 216 Bancarotta fraudolenta.</p> <p>1. È punito con la reclusione da tre a dieci anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore, che:</p> <p>1) <i>omissis</i>;</p> <p>2) ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, <u>i libri o le altre scritture contabili</u> o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.</p> <p>2. La stessa pena si applica all'imprenditore, <u>dichiarato fallito</u>, che, durante la procedura fallimentare, commette alcuno dei fatti preveduti dal n. 1 del comma precedente ovvero sottrae, distrugge o falsifica i libri o le altre scritture contabili.</p>
	<p>R.D. 267/1942 Art. 217 - Bancarotta semplice.</p> <p>1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni, se è dichiarato fallito, l'imprenditore, che,</p>

	<p>fuori dai casi preveduti nell'articolo precedente: 1), 2), 3), 4), 5) <i>omissis</i>;</p> <p>2. La stessa pena si applica al fallito che, durante i tre anni antecedenti alla dichiarazione di fallimento ovvero dall'inizio dell'impresa, se questa ha avuto una minore durata, non ha tenuto¹ i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o li ha tenuti in maniera irregolare o incompleta.</p>
	<p>R.D. 267/1942 Art. 220 - Denuncia di creditori inesistenti e altre inosservanze da parte del fallito.</p> <p>1. È punito con la reclusione da sei a diciotto mesi il fallito, il quale, fuori dei casi preveduti all'art. 216, nell'elenco nominativo dei suoi creditori denuncia creditori inesistenti od omette di dichiarare l'esistenza di altri beni da comprendere nell'inventario, ovvero non osserva gli obblighi imposti dagli artt. 16, nn. 3 e 49.</p> <p>2. Se il fatto è avvenuto per <u>colpa</u>, si applica la reclusione fino ad un anno.</p>
	<p>R.D. 267/1942 Art. 16 - Sentenza dichiarativa di fallimento.</p> <p>1. Il tribunale dichiara il fallimento con sentenza, con la quale:</p> <p>1), 2) <i>omissis</i>;</p> <p>3) ordina al fallito il <u>deposito</u> dei bilanci e delle scritture contabili e fiscali obbligatorie, nonché dell'elenco dei creditori, entro tre giorni, se non</p>

¹ Per **tenuta** si deve intendere sia l'attività di documentazione, sia quella di conservazione delle scritture, pertanto il fatto di aver tenuto materialmente i libri, ma di **non averli usati** equivale, ai fini della legge penale, a non tenerli affatto.

	è stato ancora eseguito a norma dell'articolo 14; 4) <i>omissis</i> .
Oggetto di tutela	
Interesse fiscale dello Stato o anche la trasparenza intesa come esigenza del Fisco a conoscere esattamente quanto il contribuente deve pagare per imposte.	Interesse dei creditori del fallito (compreso lo Stato) ad avere chiara la situazione patrimoniale e reddituale del debitore, in altre parole la trasparenza .
Soggetto attivo	
Chiunque . Tale fattispecie non si rivolge solo ed esclusivamente ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili; infatti la fattispecie contempla anche “documenti” per i quali non è previsto un particolare regime contabile, di guisa che siamo in presenza di un reato comune . Per i soggetti diversi dal contribuente si pensi ad esempio a un dipendente o al consulente tenuti alla conservazione di documenti fiscali.	Il fallito .
Elemento soggettivo	
Dolo specifico di danno dato dal <u>fine di evadere le imposte</u> sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di <u>consentire l'evasione a terzi</u> , occultando o distruggendo, in tutto o in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione. Si tratta di reato di pericolo concreto , non essendo necessario il verificarsi di un danno per l'Erario.	Nel caso di “bancarotta fraudolenta documentale”, dolo specifico ossia coscienza e volontà di <u>recare pregiudizio ai creditori</u> ovvero realizzare un <u>ingiusto profitto</u> ovvero dolo generico quando lo scopo del reo è quello di <u>non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari</u> . Nel caso di “bancarotta semplice documentale” dolo generico o colpa nel caso in cui non vengono tenuti i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o sono tenuti in maniera

	<p>irregolare o incompleta Per quanto riguarda la configurabilità del reato a titolo di <u>colpa</u> si veda la <i>Sent. della Cass. n. 107958 del 18 marzo 1968</i>. La Cassazione, in più occasioni, ha ammesso la possibilità del concorso di reati tra le due ipotesi delittuose.</p> <p>Nel caso di “omesso deposito” dei bilanci e delle scritture contabili e fiscali obbligatorie dolo o colpa (combinato disposto dell’art. 220 e 16 L.F.).</p>
Elemento oggettivo	
<p>La condotta sanzionata dall'art. 10 cit. è solo quella, espressamente contemplata dalla norma, di occultamento o distruzione (anche solo parziale) delle scritture contabili obbligatorie e <u>non anche quella della loro mancata tenuta</u>, espressamente sanzionata in via meramente amministrativa dall'art. 9 del d.lgs. n. 471 del 1997 (<i>Sez. 3, n. 38224 del 07/10/2010</i>). In altre parole, la fattispecie criminosa dell'art. 10 presuppone l'istituzione della documentazione contabile (<i>Sez. 3, Sentenza n. 38375 del 09/07/2015</i>).</p> <p>La condotta di occultamento di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000, consiste nella indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori, sia essa temporanea o definitiva.</p> <p>Il reato è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della</p>	<p>La condotta sanzionata dall’art. 216 L.F. è quella di sottrazione, distruzione o falsificazione, ovvero la tenuta in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari, mentre la condotta punita dall’art. 217 è l’omessa tenuta o la tenuta irregolare o incompleta. Tra le due ipotesi di reato - artt. 216 e 217 L.F. - ricorrono rilevanti differenze in ordine sia all'elemento oggettivo, sia a quello soggettivo. La bancarotta “fraudolenta” documentale è un reato di danno (pregiudizio per i creditori) e coinvolge nella condotta anche le scritture facoltative, mentre la bancarotta “semplice”, che concerne soltanto le scritture obbligatorie, è un reato di pericolo presunto.</p> <p>La bancarotta “semplice” documentale prevede lo stesso trattamento sanzionatorio sia per l’imprenditore che non abbia affatto tenuto i</p>

