

Per il reato di occultamento delle scritture contabili occorre provare che il documento fiscale è stato istituito

di Marco Bargagli

Convegno di aggiornamento

Accertamento e compliance nell'era dell'AI

Scopri di più

Nel corso di **accessi, ispezioni e verifiche**, con i poteri previsti dalla normativa sostanziale di riferimento, i funzionari dell'Amministrazione finanziaria normalmente **richiedono 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 ss.).

In merito, i **poteri del Fisco che consentono l'effettuazione dei controlli tributari**, sono contenuti nel **D.P.R. n. 600/1973** (accertamento delle imposte sui redditi) e nel **D.P.R. n. 633/1972**.

Più nello specifico, le prerogative spettanti **agli uffici dell'IVA** sono sanciti dagli [artt. 51 e 52, D.P.R. n. 633/1972](#).

Infatti, oltre ai poteri già riconosciuti agli uffici delle imposte sui redditi, che in linea di massima spettano anche ai fini IVA, **gli uffici dell'IVA**:

- possono procedere **all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche**, ai sensi dell'[art. 52, D.P.R. n. 633/1972](#);
- **controllano le dichiarazioni presentate e i versamenti eseguiti dai contribuenti**, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono all'accertamento e alla **riscossione delle imposte o maggiori imposte dovute**;

- **vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni e alla tenuta della contabilità** e degli altri obblighi stabiliti dal Decreto IVA;
- **provvedono all'irrogazione delle pene pecuniarie e delle sopratasse** e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le **violazioni sanzionate penalmente**.

Fatta questa doverosa premessa, qualora il contribuente ispezionato **non esibisca ovvero occulti la documentazione amministrativo-contabile richiesta** nel corso della verifica, si rendono applicabili **specifiche sanzioni**.

In particolare:

- **ai fini fiscali**, operano **le sanzioni amministrative** previste dall'[art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 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 [art. 39, comma 2, lett. d\), D.P.R. n. 600/1973](#));
- **ai fini penali-tributari**, [l'art. 10, D.Lgs. n. 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 3 a 7 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 commento **può essere commesso da qualsiasi soggetto**, rientrando nel novero dei c.d. **reati comuni** (ad esempio, l'amministratore delegato che **occulta la contabilità**, ossia il dipendente che volontariamente **distrugge le scritture contabili dell'azienda**).

Delineato l'ambito giuridico di riferimento, si riporta la giurisprudenza di legittimità emanata nel tempo in **tema dell'occultamento e della distruzione delle scritture contabili**.

- **Corte di Cassazione, Sez. III, [sentenza n. 21275/2025](#)**, ove gli Ermellini hanno confermato **l'ammissibilità della prova indiziaria dell'occultamento** (nel caso di documenti fiscali rinvenuti presso soggetti terzi) **purché la motivazione confermi, in modo adeguato, il nesso con l'attività economica esercitata dal contribuente**;
- **Corte di Cassazione, Sez. III, [sentenza n. 30357/2024](#)**, nella quale è stato affermato che **rileva ai fini dell'[art. 10, D.Lgs. n. 74/2000](#), il caso in cui la Guardia di Finanza abbia ricostruito autonomamente la contabilità**.

Infatti, la **ricostruzione ex post delle scritture contabili non esclude l'offensività della condotta**, purché siano provate **l'esistenza e l'obbligatorietà delle scritture originarie** e, simmetricamente, **l'idoneità dell'occultamento, che impedisce l'accertamento tributario**.

Più di recente, sempre sullo specifico tema la **Suprema Corte di Cassazione**, Sezione III penale, con la [sentenza n. 21275/2025](#), ha confermato che il delitto in rassegna richiede necessariamente **la prova relativa alla predisposizione della documentazione** di cui viene contestato **l'occultamento e la distruzione**.

In particolare, la Corte d'Appello di Torino ha evidenziato che, nel corso della verifica fiscale, il contribuente **non aveva esibito alcun documento o registro contabile** pur essendo, dai **controlli incrociati eseguiti dalla Guardia di Finanza** presso altri soggetti, **emersi elementi dimostrativi della volontaria mancata esibizione di fatture di importo rilevante**.

Da tali controlli, in particolare, era emersa la **conclusione di un contratto preliminare di compravendita relativo a un immobile a un prezzo rilevante**, in relazione al quale il ricorrente aveva percepito una somma **senza, tuttavia, emettere la relativa fattura**.

Infine, nel corso dei medesimi controlli era stata **rinvenuta, presso un soggetto terzo, una fattura emessa da parte di una società amministrata dal ricorrente, non rinvenuta nel corso della verifica compiuta presso l'impresa individuale del ricorrente** e, quindi, **ritenuta occultata**.

Sulla base di questi elementi, la Corte d'Appello ha quindi ritenuto **dimostrata la responsabilità** del soggetto in ordine alle **condotte illecite**, affermando che *«la volontaria omissione di fatture di rilevante importo dimostra una condotta dolosamente finalizzata all'evasione fiscale, come previsto dall'art. 10 del D.Lgs. n. 74/2000»*.