

Giurisprudenza

Omessa dichiarazione: il reato scatta quando scade il termine di tolleranza

19 Settembre 2019

Per i giudici di legittimità, quando il mancato adempimento si è consumato a partire dal 22 ottobre 2015, si tratta di illecito penale e, di conseguenza si applicano le relative norme



La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 36387 del 23 agosto scorso, ha stabilito che il delitto di omessa presentazione della dichiarazione da parte del sostituto d'imposta si consuma, ai sensi dell'articolo 5, comma 2, del decreto legislativo n. 74/2000, allo scadere del termine dei 90 giorni successivi all'originario termine tributario.

Fatti

La vertenza originava dall'istanza di un soggetto - indagato del reato di cui all'articolo 5, comma 1-bis, Dlgs n. 74/2000 - al Tribunale di Roma, al fine di domandare la sospensione del procedimento con messa alla prova, ai sensi degli articoli 168-bis cp e 464-bis e seguenti, cpp.

Il ricorso per cassazione

Il Tribunale capitolino accoglieva l'istanza ma l'indagato ricorreva per cassazione, atteso che, a suo avviso, il giudice di merito aveva erroneamente rigettato la sua richiesta di proscioglimento, ex articolo 129 cpp, perché il fatto non era previsto dalla legge come reato.

La fattispecie contestata all'indagato - argomentava quest'ultimo davanti al giudice di legittimità -

era stata introdotta dal Dlgs n. 158/2015, in vigore dal 22 ottobre 2015 e, per l'anno di imposta 2014, il termine di presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, originariamente fissato al 31 luglio, era stato prorogato al 21 settembre 2015 dal Dpcm del 28 luglio 2015. Nel capo di imputazione, infatti, osservava il ricorrente, la data del commesso reato era indicata nel 21 dicembre 2015, che era il risultato dell'aggiunta aritmetica di 90 giorni, operata sull'originaria scadenza del 21 settembre, in forza dell'applicazione del termine di tolleranza (ex articolo 5, comma 2 Dlgs 74/2000).

Dunque, secondo l'indagato, alla data del 21 settembre 2015 non esisteva (ancora) una fattispecie incriminatrice che punisse l'omessa presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta.

La sentenza di legittimità

La Cassazione premette che l'articolo 5, comma 1-bis, del Dlgs n. 74/2000 punisce "*chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto di imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila*". La norma è stata introdotta dall'articolo 5, comma 1, lettera a) Dlgs n. 158/2015, in vigore dal 22 ottobre 2015.

Si tratta, precisa la Corte, di una nuova incriminazione, in quanto, precedentemente, il fatto in essa descritto non era previsto dalla legge come reato.

Per l'anno di imposta in questione (il 2014), precisa il Collegio di nomofilachia, il termine di presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta, originariamente fissato al 31 luglio, era stato prorogato al 21 settembre 2015 dal decreto già richiamato.

Pertanto, secondo la Cassazione, appare infondata la doglianza dell'indagato, secondo cui, al momento della scadenza del termine (21 settembre 2015), il fatto non era previsto dalla legge come reato, poiché la nuova norma incriminatrice era entrata in vigore il 22 ottobre dello stesso anno.

Al contrario, inferisce la Corte di legittimità, in forza del termine di tolleranza di 90 giorni, previsto dall'articolo 5, comma 2, Dlgs 74/2000, il reato si è perfezionato il 21 dicembre 2015, ossia decorso il periodo menzionato dalla data di scadenza del termine. Secondo la norma incriminatrice, infatti, la dichiarazione "*non si considera omessa*" se "*presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine*".

In sostanza, entro il novantesimo giorno, difetta un'omissione penalmente rilevante.

In conclusione, secondo la suprema Corte, il delitto di omessa presentazione della dichiarazione da parte del sostituto si consuma allo scadere del termine di 90 giorni successivi all'originario termine tributario.

Di conseguenza, per il 2014, il sostituto d'imposta, tenuto a presentare la dichiarazione, dal 22

ottobre 2015, data di inizio della vigenza della nuova incriminazione, ben sapeva, o comunque avrebbe dovuto sapere utilizzando l'ordinaria diligenza, che aveva tempo fino al 21 dicembre, data di consumazione del reato, per adempiere e, quindi, non incorrere nella sanzione penale.

Precedenti giurisprudenziali

La sentenza in esame conferma l'orientamento già espresso dalla Corte di legittimità, secondo cui il termine dilatorio di novanta giorni, concesso al contribuente per presentare la dichiarazione dei redditi successivamente alla scadenza del termine ordinario, non si configura come elemento di una causa di non punibilità, ma costituisce un termine ulteriore per adempiere all'obbligo dichiarativo, e per individuare il momento consumativo del reato previsto al comma 1 del più volte citato articolo 5 (*cf*r Cassazione, pronuncia n. 19196/2017).

Giurisprudenza più risalente, tra l'altro, aveva equiparato il termine di 90 giorni, sul piano concreto, configurato come ulteriore termine per l'adempimento, ad altre irregolarità previste, quali la dichiarazione non sottoscritta o non redatta su stampato conforme al modello prescritto dalla legge (*cf*r Cassazione, pronuncia n. 43695/2011).

Inoltre, la Cassazione aveva già affermato che il termine di prescrizione del reato di omessa dichiarazione decorre dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale (*cf*r Cassazione, pronunce nn. 24691 e 48578, entrambe del 2016).

In ultima analisi, si può concludere che il termine di novanta giorni è un elemento costitutivo della condotta tipica del reato in questione, esulando, come argomentato dalla giurisprudenza del supremo Consesso di legittimità, dal novero delle cause di non punibilità.

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/omessa-dichiarazione-reato-scatta-quando-scade-termine-tolleranza>