

# Reati omissivi da riscossione e da contabilità

di Gianfranco Antico - pubblicista

## Premessa

La revisione - e non la riforma - del diritto penale tributario operata attraverso il D.Lgs. 158/2015 del sistema di fondo vigente, per come originariamente scritto dal D.Lgs. 74/2000, ha indotto il Legislatore a intervenire sugli articoli [10-bis](#) e [10-ter](#), del citato D.Lgs. 74/2000, cioè sui reati di omesso versamento di ritenute e sull'omesso versamento di Iva<sup>1</sup>.

Risulta modificato, pure, l'occultamento o distruzione di documenti contabili, di cui all'[articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000, reato che - come vedremo - si presenta in maniera trasversale per i contribuenti.

## Omesso versamento di ritenute dovute o certificate

L'[articolo 7](#), D.Lgs. 158/2015 ha ampliato l'oggetto della tutela penale di cui all'articolo [10-bis](#), D.Lgs. 74/2000, riformulando la rubrica, e superando la precedente impostazione secondo cui costituiva reato soltanto la condotta del sostituto che non versava le ritenute "certificate".

<b>Omesso versamento di ritenute dovute o certificate: articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000</b>
1. È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta

La lettera o), dell'[articolo 39](#), comma 1, D.L. 124/2019, ha modificato l'articolo [10-bis](#), D.Lgs. 74/2000, relativo all'omesso versamento di ritenute dovute o certificate.

Senza innalzare la pena, stabilita nella reclusione da 6 mesi a 2 anni, il D.L. appena pubblicato ha abbassato la soglia di punibilità dell'omesso versamento dagli attuali 150.000 euro a 100.000 euro. A questo delitto non si applica la confisca allargata.

Per la configurabilità del reato di omesso versamento delle ritenute, non occorre che le omissioni risultino dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, essendo sufficiente che esse siano dovute in base alla dichiarazione.

---

<sup>1</sup> Cfr. G. Antico, M. Conigliaro, "La rilevanza penale degli omessi versamenti e il permanente rompicapo delle possibili esimenti", in *Il fisco*, n. 18/2018, pag. 1744.

Il reato in questione si configura come reato istantaneo, che si consuma con lo scadere del termine per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Il reato ha natura dolosa e pertanto per la sussistenza della fattispecie non basta la colpa (cioè la semplice dimenticanza) essendo necessario la coscienza e volontà (dolo generico) di non versare allo Stato le ritenute effettuate, unite al superamento delle soglie di punibilità previste.

#### **Circolare n. 1/2018, G.di F.**

Reato	Vanno prese in considerazione tutte le ritenute di cui il sostituto abbia omesso il versamento, a prescindere dalla tipologia di sostituiti e dalle categorie di reddito cui esse si riferiscano, restando escluse solo le ritenute previdenziali e assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni erogate ai lavoratori dipendenti
-------	--

Elementi quest'ultimi che integrano, in caso di mancato versamento per importi superiori a 10.000 euro, lo specifico reato di cui all'articolo 2, comma 1-*bis*, D.L. 463/1983, convertito dalla L. 638/1983, come modificato dal D.Lgs. 8/2016<sup>2</sup>.

