

Edizione di sabato 12 Ottobre 2019

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rol contabile residuo utilizzabile con limitazioni

di Alessandro Bonuzzi

IVA

Opzione Iva in caso di subentro nel contratto di locazione

di Sandro Cerato

AGEVOLAZIONI

Le agevolazioni per i grandi progetti di R&S – II° parte

di Debora Reverberi

REDDITO IMPRESA E IRAP

Note spese e documenti giustificativi: sì alla dematerializzazione

di Raffaele Pellino

PENALE TRIBUTARIO

L'occultamento delle scritture contabili non prevede soglie penali

di Marco Bargagli

REDDITO IMPRESA E IRAP

Rol contabile residuo utilizzabile con limitazioni

di Alessandro Bonuzzi

L'[articolo 96 Tuir](#), recante le regole di deducibilità degli **interessi passivi** dal reddito d'impresa per le **società di capitali**, ha subito **rilevanti modifiche** ad opera dell'[articolo 1 D.Lgs. 142/2018](#) che ha **recepito** l'articolo 4 della Direttiva Atad.

Le nuove regole sono **applicabili** dal periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2019**, quindi, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **dal 1° gennaio 2019**.

Le **novità** sono tutt'altro che marginali e riguardano:

- la possibilità di **riporto in avanti, senza limiti di tempo**, dell'**eccedenza** degli **interessi attivi** e proventi assimilati non utilizzata nei periodi d'imposta precedenti a scomputo degli interessi passivi;
- il **riporto limitato a 5 periodi d'imposta** dell'eccedenza di **Rol**;
- il **calcolo** del Rol, con riferimento al quale occorre tener conto dei **valori fiscali**;
- l'**utilizzo prioritario** del Rol del **periodo d'imposta di riferimento** e, solo successivamente, del Rol riportato, a partire da quello prodotto nel periodo d'imposta **meno recente** (applicando il criterio Fifo);
- l'**ampliamento** dell'**ambito oggettivo** del campo applicativo della norma, atteso che sono ivi compresi gli interessi passivi derivanti da **qualsiasi forma di debito**, dunque, anche gli oneri finanziari relativi a **debiti di natura commerciale**, laddove la **componente di finanziamento sia significativa**.

In sostanza, il **meccanismo di deducibilità** degli interessi passivi prevede i seguenti **step**:

1. interessi passivi – interessi attivi di periodo + **interessi attivi riportati** e
2. se da tale operazione risulta un **importo > 0**, l'**eccedenza** di interessi passivi è deducibile in misura = al **30%*Rol + 30%*Rol riportato**.

Il passaggio alle nuove regole è attutito da alcune **previsioni transitorie** in base alle quali:

- gli **interessi passivi non ancora dedotti nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018** possono continuare a essere **riportati** e dedotti negli esercizi successivi;
- nel passaggio dal Rol fiscale al Rol contabile, **occorre evitare di considerare due volte lo stesso componente di reddito**. Così, ad esempio, se nel 2018 hanno concorso alla determinazione del Rol anche **compensi amministratori non pagati**, questi non devono essere computati nel calcolo del Rol del 2019 sebbene corrisposti, quindi **deducibili**, in

tale annualità;

- sempre nel passaggio dal Rol fiscale al Rol contabile, si deve tener conto, nel Rol 2019, di **componenti con rilevanza solo contabile** che rappresentano una **rettifica di segno opposto di componenti di conto economico che hanno assunto rilevanza** nel Rol 2018 o nel Rol degli anni precedenti. Sicché, ad esempio, va computata nel Rol 2019 la sopravvenienza attiva non imponibile derivante dallo storno di un fondo rischi contabilizzato negli esercizi precedenti, ancorché mai dedotto;
- il **Rol contabile residuo** dell'esercizio in corso al 31 dicembre **2018** può essere oggetto di **riporto**.

Relativamente a quest'ultimo punto vanno evidenziati **due aspetti**.

Il primo, **positivo**, riguarda l'**assenza** di un **limite temporale** di **riportabilità**; quindi, il Rol contabile residuo può essere riportato anche **oltre il quinquennio**.

