

Note minime in tema di omessa dichiarazione: l'inesistenza assoluta e la mancata trasmissione.

di **Giuseppe Dell'Anna** e **Livio Gucciardo**

Sommario. **1.** Oggetto della controversia e contenuto della sentenza della Corte di cassazione. - **2.** I delitti di omessa dichiarazione e di dichiarazione infedele. - **3.** *Segue:* il confine tra condotta di omessa dichiarazione e dichiarazione infedele.

1. Oggetto della controversia e contenuto della sentenza della Corte di cassazione.

La sentenza Cass., Sez. III, 14 febbraio 2022, n. 5141, in nota, ha chiarito che, in tema di reati tributari, non integra il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 la presentazione, nei termini previsti dalle leggi tributarie e nel rispetto delle soglie individuate, di una dichiarazione incompleta (in specie, per la mancata compilazione del quadro RS), ma il diverso delitto di dichiarazione infedele, punito dall'art. 4 del medesimo D.Lgs. n. 74/2000.

Con la sentenza di primo grado, resa dal Tribunale di Napoli in data 10/01/2019, un contribuente veniva condannato per il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 per avere omesso la presentazione della dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette ed all'IVA per l'anno di imposta 2011.

La Corte d'Appello di Napoli confermava la sentenza di condanna di primo grado.

Avverso la predetta sentenza il contribuente proponeva tre motivi di ricorso per cassazione.

Con il primo motivo il ricorrente, lamentando la violazione della legge penale e l'inosservanza di norme processuali, ha dedotto la nullità della sentenza di primo grado e di tutti gli atti successivi, inclusa la sentenza d'appello, per difetto di correlazione tra accusa e decisione, in relazione agli artt. 521, 522 e 604 c.p.p.

Viene contestato, in particolare, che il collegio abbia ritenuto integrata la condotta omissiva sulla base del fatto che la dichiarazione, pur tempestivamente trasmessa, sarebbe stata tuttavia "in bianco", dal momento che il quadro RS della stessa non era stato compilato. Di qui l'erronea affermazione di colpevolezza nonostante la presentazione della dichiarazione il giorno precedente l'ultimo previsto per legge.

La Corte territoriale avrebbe dunque erroneamente assimilato, in contrasto



con il dettato normativo, l'attività di invio meramente incompleta della dichiarazione, sussumibile all'interno dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, alla fattispecie di reato omissivo contestata, rientrante invece nell'ambito applicativo dell'art. 5 del medesimo decreto, così realizzandosi una trasformazione dell'originaria accusa ed un'incertezza sull'oggetto dell'imputazione, con conseguente violazione dei diritti della difesa.

Con il secondo motivo si lamenta l'erronea applicazione della legge in relazione all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 e all'art. 530, comma 1, c.p.p.

Il contribuente lamenta come erroneamente sussistente l'elemento oggettivo del reato, stante la tempestiva intervenuta presentazione della dichiarazione, nonché l'elemento soggettivo del dolo specifico di evasione, desunto dalla potenziale condotta infedele serbata dall'imputato e mai contestata.

Secondo il contribuente non sarebbe stata considerata l'intervenuta regolare presentazione delle precedenti e successive dichiarazioni annuali, complete anche nei riquadri relativi all'indicazione dell'IVA e del volume d'affari. Come, al pari, non sarebbe stata valutata la presentazione di una seconda dichiarazione integrativa per l'anno 2011 nonché l'assoluta regolare tenuta di tutte le scritture contabili e l'intervenuto pagamento dei residui fiscali.

L'ultimo motivo di ricorso è diretto ad evidenziare la carenza e la contraddittorietà della motivazione in riferimento all'esatta ricostruzione dell'imposta presuntivamente evasa, che, in contrasto con la documentazione disponibile, non avrebbe tenuto in considerazione tutte le passività, includendovi anche i costi relativi al personale, gli ammortamenti, le variazioni delle rimanenze e i costi della logistica.

Nella motivazione del Collegio non vi sarebbe alcun cenno all'errore in cui gli accertatori erano incorsi al momento della ricostruzione delle dinamiche economiche, né sarebbe stata contemplata la documentazione presentata dalla difesa al fine di specificamente attestare i reali costi di produzione sostenuti. Da tale dimenticanza discenderebbe un palese vizio motivazionale dovuto all'erroneità dei parametri adottati per la determinazione della base imponibile.

