

PENALE TRIBUTARIO

---

***Il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili***

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

**Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale**

Scopri di più

La **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 37827/2023**, è tornata ad occuparsi del reato di cui all'[articolo 10, D.Lgs. 74/2000](#), fornendo precisa interpretazione dei suoi elementi costitutivi sotto il profilo dell'elemento oggettivo.

Nel caso di specie, l'imputato, legale rappresentante di una società di capitali, era stato condannato dal Giudice di *prime cure* in ordine ai reati di **omessa dichiarazione** e **occultamento o distruzione di documenti contabili**. La decisione era stata motivata dal fatto che la società rappresentata, nell'anno di imposta in accertamento, aveva prodotto reddito come emergente dagli **accertamenti bancari**.

La Corte di appello aveva confermato la sentenza, sulla base delle stesse motivazioni addotte dal Tribunale.

Il condannato presentava, dunque, ricorso per Cassazione, argomentando che l'**imposta** contestata come **evasa** era stata **desunta**, dalle sentenze di merito, dagli accertamenti bancari. Tuttavia, dagli stessi accertamenti bancari, oltre ai versamenti, risultavano numerosi prelevamenti che avrebbero dovuto essere considerati come **costi**, da dedurre dai ricavi.

Inoltre, per l'anno d'interesse i ricavi erano stati tutti accertati con **metodo induttivo presuntivo**, non sufficiente a provare che nel medesimo anno fosse stata **effettivamente** svolta attività d'impresa, con produzione di reddito. Soprattutto, non era stata dimostrata la sussistenza del delitto di cui all'[articolo 10, D.Lgs. 74/2000](#), che prevede la **sussistenza**, in **concreto**, di una **documentazione contabile occultata o distrutta**.

Il Collegio ha dichiarato inammissibile l'impugnazione proposta.

Nell'argomentare la propria decisione, la Suprema Corte ha fatto riferimento alla natura del **reato di pericolo** e del **reato permanente**.

Secondo quanto affermato dal Giudice di legittimità, il **reato di pericolo** si configura e

perfeziona nel momento in cui si oppone il **rifiuto di esibire** la documentazione tributaria richiesta per la ricostruzione dei redditi, mentre **l'occultamento si concretizza in un delitto permanente**.

Nel richiamare propria precedente giurisprudenza, il Collegio ha infatti sottolineato come “*in tema di reati tributari, il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all'articolo 10 del D.Lgs. n. 74 del 2000 costituisce un reato di pericolo concreto, che è integrato, nel caso della distruzione, dall'eliminazione della documentazione o dalla sua alterazione con cancellature o abrasioni, e, nel caso dell'occultamento, dalla temporanea o definitiva indisponibilità dei documenti, realizzata mediante il loro materiale nascondimento, configurandosi, in tale ultima ipotesi, un reato permanente*”.

La condotta di **occultamento**, tipizzata nell'[articolo 10, D.Lgs. 74/2000](#), definisce, secondo il suo specifico 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 menzionate cose in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume degli affari.

A differenza del comportamento ricondotto nell'alveo della **distruzione**, l'**occultamento** dà luogo ad un **reato permanente** in quanto l'obbligo di esibizione **perdura** finché è consentito il **controllo fiscale**, con la conseguenza che la **condotta anti giuridica** si protrae nel tempo **a discrezione del reo** il quale, diversamente da quanto accade nell'ipotesi della distruzione, ha il potere di far 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 far cessare in qualsiasi momento la perdurante condotta anti giuridica. La permanenza cessa allorché scade l'obbligo della conservazione o per altre cause.

Con specifico riferimento alla condotta di **occultamento**, “occultare” un documento non significa solo **nascondarlo**, ma anche **mantenerlo celato**, e siccome l'occultamento, per essere punito, deve avere avuto **incidenza**, sia pure relativa, sulla ricostruzione dei redditi o del volume d'affari, **la condotta anti giuridica permane** finché esiste in favore dell'Amministrazione **il potere di controllare** l'ammontare dei redditi o del volume d'affari.

Sulla scorta di tale principio, ad avviso della Suprema Corte, per l'integrazione della fattispecie penale *de qua*, è dunque **sufficiente** anche la **temporanea indisponibilità della documentazione**, comportamento certamente bastevole a realizzare il **disvalore** previsto e punito dalla norma sanzionatoria.