

Avv. Guido Anetrini

Il reato di omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. 74/2000)

Profili oggettivi e processuali del reato

La dichiarazione incriminata

La dichiarazione incriminata

La rubrica e il testo della norma incriminatrice fanno espresso riferimento ad una **dichiarazione omessa**, **non invece a una dichiarazione lacunosa**.

Viene, dunque, punito un totale inadempimento dell'obbligo dichiarativo, in piena coerenza con il sistema delineato dal D. Lgs 74/2000 che, nell'ambito dei c.d. "*delitti in materia di dichiarazione*", reprime i fenomeni criminali della:

- dichiarazione **fraudolenta** (artt. 2, 3);
- dichiarazione **infedele** (art. 4)
- dichiarazione **omessa** (art. 5)

Una dichiarazione fiscale lacunosa, contenente dati parziali, integra non il delitto di dichiarazione omessa, ma il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 D. Lgs. 74/2000 (se sono varcate le relative soglie di punibilità).

Cass. Pen., Sez. III, 16/05/2023, nr. 32130

*"in tema di reati tributari, non integra il delitto di omessa dichiarazione la presentazione [...] di una dichiarazione dei redditi incompleta, in quanto l'esautiva individuazione normativa della condotta incriminata, consistente nella mancata presentazione della dichiarazione agli uffici competenti, **non è suscettibile di lettura analogica, che si porrebbe in contrasto con il principio di legalità**".*

contra: Cass. Pen., Sez. V, 19/12/2024, nr. 8342

Cass. Pen., Sez. III, 16/03/2022, nr. 20050

*"l'intero D. Lgs. 74 del 2000 codifica condotte ciascuna potenzialmente idonea a ledere, da angolazioni diverse, il medesimo ed unico bene giuridico individuato nel **dovere di ciascuno di concorrere alle spese pubbliche** (e di garantire, conseguentemente, il flusso di beni necessario a farvi fronte)".*

Il momento consumativo

Il momento consumativo

Il momento consumativo è quello in cui tutti gli elementi costitutivi della fattispecie sono integrati e che determina, oltre al resto:

- la disciplina applicabile *ratione temporis*
- il decorso della prescrizione del reato
- l'individuazione del soggetto attivo del reato

Nel caso di omessa dichiarazione *"il momento consumativo"* dell'illecito penale *"va fissato alla scadenza del termine dilatorio di novanta giorni concesso al contribuente, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del medesimo decreto"* (Cass. Pen., Sez. III, 11/06/2025, nr. 29870).

Art. 5, comma II, D. Lgs. 74/2000: *"[...] non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine"*.

Cass. Pen., Sez. III, 20/02/2019, nr. 19647

Il momento consumativo segna l'individuazione della **soglia di punibilità** (ad oggi, individuata in Euro 50.000, ma in precedenza individuata in Euro 30.000 e, prima ancora, in Euro 77.000).

Cass. Pen., Sez. III, 16/12/2022, nr. 20664

Il momento consumativo permette di individuare il **soggetto obbligato**, sulla base della legislazione fiscale, alla presentazione della dichiarazione, posto che *"le condotte precedenti alla scadenza del termine sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno rilevanza alcuna"*.

Luogo di consumazione e competenza territoriale

Luogo di consumazione e competenza territoriale

Il reato di omessa dichiarazione si consuma **presso il luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale** (art. 18, comma II, primo periodo, D. lgs. 74/2000).

Il luogo di consumazione determina, a propria volta, la competenza territoriale dell'Autorità Giudiziaria.

Il domicilio fiscale è disciplinato dall'art. 58 D.P.R. 600/1973:

- le persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte
- i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale:
 - nel comune in cui si trova la loro sede legale
 - in mancanza, la sede amministrativa [...]

La giurisprudenza penale si è preoccupata di stabilire la competenza territoriale nei casi di **sede legale meramente formale, ove, cioè, non vi è alcuna operatività della società**.

→ In questi casi, la Cassazione ha privilegiato **il principio di effettività**, anche allo scopo di impedire al contribuente di scegliere la competenza territoriale dell'A.G., fissando la sede legale in un Comune anziché in un altro e, al contempo, mantenendo inalterato il luogo di effettivo esercizio dell'impresa.

→ Sulla base del principio di effettività, si prescinde dal luogo della sede legale e tiene conto, ai fini della competenza territoriale, del luogo della sede amministrativa, che, peraltro, è presa in considerazione dalla disciplina tributaria (Cass. Pen., Sez. III, 14/09/2020. nr. 27606).