<p>documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo "escluso" solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad <u>altra documentazione conservata dall'imprenditore</u> e senza necessità di reperire <i>aliunde</i> elementi di prova.</p> <p>Secondo la dottrina prevalente, l'occultamento o la distruzione di più documenti determina la realizzazione di un unico reato laddove questi si riferiscano ad un medesimo periodo di imposta.</p>	<p>libri e le altre scritture contabili prescritte dalla legge, sia per quello che li abbia tenuti in modo irregolare² o incompleto³. In questa parificazione di condotte, agli effetti della pena, la Corte Costituzionale non ha ravvisato alcuna illegittimità costituzionale sotto il profilo della disparità di trattamento, assumendo che l'articolo 217 cpv. è reato di pericolo presunto (<i>Corte Cost. 29 aprile 1975 n. 93</i>).</p> <p>La consumazione si protrae nel tempo fin quando si protrae la condotta omissiva, trattasi quindi di reato omissivo proprio, permanente.</p> <p>Secondo la consolidata giurisprudenza, l'omessa o irregolare tenuta di scritture contabili pone in essere un reato di pericolo presunto⁴ (inteso quale mera possibilità di lesione dell'interesse protetto) pertanto la violazione dell'obbligo della tenuta dei libri è punita di per sé, indipendentemente dalla possibilità della ricostruzione della contabilità attraverso documenti informali.</p> <p>Infine, la condotta penalmente rilevante (per il combinato disposto di cui agli artt. 220 e 16 L.F.) è l'omesso deposito dei bilanci e delle scritture contabili e fiscali obbligatorie, entro tre giorni dall'ordine del Tribunale.</p>
--	--

² Possono ritenersi irregolari le scritture contabili mancanti dei **requisiti di forma o di sostanza** richiesti dalla legge, nonché dagli usi commerciali, in rapporto agli scopi per cui sono tenute. Vi rientrano quindi i libri non numerati e bollati, quando tali formalità sono prescritte dalla legge (art. 2215 c.c.), il libro giornale mancante delle registrazioni giornaliere relative all'esercizio dell'impresa (art. 2216 c.c.), il libro degli inventari non redatto secondo le modalità dell'art. 2217 c.c. e, in ogni caso, i libri e le scritture non tenuti ai sensi dell'art. 2219 c.c. e che presentino spazi bianchi, interlinee, trasporti in margine, abrasioni, cancellazioni eseguite in modo che le parole cancellate non siano leggibili.

³ Sono incomplete le scritture ove si riscontrino **intermittenze o lacune** ossia nelle quali manchi la registrazione di affari o l'annotazione di partite.

⁴ Si segnala che nei reati di pericolo presunto è forte il rischio che la punizione porti a reprimere la **mera disubbidienza** dell'autore senza che ad essa si accompagni un'effettiva messa in pericolo dell'interesse protetto.

Oggetto materiale ed effetti della condotta	
<p>Le “scritture contabili” o i “documenti di cui è obbligatoria la conservazione” ai fini fiscali.</p> <p>Le scritture contabili di cui è obbligatoria la conservazione comprendono non solo quelle formalmente istituite in ossequio a specifico dettato normativo, ma anche quelle obbligatorie in relazione alla natura ed alle dimensioni dell’impresa (es. libro cassa, scritture di magazzino, scadenario <i>et similia</i>) nonché la corrispondenza posta in essere nel corso dei singoli affari, il cui obbligo di conservazione deve farsi risalire all’art. 22, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973.</p> <p>Nel caso in cui l’imputato deduca che le scritture contabili siano detenute da terzi e, tuttavia, non esibisca un’attestazione rilasciata dai soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso ovvero i medesimi si oppongano all’accesso o non esibiscano in tutto o in parte detta documentazione, il giudice penale può trarre il convincimento della effettiva tenuta della contabilità da parte di terzi da prove, anche dichiarative, ulteriori e diverse dalla citata attestazione (<i>Sez. 3, Sent. n. 11479 del 26/06/2014</i>).</p> <p>La condotta deve determinare l’impossibilità di ricostruire i <u>redditi o il volume d’affari</u>.</p>	<p>Nel caso di bancarotta “fraudolenta” documentale i libri o le altre scritture contabili previsti a livello civile (in <i>primis</i> libro giornale e libro degli inventari <i>ex art. 2214 cod. civ.</i> (c.d. libri assolutamente <u>obbligatorie</u>), ma altresì le scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell’impresa (c.d. scritture <u>relativamente obbligatorie</u>)⁵.</p> <p>Nel caso di bancarotta “semplice” documentale i libri e le altre scritture prescritte dalla legge, ossia solo quelle “obbligatorie” (vedi <i>infra Sez. 5, Sentenza n. 22593 del 20/04/2012</i>).</p> <p>Nel caso del reato che scaturisce dal combinato disposto dell’art. 220 e art. 16 L.F. i bilanci e le scritture contabili e fiscali “obbligatorie”.</p> <p>L’omessa tenuta della contabilità può costituire bancarotta fraudolenta anziché la bancarotta semplice, ma è necessario provare che lo <u>scopo dell’omissione</u>, da parte del fallito, sia stato quello di recare pregiudizio ai creditori o procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto (dolo specifico), al pari di quanto richiesto per le condotte di sottrazione, distruzione o falsificazione (<i>Sent. n. 11115 del 16 marzo 2015</i>).</p>
Consumazione	
<p>Il reato è considerato perfezionato nel momento in cui l’occultamento o la distruzione delle scritture contabili provocano, come effetto</p>	<p>Oggi è consolidata nella giurisprudenza di legittimità la tesi secondo cui la sentenza dichiarativa di fallimento integra un elemento</p>

⁵ La determinazione delle scritture relativamente obbligatorie è rimessa all’interprete il quale dovrà fondarsi sulla natura e sulle dimensioni dell’impresa e dovrà altresì tener conto della prassi commerciale e contabile.

