

Avv. Guido Anetrini

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

Le caratteristiche fondamentali del reato

L'art. 5 D. Lgs. 74/2000 reprime un fenomeno di particolare rilevanza criminologica: il fenomeno dei c.d. **evasori totali**, che costringe l'Amministrazione Finanziaria ad un accertamento dell'imposta evasa con modalità presuntive, spesso non aderenti alla realtà economica effettiva del contribuente.

Reato omissivo

Viene incriminata l'omissione di un obbligo di fare (l'omessa presentazione della dichiarazione fiscale).

Altri reati tributari omissivi: l'omesso versamento delle ritenute certificate e l'omesso versamento dell'IVA (artt. 10-bis e 10-ter D. Lgs. 74/2000). **Omissione a monte/omissione a valle.**

Delitto in materia di dich.

La fattispecie rientra nella categoria dei c.d. **delitti in materia di dichiarazione** (i reati più gravi del D. Lgs. 74/2000).

Il reato punisce soltanto l'omessa presentazione:

- della dichiarazione dei redditi
- della dichiarazione I.V.A.
- della dichiarazione del sostituto d'imposta (dal 2015).

Rinvio al diritto tributario per le dichiarazioni fiscali e i soggetti obbligati (c.d. **norma penale in bianco**).

Soglia di punibilità

Ai fini dell'integrazione della fattispecie penale, è necessario **il superamento della soglia di Euro 50.000,00:**

- per ciascuna imposta evasa
- e per ciascun anno di imposta.

In caso di mancato superamento, la condotta configura un **illecito amministrativo:**

- art. 1, comma I, D. Lgs. 471/1997 per la dichiarazione dei redditi
- art. 5, comma I, D. Lgs. 471/1997 per la dichiarazione IVA.

Le caratteristiche fondamentali del reato

Termine

Il nostro reato presuppone **la violazione della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione:**

- prima della scadenza, il reato non si configura, neppure in forma tentata;
- dopo la scadenza del termine, il reato è consumato.

Dolo specifico

L'autore del reato deve agire con la **finalità di evasione delle imposte** (sui redditi e/o sul valore aggiunto).

Principio di tassatività

Nel nostro reato rientra solo la dichiarazione "omessa": non redatta e/o non presentata. Non è omessa la dichiarazione presentata, seppur dal contenuto carente (ad es., le c.d. dichiarazioni a 0).

"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"

(Cass. Pen., Sez. III, 14/02/2022, nr. 5141)

Il testo dell'art. 5 D. Lgs. 74/2000

1. E' punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque **al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto** [*dolo specifico*], **non presenta** [*condotta omissiva*], **essendovi obbligato** [*rinvio al diritto tributario*], **una delle dichiarazioni relative a dette imposte** [*ulteriore rinvio al diritto tributario*], quando l'imposta evasa e' superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad **euro cinquantamila** [*soglia di punibilità*].

1-bis. E' 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 e' 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** [*termine*] o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

Come può essere impostata la difesa nel caso di un'imputazione di omessa dichiarazione?

- ➔ Esamineremo un caso pratico e semplice: **un processo penale celebrato presso il Tribunale di Torino**, in cui un imprenditore individuale era imputato del reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 D. Lgs. 74/2000.
- ➔ Analizzeremo l'impostazione della difesa in questo processo e la decisione del Tribunale, anche alla luce degli orientamenti della Corte di Cassazione.
- ➔ Esamineremo inoltre ulteriori modalità di difesa nei giudizi penali aventi ad oggetto l'omessa dichiarazione.

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

Nel nostro giudizio penale era stata formulata la seguente imputazione:

IMPUTAZIONE

delitto di cui all'art. 5 D. L.vo n.74/2000 n. 74 poiché, quale titolare della omonima ditta, al fine di evadere le imposte sui redditi non presentava, essendovi obbligato, la dichiarazione annuale relativa all'anno d'imposta 2016 Modello Unico SP2017, con una evasione dell'IRPEF di 118.880 euro e dell'iva di 95.443 euro

In _____, il 30 settembre 2017;

In questa imputazione rinveniamo gli elementi costitutivi della nostra fattispecie crimmosa:

- **soggetto obbligato**: titolare di ditta individuale, soggetto passivo IRPEF ed IVA
- **condotta omissiva** e la **dichiarazione omessa**: non presentava la dichiarazione, a.i. 2016
- **dolo specifico**: al fine di evadere le imposte
- **soglia di punibilità**: le imposte evase sono superiori ad Euro 50.000,00.

