

Reati dichiarativi

di Gianfranco Antico - pubblicista

Premessa

Il sistema sanzionatorio penal tributario ai fini delle imposte dirette e Iva, delineato nel D.Lgs. 74/2000, integrato dai successivi interventi legislativi¹, e rivisitato dal D.Lgs. 158/2015, ha rimodulato la disciplina della dichiarazione infedele. Sistema, comunque, che ha subito le modifiche introdotte dal D.L. 124/2019.

Esaminiamo, quindi, la fattispecie, contenuta nell'[articolo 4](#), D.Lgs. 74/2000, unitamente al reato di omessa dichiarazione, di cui all'[articolo 5](#), del citato D.Lgs. 74/2000, soffermandoci – trasversalmente – sul valore dell'imposta amministrativa in sede penale, a seguito del ridimensionamento dell'iniziale pretesa tributaria.

La dichiarazione infedele

L'articolo 4, D.Lgs. 74/2000 punisce la mera "dichiarazione mendace" priva di connotati di frode, incentrata sulla sola evidenziazione di un'informazione non veritiera (esposizione di elementi attivi in misura inferiore al reale o elementi passivi inesistenti)².

Dichiarazione infedele: articolo 4, D.Lgs. 74/2000

1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2³ e 3⁴, è punito 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 o elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 150.000 euro;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 3.000.000 euro.

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

¹ In particolare, gli articoli 1, comma 414, L. 311/2004 e 35, comma 7, D.L. 223/206, convertito dalla L. 248/2006; l'articolo 29, D.L. 78/2010, convertito dalla L. 122/2010; il D.L. 138/2011, convertito dalla L. 148/2011.

² Cfr. G. Antico, M. Conigliaro, "Reati dichiarativi: le indicazioni operative della Guardia di Finanza", in Il fisco, n. 14/2018.

³ Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.

⁴ Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

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 singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% 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)

Il D.Lgs. 158/2015 ha limitato il perimetro della fattispecie incriminatrice, escludendo la punibilità nelle ipotesi di non corrette valutazioni di elementi attivi o passivi nonché di violazioni ai principi di competenza, inerenza, deducibilità.

La dichiarazione infedele si configura, dunque, allorché si rilevi una condotta del contribuente che indichi ricavi per ammontare inferiore a quello effettivo o costi inesistenti, senza che il contribuente si sia avvalso degli artifici tipizzati negli articoli [2](#) (fatture o altri documenti) e [3](#) (operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, documenti falsi o altri mezzi fraudolenti), D.Lgs. 74/2000. In ogni caso, la condotta diventa penalmente rilevante al ricorrere della duplice, congiunta, condizione.

Le 2 necessarie condizioni congiunte	
Imposta evasa	superiore, con riferimento a una delle imposte, a 150.000 euro
Ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione ⁵	Superiore al 10% dei complessivi elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, a 3.000.000 euro

L'[articolo 39](#), D.L. 124/2019, attraverso le lettere d), e), f) e g) del comma 1, ha introdotto sostanziali modifiche al reato.

La norma ha:

- innalzato la pena della reclusione, portando il minimo da 1 a 2 anni e il massimo da 3 a 5 anni. In particolare, la pena massima di cinque anni comporta l'astratta applicabilità della misura della custodia cautelare in carcere ([articolo 280](#), comma 2, c.p.p.);
- abbassato 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);
- ha abrogato la disposizione che esclude la punibilità quando le valutazioni, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette e che prevede che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità (comma 1-ter).

⁵ Anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti.

Inoltre, è consentita la c.d. confisca allargata, di cui all'articolo 12-ter, D.Lgs. 74/2000, introdotto dal comma 1, dell'[articolo 39](#), D.L. 124/2019, se è pronunciata condanna o applicazione di pena per il delitto di cui all'[articolo 4](#), D.Lgs. 74/2000.