#### **Giurisprudenza sui contributi**

<a href="#">Cassazione SS.UU. n. 10424/2018</a>	<i>"In tema di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei dipendenti, l'importo complessivo superiore a 10.000 euro annui, rilevante ai fini del raggiungimento della soglia di punibilità, va individuato con riferimento alle mensilità di scadenza dei versamenti contributivi (periodo 16 gennaio-16 dicembre, relativo alle retribuzioni corrisposte, rispettivamente, nel dicembre dell'anno precedente e nel novembre dell'anno in corso)"</i>
<a href="#">Cassazione n. 36278/2019</a>	<i>"Il reato sussiste anche quando il datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, abbia deciso di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti ed alla manutenzione dei mezzi destinati allo svolgimento dell'attività di impresa, e di pretermettere il versamento delle ritenute all'Inps (o all'Erario per i tributi), essendo suo onere quello di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da adempiere prima al proprio obbligo contributivo, anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare (vedi n. 43811/2017 e n. 38269/2007)". Tuttavia, "l'imputato può invocare la assoluta impossibilità di adempiere il debito di imposta, quale causa di esclusione della responsabilità penale, a condizione che provveda ad assolvere gli oneri di allegazione concernenti sia il profilo della non imputabilità a lui medesimo della crisi economica che ha investito l'azienda, sia l'aspetto della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità tramite il ricorso a misure idonee, da</i>

<sup>2</sup> La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 39413/2018, ha assolto l'imprenditore per particolare tenuità del fatto del reato di omesso versamento delle ritenute contributive, nell'ipotesi in cui l'evasione superi di poco 10.000 euro. Ricordiamo che le SS.UU., con la sentenza n.13681/2016, hanno affermato che la norma introdotta – articolo 131-*bis*, c.p. – è applicabile indistintamente a tutte le fattispecie di reato, ivi comprese quelle caratterizzate dalla presenza, tra gli elementi costitutivi del fatto tipico, di soglie di punibilità, e quindi anche ai reati tributari. *"L'articolo 131-bis, c.p. si applica ad ogni fattispecie criminosa, in presenza dei presupposti e nel rispetto dei limiti fissati dalla medesima norma"*. La previsione di precise soglie di rilevanza penale del fatto non esclude la possibilità di attribuire connotazioni di particolare tenuità ai reati fiscali.

*valutarsi in concreto (Cfr. n. 20266/2014). È necessaria la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a egli non imputabili (n. 8352/2014, n. 20266/2014 e n. 5467/2013)”*

Sul versante fiscale, la formulazione delle norme rende astrattamente configurabile il concorso tra il reato di cui all'[articolo 10-bis](#) e quello di cui all'[articolo 5](#), comma 1-bis, nel caso in cui il sostituto ometta di versare le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti e, nel contempo, ometta di presentare la dichiarazione annuale.

La sussistenza della causa di non punibilità per i contribuenti che si fossero trovati impossibilitati a ottemperare al versamento di ritenute fiscali o di imposte dovute verte, sostanzialmente, sull'ipotesi di grave illiquidità finanziaria.

<b>Giurisprudenza di legittimità</b>	
Orientamento rigoroso	Non riconosce, ai fini della responsabilità del contribuente, le cause che hanno determinato il mancato adempimento del debito tributario, seppur indipendenti dalla volontà dello stesso contribuente <sup>3</sup>
Orientamento meno rigoroso	Hanno assolto l'imputato in quanto a lui non imputabile la responsabilità della crisi economica aziendale e, di conseguenza, la sopravvenuta insolvenza finanziaria, così manifesta da impedirgli di reperire le risorse necessarie all'adempimento dell'obbligazione tributaria <sup>4</sup>

<b>Recente pronunciamento della Cassazione</b>	
<a href="#">Cassazione n. 20866/2018</a>	Per l'integrazione del reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, di cui all'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, ogniqualevolta il sostituto d'imposta effettua le erogazioni degli emolumenti ai dipendenti, deriva a carico dello stesso l'obbligo di accantonare le somme dovute organizzando le risorse disponibili in modo da potere adempiere all'obbligazione tributaria, senza che possa essere invocato lo stato d'insolvenza, dovendo questi adempiere al proprio obbligo di corrispondere le ritenute così come adempie a quello di pagare le retribuzioni di cui le ritenute stesse sono parte

<sup>3</sup> Cassazione, SS.UU., n. 37424/2013. Cfr. di recente Cassazione n. 11035/2018, secondo cui l'inadempimento può essere attribuito a forza maggiore solo quando derivi da fatti non imputabili all'imprenditore; e ordinanza n. 3049/2018 della Corte di Cassazione, che circoscrive e delimita la forza maggiore che non può essere ancorata solamente allo stato di crisi di liquidità.

