

## Giurisprudenza

# Mancare il versamento è grave, omettere la dichiarazione di più

8 Ottobre 2019

Un simile comportamento impone all'erario un onere aggiuntivo, il cui adempimento non è sempre agevole, per l'accertamento della base imponibile e/o delle imposte dovute

La presentazione della dichiarazione dei redditi costituisce un adempimento basilare per l'attuazione di un procedimento il cui fine è quello di definire l'obbligazione tributaria. L'omesso adempimento aggrava il compito del fisco. Così la Cassazione ha ritenuto ragionevole il differente trattamento sanzionatorio delle casistiche (sentenza n. 39960/2019)

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 39960, del 30 settembre scorso, ha analizzato la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 5, Dlgs n. 74/2000, per denunciato contrasto con gli articoli 3 e 27 della Costituzione, concludendo per la conformità alla Carta fondamentale della richiamata norma.

## Il processo

La Corte d'appello di Salerno confermava la sentenza di primo grado, con la quale l'imputato era stato ritenuto responsabile del reato di cui all'articolo 5 del Dlgs n. 74/2000, per aver omesso di presentare la dichiarazione dei redditi per il 2011, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto, per un ingente importo, accertato dall'Agenzia delle entrate attraverso lo strumento accertativo dello "spesometro".

Il difensore dell'imputato proponeva, avverso la sentenza di appello, ricorso per cassazione, prospettando anche una questione di legittimità costituzionale.

## La pronuncia di legittimità

Il ricorrente lamentava l'irragionevolezza della disciplina e il difetto di proporzionalità della pena, evidenziando le differenti soglie di punibilità e le cornici edittali di punizione delle casistiche di cui agli articoli 5 e 10-ter, Dlgs n. 74/2000, nonostante, a suo dire, omettere la dichiarazione e omettere il versamento dell'imposta autoliquidata, siano condotte sostanzialmente identiche e poste alla tutela del medesimo bene giuridico.

Sul punto, la Corte ritiene irrilevante la doglianza, sulla base dell'incongruenza delle argomentazioni dedotte e della oggettiva e razionale diversificazione delle soglie di rilevanza penale.

In particolare, l'incoerenza tra le motivazioni dedotte e l'indicazione del *tertium comparationis*, rispetto al quale si prospettano i dubbi di legittimità costituzionale dell'**articolo 5** Dlgs n. 74 del 2000, per violazione degli articoli 3 e 27 della Costituzione, quand'anche - come sembrerebbe dal tenore delle argomentazioni - il ricorrente volesse far riferimento al disposto di cui all'**articolo 10-ter**, Dlgs n. 74/2000 (vale a dire al reato di omesso versamento dell'Iva) appaiono, a giudizio della Corte di legittimità, manifestamente infondati.

### **Il principio di diritto**

I giudici della Cassazione, quindi, respinte le doglianze relative alla notifica del decreto di citazione a giudizio, alla soglia di punibilità e alla sussistenza del dolo specifico di evasione, richiesto dalla fattispecie incriminatrice di cui al più volte citato articolo 5, con riferimento alla questione di legittimità costituzionale dedotta, hanno stabilito quanto segue: *“non v'è dubbio che sia ben più grave omettere la dichiarazione d'imposta (sì da imporre all'amministrazione finanziaria un onere aggiuntivo, il cui adempimento non è sempre agevole, per l'accertamento della base imponibile e/o delle imposte dovute), piuttosto che effettuare correttamente la dichiarazione ed omettere poi il versamento di quanto autoliquidato. L'omissione di cui all'art. 5 d.lgs. 74 del 2000 determina un'offesa del bene giuridico - oltre che anticipata - ben più grave rispetto a quella determinata dalla condotta sussumibile nel successivo art. 10-ter proprio perché impone allo Stato di attivarsi non soltanto per la semplice riscossione di un credito certo, liquido ed esigibile (perché dichiarato dallo stesso debitore), ma di procedere alla determinazione dello stesso, con conseguente possibilità dell'obbligato di contestare l'accertamento e di instaurare sul punto un (potenzialmente non semplice e non breve) contenzioso”*.

In definitiva, la diversa soglia di punibilità e il differente trattamento sanzionatorio - la cui concreta determinazione è peraltro rimessa alla discrezionalità legislativa, nella specie non irragionevolmente esercitata - appaiono obiettivamente e logicamente giustificati, con consequenziale rigetto della questione di legittimità costituzionale proposta.

## **La dichiarazione dei redditi**

La sentenza in esame permette di avanzare una serie di osservazioni, in ordine alle fattispecie sanzionatorie scrutinate dalla Cassazione e sul sistema tributario in generale.

La dichiarazione dei redditi, infatti, si può definire come una “comunicazione”, una “dichiarazione di scienza”, effettuata da colui che realizza la fattispecie imponibile del tributo.

Il titolare della capacità contributiva “comunica” al Fisco gli elementi idonei a determinare in concreto la prestazione dovuta.

Secondo la dottrina tradizionale, in sostanza, la dichiarazione dei redditi è l’atto fondamentale per una corretta e trasparente collaborazione del contribuente con il Fisco.

L’obbligo di presentazione della dichiarazione costituisce un adempimento basilare per l’attuazione di un complesso procedimento il cui fine è quello di definire l’obbligazione tributaria. Ogni soggetto passivo, così, deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d’imposta così come gli obbligati alla tenuta di scritture contabili (società, imprenditori, artisti e professionisti) devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi (articolo 1, comma 1, Dpr n. 600/1973).

L’interesse del Fisco alla continuità, nell’acquisizione delle rilevazioni contabili, giustifica l’obbligo di dichiarazione, per la sola qualità del soggetto, indipendentemente dalla realizzazione del presupposto d’imposta.

Tali considerazioni scaturiscono dalla circostanza che il sistema tributario italiano è basato sul dovere generale, di ognuno, di concorrere alle spese pubbliche, in ragione della propria capacità contributiva e sul principio di progressività del prelievo fiscale (articolo 53 Costituzione).

## **L’omissione della dichiarazione**

Alla luce di quanto detto, l’omessa dichiarazione dei redditi è sempre sanzionata e, in alcuni casi, integra una fattispecie di reato, ossia quando è superata una determinata soglia di punibilità.

In particolare, come viene rilevato anche nella sentenza in commento, omettere la dichiarazione dei redditi è condotta ben più grave di omettere il versamento dell’imposta autoliquidata

Così costruendo l’incriminazione, il legislatore persegue la *ratio* di sanzionare comportamenti caratterizzati da effettiva e rilevante offensività per gli interessi dell’erario.

Difatti, i beni giuridici tutelati dalla norma (articolo 5, Dlgs n. 74/2000) sono sostanzialmente due: la trasparenza fiscale e l’interesse patrimoniale dell’erario alla corretta percezione del tributo.

In ogni caso, va precisato che l’offesa alla sola trasparenza fiscale, la quale si realizza già con l’omessa dichiarazione, non integra di per sé il reato, essendo necessario che l’imposta effettivamente evasa sia superiore a 50mila euro.

È proprio il superamento di questa soglia che crea l’offesa per l’erario, nell’intenzione del legislatore, tanto da far concludere che si tratti di reato di danno.

La quantificazione dell'imposta evasa assume, in definitiva, un ruolo determinante nell'ambito del reato.

di

**Cristina Fiaschi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/mancare-versamento-e-grave-omettere-dichiarazione-piu>