La struttura del reato - l'oggetto materiale è costituito dalle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto - ricalca sostanzialmente quella della dichiarazione fraudolenta, rispetto alla quale manca ovviamente il requisito dell'insidiosità della condotta.

Le Fiamme Gialle, nel corpo dell'imponente documento di prassi emanato - [circolare n. 1/2018](#) - rilevano che è stata effettuata un'operazione additiva sull'articolo 4, D.Lgs. 74/2000, prevedendo l'inserimento di 2 nuovi commi (1-bis e 1-ter) che modificano la previgente disciplina penalistica della dichiarazione infedele.

Circolare n. 1/2018, G. di F.	
Elementi attivi	Sono da ricondurre essenzialmente alla sottofatturazione di ricavi o compensi
Elementi passivi inesistenti	<i>"Non rispondente alla realtà"</i> ⁶ . L'interesse penale ricade quindi, unicamente, sui casi di inesistenza materiale delle componenti negative, così che <i>"nessun costo realmente sostenuto, ancorché indeducibile, può concorrere a determinare l'imposta evasa per come declinata dal D.Lgs. 74/2000. Classici esempi possono essere rinvenibili nelle spese di rappresentanza, di pubblicità, di acquisto beni contestati come non inerenti dall'Amministrazione finanziaria"</i> ⁷

Successione nel tempo delle leggi penali - circolare n. 1/2018, G.di F.	
Esempio	Se viene indicata in una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi o Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a 2.500.000 euro, con imposta evasa pari a 90.000 euro, commessa in data antecedente al 22 ottobre 2015, atteso l'aumento delle soglie di irrilevanza penale, trova applicazione il principio di retroattività della legge più favorevole, per effetto del quale la condotta non è più punibile
Esempio	Se viene indicata in una delle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi o Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo pari a 3.200.000 euro, con imposta evasa pari a 170.000 euro, alla cui determinazione hanno concorso anche non corrette classificazioni e valutazioni in materia tributaria, i cui criteri siano stati comunque indicati nel bilancio d'esercizio e abbiano inciso sull'ammontare complessivo degli elementi attivi per 300.000 euro, commessa in data antecedente al 22 ottobre 2015, con la nuova formulazione dell'articolo 4 e la contestuale abrogazione dell'articolo 7, deve applicarsi al caso di specie il principio di retroattività della legge più favorevole, essendosi ridotto l'ammontare degli elementi attivi sottratti all'imposizione (per effetto dei valori corrispondenti alle classificazioni e valutazioni), al di sotto della attuale soglia penale (3.200.000 - 300.000 = 2.900.000)

⁶ È stato sostituito il termine "fittizi" con quello di "inesistenti".

⁷ Così come *"qualsiasi questione in ordine a valori di acquisto valutati dall'Amministrazione finanziaria di importo superiore al valore normale, come inteso ai sensi dell'articolo 9, comma 3, Tuir (ad esempio, in caso di contestazioni sulla base dell'"antieconomicità" delle operazioni), risulta irrilevante ai fini della configurabilità della fattispecie penal-tributaria di dichiarazione infedele, trattandosi di costi correlati a prezzi realmente praticati e corrisposti, ancorché indeducibili in quanto non correttamente stimati da un punto di vista fiscale"*. Rimangono, invece, riconducibili alla fattispecie penale in argomento ipotesi residuali, *"quali, ad esempio, l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi del tutto inesistenti, in alcun modo supportati da fatture passive o altri documenti di valore probatorio analogo (ovvero recanti, questi ultimi, corrispettivi inferiori rispetto ai valori riportati in dichiarazione)"*.

La [circolare n. 1/2018](#) fornisce, altresì, precise indicazioni operative ai propri reparti, in ordine alla soglia di punibilità.

