

## REATI TRIBUTARI

# Modello Redditi 2020: i reati di infedele e omessa dichiarazione

L'inasprimento delle pene e l'introduzione della confisca  
di Francesco Barone | 11 SETTEMBRE 2020

*Con l'approssimarsi della scadenza del 30 novembre 2020, data entro la quale vanno presentate le dichiarazioni, è bene evidenziare le conseguenze che generano, sotto il profilo penale, i comportamenti illeciti perpetrati dal contribuente, attinenti ai delitti di infedele e omessa dichiarazione. Da tenere presente che detti delitti sono collegati al momento dichiarativo, vale a dire che, per l'applicazione delle pene previste dalla normativa, vi è la necessità che il soggetto sia obbligato a presentare le dichiarazioni.*

## Premessa

Con l'avvicinarsi del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (30 novembre 2020), è bene porre l'accento sugli **aspetti penali** riguardanti l'**infedele e l'omessa dichiarazione**, reati questi contenuti nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, riguardante la relativa disciplina.

Deve essere evidenziato che le regole non valgono solo per le dichiarazioni attinenti alle **imposte sui redditi**, ma, come si vedrà, tutto l'apparato penale/tributario riguarda anche l'**imposta sul valore aggiunto**.

Recentemente, l'art. 39 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, è intervenuto sul citato D.Lgs. n. 74/2000.

Nella pratica, detto articolo:

- **inasprisce le pene** per i reati tributari e **abbassa alcune soglie di punibilità**;
- introduce, inoltre, in caso di condanna, la **confisca dei beni** di cui il condannato abbia disponibilità per un valore sproporzionato al proprio reddito (cd. confisca allargata).

Per l'esame dei delitti concernenti l'infedele e l'omessa dichiarazione, dunque, si terrà conto di queste modifiche, dato che sono entrate in vigore a partire dal 25 dicembre 2019.

## Dichiarazione infedele

Si riporta, per comodità, l'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, attualmente vigente.

### **Vigente dal 25 dicembre 2019**

*"1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni 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)."*

Questa fattispecie è stata ampiamente modificata anche dalla **riforma del 2015**, per via del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.

A legislazione vigente, l'art. 4 si applica in via residuale rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 74/2000 e punisce con la reclusione da 1 a 3 anni 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 150.000 euro (fino al 2015, la soglia era fissata a 50.000 euro);
- b. l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10 per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 3 milioni di euro (fino al 2015, la soglia del valore degli elementi attivi sottratti all'imposizione era di 2 milioni).

Il richiamato art. 39:

- **innalza la pena della reclusione**, portando il minimo da 1 a 2 anni e il massimo da 3 anni a 4 anni e 6 mesi. Il testo originario del decreto-legge prevedeva come pena massima la reclusione fino a 5 anni, rendendo conseguentemente in astratto applicabile la misura della custodia cautelare in carcere (ai sensi dell'art. 280, secondo comma, c.p.p.). Successivamente, nel corso dell'esame della normativa in sede di conversione in legge, tale pena massima è stata ridotta a 4 anni e 6 mesi e, pertanto, la **custodia cautelare in carcere non sarà applicabile**;
- **abbassa le soglie di punibilità del reato**, intervenendo tanto sul valore dell'imposta evasa (da 150.000 a 100.000 euro), quanto su quello degli elementi attivi sottratti a imposizione (da 3 a 2 milioni di euro; la soglia di 2 milioni di euro era già prevista dall'originaria formulazione del D.Lgs. n. 74/2000, in vigore fino alla riforma del 2015).



### Ricorda

L'inserimento nell'art. 4 della clausola *"Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3"*, sta a significare che si **esclude l'applicazione della normativa relativa alla dichiarazione infedele** (art. 4)

quando il delitto viene ricompreso nella sfera applicativa dei reati di **dichiarazione fraudolenta**, ossia:

- dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2);
- dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3).

Va osservato che:

- la norma richiede la **necessaria presenza del dolo specifico di evasione e la effettiva lesività per l'Erario della condotta** che si viene a sanzionare, visto che richiede il superamento di una determinata soglia di punibilità collegata all'imposta evasa;
- per "**imposta evasa**" si intende la differenza fra l'imposta effettivamente dovuta e quella che è stata indicata in dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta, nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme che il contribuente, o altri in sua vece (sostituti d'imposta), abbiano versato a qualunque titolo (acconto, ritenuta, ecc.) in pagamento dell'imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine. Inoltre, **non si considera imposta evasa quella teorica** collegata sia ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio, sia all'utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili;
- **soggetti attivi del reato** (chiunque) sono tutti i contribuenti obbligati a presentare la dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi o sull'IVA, anche se non obbligati alla tenuta delle scritture contabili;



### Ricorda

Rientrano, quindi, anche i contribuenti che hanno l'**obbligo di dichiarare redditi fondiari, di lavoro dipendente e redditi diversi**.