Il secondo aspetto, invece, ha natura **limitativa**, poiché il Rol contabile residuo può essere utilizzato solo per portare in deduzione interessi passivi relativi a **prestiti o altri rapporti bancari** (scoperti di conto corrente, fidi, anticipo fatture, eccetera) **stipulati prima del 17 giugno 2016**, nella **misura** maturata in base alle **condizioni già definite a tale data**. Pertanto, non è possibile tener conto degli interessi passivi conseguenti a **variazioni o rinnovi contrattuali** intervenuti successivamente al 17 giugno 2016.

Seminario di specializzazione

L'OBBLIGO DEL CONTROLLO DI GESTIONE INTRODOTTO DAL NUOVO CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Opzione Iva in caso di subentro nel contratto di locazione

di Sandro Cerato

Il **subentro nel contratto di locazione** legittima il nuovo locatore ad esercitare l'opzione per l'Iva in presenza di un contratto originariamente esente da Iva.

Come noto, l'[articolo 10, n. 8\), D.P.R. 633/1972](#), stabilisce che sono **esenti da Iva** i contratti di locazione di immobili (abitativi e strumentali) posti in essere dalle imprese, ferma restando la possibilità di **esercitare l'opzione per l'Iva** nei seguenti casi:

- la **locazione riguarda un immobile abitativo** (classificato nelle **categorie catastali da A/1 ad A/9**) locato da parte dell'impresa che lo ha costruito o ristrutturato;
- la **locazione ha ad oggetto un alloggio sociale** (con le caratteristiche indicate nel **M. 20.04.2008**), a prescindere dalla **qualifica del soggetto locatore** (anche se tale soggetto non è l'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile);
- la **locazione ha ad oggetto un immobile strumentale** (classificato nelle **categorie catastali A/10, B, C, D ed E**) a prescindere dalla qualifica del locatore (impresa costruttrice/ristrutturatrice o altra impresa).

L'opzione deve essere esercitata nel **contratto** (inserendo una formula del tipo "*il locatore esercita l'opzione per l'imponibilità Iva ai sensi dell'[articolo 10, n. 8, del D.P.R. 633/1972](#)*") ed è **vincolante** per tutta la durata del contratto.

Pertanto, una volta esercitata **l'opzione per l'Iva**, il locatore non può in alcun modo mutare il regime Iva dei canoni per tutto il periodo di durata della locazione.

Ci sono tuttavia delle eccezioni a tale regole, ed in particolare si richiama il [provvedimento direttoriale del 29 luglio 2013](#), con cui è stato approvato un modello per la comunicazione dell'opzione per **l'imponibilità in relazione a contratti già registrati senza opzione**.

Si tratta, in primo luogo dei **contratti in corso al 26 giugno 2012** (data di entrata in vigore delle modifiche normative che hanno allargato l'ambito di applicazione dell'opzione per l'Iva nelle locazioni), nonché di quelli per i quali, prima della scadenza del contratto di locazione, si verifichi il **subentro di un terzo, in qualità di locatore**.

Si tratta, ad esempio, dell'ipotesi in cui l'immobile locato sia **ceduto a terzi** ed il nuovo proprietario subentri nel relativo contratto stipulato dal precedente proprietario **senza opzione per l'Iva** (e quindi **esente Iva**).

In tal caso, il nuovo acquirente potrà optare per **l'imponibilità Iva per la residua durata del contratto**, utilizzando l'apposito modello allegato al citato provvedimento dell'Agenzia delle entrate (da inviare telematicamente).

Sul punto, è opportuno fornire due precisazioni:

- in primo luogo il **modello deve essere utilizzato solo per l'esercizio dell'opzione per l'Iva**, e non anche per il contrario (non è quindi possibile passare da un contratto imponibile ad Iva ad uno esente). Come si vede dal modello, infatti, è prevista solo **l'opzione per l'imponibilità** (ed il modello si chiama proprio così);
- in secondo luogo **l'ambito applicativo è limitato, nella sostanza, alle locazioni di fabbricati strumentali**, poiché per quelle che hanno ad oggetto fabbricati abitativi l'opzione può essere esercitata solamente qualora il locatore sia l'impresa che ha costruito o ristrutturato l'immobile.

