

RESTYLING PER GLI ILLECITI- 02 SETTEMBRE 2020 ORE 06:00

## Infedele e omessa dichiarazione: modello Redditi 2020 al test dei nuovi reati tributari

*Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima*

Quando, con il decreto fiscale 2020, è stata affrontata la riforma dei reati tributari, la scelta del legislatore è stata quella di riservare agli illeciti che si “limitano” all’inadempimento dell’obbligazione tributaria - e, in particolare, ai delitti di infedele e di omessa dichiarazione - delle modifiche meno severe rispetto a quelle previste per i comportamenti fraudolenti e ingannatori. Gli interventi, pur contenuti, restano comunque meritevoli di segnalazione per gli effetti pratici che ne derivano. Soprattutto in vista della stagione dei dichiarativi, con la presentazione dei modelli Redditi in scadenza entro il prossimo 30 novembre. Inoltre, a inasprire ulteriormente il trattamento dei delitti dichiarativi, si è aggiunto anche il D.Lgs. n. 75/2020, che ha recepito la direttiva PIF.

In sede di conversione del D.L. n. 124/2019, sono stati apportati significativi emendamenti anche in materia penal-tributaria, scegliendo di riservare le modifiche più severe agli illeciti caratterizzati da profili fraudolenti e ingannatori.

Per quelli che invece si “limitano” all’inadempimento dell’obbligazione tributaria e, in particolare, per i delitti di **infedele dichiarazione** (art. 4, D.Lgs. n. 74/2000) e di **omessa dichiarazione** (art. 5), gli interventi di riforma sono risultati più contenuti, pur meritevoli di segnalazione per gli effetti pratici che ne derivano.

Tali modifiche, pur essendo entrate in vigore il 25 dicembre 2019, in realtà trovano applicazione con la presentazione, nonché con l’omissione, delle dichiarazioni dei redditi e/o dell’Iva relative al 2019. Pertanto, in vista della **scadenza del 30 novembre** per la presentazione dei **modelli Redditi 2020**, può essere utile ripercorrere le novità in materia di delitti dichiarativi; saranno infatti le dichiarazioni da presentarsi entro tale data il **primo banco di prova dell’operatività** della riforma.

Inoltre, va segnalato come il **D.Lgs. n. 75/2020**, di recepimento della direttiva UE n. 2017/1371 c.d. direttiva PIF, entrato in vigore il 30 luglio 2020, preveda la responsabilità amministrativa da reato anche per le più gravi ipotesi di dichiarazione infedele o omessa (ovvero se commesse anche in parte nel territorio di un altro Stato membro UE allo scopo di evadere l’IVA, e se l’ammontare dell’evasione non sia inferiore a 10 milioni di euro). In tali casi, la norma prevede le seguenti sanzioni pecuniarie:

- per la dichiarazione infedele, sanzione fino a 300 quote;
- per l’omessa dichiarazione, sanzione fino a 400 quote.

Infine, è disposta la punibilità dei suddetti illeciti penal-tributari anche se solo tentati.

### Il reato di infedele dichiarazione

#### Ante riforma

Questa fattispecie è disciplinata dall’art. 4, D.Lgs. n. 74/2000, si applica in via residuale rispetto ai delitti di dichiarazione fraudolenta di cui agli articoli 2 e 3, e fino all’entrata in vigore della

legge n. 157/2019, di conversione del D.L. n. 124/2019, puniva con la reclusione da 1 a 3 anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indicasse 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 risultasse 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, fosse superiore al 10% 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).

La norma è stata già ampiamente modificata anche dalla riforma del 2015, che 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% 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*).

### **Post riforma**

La riforma incide anche su questo reato; infatti il decreto fiscale 2020, in seguito agli emendamenti apportati in sede di conversione:

- ha innalzato la pena della reclusione, portando il **minimo** da 1 a **2 anni** e il **massimo** da 3 anni a **4 anni e 6 sei mesi**. Il testo originario del decreto 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, comma 2, c.p.p.). Nel corso dell'esame in sede referente, tale pena massima è stata ridotta a 4 anni e 6 mesi: la custodia cautelare in carcere non sarà dunque applicabile; tuttavia, potranno trovare applicazione il divieto di espatrio, l'obbligo di presentarsi alla polizia giudiziaria, fino agli arresti domiciliari, sinora preclusi per gli indagati di tale reato, tenuto conto che l'art. 280 c.p.p. ne limita l'operatività a quando si procede per delitti per i quali la legge stabilisce la pena della reclusione superiore nel massimo a tre anni;