L'omessa dichiarazione dei redditi illeciti

L'omessa dichiarazione dei redditi illeciti

Anche il reddito illecito, da intendersi quale ricchezza derivante dalla commissione di illeciti (penali, civili ed amministrativi), **costituisce reddito imponibile**.

Art. 14, comma IV, L. 537/1993: *"Nelle categorie di reddito di cui all'art. 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi [...], devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale"*.

Esempio: s.r.l. produttrice di capi di abbigliamento recanti marchi contraffatti.

Tensione tra due principi costituzionali:

- divieto di autoincriminazione
- obbligo di concorrere alle spese pubbliche

La Cassazione ha sostenuto che il divieto di autoincriminazione produce effetti soltanto all'interno dell'ordinamento penale e, pertanto, non incide sull'obbligo del contribuente di dichiarare i redditi illeciti.

Cass. Pen., Sez. III, 22/09/2017, nr. 53137

Il divieto di autoincriminazione *"giustifica la non assoggettabilità ad atti di costrizione tendenti a provocare un'autoincriminazione, ma non anche la possibilità di violare regole di comportamento poste a tutela di interessi non legati alla pretesa punitiva; infatti, il diritto di difesa non comporta anche quello di arrecare offese ulteriori"*.

La particolare tenuità del fatto

La particolare tenuità del fatto

Si tratta di una c.d. “*causa di non punibilità*” (art. 131-bis c.p. e 13, comma III-ter, D. Lgs. 74/2000) che permette all'Autorità Giudiziaria di disporre l'archiviazione o di pronunciare l'assoluzione di un soggetto:

- accusato di un reato punito con **pena non superiore nel minimo a 2 anni di reclusione**;
- nei casi di **particolare tenuità del fatto**, desunta dalle modalità della condotta, anche susseguente al reato, dall'esiguità del danno e dalla non abitudine del comportamento.

Il reato di omessa dichiarazione è suscettibile di una declaratoria di particolare tenuità del fatto: il minimo edittale previsto dall'art. 5 D. Lgs. 74/2000 è 2 anni di reclusione e rientra nella soglia dell'art. 131-bis c.p.

Cass. Pen, Sez. III, 12/06/2025, nr. 22076

E' una Pronuncia che attribuisce, ai fini del riconoscimento della particolare tenuità del fatto, una rilevanza preminente al **successivo pagamento del debito tributario** da parte dell'imputato, così esaltando la finalità recuperatoria del settore penale-tributario rispetto alla finalità punitiva tipica del diritto penale:

*“il giudice deve valutare in termini di prevalenza l'entità del debito tributario residuo”, quale differenza fra l'entità del debito tributario iniziale e quella dei pagamenti effettuati. Ne consegue che, qualora i pagamenti effettuati coprano una percentuale assai elevata del debito tributario, il comportamento dell'imputato successivo alla commissione del reato deve essere ritenuto - per espressa previsione legislativa - quale **indice particolarmente pregnante della speciale tenuità del fatto**”.*

Reato presupposto 231

L'omessa dichiarazione è reato presupposto 231

Negli anni 2019 e 2020 sono stati (tardivamente) inseriti i reati tributari nel catalogo dei reati presupposto 231.

I reati tributari sono fattispecie commesse nell'ambito della c.d. **criminalità di impresa** e la cui realizzazione è connotata dal perseguimento di un *"interesse"* o di un *"vantaggio"* da parte dell'ente (interesse e vantaggio sono uno dei presupposti della c.d. responsabilità 231, cfr. art. 5 D. Lgs. 231/2001).

Il Decreto 231 suddivide i reati tributari in due gruppi:

- **fattispecie di maggiore gravità** (artt. 2, 3, 8, 10, 11 D. Lgs. 74/2000), senza condizioni applicative
- **fattispecie di minore gravità** (artt. 4, 5 e 10-quater D. Lgs. 74/2000), con condizioni applicative.

L'omessa dichiarazione rientra nei reati del secondo gruppo accennato: **è fattispecie presupposto 231 soltanto se ricorrono 3 condizioni cumulative:**

1. il reato deve essere commesso *"nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri"*
2. *"al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto"*
3. *"per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro"*.

Si tratta di condizioni che circoscrivono eccessivamente l'applicabilità del nostro reato presupposto:

- la clausola *"sistemi fraudolenti transfrontalieri"* limita la portata applicativa a fenomeni criminali di particolare rilevanza;
- sono esclusi i fatti concernenti le imposte diverse dall'IVA
- è prevista una soglia di punibilità particolarmente elevata (Euro 10.000.000,00).

Soggetti attivi

Società schermo e società esterovestite

L'amministratore di fatto

L'amministratore di fatto

E' colui che, seppure privo di nomina formale, esercita in modo continuativo e significativo i poteri e le funzioni tipiche dell'organo di gestione (art. 2639 c.c.).