<p>diretto, l'impossibilità di ricostruire la situazione reddituale o la ricostruzione del volume d'affari del contribuente. Il reato <u>non</u> si configura se è possibile ricostruire il reddito e il volume d'affari tramite la documentazione restante che venga esibita o rintracciata presso la sede del contribuente oppure presso il suo domicilio ovvero grazie alle comunicazioni fiscali che il contribuente stesso (dichiarazioni dei redditi, dichiarazioni IVA, bilanci depositati) ha fatto all'Amministrazione Finanziaria.</p>	<p>costitutivo del reato fallimentare, conseguentemente i fatti compiuti dall'imprenditore diventano penalmente rilevanti solo con la sua pronuncia. Questa natura della sentenza determina che il momento consumativo del reato (per i fatti avvenuti <u>pre-fallimento</u>) si pone nel momento e nel luogo in cui essa viene emessa. Ovviamente, nel caso in cui i fatti di bancarotta documentale avvengono dopo la sentenza, il momento consumativo coinciderà col momento in cui avviene il fatto descritto dalla norma.</p>
---	---

Giurisprudenza sull'art. 10 D.Lgs. 74/2000

Ai fini della configurazione del reato di cui all'art. 10, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, **non è sufficiente un mero comportamento omissivo**, ossia la omessa tenuta delle scritture contabili, che renda obiettivamente più difficoltosa, ma non impossibile, la ricostruzione della situazione contabile, ma è necessario un "*quid pluris*" a contenuto commissivo consistente nell'occultamento o nella distruzione dei documenti contabili la cui istituzione e tenuta è obbligatoria per legge (*Sez. 3, Sentenza n. 19106 del 02/03/2016*).

Il reato di cui all'art. 10 D.Lgs. 74 del 2000 ha natura unitaria, rimanendo integrato dall'occultamento o distruzione di una o più scritture contabili o documenti obbligatori, con la conseguenza che l'eventuale **pluralità di documenti** accertati o distrutti incide solo sul piano sanzionatorio, alla luce dei parametri di cui all'art. 133, comma primo, nn. 1 e 2 cod. pen. (*Sez. 3, Sentenza n. 38375 del 09/07/2015*).

In tema di reato di occultamento o distruzione di scritture contabili, nel caso in cui l'imputato deduca che le scritture contabili siano detenute da terzi e, tuttavia, non esibisca un'attestazione rilasciata dai soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso ovvero i medesimi si oppongano all'accesso o non esibiscano in tutto o in parte detta documentazione, **il giudice penale può trarre il convincimento della effettiva tenuta della contabilità da parte di terzi da prove, anche dichiarative**, ulteriori e diverse dalla citata attestazione (*Sez. 3, Sentenza n. 11479 del 26/06/2014*).

L'occultamento di **contratti preliminari di vendita** da parte del titolare di una società di costruzioni integra il delitto previsto dall'art. 10 D.Lgs. n. 74 del 2000, rientrando gli stessi tra le scritture la cui conservazione ai fini fiscali è richiesta dalla natura dell'impresa (*Sez. 3, Sentenza n. 36624 del 18/07/2012*).

Tra i "documenti contabili" di cui è obbligatoria la conservazione, il cui occultamento o distruzione, totale o parziale, a fini di evasione delle imposte, integra il reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rientrano anche le **scritture, aventi rilievo fiscale, richieste dalla natura dell'impresa**, la cui individuazione dev'essere effettuata ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. (Fattispecie relativa all'occultamento, da parte del titolare di un'agenzia immobiliare, di tre contratti preliminari di compravendita riguardanti altrettante unità immobiliari in ordine alle quali il prezzo effettivamente corrisposto era stato poi ridotto nei successivi rogiti) (*Sez. 3, Sentenza n. 1377 del 01/12/2011*).

Non sussiste la violazione del principio del "ne bis in idem" (art. 649 cod. proc. pen.), qualora alla condanna per illecito tributario (nella specie per occultamento e distruzione di documenti contabili, previsto dall'art. 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000) faccia seguito la condanna per bancarotta fraudolenta documentale, stante la diversità delle suddette fattispecie incriminatrici, richiedendo quella penal-tributaria la impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o il volume degli affari, intesa come impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta; diversamente, l'azione fraudolenta sottesa dall'art. 216, n. 2 l. fall. si concreta in un evento da cui discende la lesione degli interessi creditori, rapportato all'intero corredo documentale, risultando irrilevante l'obbligo normativo della relativa tenuta, ben potendosi apprezzare la lesione anche dalla sottrazione di scritture meramente facoltative. Inoltre, nell'ipotesi fallimentare la volontà del soggetto agente si concreta nella specifica volontà di procurare a sé o ad altro ingiusto profitto o, alternativamente di recare pregiudizio ai creditori, finalità non presente nella fattispecie fiscale (*Sez. 5, Sentenza n. 16360 del 01/03/2011*).

Il delitto di distruzione od occultamento di scritture contabili o documenti obbligatori, non richiede, per la sua integrazione, che si verifichi in concreto una impossibilità assoluta di **ricostruire il volume** d'affari o dei redditi, essendo sufficiente anche una **impossibilità relativa**, non esclusa quando a tale ricostruzione si possa pervenire "*aliunde*" (*Sez. 3, Sentenza n. 39711 del 04/06/2009*).

