

# Dichiarazione infedele o omessa dichiarazione: aspetti penali e impatti sul bilancio

di Filippo Cocco (\*)

La violazione delle norme fiscali rientra nell'ambito dei c.d. reati tributari, con conseguente rilevanza penale, condotta punita dal giudice presso il Tribunale ordinario. In questo terzo intervento sul tema, si analizzano le ripercussioni che la frode tributaria legata a dichiarazioni infedeli o ad omesse dichiarazioni può avere sul bilancio aziendale.

## Premessa

Le principali fattispecie di reati tributari sono oggi disciplinate e raggruppate dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (1), da ultimo aggiornato dal D.Lgs. 14 luglio 2020, n. 75. In questo terzo articolo dedicato alle principali violazioni penali (2) contenute nella c.d. Legge fiscale verranno analizzati i reati di: dichiarazione infedele (art. 4, D.Lgs. n. 74/2000); omessa dichiarazione (art. 5, D.Lgs. n. 74/2000). Tali condotte sono quelle che maggiormente trovano cittadinanza nei procedimenti penali in ambito aziendale in quanto sono prodromiche direttamente ad incidere sul patrimonio societario. Precedentemente, con l'entrata in vigore della Legge n. 516/1982, si attuava la riforma, in chiave repressiva, del diritto penale dell'economia, un sistema avente l'obiettivo di combattere l'evasione fiscale tramite il diritto penale e gli strumenti giuridici da esso previsti. Con la suddetta legge, si cercava di perseguire e realizzare la giustizia sociale, ripensando la sanzione penale in chiave preventiva. Il D.Lgs. n. 74/2000, nello specifico, apportava poi notevoli modifiche a tale impostazione legislativa: si definiva il momento della repressione penale, appoggiandolo sul momento della dichiarazione annuale dei redditi, che diventava il presupposto per la realizzazione dell'evasione fiscale. La norma in oggetto, consta di cinque titoli: nel primo titolo definisce i

principali concetti giuridici; nel secondo procede all'analisi in tema di delitti fiscali in materia di dichiarazione, di documenti e di pagamento delle imposte; il titolo terzo si rivolge alle "pene accessorie", alle "circostanze attenuanti speciali", alla "competenza per territorio", ed alla "prescrizione"; il titolo quarto si sofferma sul sistema sanzionatorio amministrativo e il titolo quinto, infine, inserisce le disposizioni di coordinamento e finali. In questo terzo viaggio all'interno del D.Lgs. n. 74/2000, si analizzeranno, con visuale pragmatica, gli aspetti di rilevanza penale della dichiarazione infedele e dell'omessa dichiarazione.

## Dichiarazione infedele

Il perfezionamento della fattispecie illecita si realizza attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette ed IVA, indicando in essa elementi attivi che manifestano una discrasia con quelli reali, ovvero elementi passivi fittizi, determinando

### Note:

(\*) *Avvocato penalista*

(1) Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9, Legge 25 giugno 1999, n. 205.

(2) Si veda anche, a cura dello stesso autore "Il doppio binario tributario e penale: impatti sul bilancio", in *Bilancio e revisione*, n. 3/2022 e "Dichiarazioni fraudolente e fatture false: impatti sul bilancio", in *Bilancio e revisione*, n. 5/2022.

così un'evasione d'imposta nei limiti indicati dal legislatore. La fattispecie qualifica penalmente rilevante la semplice presentazione di una dichiarazione ideologicamente e consapevolmente falsa. Il precetto punitivo del reato è posto a tutela dell'interesse patrimoniale dell'erario, poiché vengono criminalizzate quelle condotte a cui consegue l'evento del danno cagionato dall'evasione che rileva solo nel momento in cui l'imposta evasa è quantitativamente superiore a quanto indicato nelle soglie di punibilità. Si richiede pertanto ai fini della sanzione penale che la condotta infedele accertata e contestata al contribuente sia tale da arrecare un danno di sostanziale rilevanza all'amministrazione, al di sotto del quale si ritiene sufficiente il precetto sanzionatorio tributario in ossequio al principio del diritto penale come estremo rimedio del nostro ordinamento. L'imposta evasa coincide giuridicamente con la differenza fra l'imposta dovuta e quella indicata nella dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto o di ritenuta in pagamento dell'imposta prima della presentazione della dichiarazione. Le soglie di punibilità in riferimento all'imposta evasa, si estendono, nelle norme successive, anche all'ammontare dell'indebito rimborso richiesto o dell'inesistente credito d'imposta esposto in dichiarazione, che dovranno computarsi in aggiunta a quanto non dichiarato per quantificare l'imposta evasa. L'evasione deve sempre essere quantificata prescindendo da quanto dichiarato sulla base del reddito effettivo. Solo l'Autorità giudiziaria può determinare l'imposta evasa ai fini della sanzione penale, mentre l'Amministrazione finanziaria non ha il potere di stabilire se tale reato sussiste o meno. Il precetto penale si presenta pertanto piuttosto semplice dal punto di vista strutturale e di facile comprensione e condivisione anche per il contribuente ed il professionista incaricato di assisterlo sia nella predisposizione della dichiarazione, che eventualmente nel momento della contestazione.

