

Il reato di omessa dichiarazione dei redditi, IVA, 770

di [Mario Agostinelli](#)

Publicato il 22 Dicembre 2015

L'omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi, IVA o modello 770 può comportare un reato penale ora però con aumento delle soglie di punibilità; approfondiamo le novità introdotte, che è assolutamente opportuno conoscere.

Aumento della pena, aumento delle soglie di punibilità, estensione anche alle dichiarazioni non annuali e al modello 770, queste sono le novità introdotte dal **D.Lgs. 158/2015 del 24 settembre 2015** che hanno modificato i reati riconducibili all'omessa presentazione delle dichiarazioni di cui all'articolo 5 del d.Lgs. 74/2000. Le regole si applicano alle dichiarazioni UNICO, IVA e modello 770.



Omessa dichiarazione: considerazioni preliminari

Il nuovo articolo 5 del D.Lgs. 74/2000 prevede che, costituisce presupposto di reato per la pena da un anno e sei mesi a quattro anni, l'omessa presentazione delle dichiarazioni (anche non annuali) dell'IVA e ai fini delle imposte sul reddito nonché quelle dovute dai sostituti di imposta, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro 50.000,00 ovvero, per quanto agli adempimenti dichiarativi dei sostituti d'imposta, quando le ritenute non versate sono di importo superiore ad euro 50.000,00. Le principali novità che si incrociano nel nuovo testo normativo sono:

- Aumento della pena massima che da 3 anni passa a 4 anni;

- Aumento della soglia di punibilità che con riferimento all'imposta evasa passa da 30.000,00 a 50.000,00;
- Estensione del reato alla fattispecie dell'omessa presentazione del modello 770.

Tali novità dovranno essere applicati nella logica del principio del *favor Rei* di cui all'articolo 2 del Codice Penale.

La norma

1. E' 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 euro 50.000,00.
1. 1.Bis E' punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 4 anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione dei sostituti di imposta quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad € 50.000,0
2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 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.

Ambito oggettivo

Tenuto conto delle omissioni contemplate quale presupposto di reato dall'articolo 5 del D.Lgs. 74/2000 l'ambito soggettivo è costituito da:

- Tutti i soggetti obbligati alla presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette (persone fisiche, società enti etc . . .)
- Soggetti passivi IVA per quanto agli obblighi dichiarativi ai fini di tali imposte;
- Sostituti di imposta per quanto agli obblighi dichiarativi relativi al modello 770.

Dichiarazioni annuali e non annuali

Il nuovo testo normativo prevede quale presupposto di reato l'omessa presentazione di una delle dichiarazioni relative alle imposte sul reddito ed IVA con cancellazione, rispetto al testo previgente, della precisazione di "dichiarazioni annuali". Ne deriva che per le imposte sul reddito ed IVA l'omissione penalmente rilevante non interessa unicamente le dichiarazioni annuali ma anche ogni altra dichiarazione rilevante ai fini di dette imposte la cui presentazione sia infrannuale e che determini un'evasione di imposta superiore ad euro 50.000,00. La novità normativa interessa per lo più le dichiarazioni infrannuali ai fini delle imposte sul reddito riconducibili ad operazioni straordinarie. La relazione del 28 ottobre 2015 della Corte di Cassazione (ufficio Massimario) precisa che, il delitto in trattativa può perfezionarsi con qualunque dichiarazione fra le quali quelle ai fini dei redditi conseguenti alla messa in liquidazione, alla trasformazione, fusione e scissione societaria, la dichiarazione di operazioni intracomunitarie relative agli acquisti, le dichiarazioni mensili di acquisti di beni e servizi compiuti da enti o altre associazioni non soggetti passivi di imposta. La relazione precisa ulteriormente che, il campo di applicazione della norma ampliato non avrà efficacia retroattiva trattandosi di nuova incriminazione, anche se parziale. L'omessa dichiarazione infrannuale per le ipotesi sopra menzionate avrà rilevanza penale a decorrere dalle violazioni commesse dalla data del 22 ottobre 2015. In tal contesto si avverte di prestare molta attenzione al termine di presentazione delle dichiarazioni distinguendo il termine legale dal termine rilevante penalmente. Quest'ultimo non coincide con quello legale amministrativo prevedendo il secondo comma dell'articolo 5 del D.Lgs. 74/2000 che si considerano validamente presentate le dichiarazioni trasmesse entro il termine di 90 giorni dalla scadenza originaria ed ordinaria (si veda infra). Ai fini dell'applicazione delle nuove disposizioni si dovrà far attenzione alle dichiarazioni infra-annuali la cui scadenza del termine di 90 giorni dalla scadenza legale amministrativa, sia successiva alla data del 22 ottobre 2015.

La condotta criminale

Elemento oggettivo

La condotta criminale consiste nell'omessa presentazione della dichiarazione rilevante ai fini delle imposte sul reddito, IVA e dovute dai sostituti di imposta. Tale omissione è rilevante penalmente se:

- le imposte sul reddito o IVA evase sono di importo superiore ad euro 50.000,00.

- le ritenute non versate sono di importo superiore ad euro 50.000,00.

Si fa rilevare che per le dichiarazioni ai fini delle imposte sul reddito e ai fini dell'IVA la condotta è monofasica: omessa presentazione della dichiarazione. Mentre, per il reato di omessa presentazione del modello 770, la condotta appare bifasica: omesso versamento delle ritenute che devono trovare collocazione nel modello 770, omessa presentazione del modello 770.