Dal punto di vista della convenienza, tale “**cambio**” di regime potrebbe essere particolarmente utile per le imprese che intendono evitare le penalizzazioni delle operazioni esenti (tipicamente le immobiliari di gestione), tra cui il **pro-rata di detraibilità** di cui all'[articolo 19-bis D.P.R. 633/1972](#), nonché la **rettifica della detrazione** di cui al successivo [articolo 19-bis2 D.P.R. 633/1972](#).

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Le agevolazioni per i grandi progetti di R&S – II° parte

di Debora Reverberi

Nel novero degli incentivi finalizzati a stimolare gli investimenti in R&S delle imprese italiane rientrano le **agevolazioni per grandi progetti di R&S**.

In un [precedente contributo](#) è stato esaminato **il bando per grandi progetti di R&S nelle aree tecnologiche “Fabbrica intelligente”, “Agrifood”, “Scienze della vita” e “Calcolo ad alte prestazioni”**, coerenti con la Strategia nazionale di specializzazione intelligente, a cui sono destinate risorse per 190 milioni di euro: dal 08.01.2019 è già possibile pre-compilarne le domande e **dal 12.11.2019 è prevista l'apertura dello sportello**.

L'altro bando che premia i grandi progetti di R&S è relativo ai due interventi del Fondo per la crescita sostenibile, di cui all'[articolo 23 D.L. 83/2012](#), nei seguenti settori:

- **Agenda digitale;**
- **Industria sostenibile;**

a cui sono assegnate risorse pari a 329 milioni di euro, con una **riserva pari al 20% dei fondi** in favore dei progetti riguardanti tematiche rilevanti per **l'economia circolare**.

Per economia circolare si intende un modello economico in cui il valore dei prodotti, dei materiali e delle risorse è mantenuto quanto più a lungo possibile e la produzione di rifiuti è ridotta al minimo.

La misura è finanziata dalle **risorse del Fondo Rotativo per il sostegno alle imprese e gli investimenti di Cassa depositi e prestiti** e del **Fondo per la crescita sostenibile del Mise**: in seguito al successo riscontrato nel mondo imprenditoriale dalle agevolazioni suddette, sono state infatti [rifinanziate le risorse con D.M. 02.08.2019](#).

Di seguito si riepilogano i tratti essenziali dell'agevolazione:

Ambito applicativo soggettivo	Imprese di qualsiasi dimensione, non sottoposte a procedure concorsuali, che esercitano le attività di cui all'articolo 2195, n. 1, 3 e 5, cod. civ.:
	<ul style="list-style-type: none">• attività industriali;• attività agroindustriali;• attività artigiane;• attività di servizi all'industria.

Centri di ricerca con personalità giuridica.

Le start-up innovative ai sensi dell'[articolo 25, comma 2, D.L. 179/2012](#).

Il progetto può essere presentato in forma congiunta, fino a un numero **massimo di cinque co-proponenti**.

Ambito applicativo oggettivo Progetti di **ricerca industriale e sviluppo sperimentale**, che prevedano attività strettamente connesse tra di loro in relazione all'obiettivo del progetto, **nell'ambito delle tematiche previste per gli interventi agevolativi "Agenda digitale" o "Industria sostenibile"** dai [D.M. 15.10.2014](#), finalizzate all'adozione di modelli di economia circolare ovvero alla riconversione produttiva delle attività economiche in tale ambito attraverso la realizzazione di nuovi prodotti, processi o servizi o al notevole miglioramento di prodotti, processi o servizi esistenti, tramite lo **sviluppo delle tecnologie abilitanti fondamentali Key Enabling Technologies (KETs)**.