In tema di reati tributari, il **bene giuridico** oggetto della tutela penale del reato di occultamento di documenti contabili (art. 10 D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) è l'interesse statale alla

trasparenza fiscale del contribuente, in quanto la norma penale incriminatrice sanziona l'obbligo di non sottrarre all'accertamento le scritture ed i documenti obbligatori (*Sez. 3, Sentenza n. 3057 del 14/11/2007*).

La condotta del reato di cui all'art. 10 D.Lgs. n. 74 del 2000 (già previsto dall'art. 4, comma primo, lett. b) L. n. 516 del 1982) consiste nella distruzione o nell'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari. A differenza della **distruzione** che realizza un'ipotesi di reato istantaneo, che si consuma al momento della soppressione della documentazione, l'**occultamento** - che consiste nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori - costituisce un reato permanente che si consuma nel momento dell'ispezione, e cioè nel momento in cui gli agenti chiedono di esaminare detta documentazione (*Sez. 3, Sentenza n. 13716 del 07/03/2006*).

L'art. 10 del D.Lgs. 10 marzo 2000 n.74, riproducendo sostanzialmente l'art. 4, comma primo lett. b), della legge 7 agosto 1982 n. 516, sanziona sia la **distruzione** delle scritture contabili, la quale, realizzandosi con l'eliminazione della documentazione mediante l'eliminazione del supporto cartaceo con cancellature o abrasioni, configura un reato di natura istantanea, sia l'**occultamento totale o parziale** delle scritture medesime che, perdurando l'obbligo di esibizione finché dura il controllo da parte degli organi verificatori, dà luogo invece ad un reato di natura permanente; sicché, qualora la medesima documentazione venga dapprima occultata e successivamente distrutta, si configura il **concorso materiale dei due reati** (*Sez. 3, Sentenza n. 4871 del 17/01/2006*).

L'ipotesi delittuosa di cui all'art. 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000 (occultamento o distruzione di documenti contabili già prevista dall'art. 4, comma 1, lett. b) legge n. 516 del 1982) costituisce un **reato di pericolo concreto**, nel senso che, qualora la distruzione o l'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione sia parziale, deve sussistere un rilevante grado di impossibilità di ricostruzione del reddito, mentre il totale occultamento di dette scritture, comportando l'impossibilità assoluta di ricostruire il reddito soggetto ad imposta, integra l'elemento materiale del reato in questione (*Sez. 3, Sentenza n. 20786 del 18/04/2002*).

La **mancata presentazione della dichiarazione** dei redditi non integra il reato di bancarotta fraudolenta documentale, che è configurabile in relazione all'omessa tenuta di una scrittura contabile, e tale non può essere definita la dichiarazione dei redditi, solo qualora si dimostri che scopo dell'omissione sia quello di recare pregiudizio ai creditori. (In motivazione, la S.C. ha affermato che la dichiarazione dei redditi è rappresentativa di dati contabili accorpati e finalizzati

alla tutela degli interessi fiscali dello Stato e non di fatti relativi all'organizzazione interna dell'impresa (*Sez. 5, Sentenza n. 11279 del 16/02/2010*).

Giurisprudenza sulla bancarotta fraudolenta documentale ex art 216 L.F.

In tema di reati fallimentari, **l'omessa tenuta della contabilità** interna integra gli estremi del reato di bancarotta documentale fraudolenta, e non di quello di bancarotta semplice, se lo scopo dell'omissione è quello di recare pregiudizio ai creditori (*Sez. 5, Sentenza n. 11115 del 22/01/2015*).

In tema di bancarotta fraudolenta documentale, per la configurazione delle ipotesi di reato di sottrazione, distruzione o falsificazione di libri e scritture contabili previste dall'articolo 216, primo comma n. 2 prima parte, l. fall. è necessario il **dolo specifico**, consistente nello scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizio ai creditori (*Sez. 5, Sentenza n. 17084 del 09/12/2014*).

La **ricostruzione "aliunde" della documentazione** non esclude la bancarotta fraudolenta documentale, atteso che la necessità di acquisire presso terzi la documentazione costituisce la riprova che la tenuta dei libri e delle altre scritture contabili era tale da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento di affari della società (*Sez. 5, Sentenza n. 2809 del 12/11/2014*).

In tema di reati fallimentari, il regime tributario di **contabilità semplificata**, previsto per le cosiddette imprese minori, non comporta l'esonero dall'obbligo di tenuta dei libri e delle scritture contabili previsto dall'art. 2214 cod. civ., con la conseguenza che il suo inadempimento può integrare - ove preordinato a rendere impossibile la ricostruzione del patrimonio dell'imprenditore - la fattispecie incriminatrice del reato di bancarotta fraudolenta documentale (*Sez. 5, Sentenza n. 52219 del 30/10/2014*).

In tema di reati fallimentari, viola il **principio di continuità delle scritture** di cui all'art. 2216 cod. civ. - per il quale le operazioni devono essere annotate giorno per giorno - la tenuta della contabilità del libro giornale mese per mese, partendo da zero all'inizio di ogni mese come se si tratti di un periodo autonomo rispetto ai precedenti e successivi, violazione che, impedendo la ricostruzione del patrimonio della società, comporta l'integrazione del reato di bancarotta fraudolenta documentale (*Sez. 5, Sentenza n. 49593 del 14/10/2014*).

In tema di reati fallimentari, l'esposizione in contabilità di **costi fittizi** non è di per sé sufficiente ad integrare il delitto di bancarotta fraudolenta documentale, occorrendo invece che sia ravvisabile l'attitudine della condotta a porre in essere un effettivo pregiudizio per la ricostruzione dell'andamento contabile del fallito (*Sez. 5, Sentenza n. 41051 del 19/06/2014*).

In tema di bancarotta fraudolenta documentale, il deposito nella procedura fallimentare delle **scritture contabili in copia** non è sufficiente ad evitare l'addebito di sottrazione delle stesse (*Sez. 5, Sentenza n. 11796 del 05/02/2014*).