<sup>4</sup> Con riguardo a quest'ultimo orientamento, la Suprema Corte ha avuto modo di chiarire, in particolare, che "occorre la prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una crisi economica, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili" (Cassazione n. 15723/2016; in senso conforme Cassazione n. 29544/2017). Ancora in questi giorni, cfr. Cassazione n. 6737/2018.

## Omesso versamento di Iva

L'[articolo 8](#), D.Lgs. 158/2015, sostituendo l'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000, ha elevato la soglia di punibilità del reato di omesso versamento dell'Iva da 50.000 a 250.000 euro per ciascun periodo di imposta.

### Omesso versamento di Iva: [articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000

1. È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta

La previgente formulazione dell'[articolo 10-ter](#) prevedeva l'applicazione della sanzione prevista dall'[articolo 10-bis](#) dello stesso D.Lgs. 74/2000 anche a chiunque non avesse versato l'Iva, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo<sup>5</sup>.

La lettera p), dell'[articolo 39](#), comma 1, D.L. 124/2019, ha modificato l'[articolo 10-ter](#) del D.Lgs. 74/2000, relativo all'omesso versamento Iva. Anche in questa ipotesi, senza innalzare la pena, stabilita nella reclusione da 6 mesi a 2 anni, il D.L. appena pubblicato ha abbassato la soglia di punibilità dell'omesso versamento dagli attuali 250.000 euro a 150.000 euro. Anche per questo delitto non si applica la confisca allargata.

Il reato in questione si configura come istantaneo e si consuma con lo scadere del termine per il "versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo".

### Circolare n. 28/E/2006

Momento di consumazione del reato	La disposizione si riferisce al termine del 27 dicembre successivo alla presentazione della dichiarazione annuale dalla quale risulta l'imposta dovuta e non versata oltre soglia
-----------------------------------	---

Sono ormai diverse le sentenze che hanno letto la crisi di liquidità, il cui filo conduttore è legato alla prova che non sia stato altrimenti possibile per il contribuente reperire le risorse economiche e finanziarie necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di un'improvvisa crisi di

<sup>5</sup> Ai fini della responsabilità in capo all'amministratore, cfr. Cassazione n. 26930/2017, che nel ribadire che non risponde del reato chi, pur avendo presentato la dichiarazione annuale, non è poi tenuto al pagamento dell'imposta nel termine previsto dall'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000, quando, ad esempio, abbia successivamente dismesso la carica formale cui era connessa la presentazione della dichiarazione in questione, ravvisa, in ogni caso, la responsabilità in capo a quest'ultimo laddove si dimostri che egli abbia inequivocabilmente preordinato la condotta rispetto all'omissione del versamento (ad esempio, dimettendo artatamente la carica di amministratore della persona giuridica soggetto Iva), ovvero abbia fornito un contributo causale, materiale o morale in ordine all'omissione della persona obbligata, al momento della scadenza, al versamento dell'imposta dichiarata. Mentre, con la sentenza n. 55482/2017, la Corte di Cassazione ha ritenuto che risponde del reato di cui all'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000, quanto meno a titolo di dolo eventuale, anche il soggetto che, subentrando nella carica di amministratore di una società di capitali dopo la presentazione della dichiarazione di imposta e prima della scadenza del versamento, omette di versare all'erario le somme dovute, senza aver esperito i controlli contabili sugli ultimi adempimenti fiscali.

liquidità, quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a egli non imputabili.