Agenda digitale Progetti di R&S coerenti con le finalità dell'Agenda digitale italiana, con l'obiettivo di sfruttare al meglio il potenziale delle **ICT** per favorire l'innovazione, il risparmio, la crescita economica, la crescita occupazionale e la competitività, ottenendo vantaggi socio-economici sostenibili grazie a un mercato digitale unico basato su Internet veloce e superveloce e su applicazioni interoperabili ed in grado di **esercitare un significativo impatto sullo sviluppo del sistema produttivo e dell'economia del Paese, avvalendosi dell'impiego di specifiche tecnologie abilitanti fondamentali**, così come definite nell'ambito del Programma *Horizon 2020*.

Industria sostenibile Progetti di R&S che perseguono un obiettivo di crescita sostenibile, per promuovere un'economia efficiente sotto il profilo delle risorse, più verde e più competitiva, contenuti nel numero ma altamente **efficaci** nel contribuire concretamente e celermente ad elevare la prestazione del Paese sul piano dell'innovazione e dell'avanzamento tecnologico, in grado di esercitare un significativo impatto sullo sviluppo del sistema produttivo e dell'economia del Paese, avvalendosi dell'impiego di specifiche **tecnologie abilitanti fondamentali** e che si sviluppano nell'ambito di specifiche tematiche rilevanti, caratterizzate da maggiore contenuto tecnologico, più rapido impatto sulla competitività e più immediate applicazioni industriali.

Riserva economia circolare Progetti di R&S che contribuiscono all'introduzione di modelli innovativi di economia circolare, che possano interessare le diverse fasi della catena del valore, secondo le indicazioni di dettaglio relative alle tematiche di interesse dell'allegato 3 al **Decreto Direttoriale 02.10.2019**:

- approvvigionamento delle risorse,
- progettazione dei prodotti,
- processi di produzione,
- consumo,
- gestione dei rifiuti e degli scarti.

**Costi
ammissibili**

Master di specializzazione

GLI STRUMENTI PER LA GESTIONE DEL TRANSFER PRICING

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Note spese e documenti giustificativi: sì alla dematerializzazione

di Raffaele Pellino

Uno degli aspetti più interessanti legati all'obbligo di fatturazione elettronica, che ha visto protagonisti – da quest'anno – professionisti ed imprese, è sicuramente la disciplina della conservazione a norma. Nell'attesa che la digitalizzazione coinvolga – oltre alla documentazione fiscale – anche gli altri processi gestionali e contabili delle imprese (ad esempio: contabili bancarie o estratti conto bancari), la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha formulato le “prime” indicazioni in materia di dematerializzazione dei documenti di trasferta.

L'input fornito dal Fisco, l'[interpello n. 388 dello scorso 20 settembre](#), trae origine, infatti, dalle istanze formulate da una società che – avvalendosi di un elevato numero di “trasfertisti” – **chiede se è possibile procedere alla dematerializzazione e conservazione sostitutiva delle note spese e dei relativi giustificativi** (ricevute di taxi, titoli di viaggio su mezzi di trasporto pubblico, copie cartacee di fatture ricevute da soggetti extra-UE ecc.) attraverso uno specifico sistema informatico.

Sul punto, l'Amministrazione finanziaria ha sottolineato, in primo luogo, che qualunque documento “analogico” a rilevanza fiscale per poter essere “dematerializzato” e successivamente “distrutto” deve possedere le caratteristiche di **“immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità”** ([articolo 2 del D.M. 17/06/2014](#) nonché [articolo 3 dei D.P.C.M. 13/11/2014](#) e [3/12/2013](#)).

Ulteriore precisazione ha riguardato, nello specifico, **il processo di conservazione elettronica delle note spese dei trasfertisti e dei relativi giustificativi**: tale processo si perfeziona **senza che un pubblico ufficiale attesti la conformità all'originale delle copie** informatiche e delle copie “per immagine” su supporto informatico, a condizione che detti documenti siano tutti **originali “non unici”**.

Si ricorda, infatti, che assumono la natura di **originali “non unici”** quei documenti per i quali è **“...possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi”**.