### La giurisprudenza e l'evoluzione del precetto sanzionatorio

La Suprema Corte di cassazione (3) si è soffermata, in particolare, sulle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015 (revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8, comma 1, della Legge 11 marzo 2014, n. 23 al fine di

verificare se la nuova incriminazione, incidendo o meno sul fatto tipico, abbia eventualmente ritagliato una porzione di fatto eliminandone la rilevanza penale, in termini di tipicità della condotta astrattamente punibile, o se abbia invece modificato aspetti accidentali dell'incriminazione, restando il fatto tipico all'interno del perimetro disegnato tanto dalla vecchia quanto dalla nuova fattispecie incriminatrice. Per trovare una soluzione plausibile a tale quesito si deve tener conto del fatto che le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015, come osservato in dottrina e nella stessa relazione illustrativa al decreto, "costituiscono oggetto di una scelta legislativa volta a ridisegnare il sistema sanzionatorio tributario in termini di minore rigore e di maggiori certezze per il contribuente, circoscrivendo l'area di intervento penale ai soli fatti connotati da un particolare disvalore in maniera da scongiurare la creazione di 'aree di rischio penale' per il contribuente correlate ad aspetti valutativi e comunque non connotati da frode, anche al fine di evitare che una tale area di rischio si possa tradurre in un disincentivo ad investimenti imprenditoriali in Italia". Inequivocabilmente il legislatore ha disvelato così la lungimiranza di una politica di legislazione penale repressiva, che si modifica in funzione dell'evidenza non discrezionale della condotta sanzionabile. Ne deriva, pertanto, come "sia stata ridisegnata la fattispecie tipica del delitto *ex art. 4 D.Lgs. n. 74/2000*, giacché la condotta punibile, risolvendosi in falsità ideologiche prive di qualsiasi connotato fraudolento, si materializza: a) nell'annotazione di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale (in sostanza, l'omessa annotazione di ricavi); b) nell'indebita riduzione dell'imponibile tramite l'indicazione nella dichiarazione di costi inesistenti (e non più fittizi), ossia di componenti negativi del reddito mai venuti ad esistenza *in rerum natura* e; c) nelle sottofatturazioni, ovvero all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, in maniera da consentire all'emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati, atteso che il delitto di infedele dichiarazione aveva ed ha

#### Nota:

(3) Cass., Sez. III pen., 20 giugno 2017, n. 30686, Pres. Amoresano, Rel. Di Nicola.

natura residuale rispetto ai delitti di cui agli artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000 ed ora il comma 3 dell'art. 3 (reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) chiarisce" - come già illustrato in un precedente contributo su questa rivista - che "ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali". Dalla tipicità del fatto di reato è invece "eccezzuata, essendone stata ritagliata una porzione, la divergenza tra gli importi indicati in dichiarazione e quelli effettivamente percepiti (elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo), quando la discrasia sia frutto della violazione della regola cronologica relativa all'esercizio di competenza o della non inerenza ma l'elemento attivo, seppur impropriamente collocato nel tempo, sia reale e ontologicamente esistente, ossia riconoscibile *in rerum natura*, il che vale, come anticipato, per gli elementi attivi perché, quanto a quelli passivi, è sufficiente la loro esistenza per escludere la tipicità". Questo, in conclusione, il principio di diritto affermato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 30686/2017 e che può essere attualizzato come la migliore descrizione oggi fornita dalla giurisprudenza della norma di cui all'art. 4: "il fatto tipico, precisato nel modello legale del reato di infedele dichiarazione dei redditi (art. 4 D.Lgs. n. 74/2000), deve perciò ritenersi integrato dalla presenza di elementi positivi della condotta punibile, ossia dall'indicazione nella dichiarazione di ricavi per un ammontare inferiore a quello effettivo, anche con il ricorso alla tecnica della sotto-fatturazione, o dall'indicazione di costi inesistenti (non più fittizi), con conseguente superamento della soglia di punibilità, e dalla contemporanea mancanza di elementi negativi della condotta delittuosa, in quanto rientranti anche essi (sia pure in negativo) nella dimensione della tipicità (nel senso cioè che i ricavi omessi non devono essere stati anticipati o posticipati rispetto all'esercizio di competenza, risolvendosi in ciò, anche alla stregua di elementi negativi del fatto di reato, l'intera condotta punibile)".