In tema di bancarotta fraudolenta documentale, il reato previsto dall'art. 216, comma primo n. 2, della legge fallimentare richiede il **dolo generico**, costituito dalla consapevolezza nell'agente che la confusa tenuta della contabilità potrà rendere impossibile la ricostruzione delle vicende del patrimonio, non essendo, per contro, necessaria la specifica volontà di impedire quella ricostruzione (*Sez. 5, Sentenza n. 5264 del 17/12/2013*).

In tema di reati fallimentari, l'amministratore di diritto risponde del reato di bancarotta fraudolenta documentale per sottrazione o per omessa tenuta, in frode ai creditori, delle scritture contabili, anche laddove sia investito solo formalmente dell'amministrazione della società fallita (cosiddetta **testa di legno**), in quanto sussiste il diretto e personale obbligo dell'amministratore di diritto di tenere e conservare le predette scritture, purché sia fornita la dimostrazione della effettiva e concreta consapevolezza del loro stato, tale da impedire la ricostruzione del movimento degli affari (*Sez. 5, Sentenza n. 642 del 30/10/2013*).

Integra il reato di bancarotta fraudolenta documentale (art. 216, comma primo, n. 2 l. fall.) il mancato rinvenimento dei "**partitari**", in quanto, ai fini della configurabilità del reato in questione, assumono rilevanza le condotte fraudolente che abbiano ad oggetto scritture contabili anche diverse da quelle la cui tenuta è obbligatoria ai sensi dell'art. 2214 cod. civ., alle quali fa esclusivo riferimento l'art. 217, comma secondo, ma non anche l'art. 216, comma primo, n. 2 l. fall. (*Sez. 5, Sentenza n. 22593 del 20/04/2012*).

In tema di reati fallimentari, **l'amministratore "di fatto"** della società fallita è da ritenere gravato dell'intera gamma dei doveri cui è soggetto l'amministratore "di diritto", per cui, ove concorrano le altre condizioni di ordine oggettivo e soggettivo, egli assume la penale responsabilità per tutti i comportamenti penalmente rilevanti a lui addebitabili. (Fattispecie in tema di bancarotta fraudolenta documentale) (*Sez. 5, Sentenza n. 39593 del 20/05/2011*).

In tema di bancarotta fraudolenta documentale, la **parziale omissione del dovere annotativo** integra la fattispecie di cui all'art. 216, comma primo, n. 2, legge fall., in quanto rientra nell'ambito della norma incriminatrice anche la condotta di falsificazione dei dati realizzata attraverso la rappresentazione dell'evento economico in modo incompleto e distorto in ordine alla gestione di impresa e agli esiti della stessa (*Sez. 5, Sentenza n. 3114 del 17/12/2010*).

In tema di bancarotta fraudolenta documentale, la norma incriminatrice ingloba in sé **ogni ipotesi di falsità, anche ideologica**, in quanto è preordinata a tutelare l'agevole svolgimento delle operazioni della curatela e a proscrivere ogni manipolazione documentale che impedisca o intralci una facile ricostruzione del patrimonio del fallito o del movimento dei suoi affari, considerato che a questo risultato si frappone non solo la falsità materiale dei documenti, ma anche e soprattutto quella ideologica che fornisce un'infedele rappresentazione del dato contabile (*Sez. 5, Sentenza n. 3115 del 17/12/2010*).

Sussiste il reato di bancarotta fraudolenta documentale non solo quando la ricostruzione del patrimonio si renda impossibile per il modo in cui le scritture contabili sono state tenute, ma anche quando gli accertamenti, da parte degli organi fallimentari, siano stati ostacolati da **difficoltà superabili solo con particolare diligenza** (*Sez. 5, Sentenza n. 21588 del 19/04/2010*).

Giurisprudenza sull'art. 220 L.F.

In tema di reati fallimentari, **l'inosservanza dell'obbligo di deposito** delle scritture contabili, ex artt. 16, n. 3, 220 legge fall., deve ritenersi assorbita dalla fattispecie di bancarotta fraudolenta documentale, commessa mediante sottrazione del compendio contabile, posto che, a fronte dell'omogeneità della struttura e dell'interesse sotteso ad entrambe le figure di reato, la seconda è più specifica, in ragione dell'elemento soggettivo (*Sez. 5, Sentenza n. 2809 del 12/11/2014*).

Il reato di inosservanza **dell'obbligo di deposito** delle scritture contabili, previsto dagli articoli 220 e 16 n. 3, 1. fall., **concorre** con quelli di bancarotta fraudolenta documentale, di cui all'art. 216, comma primo, n. 2), 1. fall. e di bancarotta semplice documentale, di cui all'art. 217, comma secondo, 1. fall., tutte le volte in cui la condotta di bancarotta non consista nella sottrazione, distruzione ovvero nella mancata tenuta delle scritture contabili, ma nella tenuta irregolare o incompleta delle stesse ovvero in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari (*Sez. 5, Sentenza n. 49789 del 25/06/2013*).

Non sussiste la violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza, qualora l'imputato, cui sia stato contestato il delitto di bancarotta semplice per omessa tenuta dei libri contabili, sia riconosciuto responsabile del reato previsto dall'art. 220 1. fall., per non aver consegnato le scritture in questione entro il termine previsto dall'art. 16, comma primo n. 3, 1. fall. (*Sez. 5, Sentenza n. 19269 del 24/03/2015*).

La previsione di cui all'art. 217 L.F., che punisce l'omessa tenuta dei libri e delle scritture contabili, **ricomprende in sé** - come norma di più ampia portata la cui sanzione, più grave, esaurisce l'intero disvalore oggettivo e soggettivo delle condotte di riferimento - anche la previsione

di cui agli artt. 220 e 16 n. 3 della medesima legge, e ciò in quanto una volta accertata la **mancata tenuta** delle scritture risulta inesigibile l'obbligo, da queste ultime norme penalmente sanzionato, di consegna delle stesse al curatore fallimentare (*Sez. 5, Sentenza n. 13550 del 17/02/2011*).

