



20711-22

**REPUBBLICA ITALIANA**  
In nome del Popolo Italiano  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
TERZA SEZIONE PENALE

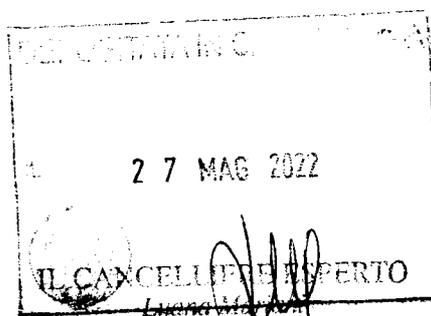
Composta da

Vito Di Nicola - Presidente -  
Claudio Cerroni - Relatore -  
Antonella Di Stasi  
Giuseppe Noviello  
Ubalda Macrì

Sent. n. sez. 148  
UP - 25/01/2022  
R.G.N. 31218/2021

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**



sul ricorso proposto da  
(omissis)

avverso la sentenza del 26/01/2021 della Corte di Appello di Trieste

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;  
udita la relazione svolta dal consigliere Claudio Cerroni;  
udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale Luigi  
Cuomo, che ha concluso per l'inammissibilità del ricorso  
udito per il ricorrente l'avv. (omissis) anche in sostituzione dell'avv.  
(omissis) che ha concluso chiedendo l'accoglimento del ricorso

**RITENUTO IN FATTO**

1. Con sentenza del 26 gennaio 2021 la Corte di Appello di Trieste ha confermato la sentenza del 10 dicembre 2018 del Tribunale di Udine, in forza della quale (omissis) nella qualità di legale rappresentante della s.a.s. (omissis) (omissis), era stato condannato alla pena, sospesa, di mesi sei di reclusione per il reato di cui all'art. 10 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 in relazione agli anni d'imposta 2010, 2011, 2012 e 2013.

2. Avverso la predetta decisione è stato proposto ricorso per cassazione articolato su unico complesso motivo d'impugnazione.

2.1. In particolare, il ricorrente ha osservato di avere ripetutamente dichiarato di non avere provveduto a redigere le scritture contabili dal 2010 al 2014, in ogni caso fornendo alla Guardia di Finanza tutta la documentazione contabile in suo possesso e confermando la mancata istituzione delle scritture contabili riferibili al periodo 2010-2014. Detta mancata redazione rappresentava solamente illecito amministrativo a norma dell'art. 9, comma 1, d.lgs. 18 novembre 1997, n. 471, laddove la condotta penalmente rilevante si riferiva all'occultamento ovvero alla distruzione delle medesime scritture, e non alla loro mancata tenuta.

Attesa la necessità del dolo specifico di evasione, in specie la collaborazione dell'imputato aveva consentito un'agevole ricostruzione del reddito. Né rilevavano le condotte meramente omissive, rendendosi necessario un *quid pluris*, ossia la previa esistenza di documenti contabili e la loro conseguente distruzione da parte dell'agente.

Al contrario, la documentazione ampiamente fornita aveva consentito una significativa ricostruzione della contabilità sociale.

3. Il Procuratore generale ha concluso nel senso dell'inammissibilità del ricorso.

4. La difesa ha depositato memoria di replica.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

5. Il ricorso è infondato.

5.1. In ordine alla configurazione dell'imputazione, l'art. 10 d.lgs. n. 74 del 2000 punisce colui il quale, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire a terzi l'evasione, salvo che il fatto costituisca più grave reato, 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 degli affari.

La menzionata disposizione ha una finalità evidente, che è quella di assicurare, attraverso l'esame della documentazione contabile, un adeguato controllo delle attività imprenditoriali ai fini fiscali, come emerge dall'espreso riferimento alla «ricostruzione dei redditi o del volume di affari», che l'occultamento o la distruzione dei documenti di fatto impedisce. In tal senso, i documenti da conservarsi obbligatoriamente, cui si riferisce la richiamata disposizione, sono, ovviamente, quelli che riguardano fatti aventi rilievo sotto il profilo fiscale, la cui individuazione deve essere effettuata tenendo conto del disposto dell'art. 22, comma 3 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, recante

«Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi», il quale impone l'obbligo di conservazione de«...gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse».