- la **condotta** è data dall'indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o all'IVA di una base imponibile in misura inferiore a quella effettiva attraverso l'esposizione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale o di elementi passivi inesistenti. La condotta potrà essere tenuta solo dal **soggetto firmatario della dichiarazione**, sia in caso di sottoscrizione di dichiarazione personale, che in caso di amministratore, liquidatore o rappresentante di soggetti diversi dalle persone fisiche;
- il **reato si perfeziona e si consuma con la presentazione della dichiarazione** relativa alle imposte sui redditi e/o all'IVA, caratterizzata dall'infedeltà dei dati esposti nella stessa. Da quel momento inizia a decorrere la prescrizione.



### Ricorda

In merito a quest'ultimo punto, la Cassazione penale, Sez. III, sent. 8 aprile 2019, n. 23810, ha dettato il principio secondo il quale il delitto di dichiarazione infedele integra un **reato istantaneo**, che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale, **non rilevando l'eventuale presentazione di una successiva dichiarazione integrativa**.

La riforma del 2015 ha aggiunto due ulteriori commi, in base ai quali, per applicare la fattispecie, **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 (comma 1-bis).

Inoltre, **non danno luogo a fatti punibili** le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette e degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità (comma 1-ter).

Quest'ultima disposizione, che esclude la punibilità quando le valutazioni differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette, nel testo del decreto-legge era stata abrogata, ma la legge di conversione ha conservato l'esclusione di punibilità, ma solo quando le **valutazioni complessivamente considerate** (e non singolarmente considerate) differiscono da quelle corrette in misura inferiore al 10 per cento.

## Confisca

Infine, la **commissione del reato non consente la confisca allargata**. In proposito si ricorda che il nuovo art. 12-ter, inserito dal menzionato art. 39 nel D.Lgs. n. 74/2000, dispone, in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per alcuni delitti in materia di imposte sui redditi e IVA, l'applicazione della cd. confisca allargata di cui all'art. 240-bis c.p. e dunque la possibilità di confiscare denaro, beni o altre utilità, di cui il condannato non può giustificare la provenienza e di cui, anche per interposta persona fisica o giuridica, risulta essere titolare o avere la disponibilità a qualsiasi titolo in valore sproporzionato al proprio reddito.

Si ricorda, altresì, che il D.Lgs. n. 74/2000 già prevede, all'art. 12-bis, la **confisca penale obbligatoria anche per equivalente**: in caso di condanna (o patteggiamento della pena) per un delitto in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca per equivalente, cioè di beni di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto. La **confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare** all'Erario, anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento, la confisca è sempre disposta.



<b>SOGLIE</b>	<b>FINO AL 22.10.2015</b>	<b>DAL 23.10.2015</b>	<b>DAL 25.12.2019</b>
<b>Imposta evasa</b>	<b>€ 50.000</b>	<b>€ 150.000</b>	<b>€ 100.000</b>
Ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti	Superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a euro due milioni.	Superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a euro tre milioni.	Superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, superiore a euro due milioni.

## Omessa dichiarazione

Si riporta, per comodità, l'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, attualmente vigente.

**Vigente dal 25 dicembre 2019**

*"1. È punito con la reclusione da due a cinque anni 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.*

*1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.*

*2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis 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."*

La versione vigente fino al 25 dicembre 2019 dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 dispone che è punito con la reclusione da un anno e 6 mesi a 4 anni 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 a 50.000 euro. Stessa pena è prevista per il sostituto d'imposta che omette la dichiarazione, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.

**Non si considera omessa** la dichiarazione:

- presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine o
- non sottoscritta o
- non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

Con riguardo alla condotta delittuosa, va osservato che:

- si tratta di un **delitto di pura omissione**. Pertanto, la condotta penalmente rilevante si sostanzia nella mancata presentazione della dichiarazione;
- è un **reato di tipo istantaneo** ed il **momento consumativo** coincide, quindi, con lo spirare del **termine di tolleranza di 90 giorni** successivi alla scadenza dei termini ordinari di presentazione della dichiarazione;
- per la rilevanza penale di questa condotta è necessaria la scadenza del termine fissato dalla norma tributaria di cui all'art. 2 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, attualmente al 30 novembre, oltre all'inutile decorso degli ulteriori 90 giorni.