In tema di reati fallimentari, **l'inosservanza dell'obbligo di deposito** delle scritture contabili (artt. 16, n. 3, 220 legge fall. deve ritenersi assorbita dalla fattispecie di **bancarotta fraudolenta documentale**, commessa mediante sottrazione del compendio contabile, risultando del tutto omogenea la struttura e l'interesse sotteso ad entrambe le figure di reato, ma più specifica, in ragione dell'elemento soggettivo, la seconda (*Sez. 5, Sentenza n. 4550 del 02/12/2010*).

L'inevitabilità dell'errore sulla legge penale non si configura quando l'agente svolge una attività in uno specifico settore rispetto alla quale ha il dovere di informarsi con diligenza sulla normativa esistente. (In applicazione di questo principio la S.C. ha ritenuto legittima la decisione con cui il giudice di appello ha affermato la **sussistenza del reato di cui all'art. 220**, comma secondo, L. fall. nei confronti del socio accomandatario di una s.a.s. che aveva invocato l'ignoranza senza colpa del precetto penale, avendo assunto la qualifica di amministratore per fare un favore ad un amico) (Corte Cost. n. 364 del 1988) (*Sez. 5, Sentenza n. 22205 del 26/02/2008*).

Considerazioni

Alla luce di quanto evidenziato mettendo a raffronto gli elementi costitutivi dei reati in questione nonché di quanto affermato dalla giurisprudenza, come valutare l'*incipit* nell'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 "*salvo che il fatto costituisca più grave reato*"? Certamente l'ambito penal-tributario e quello fallimentare sono diversi per tanti aspetti: da una parte vi è la tutela dell'Erario, dall'altra la tutela dei creditori. D'altro canto, è pacifico che la regolare tenuta delle scritture contabili ha per l'Erario un diverso obiettivo rispetto a quello perseguito dal Codice Civile.

La clausola di salvezza inserita nell'art. 10 del D.Lgs. 74/2000 serve ad escludere il concorso materiale tra l'illecito tributario e l'illecito fallimentare in tutti i casi in cui il "medesimo fatto" costituisca un più grave reato. Essa, infatti, stabilisce per legge la **sussidiarietà** tra la fattispecie tributaria meno grave (da un anno e sei mesi a sei anni di reclusione) e la fattispecie fallimentare più grave di bancarotta fraudolenta documentale (da tre a dieci anni di reclusione), nel senso che il reato tributario si applica solo in subordine, quando non è possibile configurare la bancarotta fraudolenta.

A tal proposito, non lascia alcun dubbio la "Relazione ministeriale" di accompagnamento al D.Lgs. 74/2000 che specificamente affronta la questione della clausola di salvezza ed in particolare

il comma 3 del punto 3.2.2.⁶, il quale stabilisce che tale clausola vale ad escludere il concorso tra il reato tributario e quello fallimentare.

Purtroppo le cose non sono così semplici, visto che la Cassazione (cfr. [sentenza n. 38725 del 04 ottobre 2012](#)) ha escluso l'operatività della clausola di riserva in ragione delle differenze tra le due fattispecie in oggetto, in particolare, si veda la seguente tabella:

	Art. 10 D.lgs. 74/2000	Art. 216 comma 1 n. 2
Beni giuridici tutelati	Interesse fiscale dello Stato	Interesse privato dei creditori
Dolo specifico	Finalità di evasione	Procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o recare pregiudizio ai creditori
Oggetto materiale condotta	Scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione	Libri e altre scritture contabili
Effetti che deve produrre la condotta	Non consentire la ricostruzione dei <u>redditi</u> o del "volume" d'affari	Non rendere possibile la ricostruzione del <u>patrimonio</u> e del "movimento" d'affari

La Cassazione conclude dicendo che la fattispecie fallimentare non assorbe⁷ quella tributaria.

Nello stesso senso è la [sentenza n. 16360 del 02 aprile 2011](#) (cfr. *supra*) la quale mette in chiaro il fatto che per la sussistenza del "reato tributario" è richiesta l'impossibilità di ricostruire l'ammontare dei redditi o del volume d'affari, intesa come impossibilità di accertare il risultato economico di quelle sole operazioni connesse alla documentazione occultata o distrutta, mentre nella "bancarotta fraudolenta documentale" l'azione si concreta in un evento da cui discende la lesione degli interessi dei creditori rapportato all'intero corredo documentale. Inoltre, nella fattispecie fallimentare la **volontà del soggetto** è quella di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o, alternativamente, di recare pregiudizio ai creditori, mentre nel delitto tributario il fine è quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi.

⁶ **3.2.2. Occultamento o distruzione di documenti contabili.**

3. Viene fatto espressamente salvo, comunque, il caso in cui la condotta costituisca più grave reato: clausola che vale ad **escludere, in particolare, il concorso fra il delitto in esame e quello di bancarotta fraudolenta documentale**, sancendo la prevalenza di quest'ultimo.

⁷ Più che "assorbimento" qui si tratterebbe di sussidiarietà della disposizione tributaria rispetto quella fallimentare. Si segnala, per un approfondimento sul tema, la sentenza della Cass. n. [47164 del 23/12/2005](#) secondo la quale i criteri di assorbimento e sussidiarietà sarebbero privi di fondamento giuridico.