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

Il nucleo dell'accusa: l'accusa era incentrata sulle risultanze esposte in un avviso di accertamento dell'A.d.E., che aveva accertato d'ufficio il reddito di impresa e l'IVA con modalità induttive/presuntive:

- **operazioni attive:** Euro 433.831,00 (desunte dallo Spesometro integrato)
- **operazioni passive:** Euro 149.726,69 (soltanto il costo di 11 dipendenti e dei relativi contributi)
- **reddito imponibile:** Euro 284.105,00 -> **IRPEF evasa:** Euro 118.880,00, sopra soglia
- **IVA evasa:** Euro 95.443,00, sopra soglia

Pertanto:	
Ricavi omessi:	€ 433.831,00
Costi riconosciuti:	€ 149.726,00=
Reddito d'impresa:	€ 284.105,00

Tutto ciò premesso l'Ufficio	
ACCERTA	
ai sensi dell'art. 39, 2° comma del D.P.R. 600/1973 ricavi non dichiarati pari a complessivi Euro 433.831,00 e un reddito d'impresa di Euro 284.105,00;	
MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA (in euro)	118.880,00
ai fini Iva, ai sensi dell'art. 55 D.P.R. 633/1972, operazioni imponibili non dichiarate per € 433.831,00 e un'Iva dovuta di € 95.443,00.	

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

Questa modalità di accertamento, di natura induttiva/presuntiva, in ambito tributario è **conflittuale** con la modalità di accertamento della responsabilità penale, imperniata sulla realtà effettiva dei fatti e sulla colpevolezza oltre ogni ragionevole dubbio.



Alla luce di questa conflittualità, **il giudice penale è vincolato alle risultanze dell'Agenzia delle Entrate?**

Il giudice penale non è vincolato agli accertamenti compiuti in ambito tributario: anzi è tenuto a privilegiare il dato fattuale reale-effettivo rispetto alle risultanze derivanti dall'applicazione di criteri formali:

*“spetta esclusivamente al giudice penale il compito di determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta e non versata (...) in base a **una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dal giudice tributario**, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria (...). In particolare, in sede penale occorre sempre privilegiare il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento fiscale”.*

(Cass. Pen., Sez. III, 18/11/2021, nr. 42167)

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

Nel nostro caso la difesa evidenziava che **le conclusioni contenute nell'avviso di accertamento fossero avulse dalla realtà imprenditoriale effettiva e, quindi, non convincenti nel giudizio penale:**

Non è realistico che un'impresa munita di 11 lavoratori dipendenti e di un volume d'affari non irrisorio (Euro 433.831,00) avesse, nel concreto, sostenuto costi relativi soltanto al lavoro dipendente (Euro 149.729,68).

Occorreva considerare ulteriori costi verosimilmente sostenuti da tale impresa, idonei ad abbattere il reddito e, quindi, le imposte: fornitori, utenze, locazione, consulenti, ecc. ecc.

Sotto altro profilo, l'Agenzia delle Entrate ha dedotto dai ricavi omessi soltanto i costi sostenuti per il lavoro dipendente; non sono stati invece considerati gli ulteriori importi con ogni verosimiglianza sostenuti nell'esercizio dell'attività di impresa, quali

ad esempio quelli concernenti la locazione di locali, l'acquisto delle materie prime, le utenze, i trasporti, il compenso di professionisti o consulenti. Effettivamente, non appare realistico ritenere che un'impresa avente undici lavoratori dipendenti ed un volume d'affari superiore a 400.000,00 euro abbia sostenuto esclusivamente costi concernenti il lavoro dipendente; al contrario, è verosimile ipotizzare molteplici ulteriori costi sostenuti dall'imputato, idonei ad abbattere in modo significativo il reddito di impresa e, di conseguenza, l'importo dell'IRPEF, con possibilità di ricondurlo al di sotto della soglia di punibilità di euro 50.000,00.

Analogamente a quanto già evidenziato rispetto all'IRPEF, anche rispetto all'IVA la considerazione delle operazioni passive, non avvenuta, avrebbe consentito di neutralizzare una cospicua quota di ammontare evaso, così permettendo di addivenire ad una contestazione di IVA evasa verosimilmente compresa entro la soglia di punibilità.

