

PENALE TRIBUTARIO

Reato di occultamento delle scritture contabili: rileva il termine decennale

di Marco Bargagli

A norma dell'[articolo 22, comma 2, D.P.R. 600/1973](#) le **scritture contabili obbligatorie** previste ai fini delle **imposte sui redditi**, dal codice civile o da altre **Leggi tributarie o speciali**, devono essere conservate fino a quando **non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta**, anche oltre il **termine stabilito dall'articolo 2220 cod. civ.** o da altre Leggi tributarie, salvo il disposto dell'[articolo 2457 cod. civ.](#).

In merito, l'[articolo 2220 cod. civ.](#) prevede che le scritture contabili devono essere conservate per **dieci anni** dalla **data dell'ultima registrazione**, comprendendo **in detto lasso temporale** anche le **fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti** nonché le copie delle **fatture, delle lettere e dei telegrammi spediti**.

Tali scritture e documenti possono essere conservati sotto forma di **registrazioni su supporti di immagini**, a condizione che le **registrazioni corrispondano ai documenti** e possano **in ogni momento essere rese leggibili** con mezzi messi a disposizione dal soggetto che utilizza detti supporti.

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**.

In relazione all’individuazione dell’**elemento oggettivo** e della relativa **condotta** rilevanti ai fini del compimento del reato di **occultamento e distruzione delle scritture contabili**, si è recentemente espressa la **Corte di cassazione, sezione 3^a penale, con la sentenza n. 48269 del 23.10.2018**.

Nel corso del **giudizio di legittimità**, i supremi giudici sono stati chiamati a vagliare la **responsabilità penale** di un soggetto **titolare di una ditta individuale**, imputato per i reati di cui all'[articolo 5](#) (“*omessa dichiarazione*”) e [articolo 10](#) (rubricato “*occultamento o distruzione di documenti contabili*”) **D.Lgs. 74/2000** che, **sebbene interpellato dall’Ufficio**, non si presentava presso gli uffici dell’Agenzia delle Entrate a fornire i dovuti chiarimenti **né forniva le scritture contabili obbligatorie** che, a parere dell’accusa, erano state “*evidentemente occultate al fine di*

celare le sue illecite condotte fiscali”.

Dal canto suo, il contribuente sosteneva sia la **mancanza dell'elemento soggettivo** (assenza del dolo specifico di evasione), che dell'**elemento oggettivo** del reato.

Infatti, a parere della difesa, i documenti rilevanti ai fini fiscali **devono essere conservati per i 4 anni successivi alla presentazione della dichiarazione dei redditi e dell'Iva di riferimento** (ai sensi degli [articolo 43 D.P.R. 600/1973](#) e [57 D.P.R. 633/1972](#)) con la conseguenza che i verbalizzanti, nell'ambito del controllo esperito per l'annualità 2013, **non avrebbero potuto richiedere i documenti fiscali riferiti alle annualità 2006-2007**, non più oggetto dell'**attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Di contro, a parere della Suprema Corte, sulla base della **normativa tributaria e civilistica in precedenza richiamata**, ai fini del reato di **occultamento delle scritture contabili** previsto dall'[articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#), le scritture contabili **devono essere conservate per dieci anni**.

Di conseguenza:

- **non risulta pertinente** il richiamo difensivo circa la **presunta illegittimità dell'accertamento fiscale**, in quanto avvenuto oltre il termine di decadenza previsto dalla normativa fiscale, dovendosi invece rimarcare **l'autonomia tra procedimento penale e procedimento tributario**;
- **deve escludersi** che l'imputato, all'epoca dell'accertamento, fosse **esonerato dal “dovere di esibire” le scritture contabili obbligatorie agli organi accertatori**.

Sul punto gli ermellini hanno premesso che, ai fini dell'**individuazione dell'oggetto materiale della condotta di occultamento o distruzione delle scritture contabili**, la giurisprudenza di legittimità fa implicito riferimento alle scritture contabili e a quei documenti che **devono essere obbligatoriamente conservati**.

Tuttavia, ai fini dell'**individuazione del periodo di conservazione dei predetti documenti** che il contribuente **deve obbligatoriamente istituire e conservare**, i giudici hanno richiamato sia l'[articolo 22 D.P.R. 600/1973](#) che l'[articolo 2220 cod. civ.](#): normativa, quest'ultima, che fissa in **dieci anni il termine di conservazione delle scritture contabili**, periodo entro il quale devono essere conservate anche **le fatture, le lettere e i telegrammi ricevuti e le copie di tali documenti spediti**.

Nel novero delle **“scritture contabili obbligatorie”** rientrano **“il libro giornale e il libro degli inventari”**, oltre che **“le altre scritture che siano richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa”**.

In definitiva, al momento del **controllo effettuato nell'esercizio 2013**, da cui è **scaturito il procedimento penale**, il contribuente **era ancora tenuto a conservare le scritture contabili**

relative agli anni di imposta 2006 e 2007 oggetto di accertamento, “*dovendosi ritenere, stante anche l'assenza di allegazioni di segno contrario, volte a smentire la premessa fattuale dell'assunto accusatorio, che nel caso di specie si sia in presenza non di un'omessa tenuta delle scritture contabili (di per sé non penalmente rilevante), ma di un vero e proprio occultamento delle stesse, del resto funzionale alla "esigenza" dell'imputato di nascondere le sue condotte elusive degli obblighi fiscali*”.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO CODICE DELLA CRISI DI IMPRESA E DELL'INSOLVENZA: ANALISI GENERALI E PROFILI OPERATIVI PER LE IMPRESE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)