



## DEPENALIZZAZIONE DEI REATI FORMALI E IL REATO DI OMESSA DICHIARAZIONE NEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO

Nel corso degli ultimi mesi è stata oggetto di un primo confronto nel dibattito politico e scientifico la proposta di depenalizzazione di alcuni reati tributari di natura meramente formale attraverso il versamento di una sanzione pecuniaria maggiorata.

Antonio Felice URICCHIO, Professore ordinario di diritto tributario nella Università degli Studi di Bari Aldo Moro. Presidente del Consiglio Direttivo dell'Agenda Nazionale di Valutazione del Sistema Universitario e della Ricerca (ANVUR) dal 7 gennaio 2020.

Dichiarazione congiunta

730 senza sostituto

Situazioni particolari

NOME

VEDOVA/A 3

SEPARATO/A 4

DATA DELLA VARIAZIONE MESE

GIORNO

INDIRIZZO DI

CELLULARE

CODICE FISCALE  
(Il codice del coniuge va indicato anche se non fiscalmente a carico)

Nell'attesa della prossima e annunciata riforma fiscale, in sede di approvazione della Legge di Bilancio 2023, è stata anche discussa la proposta di emendamento presentata dal Consiglio Nazionale dei Commercialisti (anche questa rinviata) volta a sopprimere la disposizione relativa alla responsabilità solidale in capo all'intermediario per la sanzione sull'apertura delle partite IVA che risultino successivamente inaffidabili e, quindi, chiuse d'ufficio dall'Agenzia delle Entrate.

In questo contesto normativo in evoluzione, particolare attenzione alla disciplina del d.lgs. 74 del 2000 che, nella versione modificata dal d.lgs. 158 del 2015, rafforza il modello dei reati di evasione, privilegiandolo rispetto a quello precedente del d.lgs. 516 del 1982 dei cd. reati prodromici. In questo ambito va considerata la fattispecie delittuosa di "omessa dichiarazione", contemplata dall'art.5 decreto legislativo n.74/2000, in forza del quale è sanzionato penalmente "chiunque", *"al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila"*.

La disposizione, attraverso l'espressione "chiunque", individua il soggetto obbligato, secondo la normativa tributaria vigente, alla presentazione delle dichiarazioni annuali in materia di imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto o di sostituti d'imposta. Il reato, avente natura "omissiva propria" a consumazione istantanea, è previsto a

presidio dell'interesse dell'Erario, colpendo la condotta dei contribuenti tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale che abbiano omesso tale adempimento al fine di evadere il tributo<sup>1</sup>, non considerando omessa la dichiarazione dei redditi I.V.A., ovvero del sostituto d'imposta, non sottoscritta o quella non redatta su stampato conforme al modello prescritto. Invero, l'omessa dichiarazione si consuma con l'inutile decorrere del 90° giorno, rispetto al termine previsto dalle norme fiscali-tributarie senza che il contribuente presenti la dichiarazione dei redditi (IRPEF, IRES) o la dichiarazione I.V.A. ovvero quella del sostituto d'imposta<sup>2</sup>.

L'elemento soggettivo, richiesto dalla norma incriminatrice, è il "dolo specifico" dell'evasione dovendo il soggetto attivo del reato aver agito con il fine specifico di evadere le imposte sui redditi, sul valore aggiunto o ritenute, non assumendo rilevanza penale condotte il cui fine è diverso da quello dell'evasione fiscale<sup>3</sup> né condotte che comportano l'evasione di tributi diversi da quelli richiamati.

L'imposta evasa<sup>4</sup>, ovvero le ritenute non versate, devono essere superiori, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila, non essendo punibile la condotta ove l'imposta evasa ovvero, per la dichiarazione del sostituto d'imposta, le ritenute non versate siano uguali o inferiori alla soglia di punibilità di cinquantamila euro (come ad esempio nel caso in cui il soggetto passivo imprenditore esponga perdite).

1 N. Pollari F. Loria, "Elementi di diritto repressivo tributario", Roma, 2006, pag. 41. Corte di Cassazione, pen., sez. III, sentenza 13 gennaio 2022, n.4973.

2 Corte di Cassazione, pen., sez. III, sentenza 10 giugno 2010, n. 22045.

3 È il caso in cui, ad esempio, il reo ha agito per truffare un terzo.

4 L'art.1, lett.f) del decreto legislativo n.74/2000 prevede che per "imposta evasa" si intende "la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione, ovvero, l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine". L'art. 1, comma 1 del decreto legislativo n.158/2015 ha introdotto delle modifiche all'art.1 del decreto legislativo n.74/2000 precisando che non si considera "imposta evasa" quella teorica e non effettivamente dovuta collegata a: 1) una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio; 2) perdite pregresse spettanti e utilizzabili. Ne consegue che l'imposta evasa non è più "quella teorica derivante dalla violazione accertata, ma quella effettiva dopo il computo delle perdite stesse".

Il quadro normativo vigente non lascia dubbi o incertezze in ordine alla non equiparabilità di una dichiarazione dei redditi semplicemente "incompleta" ad una dichiarazione non presentata. La dichiarazione "incompleta" si configura, infatti, qualora il contribuente ometta la compilazione di uno o più quadri e, conseguentemente, non rappresenti nella dichiarazione – tempestivamente presentata – una o più categorie reddituali. Come è noto, secondo l'art.1, comma 2 del d.P.R. n.600 del 1973 la dichiarazione deve "contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili..." e che "i redditi per i quali manca tale indicazione si considerano non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle sanzioni", permettendo di distinguere, indubbiamente, tra "assoluta omessa presentazione" e "mancata dichiarazione di redditi imponibili".