Per la configurabilità del reato è, inoltre, prevista una **soglia di imposta evasa** superiore a **50.000 euro** o **ritenute non versate** superiori allo stesso importo.

Per la definizione di imposta evasa si rinvia a quanto già esposto in tema di delitto di dichiarazione infedele.

Di particolare pregio, con riferimento al reato in esame, è la recente sentenza della Corte di cassazione, Sez. III pen., 17 luglio 2019, n. 31343, che ha dettato il principio secondo il quale **sussiste reato solo se vi è la volontà di evadere le imposte**.

Il reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi è consumato solo se ci sono elementi fattuali, tendenti a dimostrare che il soggetto obbligato alla presentazione ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione per evadere l'imposta in misura superiore alla soglia penalmente rilevante.

**Non sono**, infatti, **sufficienti**:

- la **mera violazione dell'obbligo dichiarativo** o
- la **colpa** del professionista inadempiente.

I giudici hanno ricordato che, in tema di reati tributari, la **prova del dolo specifico di evasione** nel delitto di omessa presentazione della dichiarazione (di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000) non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo, tanto meno da una "*culpa in vigilando*", causata dalla negligenza del professionista incaricato; occorre, infatti, che sussistano elementi fattuali che dimostrino la volontà di evadere le imposte. È necessaria la prova che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa presentazione, al fine di non versare le imposte dovute (dolo specifico).



### Attenzione

Su quanto detto sembra opportuno richiamare due massime recentissime. Con la prima, la Suprema Corte, Sez. III pen., sent. 28 febbraio 2020, n. 16469, ha statuito che, in tema di **omessa presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte del professionista a ciò incaricato**, la prova del dolo specifico in capo al contribuente può desumersi anche dal comportamento successivo del mancato pagamento delle imposte dovute e non dichiarate, dimostrativo della volontà preordinata di non presentare la dichiarazione.

Con la seconda, Cass., Sez. III pen., sent. 14 gennaio 2020, n. 9417, è stato ribadito il principio secondo il quale, in tema di reati tributari, **l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione** annuale dei redditi **non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale** per il delitto di omessa dichiarazione, in quanto la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere, essendo unicamente delegabile la predisposizione e l'inoltro telematico dell'atto.

### La nuova versione del reato

L'art. 39 **innalza le pene**, tanto per l'omessa dichiarazione del contribuente, quanto per l'omissione del sostituto d'imposta: in entrambi i casi si applica la **reclusione da 2 a 5 anni**.

Resta comunque **applicabile all'indagato la misura della custodia cautelare in carcere** (l'art. 280, secondo comma, c.p.p. richiede la reclusione non inferiore nel massimo a 5 anni). Risulta, però, applicabile a questo delitto l'art. 131-bis c.p., che **esclude la punibilità per particolare tenuità del fatto** ed è, invece, **escluso**, nel corso delle indagini, **l'utilizzo delle intercettazioni** (l'art. 266 c.p.p. le consente nei procedimenti per delitti non colposi, puniti con la reclusione superiore nel massimo a 5 anni).



### Ricorda

In tema di **tenuità del fatto**, la Cassazione penale, Sez. III, sent. 3 giugno 2020, n. 16599, ha stabilito che, in tema di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini di evasione delle imposte, la **causa di non punibilità** prevista dall'art. 131-bis c.p. è applicabile laddove l'omissione abbia riguardato un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità, fissata ad euro 50.000 dall'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, in ragione del fatto che il **grado di offensività** che fonda il reato è stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale.



<b>OMESSA DICHIARAZIONE</b>	
<b>Fino al 25.12. 2019</b>	<b>Dal 25.12.2019</b>
Reclusione da un anno e 6 mesi a 4 anni per 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 a 50.000 euro. Stessa pena è prevista per il sostituto d'imposta che omette la dichiarazione, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.	Reclusione da 2 a 5 anni da un anno e 6 mesi a 4 anni per 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 a 50.000 euro. Stessa pena è prevista per il sostituto d'imposta che omette la dichiarazione, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.

Infine, anche per questo reato risulta **esclusa**, in caso di condanna, la **confisca allargata** come sopra analizzata.



### Riferimenti normativi

- D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, art. 39;
- D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, artt. 4, 5, 12-bis e 12-ter;
- Codice di procedura penale, art. 280;
- Codice penale, art. 131-bis.