La giurisprudenza si è interrogata sui connotati della continuatività e della significatività, sostenendo:

- che i due connotati **non** comportano necessariamente l'esercizio di **tutti i poteri** dell'organo gestorio;
- che è necessario individuare gli aspetti concreti dimostrativi delle **funzioni gestorie esercitate** (rapporti con dipendenti, fornitori, clienti; poteri in ambito organizzativo, produttivo, disciplinare, ecc. ecc.).

(Cass. Pen., Sez. V, 20/06/2013, nr. 35346)

Anche nell'ambito dei reati fiscali, la giurisprudenza ha affrontato il tema dei connotati dell'amministratore di fatto (figura ricorrente nell'ambito penale, non solo nel settore penal-tributario):

Cass. Pen., Sez. III, 17/09/2024, nr. 41891

"Il conferimento di una procura negoziale, peraltro limitata a un determinato affare, non implica, infatti, l'inserimento stabile e con funzioni direttive nella amministrazione e nella gestione di una società, essendo limitata al compimento delle attività negoziali relative all'oggetto della procura, di cui il procuratore deve pur sempre rendere conto al conferente, e che non implica, di per sé, lo svolgimento stabile di funzioni direttive".

Le società schermo e le società esterovestite

Le società schermo e le società esterovestite

Gli illeciti fiscali, con particolare riferimento alle omesse dichiarazioni, possono essere compiuti attraverso:

- **società schermo:** artifici formali non effettivamente operanti, che, attraverso l'abuso dell'autonomia giuridico-patrimoniale delle società, occultano condotte illecite delle persone fisiche retrostanti;
- **società esterovestite:** imprese effettivamente operanti, il cui domicilio fiscale viene formalmente e fittiziamente trasferito in uno Stato estero, così da lucrare illegittimamente gli effetti di una legislazione fiscale più favorevole.

La qualificazione di un ente come società schermo oppure come società esterovestita è decisiva per un duplice fine:

- **confisca (diretta) dell'imposta evasa:** l'imposta evasa sarà confiscata alla persona fisica nel caso di società schermo; alla società nel caso di società esterovestita (Cass. Pen., Sez. III, 13/07/2018, nr. 50151)
- **importo confiscabile:** l'importo confiscabile sarà l'IRPEF evasa dalla persona fisica nel caso di società schermo; sarà invece l'importo di IRES evasa nel caso di società esterovestita (di capitali).

Finalità di evasione

La finalità di evasione delle imposte

La finalità di evasione delle imposte

L'omessa dichiarazione deve essere commessa al fine di evadere le imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto (c.d. *"dolo specifico"*).

Tale finalità perseguita dal contribuente,

- **non** può mai essere **desunta dall'omissione** in sé e per sé considerata (no all'equazione: non hai dichiarato = volevi evadere)
- è uno degli aspetti che, unitamente alla soglia di punibilità, **contraddistingue l'illecito penale** dell'omessa dichiarazione rispetto al corrispondente illecito amministrativo.
La *"direzione finalistica"* della condotta possiede, dunque, una *"idoneità selettiva"* tra i due illeciti (Cass. Pen., Sez. III, 04/12/2025, nr. 4333).

La finalità di evasione può essere desunta da **elementi concreti**, quali:

- *l'"entità del superamento della soglia di punibilità vigente"* (Cass. Pen., Sez. III, 25/09/2024, nr. 38802)
- *"il mancato pagamento postumo dell'imposta evasa, in tempi naturalmente ragionevoli", "la reiterazione dell'omissione per più anni di imposta", "il disinteresse rispetto alle richieste e verifiche tributarie"* (Cass. Pen., Sez. III, 04/07/2023, nr. 44170).

Il commercialista e l'omessa dichiarazione

Il commercialista e l'omessa dichiarazione

Secondo la costante giurisprudenza tributaria, **il contribuente è tenuto a vigilare sull'operato del commercialista**, non potendo egli andare esente da responsabilità in ragione del conferimento del mandato a un professionista di compilare e trasmettere la dichiarazione alla competente Agenzia delle Entrate (c.d. "*culpa in vigilando*") (Cass. Civ., Sez. Trib., 31/07/2024, nr. 21560).

Dell'omessa dichiarazione risponde esclusivamente il professionista soltanto nel caso di **comportamento fraudolento idoneo ad occultare l'omissione** (ad esempio, mediante false ricevute di invio telematico).

La Cassazione penale reputa tuttavia che **la c.d. culpa in vigilando del contribuente sull'operato del commercialista non è sufficiente ad integrare il dolo specifico di evasione**.