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

Conclude la Sentenza: **privilegiando un approccio di tipo realistico/non presuntivo e, quindi, tenendo conto dei costi in concreto verosimilmente sostenuti dall'impresa - ancorché non accertati in sede tributaria -, si ottiene che:**

l'IRPEF evasa e l'IVA evasa fossero, quanto meno in un'ottica di ragionevole dubbio, inferiori alla soglia di Euro 50.00,00, a differenza di quanto reputato dall'Agenzia delle Entrate.

Alla luce di tali considerazioni, è evidente che un computo più realistico delle imposte evase sui redditi e sul valore aggiunto quale quello effettuato dalla Difesa nella propria memoria insinua, quanto meno, un ragionevole dubbio in merito al concreto superamento della soglia di punibilità di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000.

Ne consegue l'assoluzione dell'imputato con la formula di cui al dispositivo.

P. Q. M.

Visto l'articolo 530 c.p.p.,

assolve [REDACTED] del reato a lui ascritto perché il fatto non sussiste;

Ma privilegiare il dato effettivo della realtà imprenditoriale non è la sola modalità di difesa...

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

Assenza del dolo di evasione nel caso concreto

L'omessa dichiarazione è commessa *"al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto"*

La Cassazione esige un rigoroso accertamento di tale profilo, avendo rilevato che **il dolo di evasione non può essere desunto dal mero inadempimento dell'obbligo dichiarativo** (no all'equazione: non hai dichiarato = volevi evadere).

(Cass. Pen., Sez. IV, 14/09/2022, nr. 39482)

In un'ottica difensiva, **il dolo di evasione può essere smentito da alcune circostanze di fatto**, quali:

- **l'occasionalità dell'omessa dichiarazione** (si pensi al caso dell'imprenditore che omette di presentare la dichiarazione per un solo a.i.)
- **la modesta entità dell'imposta evasa**, che varca di poche migliaia di Euro la soglia di punibilità di Euro 50.000,00.

Al contrario, diventa arduo invece sostenere l'assenza del dolo di evasione nel caso:

- di una pluralità di dichiarazioni omesse;
- di importi elevatissimi di imposta evasa.

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

2) del delitto p. e p. dagli artt. 110 c.p. e 5 D.Lgs. 74/2000 perché in concorso tra loro, _____, al fine di evadere le imposte sui redditi, pur essendovi obbligati, non presentavano la dichiarazione annuale relativa alle imposte _____, per i seguenti anni:

Periodo d'imposta	Reddito non dichiarato	AI FINI DELLE II.DD. (IRES)		
		Ammontare IRES evasa in euro	Modello dichiarativo presentato	Termine ultimo di presentazione del modello dichiarativo
2014	€. 16.575.836,00,	4.558.354,90	non presentato	30.09.2015
2015	€. 27.833.159,00,	7.654.118,72	non presentato	30.09.2016
2016	€. 34.890.776,91,	9.549.963,65	non presentato	30.09.2017
2017	€. 20.933.572,57,	5.024.057,42	non presentato	31.10.2018
2018	€. 20.080.952,00,	4.819.428,48	non presentato	02.12.2019
2019	47.355.724,00	11.365.373,76	non presentato	30.11.2020
2020	20.721.492,58	4.973.158,22	non presentato	10.03.2021
2021	32.632.436,32	7.831.784,72	non presentato	30.11.2022

La difesa penale nel caso di omessa dichiarazione

La messa alla prova

Il reato di omessa dichiarazione rientra, a seguito della c.d. riforma Cartabia (D. Lgs. 150/2022), tra quelli per i quali l'imputato può chiedere la c.d. **messa alla prova** (artt. 168-bis, comma I, c.p., e 550, comma II, c.p.p.).

L'esito positivo della prova determina l'**estinzione del reato** (-> premialità della m.a.p.).

La messa alla prova implica:

- **condotte riparatorie** -> **pagamento integrale del debito tributario**. In senso contrario, la Cassazione, in un caso di omessa dichiarazione, ha recentemente affermato che deve *“ritenersi illegittimo il provvedimento di rigetto della istanza di messa alla prova giustificato in base alla ritenuta assenza della dimostrazione del risarcimento integrale del danno”* (Cass. Pen., Sez. III, 01/04/2025, nr. 31846);
- **lavoro di pubblica utilità** (per un periodo compreso tra un minimo di 2 mesi e un massimo di 2 anni);
- **l'affidamento dell'imputato al servizio sociale**.

Grazie a tutti!

Avv. Guido Anetrini
corso Re Umberto, 30
10128 Torino

g.anetrini@offlegal.it