Soglia di punibilità	
Consolidato fiscale	Se la soglia di punibilità deve essere riferita all'imposta di gruppo, l'unica in concreto dovuta nella tassazione consolidata, qualora il fatto evasivo sia da attribuire al comportamento di una controllata, i termini della eventuale punibilità dei responsabili della consolidante non possono che essere valutati sulla base delle generali regole penalistiche in tema di personalità della responsabilità e concorso di persone nel reato, nonché tenendo in debito conto il richiamato requisito del dolo specifico di evasione
Società di persone e degli enti tassati per trasparenza ⁸	È necessario ripartire i redditi non dichiarati della società a base personale fra i soci, seguendo i criteri dell'articolo 5, Tuir, tenendo conto dell'aliquota marginale di ciascuno, per verificare se l'imponibile evaso dal singolo socio sia di importo superiore alla prevista soglia degli elementi attivi dichiarati dal socio stesso nella sua dichiarazione e se l'imposta evasa relativa a tal reddito evaso sia superiore alla soglia di punibilità ⁹

Particolarmente interessante è la sentenza della terza sezione penale [Corte di Cassazione n. 19228/2019](#), secondo cui il rappresentante legale di una società di persone è punibile per il reato di dichiarazione infedele, ex [articolo 4](#), D.Lgs. 74/2000, qualora sia superata la soglia di punibilità prevista, calcolata sommando i tributi dovuti da tutti i soci. Per i massimi giudici appare manifestamente destituito di fondamento il motivo di impugnazione secondo cui, in sostanza, *“la ricostruzione della fattispecie implicherebbe il riferimento alle quote di partecipazione di ciascun socio della società di persone, con conseguente frammentazione dell'imposta evasa ai fini della verifica del superamento innanzitutto della soglia di punibilità di 150.000 euro”*.

Sul punto, la Corte rileva che le norme incriminatrici trovano applicazione, oltre che in caso di coincidenza tra il soggetto attivo e il contribuente persona fisica, *“anche nei confronti di chi opera nelle predette qualità così da essergli riferibile la dichiarazione dell'ente, laddove la finalità di evasione va intesa come riguardante anche il soggetto giuridico nel cui interesse si agisce. Va aggiunto che la fattispecie di cui all'articolo 4 si incentra letteralmente sulla presentazione della dichiarazione annuale effettuata, nel caso in esame, dalla società, senza alcuna altra distinzione o specificazione, che, si noti bene, neppure compare in sede di definizione della nozione di “dichiarazione” e della finalità di “evasione”, entrambe riferite semplicemente a “società, enti o persone fisiche”, senza alcuna ulteriore distinzione “interna” agli enti”*.

⁸ Dove la dichiarazione in cui si realizza la condotta di evasione è diversa da quella nella quale si manifesta l'imposta evasa (nella dichiarazione societaria confluiscono solo gli elementi attivi sottratti a tassazione, mentre in quella dei soci sono evidenziate sia la porzione di elementi attivi di pertinenza di ciascun socio sia la relativa imposta evasa).

⁹ Resta ferma la necessità, come rilevato nella [circolare n. 1/2018](#) della G. di F., che *“occorre individuare concretamente tutti gli elementi necessari a configurare le singole responsabilità individuali (dirette o concorsuali), sia dei soci cui compete l'amministrazione della società sia degli altri, i quali potrebbero non essere a conoscenza del comportamento illecito tenuto dai primi, di certo non tralasciando gli aspetti concernenti l'elemento soggettivo dei delitti in tema di dichiarazione”*. In concreto, può verificarsi *“la possibilità di configurare a carico del firmatario della dichiarazione della società di persone una responsabilità ex articolo 110, c.p. e, quindi, a titolo di concorso nel delitto in tema di dichiarazione posto in essere dal socio, per la cui configurabilità occorre comunque il superamento delle soglie di punibilità relativamente all'imposta evasa dal socio stesso”*.