Ipotizziamo, a questo punto, che il contribuente/imprenditore distrugga le scritture contabili e successivamente venga dichiarato fallito. Sarà punibile solo in base all'art. 10 del D.lgs. 74/2000 o anche per l'art. 216 comma 1 n. 2 ossia per bancarotta fraudolenta fallimentare? Dipende:

- 1) se l'oggetto materiale della condotta riguarda unicamente scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione ai fini fiscali e il fine della distruzione sia stato unicamente quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, **si applicherà solo l'art. 10 del D.lgs. 74/2000**;
- 2) se l'oggetto materiale della condotta ha riguardato anche libri e altre scritture contabili prescritte ai fini civilistici (es. libro giornale e libro degli inventari) e il fine della distruzione sia stato unicamente quello di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, **si applicherà unicamente l'art. 216 comma 1 n. 2 della L.F.**;
- 3) se l'oggetto materiale della condotta ha riguardato sia documentazione fiscale sia documentazione civilistica e il fine della distruzione sia stato quello di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, ma anche quello di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, sempreché la condotta abbia prodotto l'effetto di non consentire (o anche solo creare un "pericolo concreto") la ricostruzione dei redditi o del "volume" d'affari, ma anche la ricostruzione del patrimonio e del "movimento" d'affari, allora si possono sostenere due tesi opposte:

- **i reati concorrono materialmente**, essendo i "fatti" diversi sotto vari aspetti, dal dolo ai beni giuridici tutelati sicché, come osservato dalla Cassazione (*infra* Sent. 38727 del 04/10/2012), applicando solo la bancarotta fraudolenta documentale rimarrebbe privo di qualsiasi tutela penale l'interesse erariale dello Stato;

- **i reati non concorrono**, applicandosi il principio del *ne bis in idem*.

Le medesime considerazioni possono farsi nel caso in cui il soggetto attivo commetta un "fatto"⁸ che appare ricalcare sia la fattispecie prevista dall'art. 10 del D.Lgs. 74/2000, sia la bancarotta semplice documentale *ex art. 217 L.F.* ovvero la fattispecie del combinato disposto degli artt. 220 e 16 L.F (omesso deposito dei **bilanci** e delle scritture **contabili e fiscali** obbligatorie).

⁸ Per "medesimo fatto" *ex art. 649 c.p.p.* deve intendersi lo stesso fatto sul piano storico-naturalistico, si veda ad es. Cass., Sez. V, 7 marzo 2014, Tanzi, in Mass. Off., n. 261937, secondo cui «*ai fini della preclusione connessa al principio del "ne bis in idem", l'identità del fatto sussiste solo quando vi sia corrispondenza storico-naturalistica nella configurazione del reato, da considerare in tutti i suoi elementi costitutivi (condotta, evento, nesso causale) e con riguardo alle circostanze di tempo, di luogo e di persona*»

Oltre alle diversità strutturali già evidenziate tra il reato tributario e i reati fallimentari in questione, vi è la circostanza che la clausola di riserva contenuta nell'art. 10 del D.lgs. 74/2000, affermando la sussidiarietà della norma solo nel caso che “*il fatto costituisca più grave reato*”, non opera certamente nei confronti della bancarotta semplice documentale né per l'omesso deposito dei bilanci o delle scritture contabili e fiscali, reati, questi, puniti meno severamente.

Seguiamo un attimo questo schema:

Art. 10 D.lgs. 74/2000	Art. 217 comma 2 L.F.	Art. 220 e 16 L.F.
Occultamento (totale o <u>parziale</u>) scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione.	Tenuta in maniera irregolare o incompleta di libri e le altre scritture contabili <u>prescritti</u> dalla legge (anche quelli fiscali).	Omesso deposito dei bilanci e delle scritture contabili e <u>fiscali</u> obbligatorie.
Distruzione (totale o <u>parziale</u>) scritture contabili e documenti di cui è obbligatoria la conservazione.	Tenuta in maniera irregolare o incompleta di libri e le altre scritture contabili <u>prescritti</u> dalla legge (anche quelli fiscali).	Omesso deposito dei bilanci e delle scritture contabili e <u>fiscali</u> obbligatorie.
Dolo specifico di danno dato dal <u>fine di evadere le imposte</u> sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di <u>consentire l'evasione a terzi</u> .	Dolo generico o colpa.	Dolo generico o colpa.

Ebbene, l'**occultamento** parziale delle scritture fiscali potrebbe determinare anche la tenuta incompleta o irregolare prevista dall'art. 217 L.F., e per altro verso l'omesso deposito *ex art.* 220 L.F.. Lo stesso discorso può dirsi per la **distruzione** parziale delle scritture contabili atteso che una volta eliminate parte delle scritture fiscali certamente esse risulteranno tenute in modo irregolare e incompleto e, soprattutto, il fallito non potrà depositare ciò che non esiste più. Siamo in presenza di uno “stesso fatto” con possibili implicazioni in tema di violazione del principio del *ne bis in idem*?

Per ragioni di brevità non è possibile affrontare compiutamente, in questa sede, la delicata questione del *ne bis in idem* di cui all'art. 649 c.p.p.⁹: basti accennare che il concetto di “**stesso fatto**”, che preclude la possibilità di un secondo giudizio, è da intendersi come identità di due fatti di reato in tutti i loro elementi costitutivi. I sostenitori del *ne bis in idem formale* potrebbero sostenere che essendo la sentenza di fallimento considerata elemento “costitutivo” del reato fallimentare, non ci si troverebbe mai dinanzi allo “stesso fatto”, atteso che la sentenza di fallimento

⁹ **Art. 649 c.p.p. - Divieto di un secondo giudizio**

1. L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il **medesimo fatto**, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69 comma 2 e 345.

non è certo elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10 del D.Lgs. 74/2000. Per questa via sarebbe possibile sostenere l'applicabilità, al soggetto attivo, dei due reati in concorso materiale tra loro.

Tutti i reati sono costituiti da un **elemento oggettivo** (la condotta, l'evento, il rapporto di causalità) ed un **elemento soggettivo** (dolo, colpa o preterintenzione). Il dolo nel reato tributario è costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi, ed è quindi del tutto diverso dal dolo riconducibile ai reati fallimentari.

