

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Giurisprudenza

Reato di omessa dichiarazione. Quando il favor rei non favorisce

24 Giugno 2010

Se le scadenze sono diverse si deve tenere conto del termine che spira per ultimo. Ma intanto l'imputato...



l'imputato.

Applicando il principio del *favor rei*, in presenza di due differenti termini per la presentazione, la consumazione del reato di omessa dichiarazione (articolo 5 del Dlgs 74/2000) si compie decorsi novanta giorni dall'ultima scadenza. Questo, in sintesi, il principio di diritto desumibile dalla sentenza n. 22045 della Corte di cassazione, sezione penale, depositata lo scorso 10 giugno. Un principio che non ha, però, avvantaggiato

Il fatto

Il legale rappresentante di una Srl veniva condannato dal Tribunale di Pesaro, poiché colpevole di avere omesso, per il periodo di imposta 2001, la presentazione della dichiarazione Iva con debito di imposta superiore alla soglia di punibilità fissata dalla norma (il citato articolo 5 del Dlgs 74/2000).

La Corte d'appello di Ancona revocava la pena accessoria dell'interdizione dai pubblici uffici e confermava nel resto la sentenza impugnata.

Contro tale decisione, l'imputato ricorreva in Cassazione, eccependo, in particolare, la circostanza secondo cui la sentenza aveva erroneamente considerato, quale data di consumazione del reato, il termine di presentazione della dichiarazione Iva, individuato nel 31 ottobre 2002 (scadenza termine per la presentazione telematica) anziché nel maggio dello stesso anno. Tale ultima circostanza era rilevante poiché nel maggio del 2002, a differenza della data specificata in

sentenza, l'imputato non rivestiva la qualifica di legale rappresentante della società e, pertanto, non poteva essere ritenuto autore del delitto.

La pronuncia

La Suprema corte ha rigettato il ricorso e particolare interesse "tributario" rivestono i chiarimenti forniti in merito alla configurabilità del reato di omessa dichiarazione.

Innanzitutto, la Cassazione ha precisato come si fosse in presenza *"di un delitto di pura omissione che si realizza con l'omessa presentazione di una delle dichiarazioni annuali relative o all'imposta sui redditi o quella sul valore aggiunto e che si consuma non nel momento in cui scade il termine per la presentazione delle dichiarazioni fissato dalla norma tributaria, ma, in virtù dell'art. 5 cpv. citato, con il decorso di novanta giorni dalla scadenza del termine previsto dalle leggi tributarie"*.

Inoltre, *"... se le scadenze sono diverse si deve, per il principio del favor rei, tenere conto di quello (il termine) che scade per ultimo"*.

Di conseguenza, in applicazione della normativa tributaria vigente al momento del fatto, essendo previsti due termini per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno d'imposta 2001, ovvero il 31 luglio 2002, per quella in banca o posta, e il 31 ottobre 2002, per quella telematica, la Suprema corte ha ritenuto la fattispecie criminosa consumata il 29 gennaio 2003 (ossia, decorsi 90 giorni dal 31 ottobre 2002), allorquando l'imputato ricopriva sicuramente la carica di rappresentante legale della società ed era, pertanto, nelle "condizioni giuridiche" di adempiere.

Osservazioni

L'articolo 5 del Dlgs 74/2000 prevede che *"È punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro 77.468,53. 2. Ai fini della disposizione prevista dal comma 1 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"*.

La norma tutela il bene giuridico dell'interesse all'integrale e tempestiva percezione dei tributi da parte dello Stato. Il legislatore, infatti, ha inteso sanzionare solo condotte coscientemente evasive ed effettivamente lesive degli interessi dell'Erario. L'effettiva lesione deve, tra l'altro, sostanziarsi in una evasione, riferita a ciascuna delle singole imposte, superiore alla soglia di punibilità espressamente prevista dal legislatore.

Per quanto concerne il soggetto attivo che può essere responsabile del reato in questione, pare

evidente che debba individuarsi in base alla normativa tributaria in colui che è obbligato alla presentazione di una delle dichiarazioni annuali (redditi o Iva).

Rispondono, quindi, del reato di omessa dichiarazione anche gli amministratori, i liquidatori o, come nel caso esaminato, i rappresentanti di società, enti o persone fisiche tenuti alla presentazione della dichiarazione proprio in virtù della qualità posseduta (articolo 1, lettera c), del Dlgs 74/2000).

Nello specifico, passando alla disamina della pronuncia in commento, essa appare interessante per diversi aspetti. Innanzitutto, rileva l'analisi fatta dalla Suprema corte in ordine alla data da cui far decorrere il calcolo dei 90 giorni previsti dall'articolo 5.

In presenza di due termini di scadenza per la presentazione della dichiarazione, deve tenersi conto del termine che scade per ultimo.

Tale ricostruzione è motivata dai giudici attraverso il richiamo al principio del *favor rei*, secondo il quale nel diritto penale deve applicarsi sempre la norma più favorevole all'imputato; nel caso in questione, quindi, si è ritenuto che l'applicazione del principio del *favor rei* non potesse che comportare lo spostamento in avanti del termine di consumazione del reato, prescindendo da ulteriori considerazioni in ordine alla data di conseguimento della carica di rappresentante legale della società da parte dell'imputato.

Inoltre, la Cassazione ha negato validità alla teoria sostenuta da parte della dottrina, secondo la quale l'ulteriore termine di 90 giorni, cui fa riferimento il secondo comma del più volte citato articolo 5, rappresenterebbe una esimente che permetterebbe di eliminare, dopo la naturale scadenza del primo termine e per mezzo della presentazione della dichiarazione, l'antigiuridicità del fatto.

In realtà, la Corte considera il decorso dei 90 giorni come un elemento essenziale al fine della configurabilità del reato omissivo. Essa precisa, infatti, che il reato si consuma non nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione fissato dalla norma tributaria, ma decorsi novanta giorni da tale termine.

A ulteriore conferma, si sottolinea come il legislatore abbia previsto, sia ai fini fiscali sia ai fini della punibilità del reato in questione, il decorso di un termine ulteriore rispetto a quello ordinariamente fissato dalla normativa tributaria per la presentazione della dichiarazione.

Infatti, il comma 7 dell'articolo 2 del Dpr 322/1998 prevede espressamente che "*Sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine...*" mentre "*L e dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse...*"; stessa ratio ispira il comma 2 dell'articolo 5 del Dlgs 74/2000, che esclude la rilevanza penale di un

ritardo nella presentazione della dichiarazione contenuto nel limite di novanta giorni.

di

Stefano Scoria

Margherita Susca

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/reato-omessa-dichiarazione-quando-favor-rei-non-favorisce>