

PENALE TRIBUTARIO

L'omessa istituzione delle scritture contabili non integra il reato

di Marco Bargagli



Tra i **poteri riservati al Fisco nel corso di una verifica fiscale** rientrano quelli di **acquisizione della contabilità del soggetto passivo**, tenuto conto che la disponibilità di un idoneo set documentale consente agli organi dell'Amministrazione finanziaria di **ricostruire la reale capacità contributiva del contribuente ispezionato**.

Per espressa disposizione normativa ([articolo 52 D.P.R. 633/1972](#)):

- gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria, **muniti di ordine di accesso o foglio di servizio**, possono accedere **all'interno dei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali**, nonché in quelli utilizzati dagli **enti non commerciali** e da quelli che godono dei benefici previsti dalla Legge (D.Lgs. 460/1997), per **procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche** e ad ogni altra **rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni**;
- 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**;
- per **rifiuto di esibizione** si intendono anche la **dichiarazione di non possedere** i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi all'ispezione.

Ciò detto, giova ricordare che l'[articolo 14 D.P.R. 600/1973](#) prevede l'istituzione delle scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati.

A titolo esemplificativo, al momento dell'accesso saranno richiesti i libri, registri scritture e documenti la cui **tenuta e conservazione è obbligatoria in base alle disposizioni normative**, come di seguito indicato:

- **libro giornale** e il **libro degli inventari**;

- **registri Iva** delle vendite e degli acquisti;
- **scritture ausiliarie di magazzino**;
- registro dei **cessi ammortizzabili**;
- **bilancio d'esercizio** e relativi allegati;
- **dichiarazione dei redditi**.

Qualora il contribuente non esibisca ai verificatori le **prescritte scritture contabili obbligatorie**, in quanto distrutte o occultate, si rendono applicabili specifiche **sanzioni penali tributarie** ([ex articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#)).

La norma incriminatrice, rubricata "**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**.

A questo punto, occorre domandarci se la **semplice "omessa istituzione della contabilità"** possa **integrare il reato in rassegna**, valutando attentamente il **dolo specifico** richiesto dalla norma.

Infatti, come noto, la **condotta delittuosa** posta in essere ha il precipuo scopo **di ostacolare l'accertamento tributario**.

Sullo specifico tema la **suprema Corte di cassazione**, sezione 3^a Penale, con la **sentenza n. 39350/2021** datata **08.09.2021** ha tracciato gli elementi distintivi del reato *de quo*.

Nel corso del giudizio di merito, con **particolare riferimento all'elemento soggettivo**, il giudice - soprattutto in ordine alla **mancata presentazione delle dichiarazioni annuali** - ha affermato come fosse "*del tutto evidente che l'occultamento delle fatture e degli altri documenti contabili aveva come unico scopo quello di ostacolare la ricostruzione degli elementi positivi di reddito da sottoporre a tassazione*".

Anche la giurisprudenza di legittimità in tema di reati tributari ha affermato che **l'accertamento del dolo specifico** richiesto per la sussistenza del delitto di cui all'[articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#) presuppone la **prova della produzione di reddito e del volume di affari** che può desumersi, anche in base a norme di comune esperienza, dal fatto che il soggetto agente sia **titolare di un'attività commerciale**.

Coerentemente con il dettato normativo, la **condotta punibile** consiste nella **distruzione o nell'occultamento totale o parziale delle scritture contabili**.

Sul punto, gli Ermellini hanno precisato che:

- la **distruzione configura un reato istantaneo** che si realizza al momento

dell'eliminazione della documentazione, la quale può consistere nella eliminazione del supporto cartaceo, ovvero mediante **cancellature o abrasioni**;

- **l'occultamento** consiste invece nella **temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione** da parte degli organi verificatori e si realizza mediante il **nascondimento materiale del documento**.

Quindi, nell'occultamento viene a realizzarsi il comportamento di colui che **nasconde materialmente**, 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 degli affari**.

In definitiva **l'occultamento, a differenza della distruzione**, dà luogo ad un **reato permanente** perché l'obbligo di esibizione perdura finché è consentito il controllo fiscale, con la conseguenza che la condotta antigiuridica si **protrae nel tempo a discrezione del reo** il quale, a **differenza della distruzione**, ha il potere di far **cessare l'occultamento esibendo i documenti**.

La suprema Corte di cassazione, con un **orientamento più risalente** nel tempo, aveva dapprima affermato che la condotta idonea ad integrare il reato previsto dall'[articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#) non **sarebbe solamente quella volta alla evasione delle imposte dirette o sul valore aggiunto** consistente nell'occultare o distruggere le scritture contabili ma anche la condotta di chi, con il medesimo fine, si limiti ad **omettere la tenuta della documentazione contabile**.

In tale ipotesi, infatti, si realizza la semplice **difficoltà di ricostruzione del volume degli affari e dei redditi derivante dall'omessa istituzione delle scritture contabili**.

Più di recente gli Ermellini hanno espresso un altro orientamento, in base al quale la condotta del reato richiede un **comportamento attivo e commissivo di distruzione o occultamento dei documenti contabili**, la cui **istituzione e tenuta è obbligatoria per Legge**.

Tutto ciò premesso, nel caso esaminato dai giudici di piazza Cavour, la **prova della sussistenza del dolo di evasione** è stata desunta, in modo logico, dal fatto che **l'evidente finalità del meccanismo fraudolento di cui il contribuente era partecipe**, compreso l'occultamento o la distruzione delle scritture contabili e dei documenti fiscali, era quello di **impedire la ricostruzione degli effettivi redditi e del volume d'affari dell'impresa**, allo scopo di **occultare il complesso meccanismo strumentale all'evasione fiscale**, realizzando così il **dolo di evasione** richiesto per la configurabilità del reato.