<b>Giurisprudenza</b>	
<a href="#">Cassazione n. 33021/2015</a>	Non costituisce causa di forza maggiore lo stato di decozione in cui versava la società, determinato dal mancato incasso di notevolissimi crediti dalla stessa vantati nei confronti di una multinazionale, non avendo fornito fra l'altro <i>“la dimostrazione della correttezza della gestione caratteristica dell'impresa e che questa sia stata negativamente condizionata da fattori non controllabili”</i> , né provato che la crisi di liquidità non sia imputabile allo stesso contribuente
<a href="#">Cassazione n. 25317/2015</a>	È necessario che siano assolti precisi oneri di allegazione <i>“che devono investire non solo l'aspetto della non imputabilità al contribuente della crisi economica che improvvisamente avrebbe investito l'azienda, ma anche la circostanza che detta crisi non potesse essere adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso ad idonee misure da valutarsi in concreto”</i> (n. 5905/2014, n. 15416/2014, n. 5467/2013)
<a href="#">Cassazione n. 40766/2015</a>	La crisi di liquidità non costituisce una causa di forza maggiore <i>“poiché la forza maggiore postula la individuazione di un fatto imponderabile, impreveduto ed imprevedibile, che esula del tutto dalla condotta dell'agente ... questa Suprema Corte ha sempre escluso ... che le difficoltà economiche in cui versa il soggetto agente possano integrare la forza maggiore penalmente rilevante”</i>
<a href="#">Cassazione n. 1623/2016</a>	La colpevolezza non è esclusa dalla crisi di liquidità intervenuta, <i>“a meno che l'imputato non dimostri che le difficoltà finanziarie non siano a lui imputabili e che le stesse, inoltre, non possano essere altrimenti fronteggiate con idonee misure anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale”</i>
<a href="#">Cassazione n. 47250/2016</a>	Nei reati omissivi integra la forza maggiore solo l'assoluta impossibilità e non la mera difficoltà di porre in essere il comportamento omesso, e di conseguenza solo i fatti non imputabili all'imprenditore, indipendenti dalla sua volontà costituiscono delle esimenti valide
<a href="#">Cassazione n. 15235/2017</a>	L'obiettivo impossibilità di far fronte all'obbligazione tributaria e la sua totale estraneità alle vicende che hanno generato il dissesto, hanno assolto dal reato iscritto la vedova, che ha assunto la carica di socio di maggioranza e amministratore unico di una Srl dopo la morte del marito. La Corte, inoltre, prendendo atto della situazione debitoria ( le somme ricavate dalla vendita di alcuni immobili non erano disponibili, in quanto gravate da mutui e i titoli erano risultati del pari <i>“inesigibili e non monetizzabili, poiché posti a garanzia degli impegni della società”</i> ), ha escluso la responsabilità della vedova dell'imprenditore, la quale - senza aver nessuna responsabilità in ordine al dissesto in cui si è ritrovata ( al punto che la stessa, di lì a poco, aveva proposto istanza di concordato preventivo, poi rigettata per opposizione da parte dell'Agenzia delle entrate) - si è trovata impossibilitata ad assolvere il debito Iva, avendo assunto la carica di amministratore appena tre mesi prima dalla scadenza

<a href="#">Cassazione n. 37089/2018</a>	La Corte ha accolto la tesi difensiva dell'imputato, che aveva dimostrato l'impossibilità del versamento Iva a causa del fallimento di 5 clienti, che non avevano pagato le fatture emesse
<a href="#">Cassazione n. 40217/2018</a>	La richiesta presentata dall'obbligato, successivamente alla scadenza del termine, e dunque alla consumazione del reato, di ammissione dell'impresa al concordato preventivo, non consente di ritenere che alla scadenza del termine per il pagamento l'impresa fosse in stato di insolvenza e si trovasse nella impossibilità assoluta di provvedere al pagamento dell'imposta dovuta (che, peraltro, avrebbe dovuto essere stata precedentemente accantonata), sia perché la richiesta di ammissione è successiva alla scadenza del termine di pagamento, sia perché il decreto di ammissione è stato emesso dal Tribunale oltre un anno e mezzo dopo detta scadenza

Da ultimo ricordiamo che secondo la terza sezione penale della Corte di Cassazione – [sentenza n. 17727/2018](#) - non risponde del reato di cui all'[articolo 10-ter](#), D.Lgs. 74/2000, chi assume la carica di liquidatore di una società di responsabilità per omessi pagamenti dovuti all'insufficienza di risorse che spesso caratterizza la fase liquidatoria e rispetto ai quali nessuno specifico motivo di rimprovero può essergli mosso<sup>6</sup>.