La Corte di cassazione ha anzitutto ritenuto fondato il primo motivo di ricorso, pregiudiziale rispetto agli altri.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 punisce con la reclusione da due a cinque anni¹ *«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»*.

È dunque evidente che il reato venga integrato allorquando, nei termini previsti dalle leggi tributarie e nel rispetto delle soglie individuate dallo

¹ La sanzione è stata elevata dal D.L. n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla L. n. 157/2019.

stesso art. 5, il contribuente non trasmetta agli uffici competenti le predette dichiarazioni.

Con la sentenza impugnata, confermativa di quella di primo grado, si è invece ritenuto integrato il reato di cui all'art. 5 pur a fronte della presentazione nei termini della dichiarazione, per il fatto che la stessa fosse sostanzialmente "in bianco", dato che il quadro RS non risultava compilato.

La Corte ha sicché precisato che *«l'equiparazione in tal modo operata dalla sentenza tra omessa presentazione di dichiarazione e presentazione di dichiarazione incompleta, non può, tuttavia, essere condivisa, giacché fondata, a fronte di una condotta esaustivamente e rigorosamente individuata dalla norma e come tale non suscettibile di alcuna estensione, su una lettura analogica della norma contrastante con il principio di legalità»*.

Va perciò valorizzato, a conforto della necessaria distinzione tra assoluta omessa presentazione e mancata dichiarazione di redditi imponibili, il tenore letterale dell'art. 1, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, che, nel disciplinare il contenuto della dichiarazione dei redditi, prevede espressamente che la stessa debba *«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»*, in tal modo deducendosi che, nell'ipotesi in cui non siano indicati gli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili (tanto più se, come nel caso di specie, la mancata indicazione sia stata solo parziale, riguardando un solo quadro), la dichiarazione si deve ritenere presentata e solo i singoli redditi si devono considerare non dichiarati.

Secondo i giudici, quindi, la sentenza impugnata, nel ritenere integrato il reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 è incorsa in violazione di legge, risultando fondata la censura difensiva in ordine alla sostanziale trasformazione del fatto di omessa presentazione in fatto di dichiarazione infedele.

Ebbene, la sentenza della Corte di cassazione – che non ha precedenti – risulta interessante perché, nel tratteggiare i confini tra omessa dichiarazione e dichiarazione infedele, fornisce una convincente ricostruzione della condotta materiale che deve essere posta in essere per integrare il primo dei due citati delitti, che non può essere commesso dal soggetto che abbia trasmesso una dichiarazione solamente incompleta.

Ed è dunque dalla succinta disamina di tali delitti che bisogna muovere per cogliere i principi di diritto espressi dalla sentenza in commento.

2. I delitti di omessa dichiarazione e di dichiarazione infedele.

Il delitto di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 configura una fattispecie omissiva che si realizza con la mancata presentazione della dichiarazione entro i termini di legge, con evasione d'imposta superiore ad euro cinquantamila.

Nel quadro della disciplina penale tributaria, il delitto di omessa dichiarazione è l'unico di pura omissione.

Appare evidente che possano essere chiamati a rispondere del delitto di omessa dichiarazione – che si configura come reato proprio – solamente coloro i quali abbiano l'obbligo di presentare la dichiarazione fiscale ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

È opportuno rammentare che ai sensi del comma 2 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 «[...] non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto»².

Il momento consumativo del reato, che ha natura istantanea, perciò, coincide con la scadenza del termine di presentazione della relativa dichiarazione, che nella prospettiva penalistica è il novantesimo giorno successivo alla scadenza, risultando irrilevanti le irregolarità di natura fiscale connesse alla tardività della trasmissione.

Il delitto di omessa dichiarazione contempla un'unica soglia di punibilità, rapportata all'imposta evasa, stabilita in euro cinquantamila. Tale soglia costituisce elemento essenziale del reato, il cui superamento è situazione di fatto che fa scattare l'obbligo penalmente sanzionato di presentazione della dichiarazione³.

Il reato è punibile quando commesso al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, dovendosi configurare il dolo specifico di evasione ai sensi dell'art. 1, lett. d), del D.Lgs. n. 74/2000.

Il differente delitto di dichiarazione infedele, previsto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, punisce «*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*».

La fattispecie risulta residuale rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta. Il delitto di dichiarazione infedele, al pari dell'omessa dichiarazione, è un reato proprio, potendo essere commesso unicamente da coloro i quali siano

² Il perfezionamento della fattispecie di cui all'art. 5 rende impossibile la commissione di ulteriori fattispecie penali tributarie che prevedano quale elemento costitutivo la presentazione della dichiarazione fiscale. Così A. Toppan – L. Tosi, *Lineamenti di diritto penale dell'impresa*, Milano, 2018, p. 213.