Elemento soggettivo

Il reato di omessa presentazione delle dichiarazioni si caratterizza per un elemento soggettivo differenziato in ragione del tipo di dichiarazione a cui si riferisce la violazione. Per le dichiarazioni ai fini delle imposte sul reddito e ai fini IVA, il reato di omessa presentazione del dichiarativo richiede il dolo specifico. La norma, in particolare e specificatamente, prevede che, il reo deve essere mosso dalla volontà di evadere le imposte. Tale requisito soggettivo non è richiesto nel comma 1 bis dell'articolo 5 del D.Lgs. 74/2000 che disciplina il reato per omessa presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta. In altri termini, sembrerebbe, quanto meno sotto il profilo letterale, che il reato di omessa presentazione del modello 770 sia caratterizzato dal dolo generico. Tale differenza è stata colta anche dalla relazione della Cassazione del 28 ottobre 2015 n. III/05/2015. Si tratterà di comprendere se tale differenza sia da ricondurre ad una mera dimenticanza del legislatore e quindi la giurisprudenza tenderà ad interpretare la necessità del dolo specifico anche per l'omessa presentazione del modello 770. **Ti può interessare anche:** [Invio del Modello 770 con pochi dati equivale a omessa dichiarazione](#)

Il termine di presentazione della dichiarazione ai fini del reato di omessa presentazione della dichiarazione

Il comma 2 dell'articolo 5 del D.Lgs. 74/2000 prevede che, ai fini del reato della omessa dichiarazione (ai fini delle imposte sul reddito, IVA e dei sostituti di imposta) 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. Ne deriva che il termine rilevante per l'irrogazione della sanzione penale in trattativa non è quello originario e legale amministrativo ma quello ulteriore scadente il 90° giorno successivo. Per esempio, l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, il cui

termine di scadenza legale amministrativo è stabilito nella data del 30 settembre di ciascun anno, si perfeziona nel caso di non presentazione del dichiarativo entro il termine del 29 dicembre del medesimo anno.

Decorrenza delle nuove disposizioni

Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dalle violazioni commesse dal 22 ottobre 2015, data di entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015. Tenuto conto di quanto precisato dal precedente paragrafo le nuove disposizioni possono trovare applicazione anche per le omissioni effettuate nell'anno 2015. Con particolare riferimento alle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sul reddito ed IVA del 2015, il cui termine legale amministrativo è il 30 settembre 2015, l'omissione penalmente rilevante si perfeziona se il dichiarativo risulta non presentato alla data del 29 dicembre 2015, data successiva a quella di entrata in vigore delle nuove disposizioni. La stessa regola vale per le omissioni inerenti la presentazione del modello 770. La scadenza legale amministrativa di presentazione del modello 770/2015 è stata fissata nel giorno del 21 settembre, pertanto, il termine di rilevanza penale è determinato nel giorno 20 dicembre 2015. In altri termini, il reato di omessa presentazione del modello 770 si applica già a decorrere dalle violazioni commesse con riferimento al modello 770/2015 laddove il dichiarativo non risulta presentato entro il termine del 20 dicembre 2015. Si segnala che le nuove disposizioni favorevoli al contribuente, per il principio del favor rei di cui all'articolo 2 del CP, si applicheranno anche per le violazioni commesse precedentemente all'entrata in vigore delle nuove disposizioni. Quindi la nuova e più alta soglia di evasione stabilita in euro 50.000,00 (rispetto alla precedente di euro 30.000,00) si applicherà anche per le violazioni commesse in precedenza alla data del 22 ottobre 2015.

Decorrenza delle principali novità

- Aumento della pena massima che da 3 anni passa a 4 anni – decorrenza: 22 ottobre 2015;
- Aumento della soglia di punibilità che con riferimento all'imposta evasa passa da 30.000,00 a 50.000,00 – decorrenza: Anche per le violazioni commesse prima del 22 ottobre 2015
- Estensione del reato alla fattispecie dell'omessa presentazione del modello 770 – Decorrenza: dal modello 770/2015.

Esclusione della punibilità

Il secondo comma dell'articolo 13 del D.Lgs. 74/2000 prevede un'ipotesi di esclusione della punibilità per il reato di omessa presentazione delle dichiarazioni di cui all'articolo 5. La norma in particolare prevede che: Il reato di omessa presentazione non è punibile (ma sussiste) se i debiti tributari, comprese le sanzioni ed interessi, sono stanti estinti mediante INTEGRALE pagamento degli importi dovuti, a seguito della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreché la presentazione sia 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. Il contribuente può quindi evitare la punibilità se provvede a presentare la dichiarazione entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreché non siano intervenute attività di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, ed entro lo stesso termine provvede all'integrale pagamento delle imposte dovute, interesse e sanzioni. Trattandosi di reato di omessa presentazione della dichiarazione, che si perfeziona quando il contribuente non presenta la dichiarazione entro il termine di 90 giorni dalla scadenza legale amministrativa, il contribuente non potrà avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso per l'omessa presentazione della dichiarazione e dovrà quindi procedere al pagamento delle sanzioni integrali senza poter fruire di alcuna riduzione. **Ti può interessare anche:** [Punibilità e non punibilità dei reati tributari: omessa dichiarazione dei redditi](#) [Reato di omessa dichiarazione: la soglia di punibilità è legata ad ogni singola imposta](#) [Omessa dichiarazione: ricostruzione e determinazione del reddito e sanzioni](#) [Chi si avvale di un commercialista non sfugge dall'omessa dichiarazione](#) 22 dicembre 2015 Mario

Agostinelli