Cassazione n. 19228/2019

Il principio	<i>“Con riguardo al tema di interesse, relativo a dichiarazione infedele presentata da chi amministra una società di persone e più in particolare dal socio accomandatario, la norma incriminatrice pone a carico di costui, nella veste rappresentativa così assunta e tale da imporre a suo carico l’obbligo dichiarativo, la condotta penalmente rilevante; con l’ulteriore portato della inevitabile valutazione unitaria, siccome riguardante la società di riferimento cui inerisce la dichiarazione, della imposta evasa, anche ai fini della verifica della soglia di punibilità”. Del resto, “questa Corte ha avuto già modo di affermare che il reato D.Lgs. 74/2000, ex articolo 4 pur non integrando un reato proprio (in quanto realizzabile da chiunque) è commesso da “colui che inserisce all’interno della dichiarazione fiscale per l’anno di riferimento elementi passivi fittizi o comunque dati che rendono quella dichiarazione infedele” e ha espressamente ricollegato il reato esclusivamente alla posizione di rappresentanza e gestione fiscale della società in accomandita semplice assunta dal socio, laddove ha precisato che “la sottoscrizione da parte di un socio amministratore di una società in nome collettivo non esonera automaticamente gli altri soci amministratori dalle responsabilità fiscali, occorrendo invece accertare in concreto se gli altri soci svolgano attività gestionali in quella specifica materia e quale sia l’apporto concorsuale penalmente rilevante nella gestione della materia fiscale da parte dell’altro (o altri) socio” (cfr. n. 50201/2015)”¹⁰</i>
--------------	--

Resta fermo che la presentazione di una dichiarazione integrativa non cancella la responsabilità del contribuente, in quanto il reato si perfeziona nel momento in cui è presentata la dichiarazione annuale ([Cassazione n. 23810/2019](#)¹¹).

L’omessa dichiarazione: quadro normativo di riferimento

L’[articolo 5](#), D.Lgs. 74/2000¹², come riformulato dall’[articolo 5](#), D.Lgs. 158/2015, ha operato sostanzialmente 3 modifiche.

Gli interventi modificativi		
Innalzamento della pena prevista, ora stabilita da 1 anno e 6 mesi a 4 anni	Innalzamento della soglia di punibilità commisurata all’imposta evasa, ora portata a 50.000 euro	Introduzione del reato di omessa dichiarazione del sostituto d’imposta, quando l’ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro

¹⁰ Da quanto sopra esposto in ordine alla esegesi dell’articolo 4, D.Lgs. 74/2000, e alla sua operatività nei confronti dell’amministratore della società in quanto tale, con conseguente valutazione unitaria dell’imposta evasa, ne è conseguita l’inammissibilità anche del correlato motivo di impugnazione, inerente la confisca disposta nei confronti della ricorrente sino alla somma equivalente alla imposta evasa. “Invero, in rapporto di stretta coerenza con l’illustrata rilevanza, nell’ambito della fattispecie penale in esame, da una parte della presentazione di una dichiarazione fiscale con inserimento per l’anno di riferimento di elementi passivi fittizi o comunque di dati che rendono quella dichiarazione infedele, dall’altra della posizione di rappresentanza e gestione fiscale della società in accomandita semplice assunta dal socio, si pone anche il principio già affermato da questa Corte secondo cui in tema di reati tributari il sequestro preventivo per equivalente in funzione della confisca prevista dal D.Lgs. 74/2000, articolo 12-bis, può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa, non essendo ricollegato all’arricchimento personale di ciascun concorrente bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione del reato (cfr. n. 56451/2017)”.

¹¹ I supremi giudici hanno confermato il giudizio di responsabilità espresso dalla Corte d’Appello, trattandosi che il delitto in contestazione ha natura di reato “istantaneo”.

¹² Nella sua formulazione ante revisione, la norma prevedeva la reclusione da 1 a 3 anni per chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presentava, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l’imposta evasa era superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30.000 euro.

Omessa dichiarazione: [articolo 5](#), D.Lgs. 74/2000

1. È punito con la reclusione da 1 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, con riferimento a taluna delle singole imposte a 150.000 euro.

1-*bis*. È punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.

