

## PENALE TRIBUTARIO

### ***Le sanzioni penali-tributarie in caso di occultamento delle scritture contabili***

di Marco Bargagli

Nell'ambito delle **attività ispettive**, riveste **fondamentale importanza** l'acquisizione dei documenti la cui **conservazione e tenuta è obbligatoria** sulla base delle **disposizioni di riferimento**.

Anzitutto giova ricordare che, ai sensi [dell'articolo 14 D.P.R. 600/1973](#), le **società e gli imprenditori commerciali** devono **istituire e conservare le seguenti scritture e documenti**:

- **libro giornale e libro degli inventari;**
- **registri Iva** (es. vendite, acquisti, corrispettivi);
- **scritture ausiliarie di magazzino** (*ex articolo 1, comma 1, D.P.R. 695/1996*);
- **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.).

L'acquisizione agli atti della verifica fiscale della **pertinente documentazione amministrativo contabile** è strumentale a **verificare l'osservanza degli obblighi tributari previsti dalla Legge** e, simmetricamente, **ricostruire il reddito e il volume d'affari del soggetto economico ispezionato**.

In merito corre l'obbligo di evidenziare che, ai sensi [dell'articolo 52, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), rubricato **“Accessi, ispezioni e verifiche”**, l'acquisizione documentale può riguardare tutti i **libri, registri, documenti e scritture** che si trovano nei **locali aziendali**, compresi quelli la cui **tenuta e conservazione non sono obbligatorie** che tuttavia si trovano **all'interno dei locali** in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque **accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali**.

La prassi operativa (*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 2 “*Poteri esercitabili*”, pag. 22 e ss.), ha precisato che, **all'atto dell'accesso**, è necessario che i verificatori:

- **avanzino al contribuente o a chi lo rappresenta esplicita richiesta, da formalizzare**

**adeguatamente nel processo verbale compilato, di esibizione dei documenti contabili obbligatoriamente detenuti ed eventualmente, in relazione a specifiche esigenze ispettive, di particolari documenti extracontabili, rappresentando formalmente le conseguenze derivanti dal rifiuto di esibizione, dalla falsa dichiarazione di non possesso, dall'occultamento o comunque dalla sottrazione all'ispezione;**

- **diano precisa e dettagliata contezza, nell'ambito del processo verbale di verifica, del rifiuto, della dichiarazione di non possedere quanto richiesto, dell'occultamento o della sottrazione, ponendo particolare attenzione e scrupolo a che detti comportamenti siano chiaramente riferibili a singoli documenti o scritture e provengano da un soggetto legittimato, da identificarsi tendenzialmente nel contribuente sottoposto a controllo o nel suo rappresentante.**

**Ai fini fiscali, chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalla normativa di riferimento in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni tributarie, è punito con la sanzione amministrativa da euro 1.000 a euro 8.000 (ex [articolo 9, comma 1, D.lgs. 471/1997](#)).**

Di contro, ai fini penali tributari, l'[articolo 10 D.lgs. 74/2000](#) sanziona con la **reclusione da tre a sette 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 al **delitto di cui trattasi**, la **suprema Corte di cassazione**, sezione 3<sup>a</sup> Penale, con la [sentenza n. 37348 del 09.09.2019](#), ha **espresso importanti principi di diritto** con particolare riferimento agli **elementi costitutivi del reato in rassegna**.

In merito, la **difesa del contribuente** aveva rilevato **l'assenza dell'elemento soggettivo** richiesto dal richiamato [articolo 10 D.lgs. 74/2000](#), desumibile dall'**atteggiamento collaborativo** tenuto dalla **parte ricorrente**, la quale aveva **fattivamente collaborato con gli accertatori**.

In particolare, l'**omessa esibizione di una parte della documentazione richiesta** sarebbe stata accompagnata da un **“comportamento collaborativo e propositivo dell'imputata”** che, al fine di **contribuire ad una ricostruzione completa del volume di affari dell'azienda**, avrebbe **chiarito la questione della sede legale della società**, spiegando come di fatto **i tre punti vendita costituissero le sedi operative della stessa**.

Tuttavia, **respingendo la tesi difensiva**, gli Ermellini hanno rilevato che **la documentazione esibita** non è tale da **esaurire il compendio delle scritture contabili che la stessa era tenuta a custodire** e che, invece, ha **“consapevolmente nella sua integralità tenuto celata ai verificatori”**.

La circostanza che gli ispettori del Fisco **siano riusciti comunque a ricostruire la situazione reddituale dell'imputata** è un **fattore irrilevante ai fini della realizzazione del reato**.

In buona sostanza, il **delitto in rassegna** è da considerarsi **integrato in tutti i suoi elementi**, anche nella particolare ipotesi in cui sia **stato possibile egualmente ricostruire le operazioni compiute dal contribuente**, posto che il legislatore ha **inteso sanzionare anche il solo comportamento** che abbia reso, **sebbene non impossibile**, anche soltanto più difficoltosa l'attività di verifica fiscale, a causa dell'avvenuta **distruzione ovvero occultamento delle scritture contabili obbligatorie** (conformemente, cfr. **Corte di cassazione, Sezione III penale, sentenza n. 20748 del 19.05.2016**).

Seminario di mezza giornata

## LA NUOVA DISCIPLINA DEI REATI TRIBUTARI, LA FRODE FISCALE, IL RICICLAGGIO/AUTORICICLAGGIO E LA RESPONSABILITÀ 231/2001

[Scopri le sedi in programmazione >](#)