

PENALE TRIBUTARIO

Dichiarazione Iva e reato di occultamento delle scritture contabili

di Marco Bargagli

Come noto, ai sensi dell'[articolo 14 D.P.R. 600/1973](#) le società e gli imprenditori commerciali devono **istituire e conservare**, secondo le norme di **ordinata contabilità**, le **seguenti scritture contabili**:

- Il **libro giornale** il **libro degli inventari**;
- i prescritti **registri Iva** (a titolo esemplificativo: **vendite, acquisti, corrispettivi**);
- le **scritture ausiliarie di magazzino**, al ricorrere di determinate condizioni richieste dalla Legge ([articolo 1, comma 1, D.P.R. 695/1996](#));
- le **scritture ausiliarie** nelle quali devono essere registrati gli **elementi patrimoniali e reddituali**, raggruppati in **categorie omogenee**, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;
- il **registro dei beni ammortizzabili**;
- le **altre scritture specificatamente richieste** al ricorrere di particolari situazioni (es. **registro dichiarazioni di intento** emesse e/o ricevute, registri sezionali Iva, etc.).

Ai fini fiscali, qualora il contribuente si **rifiuti di esibire la documentazione richiesta**, si rendono applicabili le particolari **sanzioni amministrative** previste dall'[articolo 9, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#) (rubricato "**violazioni degli obblighi relativi alla contabilità**") con possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di procedere alla **ricostruzione del reddito** prescindendo dalle risultanze delle scritture contabili (c.d. **accertamento "induttivo puro"**).

In particolare, sotto il **profilo tributario**:

- secondo quanto previsto dall'[articolo 52, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), i libri, i registri, le scritture ed i documenti di cui è **rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente** ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e **contenziosa**. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la **dichiarazione di non possedere libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi all'ispezione**;
- ai sensi dell'[articolo 55, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) se il contribuente **non ha presentato la dichiarazione annuale**, l'Amministrazione finanziaria può procedere in ogni caso all'**accertamento dell'imposta dovuta** indipendentemente dall'**ispezione della contabilità**. In tal caso l'**ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente** sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'ufficio.

L'**accertamento induttivo** è previsto anche quando risulta, attraverso il **verbale di ispezione**, che il **contribuente non ha tenuto**, ha **rifiutato di esibire** o ha comunque **sottratto all'ispezione** le **scritture contabili obbligatorie** istituite ai fini Iva, in materia di imposte sui redditi o sulla base delle disposizioni del codice civile o anche soltanto alcuni di tali registri e scritture.

Ai **fini penali-tributari** l'[articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato "**occultamento o distruzione di documenti contabili**") prevede 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 sul valore aggiunto**, 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.

Il reato in rassegna **può essere commesso da qualsiasi soggetto**, rientrando tra i c.d. "**reati comuni**" (es. l'amministratore dell'impresa che occulta la contabilità, ossia il dipendente che **distrugge le scritture contabili dell'azienda**).

Con particolare riferimento al predetto delitto, la suprema Corte di cassazione, Sezione 3^a penale, con la **sentenza n. 39243 del 30.08.2018**, ha affermato che **non si può parlare di occultamento o distruzione delle scritture contabili** qualora il contribuente **abbia regolarmente presentato la dichiarazione annuale Iva**.

In via preliminare si evidenzia che il **giudice di merito** (Corte d'Appello di Brescia) aveva **confermato la sentenza di condanna** emessa dal Tribunale di Brescia a carico di un soggetto imputato dei reati di cui agli [articoli 5 D.Lgs. 74/2000](#) (**omessa presentazione della dichiarazione annuale**) e [10 D.Lgs. 74/2000](#) in quanto, al fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, **distruggeva o almeno occultava** in tutto o comunque in parte **le scritture contabili** e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi e del volume di affari.

In merito, **gli ermellini hanno annullato la sentenza**, con **rinvio** ad altra sezione della Corte di Appello di Brescia, tenuto conto che: "*a fronte della **intervenuta presentazione della dichiarazione Iva**, non poteva essere individuata in capo all'imputato alcuna **volontà di evasione** di tale imposta con conseguente mancanza, sotto tale profilo, **del dolo specifico** richiesto dalla norma*".

Tale **approccio ermeneutico** viene in **conclusione fondato**, a parere dei supremi giudici, su un **presupposto fattuale e giuridico** (i.e. l'effettiva presentazione della dichiarazione ai fini Iva) che sembra essere confermato dal fatto che la **contestazione del reato** di cui all'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#), per omessa presentazione della dichiarazione, è stata **limitata al comparto delle imposte sui redditi**.

Master di specializzazione

LABORATORIO PROFESSIONALE SUL TRANSFER PRICING

[Scopri le sedi in programmazione >](#)