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

Il D.L. 124/2019 ha innalzato le pene tanto per l'omessa dichiarazione del contribuente quanto per l'omissione del sostituto d'imposta: da 2 a 6 anni¹³. La reclusione superiore nel massimo a 5 impedisce l'applicazione dell'[articolo 131-bis](#), c.p. che esclude la punibilità per particolare tenuità del fatto.

Inoltre, in sede di indagini, è possibile utilizzare le intercettazioni ([articolo 266](#), c.p.p., norma che le consente nei procedimenti per delitti non colposi puniti con la reclusione superiore nel massimo a 5 anni).

Trova applicazione la c.d. confisca allargata, purché l'imposta evasa (comma 1) o le ritenute non versate (comma 1-*bis*), siano di importo superiore a 100.000 euro.

Atteso che ai fini penali, come specificato nel comma 2, dell'[articolo 5](#), del citato D.Lgs. 74/2000 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, il delitto si consuma decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione.

Il reato¹⁴ ha a oggetto le dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi, all'Iva e alle ritenute operate dai sostituti d'imposta nonché le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'Iva da presentarsi, ad esempio, nel caso di operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali.

In dettaglio, la G. di F. declina le dichiarazioni previste dal D.P.R. 322/1998 e inerenti:

- all'intervallo di tempo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui si determinano gli effetti dello scioglimento di una società;
- al risultato finale delle operazioni di liquidazione;

¹³ Anche in questo caso, la reclusione superiore nel massimo a 5 anni comporta la possibilità di applicare all'indagato la misura della custodia cautelare in carcere (articolo 280, comma 2, c.p.p.)

¹⁴ Il reato può essere addebitato al prestanome, a titolo di concorso con l'amministratore "di fatto", se ricorre il dolo specifico di evasione (Cassazione n. 36474/2019).

- alla residua frazione del periodo d'imposta ove la procedura di liquidazione si prolunghi oltre quello nel corso del quale è iniziata;
- alla frazione di esercizio compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione di una società di capitali in una società di persone o viceversa;
- alla frazione di esercizio per le società fuse o incorporate compresa tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione, se non si è optato per la retrodatazione degli effetti fiscali all'inizio dello stesso periodo;
- alla frazione del periodo d'imposta per le società sottoposte a scissione totale, se non si è optato per la retrodatazione degli effetti fiscali all'inizio del medesimo periodo;
- al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di dichiarazione di fallimento o del provvedimento che dispone la liquidazione;
- al periodo di durata della procedura concorsuale;
- a operazioni Iva registrate nella parte dell'anno solare anteriore alla dichiarazione di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa.

La casistica individuata dalla G. di F.	
Ipotesi connotate da profili di fiscalità internazionale	Trattasi di quelle fattispecie nelle quali viene fraudolentemente rescisso il collegamento soggettivo e territoriale tra la produzione e la tassazione del reddito (trasferimento fittizio della residenza all'estero da parte di persone fisiche; esterovestizione societaria; configurabilità nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione materiale o personale occulta di un'impresa non residente)
Mancata dichiarazione di proventi di fonte illecita	Trattasi dei proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo, se non già sottoposti a sequestro o confisca penale, che, ai sensi dell' articolo 14 , comma 4, L. 537/1993 e dell' articolo 36 , comma 34-bis, D.L. 223/2006, convertito dalla L. 248/2006, si considerano ricompresi nelle categorie di reddito di cui all' articolo 6 , Tuir
"evasori totali" ¹⁵	Può trattarsi, ad esempio, di soggetti, generalmente non strutturati, che abbiano una clientela costituita da privati e ricorrano al denaro contante per il pagamento di prestazioni di servizio rese ¹⁶

¹⁵ Soggetti che, con riferimento almeno a un tributo e ad almeno un'annualità, abbiano omissso la presentazione della relativa dichiarazione.