A parte il fatto che la sentenza di fallimento è un elemento costitutivo del reato un po' particolare nel senso che essa non deve essere abbracciata dal dolo come avviene per gli altri elementi costitutivi, occorre guardare l'argomento da un punto di vista sostanziale. Se un contribuente/imprenditore ha distrutto le scritture contabili (**elemento oggettivo** in tutto corrispondente sia al reato tributario sia alla bancarotta fraudolenta documentale) ed ha agito con una duplice finalità (**elemento soggettivo** corrispondente sia al reato tributario avendo avuto egli lo scopo di evadere le imposte, ma anche di recare pregiudizio ai creditori) non siamo in presenza di un "medesimo fatto" ex art. 649 c.p.p. perché gli elementi costitutivi dei due reati (in particolare il dolo) non coincidono.

Analogo discorso va sostenuto nel caso in cui il contribuente/imprenditore commetta contemporaneamente il reato tributario di cui all'art. 10 del D.lgs. 74/2000 e la bancarotta semplice documentale o l'omesso deposito delle scritture contabili. In questo caso, il reato più grave è il reato tributario e non vi sarà, quindi, vigenza della clausola di riserva; tuttavia, per le medesime considerazioni esposte in merito alla bancarotta fraudolenta documentale, non si è in presenza del "medesimo fatto" ex art 649 c.p.p..

In definitiva, senza alcuna pretesa di esaustività, si crede di poter affermare alcuni punti chiave:

- la "regolare tenuta" delle scritture contabili e dei documenti **fiscali** di cui è obbligatoria la conservazione non esclude la possibile integrazione dei reati fallimentari quali la bancarotta fraudolenta o semplice documentale (ex artt. 216 e 217 L.F.) ovvero l'omesso deposito dei bilanci e delle scritture contabili e fiscali obbligatorie (ex art. 220 e 16 L.F.), qualora sussistano gli elementi costitutivi dei richiamati reati fallimentari;
- la "regolare tenuta" dei libri e delle altre scritture contabili previste ai **fini civilistici** non esclude la possibile integrazione del reato tributario di cui all'art. 10 del D.lgs. 74/2000, qualora la condotta (occultamento e distruzione) riguardi unicamente documentazione fiscale, in presenza degli altri elementi costitutivi del delitto;

- nonostante il legislatore abbia, con la citata “Relazione ministeriale” di accompagnamento al D.Lgs. 74/2000, cercato di dare forza e contenuto alla clausola di **sussidiarietà** del reato di cui all’art. 10 del D.lgs. 74/2000 rispetto al più grave reato di bancarotta “fraudolenta” documentale appare difficile, se non impossibile, ipotizzare un caso in cui questa clausola effettivamente operi;
- quando un soggetto commette un fatto che integra sia il reato tributario di cui all’art. 10 del D.lgs. 74/2000 sia la bancarotta semplice documentale o l’omesso deposito delle scritture fiscali obbligatorie, avendo cioè sia l’intenzione di evadere le imposte (dolo specifico) sia l’intenzione di tenere la contabilità in modo irregolare o incompleto ovvero di omettere il deposito delle scritture contabili fiscali obbligatorie (dolo generico o colpa), ritengo che non vi sia pericolo di violazione del principio del *ne bis in idem* atteso che, quantomeno, l’elemento soggettivo del reato tributario è diverso da quello fallimentare (si può discutere sulle altre differenze messe in evidenza dalla Cassazione ossia beni giuridici tutelati e gli effetti della condotta, non essendo questi elementi costitutivi del reato);
- quando l’omesso deposito di cui al combinato disposto degli artt. 220 e 16 L.F. riguarda esclusivamente scritture **fiscali** obbligatorie, è difficile sostenere che detto reato possa concorrere con l’art. 10 del D.lgs. 74/2000 perché se un soggetto ha distrutto o occultato completamente la contabilità fiscale non può certo depositarla (verrà punito per il reato tributario, sussistendone gli elementi costitutivi, ma non potrà essere accusato del reato omissivo per una questione logica prima che giuridica).

Il tutto può essere visto da un’altra prospettiva, e cioè, data per certa l’integrazione dello “**stesso**” **elemento oggettivo** (condotta, evento e nesso di causalità) si avrà:

- 1) solo il **reato tributario** nel caso in cui si dimostrerà che l’intenzione del “contribuente” è stata quella di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l’evasione a terzi;
- 2) unicamente la **bancarotta fraudolenta documentale** nel caso in cui “l’imprenditore” ha avuto lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori;
- 3) solo la **bancarotta semplice documentale** nel caso in cui “l’imprenditore” ha avuto lo scopo di non tenere i libri e le altre scritture contabili prescritti dalla legge o di tenerli in maniera irregolare o incompleta;

- 4) unicamente **l'omesso deposito** delle scritture fiscali obbligatorie nel caso in cui "l'imprenditore" ha avuto lo scopo di non ottemperare all'ordine del Tribunale di depositare le scritture;
- 5) **concorso di reati** nel caso in cui il "contribuente/imprenditore" ha agito al duplice scopo di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione a terzi (dolo specifico previsto per il reato tributario *de quo*) e per uno tra quelli rispettivamente previsti per la bancarotta fraudolenta documentale, la bancarotta semplice documentale e l'omesso deposito delle scritture contabili.

A Martina

Bibliografia

- Alessandro PAPA - Coordinatore Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Roma - Gruppo di Studio UGDCEC di Roma "Diritto Penale dell'Economia" - Occultamento e distruzione documenti contabili e reati istantanei
- Corrado CAMILLETTI - Bancarotta semplice documentale e principio di colpevolezza - Università degli studi di Macerata Facoltà di Giurisprudenza
- Giovanni TRINGALI - [La bancarotta semplice documentale](#)
- Giovanni TRINGALI - [La bancarotta fraudolenta documentale](#)