³ In questi termini P. Aldrovandi – A. Lanzi, *Diritto penale tributario*, Milano, 2020, p. 432.

obbligati a presentare una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Il reato è punibile quando sia superata la soglia di punibilità, caratterizzata da una duplice e congiunta condizione, ovvero che l'imposta evasa sia superiore, con riferimento ad ogni imposta, a euro centomila e che l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, sia superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, sia superiore a euro due milioni.

Il reato – identicamente all'omessa dichiarazione – è integrato quando commesso al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, dovendosi configurare, anche per tale fattispecie penale, il dolo specifico di evasione.

3. Segue: il confine tra condotta di omessa dichiarazione e dichiarazione infedele.

Le due fattispecie penali tributarie, in prima approssimazione, risultano contraddistinte da elementi in comune.

Ambedue i delitti sono reati propri, potendo essere commessi esclusivamente da soggetti passivi d'imposta; sia nel delitto di omessa dichiarazione che in quello di dichiarazione infedele è fissata una soglia di punibilità; in entrambi i reati è richiesto il dolo specifico di evasione.

Tuttavia, netta è la diversità in ordine alla condotta materiale prevista e punita.

Nel caso dell'omessa dichiarazione, l'agente, onerato dal dovere di presentare la dichiarazione tributaria, ne omette la trasmissione all'Amministrazione finanziaria; diversamente, nel delitto di dichiarazione infedele il soggetto passivo, pur avendo trasmesso la dichiarazione, indica un imponibile e un'imposta inferiore a quella effettiva.

Ebbene, tali elementari considerazioni sono efficacemente colte dalla sentenza in commento.

Secondo una condivisibile lettura sistematica, difatti, è l'art. 1, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, a dettare la linea di confine tra le due fattispecie, stabilendo che la dichiarazione dei redditi deve «*contenere l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili*», con la conseguenza che «*i redditi per i quali manca tale indicazione si considerano non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle sanzioni*». Sicché, in tutti quei casi in cui non «*siano indicati gli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili la dichiarazione si deve ritenere presentata e solo i singoli redditi si devono considerare non dichiarati*».

È pure opportuno rammentare che il successivo art. 2, comma 1, del D.P.R. n.

600/1973, rubricato «*Contenuto della dichiarazione delle persone fisiche*»⁴, stabilisce che «*La dichiarazione delle persone fisiche, oltre quanto stabilito nel secondo comma dell'articolo 1, deve indicare i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente, per la determinazione dei redditi e delle imposte dovute*». Pare, dunque, legittimo dedurre che laddove tali elementi siano presenti, sebbene per ciò che attiene ai redditi e alle imposte dovute rilevi l'infedeltà del contribuente, risultando indicati in misura inferiore rispetto a quella reale, la dichiarazione deve considerarsi presentata.

Lo stesso può asserirsi circa le norme sanzionatorie di cui all'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997, da cui, con tutta evidenza, netta è la distinzione tra omissione integrale e infedeltà dichiarativa, quest'ultima concernente «*singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante*».

Da condividere, pertanto, il principio di diritto espresso dalla sentenza in nota, secondo cui «*L'equiparazione [...] tra omessa presentazione di dichiarazione e presentazione di dichiarazione incompleta, non può [...] essere condivisa, giacché fondata, a fronte di una condotta esaustivamente e rigorosamente individuata dalla norma e come tale non suscettibile di alcuna estensione, su una lettura analogica della norma contrastante con il principio di legalità*».

In definitiva, «*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*», potendosi, di converso, reputare «*esistente la dichiarazione pur se priva dei dati necessari per la ricostruzione del reddito*»⁵.

⁴ Tale considerazione valga anche per la dichiarazione delle persone giuridiche, la cui disciplina è contenuta all'art. 4 del D.P.R. n. 600/1973.

⁵ Secondo la Cass., Sez. V, 28 gennaio 2021, n. 1879, una dichiarazione dei redditi, comunque presentata ma contenente solo i dati necessari per l'individuazione del contribuente, senza alcuna indicazione riguardo agli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione dell'imponibile, non può essere considerata omessa, poiché tale giudizio essere riservato solo alle ipotesi più radicali, quali l'assoluta inesistenza del documento o la mancata trasmissione all'Ufficio.