

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 fondata**, 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 >](#)