¹⁶ Articolato è il percorso ispettivo indicato dalla G. di F. se il soggetto che ometta la presentazione della dichiarazione si inserisce in un meccanismo fraudolento tipico delle c.d. "frodi carousel" all'Iva. Se ai fini Iva non sorgono particolari difficoltà, in quanto l'imposta sulle fatture false in acquisto è sempre indetraibile e quella indicata (*rectius*, "esposta") nelle fatture emesse, ancorché a fronte di operazioni inesistenti, è sempre dovuta, con riferimento alla ricostruzione del reddito, dovendosi avere riguardo all'effettiva operatività aziendale e ricondurre a tassazione il reale profitto conseguente all'attività svolta (anche se illecita), occorre distinguere se il soggetto sia inserito in un meccanismo che preveda l'utilizzo e l'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ovvero oggettivamente inesistenti. *"In caso di fatture oggettivamente false, i costi documentati dalle fatture passive sono indeducibili, mentre i componenti positivi direttamente afferenti alle spese o ad altri componenti negativi, relativi ai beni o servizi non effettivamente scambiati o prestati, non concorrono alla formazione del reddito imponibile, ma sono presi a base unicamente per la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 2, D.L. 16/2012"*. A fattor comune, deve sempre essere sottoposto a tassazione il compenso corrisposto al *missing trader* per l'attività posta in essere al fine di consentire a terzi l'evasione (in assenza di elementi certi, possono essere utilizzati meccanismi di calcolo di tipo presuntivo, commisurando, ad esempio, il compenso in proporzione all'imposta evasa dall'utilizzatore).

Successione nel tempo delle leggi penali - Circolare n. 1/2018 , G. di F.	
Esempio	Nell'ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o Iva con un'imposta evasa di 40.000 euro, commessa in data antecedente al 22 ottobre 2015, con la nuova formulazione, che ha elevato la soglia di punibilità da 30.000 euro a 50.000 euro, si integra il principio di retroattività della legge più favorevole, sicché la condotta, che nella precedente formulazione costituiva reato, non è più punibile
Esempio	Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o Iva per un'imposta evasa di 60.000 euro, commessa in vigenza della precedente formulazione, con la nuova formulazione, essendo comunque innalzata la soglia di punibilità (superiore a 50.000 euro), con la previsione di un inasprimento della pena (reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni, anziché da 1 a 3 anni), opera il divieto di retroattività e il reato si configura attribuendo il trattamento sanzionatorio previgente (più favorevole al reo)
Esempio	Nell'ipotesi di omessa presentazione di una delle dichiarazioni "non annuali", il reato, trattandosi di fattispecie non prevista nella formulazione previgente, può essere configurato per fatti commessi esclusivamente a far data dalla nuova introduzione

Resta fermo che il reato di cui al comma 1-*bis* dell'[articolo 5](#), D.Lgs. 74/2000 è applicabile unicamente a partire dalle dichiarazioni del sostituto d'imposta omesse riferite al 2014, in considerazione della decorrenza dal 22 ottobre 2015, data antecedente alla scadenza del termine di presentazione ai fini penali del 20 dicembre 2015, previsto per la presentazione della medesima dichiarazione (modello 770/2015 relativo al periodo d'imposta 2014).

Il valore dell'imposta amministrativa in sede penale

Il ridimensionamento dell'iniziale pretesa tributaria va spesso letto successivamente dal giudice penale tutte le volte in cui i verificatori hanno inoltrato denuncia per uno dei reati contemplati nel D.Lgs. 74/2000.

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 4906/2015](#), ha ritenuto che il giudice penale non sia vincolato alle risultanze dell'atto di adesione, ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele. Afferma la Corte che *"occorre tenere distinta la nozione di pretesa tributaria da quella di profitto illecito nei reati tributari e si è ribadito il principio di autonomia del procedimento penale rispetto a quello amministrativo. Sulla base di tali principi, nell'ordinanza impugnata si è valutato l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione tenendo conto del maggior reddito accertato inizialmente dall'Agenzia delle Entrate (...superiore al 10% degli elementi attivi), piuttosto che alla quantificazione risultante dal successivo atto di accertamento con adesione... indicando ... le ragioni per le quali il giudice della cautela ha ritenuto di attribuire maggiore attendibilità alle quantificazioni inizialmente operate dalla Guardia di Finanza rispetto alla minore quantificazione successivamente operata dall'Agenzia territoriale con mero intento "negoziale"*.