Nello stesso senso, la [risoluzione 161/E/2007](#) precisa che la nota spese “*..può rientrare nel novero dei documenti analogici originali non unici, qualora sia possibile ricostruirne il contenuto attraverso la combinazione dei...documenti giustificativi e dei dati risultanti dalla contabilità.*”

Se, invece, il **giustificativo** allegato alla nota spese non consente di risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in

possesso di terzi, lo stesso ha natura di **documento originale “unico”** (come ad esempio, cambiali o assegni), la cui conservazione sostitutiva necessita dell'intervento di un “pubblico ufficiale”.

Per quanto attiene, poi, la **“conformità”** del processo di conservazione è necessario il rispetto delle disposizioni di cui all'[articolo 3 del D.M. 17/06/2014](#) (ad esempio, rispetto del **codice civile**, del **C.A.D.** e delle relative **regole tecniche**, previsione di funzioni di ricerca ed estrazione delle informazioni dagli archivi informatici, apposizione di un riferimento temporale sul pacchetto di archiviazione).

Pertanto, nel presupposto che siano rispettati detti requisiti, **è possibile procedere alla dematerializzazione delle note spese e dei relativi giustificativi, siano essi intestati al trasfertista o anonimi (come ad esempio i titoli di viaggio) e, successivamente, distruggere gli originali analogici.**

Si tratta, ad avviso dello scrivente, di una eventualità di cui tener conto, specie per le aziende che fanno spesso ricorso alle note spese per le trasferte/missioni dei loro dipendenti e professionisti. Con la **dematerializzazione** e la **distruzione degli originali analogici**, si innesca, poi, un processo virtuoso con effetti non trascurabili in termini di riduzione dell'utilizzo della carta. Così, anche se, ad oggi, restano diversi i documenti che continuano ad essere prodotti in formato cartaceo, si ritiene vada accolta con particolare favore la direzione intrapresa dall'Amministrazione finanziaria.

Un ulteriore aspetto evidenziato nell'interpello ha riguardato i requisiti cui è subordinata **la deducibilità dei costi** (inerenza, competenza e congruità), secondo le previsioni del Tuir.

L'Agenzia ricorda, in particolare, che **i giustificativi di spesa** (parte integrante delle note cui si riferiscono) **sono strumenti necessari al controllo non solo della certezza della spesa ma anche dell'inerenza della stessa attività d'impresa.**

Sul punto, viene richiamata la posizione della giurisprudenza di legittimità, secondo cui **“.. la semplice produzione di documenti di spesa (nella specie, “note spese” liquidate da una società ai propri dipendenti) non prova, di per sé, la sussistenza del requisito della inerenza ... A tal riguardo, infatti, perché un costo possa essere incluso tra le componenti negative del reddito, non solo è necessario che ne sia certa l'esistenza, ma occorre altresì che ne sia comprovata l'inerenza, vale a dire che si tratti di spesa che si riferisce ad attività da cui derivano ricavi o proventi che concorrono a formare il reddito di impresa. Per provare tale ultimo requisito, non è sufficiente, poi, che la spesa sia stata dall'imprenditore riconosciuta e contabilizzata, atteso che una spesa può essere correttamente inserita nella contabilità aziendale solo se esiste una documentazione di supporto, dalla quale possa ricavarsi, oltre che l'importo, la ragione della stessa”** ([Cassazione, n. 6650/2006](#)).

Viene, così, ribadito che la **deducibilità della spesa** presuppone non solo l'**esistenza** della stessa ma anche la sua **inerenza** con l'attività dell'impresa.

Seminario di specializzazione

LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

L'occultamento delle scritture contabili non prevede soglie penali

di Marco Bargagli

Nel **corso di una verifica fiscale, appena eseguito l'accesso all'interno dei locali ove viene esercitata l'attività**, gli ispettori del Fisco possono formalmente **richiedere al contribuente l'esibizione della documentazione obbligatoria** conservata nei **locali commerciali o professionali** ove viene eseguito l'intervento ispettivo.

Successivamente saranno avviate **le operazioni di ricerca, indipendentemente dal fatto che il contribuente abbia o meno aderito all'invito di esibizione della documentazione**. Il potere di ricerca, infatti, al pari di quello di accesso, ha **natura autoritativa** e può essere esercitato anche **contro la volontà del contribuente** e nonostante il soggetto ispezionato **assicuri l'esibizione di tutta la documentazione richiesta** (cfr. **Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018** del **Comando Generale della Guardia di Finanza** volume II – parte III – capitolo 3 “Avvio, esecuzione e conclusione della verifica”, pag. 64 e ss.).