Come ricordato, l'omessa dichiarazione si ritiene integrata dalla condotta "omissiva" del contribuente che, con coscienza e volontà – dolo specifico di evasione, ometta la presentazione della dichiarazione, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA o del sostituto d'imposta, decorso il 90° giorno dal termine previsto dalle norme fiscali-tributarie, sempreché sia stata superata la soglia di punibilità prevista dal legislatore (cinquantamila euro). Al contrario, vanno escluse, dall'ambito di operatività del delitto in parola, quelle fattispecie in cui, pur se incompleta nella compilazione dei propri quadri reddituali, la dichiarazione è stata, tempestivamente, trasmessa all'Amministrazione finanziaria.

Invero, come anche sottolineato dalla Suprema Corte<sup>5</sup> in una recente pronuncia, "la fattispecie di omessa dichiarazione deve essere riservata solo alle ipotesi più radicali, quali l'assoluta inesistenza del documento o la mancata trasmissione all'Ufficio, giacché lo stesso tenore letterale dell'art.1 cit. consente di reputare esistente la dichiarazione pur se priva dei dati necessari per la ricostruzione del reddito, laddove contempla che i redditi non indicati si considerano non dichiarati (evenienza che ben può verificarsi non solo relativamente all'omessa indicazione solo di alcuni redditi, ma anche in relazione, addirittura, a tutti i redditi percepiti dal soggetto)".

Ebbene, coerentemente al suesposto principio, il Supremo Collegio<sup>6</sup>, in un'ipotesi

5 Corte di Cassazione, civ., sez. V, sentenza 10 settembre 2020, n. 1879.

6 Corte di Cassazione, pen., sez. III, sentenza 24 aprile 2018, n.32490.

di dichiarazione non compilata nei quadri RG/RF, ha ritenuto ravvisabile il diverso reato di "dichiarazione infedele" di cui all'art.4 del decreto legislativo n.74/2000<sup>7</sup>. La giurisprudenza di legittimità<sup>8</sup> ha, infine, sancito che nell'ipotesi in cui il contribuente non ometta la dichiarazione, ma provveda invece ad effettuarla, "qualora indichi un valore diverso rispetto a quanto dovuto", incorre in errore, oppure nella dichiarazione infedele, "qualora l'errore sia voluto", ma non nell'omessa dichiarazione, esprimendo il principio di diritto secondo cui "la dichiarazione infedele presentata dal contribuente..., anche quando indichi un valore non verosimile, non è equiparabile alla omessa dichiarazione". Conseguentemente, secondo quanto stabilito dalla vigente normativa e da quanto sancito dalla giurisprudenza di legittimità, l'omessa indicazione di una o più categorie reddituali (reddito fondiario, reddito di lavoro autonomo ecc.) in dichiarazione, non determina l'omessa presentazione della dichiarazione, ma potrebbe invece, integrare il delitto di "dichiarazione infedele"<sup>9</sup>, ex art.4 d.lgs. n.74 del

7 [L'art.4 del decreto legislativo n.74/2000 rubricato: "Dichiarazione infedele" prevede che "1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a\) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila; b\) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni. 1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a\) e b\)".](#) Testo in vigore dal 25 dicembre 2019.

8 Corte di Cassazione, civ., sez. V, sentenza 12 gennaio 2021, n. 10668.

9 In tema di dichiarazione infedele si veda: G. Bersani, "I reati di dichiarazione infedele e di omessa

2000, al superamento delle soglie di punibilità previste dal legislatore e in presenza del dolo specifico di evasione.

Non si ritiene, invece, integrare neppure il delitto di "dichiarazione infedele" a una "dichiarazione incompleta" riconducibile a errori materiali o di calcolo rilevabili dall'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo della dichiarazione, ai sensi degli artt.36-bis e 36-ter del d.P.R. n.600 del 1973. In definitiva, secondo quanto sancito dalla Suprema Corte<sup>10</sup>, in tema di reati tributari, non integra il delitto di "omessa dichiarazione" la presentazione tempestiva, di una dichiarazione dei redditi "incompleta", nel rispetto delle soglie di punibilità previste dal legislatore; ciò in quanto la tipicità della condotta – omissiva – prevista dalla normativa penale-tributaria incriminata, consistente nella mancata presentazione della dichiarazione all'Amministrazione finanziaria, non è suscettibile di lettura analogica, ponendosi altrimenti in contrasto con il principio di legalità.

Proprio tale interpretazione offre spazi per un più ampio intervento normativo coerente con i principi espressi dalla giurisprudenza, anche limitando l'utilizzo dello strumento sanzionatorio penale alle fattispecie più rilevanti di evasione (soprattutto nel caso di versamento delle somme dovute), lasciando allo strumentario sanzionatorio amministrativo le violazioni di natura formale o quelle sotto soglia (magari anche adeguate rispetto all'inflazione).

Ciò non comporterebbe nemmeno un arretramento della funzione punitiva dello Stato e della capacità di deterrenza della sanzione penale ma un necessario riordino, coerente anche con i principi che governano il rapporto tra modelli di sanzione (penale e amministrativa), ispirati al principio di specialità e a quello del *ne bis in idem*. ©

[dichiarazione", Padova, 2003; R. Bricchetti, "L'omessa presentazione delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e all'imposta sul valore aggiunto", in V.E. Falsitta \(a cura di\), Diritto penale tributario: aspetti problematici, Milano, 2001, pag. 97 e ss.; N. Di Paola, "Dichiarazioni fiscali e reati", Milano, Giuffrè, 2011; M. Siena, "La nuova disciplina dei reati tributari", Milano, Giuffrè, 2000; T. Padovani, in "Diritto penale", Milano, Giuffrè 2019.](#)

10 Corte di Cassazione, pen., sez. III, sentenza 22 dicembre 2021, n.5141.