“Ai fini della prova del reato di dichiarazione infedele, il giudice non è vincolato, nella determinazione dell'imposta evasa, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente (n. 1256/2013, e n. 5640/2012), purché indichi concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”.

L'argomento affrontato non è nuovo per la Corte di Cassazione penale, che già con la [sentenza n. 5640/2012](#), aveva agganciato l'adesione redatta al penale. Osserva la Corte, *“che ai fini dell'individuazione del superamento o meno della soglia di punibilità, spetta esclusivamente al giudice penale il compito di procedere all'accertamento e alla determinazione dell'ammontare dell'imposta evasa, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario. Quindi è ben possibile che la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria venga ridimensionata o addirittura invalidata nel giudizio innanzi al giudice tributario. Ciò però non vincola il giudice penale e quindi non può escludersi che quest'ultimo possa eventualmente pervenire - sulla base di elementi di fatto in ipotesi non considerati dal giudice tributario - ad un convincimento diverso e ritenere nondimeno superata la soglia di punibilità per essere l'ammontare dell'imposta evasa superiore a quella accertata nel giudizio tributario. Ma i possibili esiti del giudizio tributario, che può definirsi anche con una pronuncia meramente in rito, costituiscono un dato ben distinto dalla pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria che fissa il limite della soglia di punibilità: il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria”¹⁷.*

Come rilevato dalla migliore dottrina¹⁸ *“se la segnalazione in Procura è stata eseguita dallo stesso ufficio che poi procede anche all'adesione/conciliazione/parziale autotutela, non vi è dubbio che gli elementi siano i medesimi. Se, invece, la segnalazione è pervenuta dalla G. di F., sarebbe singolare che i verificatori, salvo casi particolari, non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate tutte le informazioni utilizzate per quantificare compiutamente l'evasione in sede di notizia di reato all'autorità giudiziaria”.*

Richiamando proprio detta sentenza - n. 5640/2012 -, la Suprema Corte di Cassazione, con la [pronuncia n. 17706/2013](#), ha ritenuto che *“il giudice penale non è vincolato dalle risultanze dell'atto negoziale concordato dal contribuente evasore con l'ente impositore, ma sola dalla considerazione*

¹⁷ In pratica, la Corte fa sempre salvo il principio del doppio binario penale/tributario, Tuttavia, se il giudice penale non è vincolato dall'accertamento fiscale, non può comunque prescindere dalla pretesa tributaria. L'iniziale pretesa tributaria - ridimensionata da un atto negoziale concordato tra le parti - non vincola il giudice penale all'imposta così *“accertata”*; *“ma per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria al fine della verifica della soglia di punibilità prevista dagli articoli 4 e 5 citati occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”.* E sicuramente appare difficile riscontrare per il giudice penale concreti elementi che rendano maggiormente attendibile l'imposta accertata o accertabile rispetto a quella concordata.

¹⁸ A. Iorio, *“Gli strumenti deflativi eliminano il reato”*, in *Il Sole24ore*, edizione del 18 febbraio 2012.

metodologica dell'esistenza di un tale diverso contenuto dell'obbligazione tributaria, rispetto a quella originariamente contestata con l'avviso di accertamento. Il giudice, Infatti, deve solo considerare le due diverse motivazioni e aderire a quella delle due che le risultanze processuali indicano come provata. Ciò che nella specie è stato, avendo i giudici di merito motivato, in maniera esaustiva e priva di vizi logici e giuridici, In ordine alla veridicità del primo accertamento, alla stregua dei dati e degli elementi univocamente indiziari come sopra richiamati”.