La fattura quindi, essendone obbligatoria la conservazione a fini fiscali, rientra a pieno titolo nella definizione di documento contabile penalmente rilevante ai sensi dell'art. 10 cit..

Essa, nella sua forma cartacea, deve essere compilata in duplice esemplare, di cui uno è consegnato all'altra parte. Per cui il rinvenimento, nella disponibilità del cliente, dell'esemplare della fattura emessa legittima, sul piano logico, la conclusione che il fornitore ha emesso l'esemplare di sua competenza, ancorché non rinvenuto in sede di accertamento, come nel caso di specie (v. anche *infra*).

Ciò posto, la condotta punibile consiste quindi nella distruzione o nell'occultamento totale o parziale delle scritture: la distruzione configura un reato istantaneo che si realizza al momento dell'eliminazione della documentazione, la quale può consistere o nella stessa eliminazione del supporto cartaceo o mediante cancellature o abrasioni. L'occultamento consiste invece nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori e si realizza mediante il nascondimento materiale del documento. La condotta di occultamento, tipizzata nell'art. 10, definisce così, secondo il suo preciso significato filologico, il comportamento di colui che nasconde materialmente, in tutto o in parte, le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, mantenendo celate le predette cose in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari.

E' stato così ribadito che l'occultamento, a differenza della distruzione, dà luogo ad un reato permanente perché l'obbligo di esibizione perdura finché è consentito il controllo fiscale (cfr. anche Sez. 3, n. 38376 del 09/07/2015, Palermo, Rv. 264676), con la conseguenza che la condotta anti giuridica si protrae nel tempo a discrezione del reo, il quale, a differenza della distruzione, ha il potere di fare cessare l'occultamento esibendo i documenti. Il reato permanente, infatti, si distingue da quello istantaneo proprio perché, perdurando la fase di consumazione del reato, il soggetto attivo ha la possibilità di fare cessare in qualsiasi momento la perdurante condotta anti giuridica.

La permanenza cessa allorché scade l'obbligo della conservazione o per altre cause (sequestro *aliunde* della documentazione, chiusura dell'accertamento fiscale). D'altra parte occultare un documento non significa solo nascondere ma anche mantenerlo nascosto e siccome l'occultamento, per essere punito, deve avere avuto incidenza, sia pure relativa, sulla ricostruzione dei redditi o del volume di affari, la condotta anti giuridica perdura finché esiste in favore dell'amministrazione il potere di controllare l'ammontare dei redditi o del volume

degli affari (cfr., così complessivamente in motivazione, Sez. 3, n. 46049 del 28/03/2018, Carestia, Rv. 274697).

5.1.1. In tal senso, quindi, l'integrazione della fattispecie criminosa presuppone l'istituzione della documentazione contabile e la produzione di un reddito e di un volume di affari ad opera del soggetto attivo (Sez. 3, n. 38224 del 07/10/2010, Di Venti, Rv. 248571), e pertanto non contempla anche la condotta di omessa tenuta delle scritture contabili, sanzionata amministrativamente dall'art. 9, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 (Sez. 3, n. 1441 del 12/07/2017, dep. 2018, Andriola, Rv. 272034).

In tanto può essere così configurata la fattispecie delittuosa di cui all'art. 10 cit. in quanto la documentazione contabile, di cui si assume l'occultamento o la distruzione, sia stata previamente istituita (non potendo occultarsi o distruggersi ciò che evidentemente neppure esiste).

5.1.2. In particolare, è stato altresì osservato che l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto, sussistendo anche quando è necessario procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante (Sez. 3, n. 7051 del 15/01/2019, Ferrigni, Rv. 275005).