Cass. Pen., Sez. III, 24/10/2023, nr. 6820

"La prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo nè da una culpa in vigilando sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso a colposo [...]".



In caso contrario, si trasformerebbe la fattispecie di reato da dolosa a colposa.

Sanzioni e condotte *post delictum*

La confisca

La confisca

L'art. 12-bis D. Lgs. 74/2000 prevede, nel caso di commissione di reati tributari - compresa l'omessa dichiarazione - la confisca del profitto (o del prezzo) del reato.

Nei reati tributari, il profitto confiscabile consiste nell'**imposta evasa**, che è il vantaggio economico percepito per effetto del reato.

La confisca dell'imposta evasa assolve ad **una finalità prettamente ripristinatoria**: ripristina, sotto il profilo patrimoniale, la situazione antecedente alla commissione del reato tributario (-> il crimine non deve pagare).

Si tratta di vera e propria **pena**, che si cumula con quella detentiva prevista per i singoli reati.

Tre questioni in materia di confisca:

- **la confisca per equivalente (o di valore)** (art. 12-bis D. Lgs. 74/2000): nell'ipotesi in cui il contribuente non disponga della somma confiscabile, è pienamente ammessa, nell'ottica ripristinatoria esaminata, la confisca avente ad oggetto beni di valore corrispondente al profitto di reato
- la confisca non è disposta nel caso di **estinzione del debito tributario**, anche mediante rateazione (art. 12-bis, comma II, D. Lgs. 74/2000) (funzione ripristinatoria e recuperatoria)
- **la confisca e il concorso di persone nel reato**: nel caso di reato commesso da più persone in concorso tra loro, non si applica la c.d. solidarietà passiva; la confisca è semmai attuata pro-quota su ciascun concorrente in modo corrispondente al profitto percepito e, in caso di mancata individuazione della quota, è ripartita in parti uguali (Cass. Pen., Sez. Un., 26/09/2024, nr. 13783)

Il pagamento del debito tributario

Il pagamento del debito tributario

Il pagamento del debito tributario rappresenta una delle principali finalità perseguite dal diritto penale-tributario.

Il pagamento del debito determina infatti l'applicazione di una **disciplina premiale**, anche per il reato di omessa dichiarazione.

Nel caso di pagamento:

- tempestivo, la premialità è massima
- non tempestivo, la premialità è attenuata.

Sospensione del processo penale per permettere l'estinzione del debito tributario (art. 13-bis, commi I e I-bis)

La premialità del pagamento del debito tributario:

- **causa di non punibilità:** I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e **5** non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito [...] della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché' [...] la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (art. 13, comma II)
- **particolare tenuità del fatto** (art. 13, comma III-ter)
- **non applicabilità della confisca/sequestro preventivo** (art. 12-bis, comma II)
- **accesso al patteggiamento** se il debito tributario, comprese sanzioni ed interessi, è estinto prima dell'apertura del dibattimento (art. 13-bis, comma II)
- **applicabilità di una circostanza attenuante sino alla metà della pena e non applicabilità delle pene accessorie** (art. 13-bis, comma I)

L'autoriciclaggio

L'autoriciclaggio dell'evasione fiscale

Il legislatore italiano, su impulso comunitario, ha introdotto nell'anno 2014 il reato di autoriciclaggio (art. 648-ter.1 c.p.), che rappresenta un efficace strumento di contrasto all'evasione fiscale.

Nel nostro settore l'autoriciclaggio punisce colui che, dopo aver commesso un reato tributario (c.d. **reato presupposto**), ostacola l'identificazione della provenienza delittuosa del profitto attraverso il compimento di **un'operazione attiva** (investimento che "ripulisce" l'imposta evasa).

La **differenza con il riciclaggio** (art. 648-bis c.p.): in caso di autoriciclaggio, c'è coincidenza soggettiva tra l'autore del reato presupposto e l'autore del nostro reato.

Corte Giustizia UE, Sez. II, 02/09/2021 (evasione fiscale)

Legittime le discipline nazionali che incriminano l'autoriciclaggio: non violano il c.d. divieto di *ne bis in idem*, ossia non puniscono due volte il medesimo fatto



Evasione fiscale ed investimento dell'evasione fiscale sono due fatti diversi.

"La conversione o il trasferimento di beni, [...], allo scopo di occultare o dissimulare l'origine illecita dei beni medesimi, è costituito da un atto distinto dall'atto costitutivo del reato principale, anche se detto riciclaggio di capitali è effettuato dall'autore del summenzionato reato principale".

Grazie a tutti!

Avv. Guido Anetrini
corso Re Umberto, 30
10128 Torino

g.anetrini@offlegal.it