## Occultamento o distruzione di documenti contabili

L'[articolo 10](#), D.Lgs. 74/2000, rubricato “*Occultamento o distruzione di documenti contabili*”<sup>7</sup> punisce - salvo che il fatto costituisca più grave reato - 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<sup>8</sup>.

### Occultamento o distruzione di documenti contabili: articolo 10, D.Lgs. 74/2000

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 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

<sup>6</sup> Nella sentenza viene richiamato – *a discolora* – l'articolo 36, D.P.R. 602/1973, che disciplina l'azione di responsabilità nei confronti del liquidatore di una società, nel caso in cui questi abbia esaurito le disponibilità della liquidazione senza provvedere al pagamento del credito tributario, a condizione che il debito tributario della società sia certo ed esigibile e che vi sia certezza legale che i medesimi crediti non siano stati soddisfatti con le attività della liquidazione medesima. La norma viene presa a prestito da parte della Cassazione ai fini del reato di omesso versamento dell'Iva, atteso che il principio di cui essa è espressione risponde all'esigenza di non gravare - chi assuma la carica di liquidatore - di una responsabilità per omessi pagamenti dovuti all'insufficienza di risorse, non imputabili alla propria gestione.

<sup>7</sup> Per un approfondimento specifico del reato cfr. G. Antico, “*Occultamento di scritture contabili: non si configura reato se il risultato economico è comunque accertabile*”, in *Il fisco* n. 24/2017, pag. 2364.

<sup>8</sup> Cfr. Cassazione n. 20265/2014: “*La norma rimanda, quindi, implicitamente, ai fini della individuazione dell'oggetto materiale della condotta di occultamento o distruzione, a quelle scritture contabili e a quei documenti che, alla stregua di altre norme, il cui novero è lasciato, peraltro, del tutto "aperto", devono essere obbligatoriamente conservate*”.

Pertanto, a seguito delle modifiche apportate dall'[articolo 6](#), comma 1, D.Lgs. 158/2015 la pena originaria (da 6 mesi a 5 anni) è stata innalzata - per le condotte realizzate dal 22 ottobre 2015 - a 1 anno e 6 mesi fino a 6 anni.

L'innalzamento della pena edittale ha permesso l'utilizzo delle intercettazioni telefoniche (in precedenza non consentite), considerato che l'[articolo 266](#), c.p.p. prevede - tra l'altro - che le stesse possano essere autorizzate nei procedimenti relativi a delitti non colposi per i quali è prevista la pena dell'ergastolo o della reclusione superiore nel massimo a 5 anni<sup>9</sup>.

Oltre a ciò l'aumento della pena fino a 6 anni ha determinato per il contribuente l'impossibilità di beneficiare dell'istituto della non punibilità per particolare tenuità del fatto ex [articolo 131-bis](#), c.p. (introdotto con [articolo 1](#), comma 2, D.Lgs. 28/2015), in base al quale nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a 5 anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.

Oggi, il D.L. 124/2019 ha innalzato il minimo edittale da 1 anno e 6 mesi a 3 anni e il massimo edittale da 6 a 7 anni. Per effetto della nuova disciplina introdotta dall'[articolo 39](#), D.L. 124/2019, anche in caso di condanna o patteggiamento per questo delitto è applicabile l'istituto della confisca allargata.