E ancora:

Giurisprudenza	
Cassazione n. 7615/2014	L'atto di adesione redatto gioca sul calcolo delle soglie di punibilità. Osserva la Corte che <i>“per discostarsi dal dato quantitativo risultante dall'accertamento con adesione o dal concordato fiscale per tener conto invece dell'iniziale pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria al fine della verifica della soglia di punibilità prevista dall'articolo 4 citato, occorre che risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”</i>
Cassazione n. 19138/2014	Con riferimento al reato di dichiarazione infedele, <i>“pur non essendo il giudice vincolato, nella determinazione dell'imposta evasa da ritenersi rilevante onde reputare accertato o meno il superamento della soglia di punibilità, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione o del concordato fiscale tra Amministrazione finanziaria e contribuente, è tuttavia necessario che, onde potersi discostare dal dato quantitativo convenzionalmente accertato e tenere, invece, conto dell'iniziale pretesa tributaria dell'Erario, risultino concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”</i> (n. 5640/2012 e n. 37954/2012)
Cassazione n. 39379/2016	Per imposta evasa deve intendersi l'imposta dovuta, determinata sulla base delle risultanze penali, ponendo a confronto i ricavi con i costi, fermo restando l'esclusiva competenza del giudice penale. Sul punto, richiamando sostanzialmente due precedenti ¹⁹ , la Corte di Cassazione ritiene che debba darsi prevalenza al dato fattuale reale piuttosto che ai criteri formali che caratterizzano la determinazione dell'imposta ai fini tributari, che può essere diversa da quella determinata dal giudice tributario, e rappresentata nell'avviso di accertamento

SCHEDA DI SINTESI

Il sistema sanzionatorio penal tributario ai fini delle imposte dirette e Iva, delineato nel D.Lgs. 74/2000, rivisitato dal D.Lgs. 158/2015, ha rimodulato la disciplina della dichiarazione infedele – articolo 4, D.Lgs. 74/2000 -, statuendo che, ai fini dell'integrazione del reato, non si tenga conto della non corretta classificazione e della valutazione di elementi attivi o passivi

¹⁹ Cassazione n. 21213/2008 e n. 38684/2014.

oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, nonché della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza e della indeducibilità di elementi passivi reali. Fuori dai casi predetti, non danno luogo a fatti punibili a titolo di dichiarazione infedele le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette.

L'articolo 39, D.L. 124/2019, attraverso le lettere d), e), f) e g) del comma 1, ha introdotto sostanziali modifiche al reato. La norma ha: innalzato la pena della reclusione, portando il minimo da 1 a 2 anni e il massimo da 3 a 5 anni; abbassato 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; abrogato la disposizione che esclude la punibilità quando le valutazioni, singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette e che prevede che degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità (comma 1-ter).



Il reato di omessa dichiarazione, di cui all'articolo 5, D.Lgs. 74/2000, risulta riformulato dall'articolo 5, D.Lgs. 158/2015, che ha elevato la pena prevista, ora stabilita da 1 anno e 6 mesi a 4 anni, innalzato la soglia di punibilità commisurata all'imposta evasa, ora portata a 50.000 euro, e introdotto il reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro. Il D.L. 124/2019 ha innalzato le pene tanto per l'omessa dichiarazione del contribuente quanto per l'omissione del sostituto d'imposta: da 2 a 6 anni.



Successione nel tempo delle norme introdotte e casi pratici vengono esaminati attraverso le indicazioni offerte dalla circolare n. 1/2018, G. di F..



Individuazione delle soglie di punibilità. Recenti pronunce della Corte di Cassazione.



Il ridimensionamento dell'iniziale pretesa tributaria viene spesso letto successivamente dal giudice penale tutte le volte in cui i verificatori hanno inoltrato denuncia per 1 dei reati contemplati nel D.Lgs. 74/2000.



Il giudice penale non è vincolato alle risultanze dell'atto di adesione.