Quanto poi all'elemento soggettivo del delitto, esso è integrato dal dolo specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto o di consentire l'evasione fiscale di terzi, essendo irrilevanti, per contro, l'interesse o il movente che abbiano eventualmente spinto l'agente a commettere il reato (Sez. 7, n. 9439 del 06/12/2019, dep. 2020, Zanghi, Rv. 278872), mentre l'accertamento del predetto elemento presuppone la prova della produzione di reddito e del volume di affari, che può desumersi, in base a norme di comune esperienza, dal fatto che l'agente sia titolare di un'attività commerciale (Sez. 3, n. 51836 del 03/10/2018, M., Rv. 274110; Sez. 3, n. 20786 del 18/04/2002, Russo, Rv. 221616).

In specie, tra l'altro, la sentenza impugnata ha altresì evidenziato la portata indiziante della condotta dell'odierno ricorrente, il quale nel tempo aveva frapposto vari ostacoli alle attività di accertamento, giustificando in modo variegato la mancata disponibilità della documentazione e producendo altresì materiale estraneo alle annualità fiscali in contestazione.

5.2. Richiamati i principi ripetutamente fissati da questa Corte, la sentenza impugnata va pertanto esente da censure di sorta.

Contrariamente infatti ai rilievi del ricorrente, non vi è questione in specie di omessa tenuta delle scritture contabili. Al contrario, alla stregua dell'individuazione (v. *supra*) della documentazione che deve essere conservata, la Corte territoriale ha appunto dato conto del rinvenimento, anche tramite

controlli di coerenza esterna e quindi *aliunde* senza la collaborazione dell'odierno imputato, di fatture non consegnate da parte dell'imputato, le quali attestavano la produzione di reddito e di volume d'affari da parte della società (omissis)

Allo stesso tempo, dal momento che la sussistenza dell'elemento soggettivo richiesto per la configurabilità del reato in esame può essere efficacemente dimostrata sulla base di dati oggettivi (l'apprezzamento dei quali sia indicativo della volontà di evadere le imposte mediante la distruzione o l'occultamento della documentazione in modo da rendere impossibile la ricostruzione del volume di affari o di redditi), la Corte territoriale ha appunto ricordato - con percorso argomentativo immune da vizi motivazionali - le condotte decettive dell'imputato quanto alla documentazione contabile di obbligatoria pertinenza, al suo possesso, allo svolgimento di attività produttiva di reddito e, in definitiva, alla ricostruzione del dato contabile solamente con l'ausilio di verifiche esterne.

5.2.1. Il chiaro *iter* motivazionale della Corte territoriale non è pertanto intaccato neppure dalla memoria aggiunta.

In proposito, infatti, l'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari derivante dalla distruzione o dall'occultamento di documenti contabili non deve essere intesa in senso assoluto, sussistendo anche quando è necessario procedere all'acquisizione della documentazione mancante presso terzi o *aliunde* (con la precisazione che il reato deve essere escluso, per mancanza di offensività, solo nel caso in cui il risultato economico delle operazioni possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dallo stesso imprenditore)(Sez. 3, n. 41683 del 02/03/2018, Vitali, Rv. 274862).

Quanto invece al dolo specifico e alla collaborazione dell'imputato nell'attività accertativa, le considerazioni difensive non colgono nel segno, tenuto conto dei convincenti, e non sindacabili, rilievi della Corte territoriale sulla condotta dell'imputato e sulle ulteriori attività di accertamento resesi necessarie.

6. L'infondatezza dell'impugnazione non può che comportare il rigetto del ricorso, con la condanna del ricorrente al pagamento delle spese non è pertanto processuali.

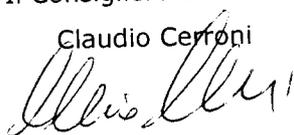
**P.Q.M.**

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali.

Così deciso in Roma il 25/01/2022

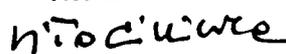
Il Consigliere estensore

Claudio Cerroni



Il Presidente

Vito Di Nicola



5

IL COORDINATORE  
Luciano Mancini