- ha abbassato le soglie di punibilità del reato intervenendo tanto sul valore dell'imposta evasa (da 150 mila a 100 mila euro) quanto su quello degli elementi attivi sottratti a imposizione (da 3 a 2 milioni di euro); riportando dunque quest'ultima soglia all'originaria formulazione del D.Lgs. n. 74/2000, in vigore fino alla riforma del 2015;

- ha modificato la disposizione che esclude la punibilità quando le valutazioni differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette (comma 1-*ter*). Diversamente dal testo del decreto-legge, che abrogava questa disposizione, il testo approvato in commissione 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%;

- ha escluso la confisca allargata; la disposizione originaria del decreto-legge che la consentiva, è stata infatti soppressa nel corso dell'esame in sede referente.

## **Il reato di omessa dichiarazione**

### **Ante riforma**

Quanto al delitto di omessa dichiarazione, di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 74/2000, si tratta della fattispecie che punisce chi "al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenti, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore a 50.000 euro" (comma 1). Stessa soglia, in riferimento all'ammontare delle ritenute non versate, è prevista per il sostituto d'imposta che omette la dichiarazione (comma 1-*bis*). La norma precisa inoltre che 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 (comma 2).

**Prima del 25 dicembre 2019** le suddette ipotesi delittuose erano punite con la reclusione da un anno e 6 mesi a 4 anni.

### Post riforma

La riforma ha innalzato le pene tanto per l'omessa dichiarazione del contribuente quanto per l'omissione del sostituto d'imposta: mentre il testo originario del decreto-legge prevede in entrambi i casi la reclusione da 2 a 6 anni, nel corso dell'esame in Commissione il **massimo edittale** è stato fissato in **5 anni** di reclusione.

A seguito della modifica approvata in sede di conversione resta comunque applicabile all'indagato la misura della **custodia cautelare** in carcere (l'art. 280, comma 2, c.p.p. richiede la reclusione non inferiore nel massimo a 5 anni); con l'abbassamento della pena massima da 6 a 5 anni di reclusione diviene altresì applicabile a questo delitto l'art. 131-*bis* c.p., che esclude la **punibilità per particolare tenuità** del fatto e viene invece esclusa, nel corso delle indagini, l'utilizzabilità delle intercettazioni (l'art. 266 c.p.p. infatti le consente nei procedimenti per delitti non colposi puniti con la reclusione superiore nel massimo a 5 anni).

Inoltre, nel corso dell'esame in sede referente, sono state soppresse le disposizioni del decreto che prevedevano, in caso di condanna per questi delitti, la confisca allargata quando l'imposta evasa (comma 1) o le ritenute non versate (comma 1-*bis*) fossero di importo superiore a 100 mila euro.

### Disposizioni comuni

In sede di conversione si è **negata la confisca per sproporzione** per tali fattispecie: mentre il D.L. n. 124/2019 ne aveva ipotizzato, anche per l'infedele e omessa dichiarazione, l'applicabilità, la legge di conversione ha preferito limitare questa misura ai reati caratterizzati dalla fraudolenza, quali l'uso di fatture false.

Ciò detto, i suddetti aumenti comporteranno anche ulteriore lavoro per la magistratura: infatti, fino a oggi, tanto alla dichiarazione infedele quanto all'omessa si applica sul piano procedurale quanto previsto per i reati il cui massimo edittale non superi i 4 anni di reclusione, ovvero il pubblico ministero che non intenda chiedere l'archiviazione cita direttamente l'imputato a giudizio, e quindi all'udienza dibattimentale. Ora *l'itersi* allunga, e il PM dovrà chiedere il rinvio a giudizio al GUP, che solo all'esito dell'udienza preliminare, salvo non prosciogla con sentenza di non luogo a procedere, accoglierà la richiesta del PM e darà l'avvio al dibattimento.

Per evitare il **procedimento penale** e tutti i suddetti effetti che potrebbero derivarne, il legislatore dà una **chance**: l'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000 prevede infatti la **non punibilità** di tali reati se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti con il ravvedimento operoso o la presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

Unico avvertimento, la **regolarizzazione** deve essere **spontanea**, e cioè intervenuta 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.