<b>Giurisprudenza di legittimità</b>	
<a href="#">Cassazione n. 20265/2014</a>	È sussistente il reato di occultamento delle scritture contabili, ex articolo 10, D.Lgs. 74/2000, anche in assenza di una impossibilità assoluta di ricostruire il volume d'affari o dei redditi
<a href="#">Cassazione n. 11537/2014</a>	È responsabile il contribuente del reato di occultamento di documenti contabili, anche nel caso in cui le scritture contabili sono andate perse a seguito dell'allagamento del luogo in cui erano conservate
<a href="#">Cassazione n. 7686/2017</a>	Il delitto di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000, "tutelando il bene giuridico della trasparenza fiscale, è integrato in tutti i casi in cui la distruzione o l'occultamento della documentazione contabile dell'impresa non consenta o renda difficoltosa la ricostruzione delle operazioni, rimanendo escluso solo quando il risultato economico delle stesse possa essere accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore e senza necessità di reperire aliunde elementi di prova (n. 20748/2016). In particolare, e di conseguenza la Corte non può non rilevare la manifesta infondatezza del motivo proposto dall'odierno ricorrente, è già stato rilevato che anche l'occultamento o la distruzione di fatture ricevute da terzi (c.d. fatture passive) integra il reato di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000, trattandosi di

<sup>9</sup> Cfr. Corte di Cassazione, ufficio del Massimario - Settore penale, Rel. n. III/05/2015 del 28 ottobre 2015 - "Se è vero che, in quanto peggiorativo, l'intervento non può valere per i fatti pregressi, deve peraltro considerarsi che la condotta di occultamento (non quella di distruzione, ovviamente istantanea) è considerata dalla costante giurisprudenza di legittimità come reato permanente: il che potrebbe condurre l'applicazione della nuova disciplina anche a situazioni di occultamento iniziate in vigenza della previgente normazione ma tuttora in corso".

	documenti che, oltre a rappresentare costi sostenuti e a incidere sulla ricostruzione dei redditi del destinatario di essi, sono comunque dimostrativi dell'esistenza di introiti a carico del soggetto emittente (n. 15236/2015)". A questo proposito, osserva la Corte, "la norma incriminatrice non si limita a sanzionare l'occultamento di componenti contabili attive, dal momento che l'oggetto materiale del reato è dato genericamente dalle scritture contabili e dai documenti di cui è obbligatoria la conservazione"
<a href="#">Cassazione n. 35578/2017</a>	"il fatto che le fatture attive, ovvero quelle emesse dall'imputato, siano state successivamente rinvenute, ovvero ad ispezione ultimata, non solo non esclude, ma al contrario rafforza l'elemento oggettivo del reato il quale si perfeziona con la mancata esibizione della documentazione obbligatoria agli agenti che ne abbiano fatto richiesta nel corso di un'ispezione e che non l'abbiano rinvenuta nel luogo in cui la stessa avrebbe dovuto essere tenuta, momento questo collimante con la consumazione del reato (n. 3055/2008 e n. 38376/2015), tenuto conto che le norme tributarie prevedono l'obbligo di dichiarare il luogo di tenuta della suddetta documentazione. Invero allorquando venga posta in essere una condotta di occultamento il reato riveste, a differenza della condotta di distruzione anch'essa alternativamente integrante il delitto contestato, natura permanente, in ragione del perdurare della condotta di occultamento delle scritture o dei documenti sino al momento dell'accertamento fiscale che coincide con il dies a quo del termine di prescrizione"
<a href="#">Cassazione n. 6716/2019</a>	Configura il reato celare nel corso di un controllo il libro giornale e dei partitari, anche laddove la ricostruzione del volume d'affari possa essere eseguita attraverso l'acquisizione della documentazione presso il commercialista, fermo restando che "la sentenza impugnata ha rilevato che l'acquisizione della documentazione nel pc del commercialista non consentiva comunque la ricostruzione degli affari"