In merito, si ricorda che l'[articolo 52, comma 5, D.P.R. 633/1972](#) prevede che i **libri, i registri, le scritture ed i documenti** di cui viene **rifiutata l'esibizione**, non possono essere **presi in considerazione a favore del contribuente** ai fini dell'accertamento in sede **amministrativa e contenziosa**.

Sul punto, giova precisare che:

- per **rifiuto di esibizione** si intendono anche la **dichiarazione di non possedere** i libri, i registri, i documenti e le scritture nonché la **sottrazione di essi** all'ispezione nel corso del **controllo fiscale**;
- **rifiutare l'esibizione** o comunque **impedire l'ispezione** delle **scritture contabili** e dei **documenti** la cui **tenuta e conservazione sono obbligatorie** o dei quali **risulta l'esistenza**, determina anche **l'applicabilità delle sanzioni** previste dall'[articolo 9 D.Lgs. 471/1997](#) (rubricato **violazioni degli obblighi relativi alla contabilità**).

Con riferimento al **set documentale da istituire e conservare agli atti** ai fini fiscali, 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 **registri Iva** (es. vendite, acquisti, corrispettivi);
- le **scritture ausiliarie di magazzino** (ex [articolo 1, comma 1, del D.P.R. n. 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 tipologie di attività poste in essere** (es. **registro dichiarazioni di intento** emesse e/o ricevute, registri sezionali Iva etc.).

Ciò posto, se il contribuente ispezionato **non esibisce e/o occulta la documentazione richiesta** nel corso della verifica, si rendono applicabili **specifiche sanzioni penali – tributarie**.

In particolare:

- ai **fini fiscali** operano **le sanzioni amministrative** previste dall'[articolo 9, comma 1, del D.Lgs. 471/1997](#) (rubricato “**violazioni degli obblighi relativi alla contabilità**”) nonché la possibilità, per l’Amministrazione finanziaria, di procedere alla **ricostruzione del reddito su base induttiva**, a prescindere dalle **risultanze delle scritture contabili** (ex [articolo 39, comma 2, lett. d, D.P.R. 600/1973](#));
- 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 delitto in rassegna **può essere commesso da qualsiasi soggetto**, rientrando nel novero dei c.d. **“reati comuni”** (es. l’amministratore delegato che **occulta la contabilità**, ossia il dipendente che volontariamente **distrugge le scritture contabili dell’azienda**).

Sullo specifico tema la **suprema Corte di cassazione**, sezione 3^a Penale, con la **sentenza n. 39322 del 25.09.2019** ha confermato che il reato di **occultamento e distruzione di fatture o scritture contabili** può realizzarsi anche **con riferimento ad un solo documento sottratto all’ispezione**.

Gli ermellini hanno rilevato che la norma penale in rassegna:

- **non prevede soglie di punibilità**, atteso che il legislatore ha **individuato il bene giuridico tutelato nell’interesse statale alla trasparenza fiscale del contribuente**;
- **sanziona l’obbligo di non sottrarre all’accertamento le scritture ed i documenti obbligatori**, in tal modo **anticipando la soglia di rilevanza penale alle condotte prodromiche** all’evasione di imposta.

I giudici di piazza Cavour forniscono un ulteriore spunto di riflessione, con particolare riguardo all'individuazione, presso soggetti terzi, delle fatture occultate. Sul punto, poiché la fattura deve essere emessa in duplice esemplare, il rinvenimento della stessa presso il terzo destinatario dell'atto può far desumere che il mancato rinvenimento dell'altra copia presso l'emittente sia conseguenza della sua distruzione o del suo occultamento.

In definitiva, l'impossibilità di ricostruire il reddito o 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 – come è avvenuto nel caso di specie – procedere all'acquisizione presso terzi della documentazione mancante.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)