Se in numerose sentenze di legittimità<sup>10</sup> la Suprema Corte ha messo in evidenza che nella previsione dell'[articolo 10](#), D.Lgs 74/2000 rientra solamente la condotta di occultamento o quella di distruzione delle scritture contabili obbligatorie, rimanendo nettamente esclusa quella consistente invece nella loro omessa istituzione, sanzionata appositamente in via amministrativa dall'[articolo 9](#), D.Lgs. 471/1997, in senso opposto è possibile riscontrare sull'argomento<sup>11</sup> anche un orientamento diverso, secondo il quale costituirebbe condotta idonea ad integrare il reato di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000 anche quella del contribuente che abbia omesso la tenuta della documentazione contabile, essendo sufficiente al riguardo anche "una impossibilità relativa, ovvero una semplice difficoltà di ricostruzione del

<sup>10</sup> Cassazione n. 38376/2015; l.d. n. 28581/2015. Più recentemente in tal senso Cassazione. n. 1441/2018.

<sup>11</sup> Per un approfondimento specifico cfr. G. Antico, M. Genovesi, "Problemi di "convivenza" tra il reato di occultamento/distruzione di libri contabili e la sanzione di omessa tenuta", in Il fisco n. 25/2019, pag. 2442.

*volume di affari e dei redditi ..., causata dall'occultamento della documentazione fiscale o da qualunque altra condotta, che si rivela impeditiva all'accertamento de quo*<sup>12</sup>.

## SCHEDA DI SINTESI

I reati di omesso versamento di ritenute, omesso versamento di Iva, unitamente al reato di occultamento o distruzione di documenti contabili, vengono esaminati con il supporto della giurisprudenza di legittimità.



È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta. La lettera o), dell'articolo 39, comma 1, D.L. 124/2019, ha modificato l'articolo 10-*bis*, D.Lgs. 74/2000, relativo all'omesso versamento di ritenute dovute o certificate. Senza innalzare la pena, stabilita nella reclusione da 6 mesi a 2 anni, il D.L. appena pubblicato ha abbassato la soglia di punibilità dell'omesso versamento dagli attuali 150.000 euro a 100.000 euro. A questo delitto non si applica la confisca allargata.



È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta. La lettera p), dell'articolo 39, comma 1, D.L. 124/2019, ha modificato l'articolo 10-*ter*, D.Lgs. 74/2000, relativo all'omesso versamento Iva. Anche in questa ipotesi, senza innalzare la pena, stabilita nella reclusione da 6 mesi a 2 anni, il D.L. appena pubblicato ha abbassato la soglia di punibilità dell'omesso versamento dagli attuali 250.000 euro a 150.000 euro. Anche per questo delitto non si applica la confisca allargata.



La crisi di illiquidità viene letta attraverso le diverse pronunce della Corte di Cassazione.



Salvo che il fatto costituisca più grave reato, è punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 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. Oggi, il D.L. 124/2019 ha innalzato il minimo edittale da 1

<sup>12</sup> Cassazione n. 28656/2009.

anno e 6 mesi a 3 anni e il massimo edittale da 6 a 7 anni. Per effetto della nuova disciplina introdotta dall'articolo 39, D.L. 124/2019, anche in caso di condanna o patteggiamento per questo delitto è applicabile l'istituto della confisca allargata.



Se in numerose sentenze di legittimità la Suprema Corte ha messo in evidenza che nella previsione dell'articolo 10, D.Lgs. 74/2000 rientra solamente la condotta di occultamento o quella di distruzione delle scritture contabili obbligatorie, rimanendo nettamente esclusa quella consistente invece nella loro omessa istituzione, sanzionata appositamente in via amministrativa dall'articolo 9, D.Lgs. 471/1997, in senso opposto è possibile riscontrare anche un orientamento diverso, secondo il quale costituirebbe condotta idonea a integrare il reato di cui all'articolo 10, D.Lgs. 74/2000 anche quella del contribuente che abbia omesso la tenuta della documentazione contabile.