## Il ravvedimento

Deve ritenersi ormai superata la preclusione all'istituto del ravvedimento per i casi di frode, in modo particolare dopo i più recenti interventi legislativi e il contenuto di un recentissimo documento di prassi. Il Comando generale della Guardia di Finanza - III reparto operazioni - Ufficio tutela entrate, con una circolare indirizzata ai comandi territoriali dello scorso 20 maggio 2022 (4) ha fornito le proprie indicazioni con riferimento al recente documento dell'Agenzia delle entrate (5) recante chiarimenti in merito all'applicazione del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Dalla lettura combinata dei documenti si può evincere la validità del ravvedimento operoso anche in presenza di condotte fraudolente, infatti si evidenzia che l'istituto, previsto dal citato art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, non subisce i limiti introdotti dall'art. 13 e dall'art. 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000. Si può affermare che la formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualsiasi attività di accertamento (amministrativo e/o penale) non incide sul perfezionamento del ravvedimento operoso, se eseguito in conformità a quanto disposto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Il maggior valore (premiabile) attribuito al pagamento del debito tributario, nell'ambito del procedimento penale, ha rappresentato la grande novità introdotta dalla riforma del diritto penale tributario, di cui al D.Lgs. n. 158/2015, con la conseguenza che nella disciplina precedente, siffatto pagamento poteva essere utilizzato unicamente come circostanza attenuante, oggi - dopo la riforma - l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 rende l'estinzione del debito tributario una causa di non punibilità di talune fattispecie delittuose prevista dal medesimo decreto, con evidenti conseguenze risolutorie; d'altronde, il nuovo art. 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000 mantiene e incrementa, in ottica premiabile ed incentivante, il valore attenuante del pagamento del dovuto per i reati a cui non è applicabile la citata causa di non punibilità. Con la riforma del diritto penale tributario del 2015 (in vigore dal 22 ottobre 2015), è stato introdotto il principio

### Note:

(4) Prot. n. 0150644/2022.

(5) Circolare n. 11/E/2022.

secondo cui l'estinzione del debito tributario costituisce una causa di non punibilità. Prima della riforma, il pagamento del debito costituiva unicamente una circostanza attenuante ed era presupposto necessario per l'ammissibilità alla modalità di definizione del procedimento penale mediante il patteggiamento. Invece, sostituendo integralmente l'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000, sono state introdotte nel sistema penale tributario delle cause di non punibilità per alcune fattispecie di reato. La Suprema Corte di cassazione (6) ha affermato che in caso di dichiarazione infedele, di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2020, i pagamenti effettuati a seguito di speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento che presuppongono l'accertamento della pretesa tributaria non possono valere quale causa di non punibilità in forza di quanto previsto dal comma 2 dell'art. 13 D.Lgs. n. 74/2000, giacché il ravvedimento operoso deve intervenire prima che l'autore del reato abbia formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di una qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali. In caso l'estinzione del debito può rilevare ai fini della circostanza attenuante, di cui al comma 1 dell'art. 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000, o, se avvenuta durante la fase processuale, quale condotta per le circostanze attenuanti valutative generiche previste dal Codice penale. Pertanto, l'Agenzia delle entrate, preso atto di quanto sopra, con il documento di prassi prima citato, oggetto della comunicazione della Guardia di Finanza, ha precisato che il ravvedimento operoso deve essere ammesso anche per sanare violazioni di natura fraudolenta, in quanto lo stesso rappresenta, a seconda dei casi, una circostanza attenuante o addirittura una causa di non punibilità dei reati previsti nel D.Lgs. n. 74/2000; quando la violazione è stata constatata, il ravvedimento, ai sensi del comma 1, lett. b-*quater*), del D.Lgs. n. 472/1997, deve avvenire con riduzione a un quinto del minimo ma applicando l'aumento del 50% per le condotte dolose, di cui al comma 3 dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997 o comma 4-bis, art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, mentre in caso di omessa dichiarazione, la non punibilità presuppone il versamento delle sanzioni piene se il pagamento viene eseguito dopo i novanta giorni. Quindi, conclude il Comando generale, si devono ritenere superate le precisazioni fornite con altro documento di prassi (7), mentre le indicazioni fornite con la circolare interna sugli

adempimenti da porre in essere in tali casi (8), l'obbligo di comunicazione della notizia di reato all'Autorità giudiziaria con evidenza della condotta del contribuente, da porre in essere in seguito al ricorso all'istituto del ravvedimento operoso da parte del contribuente, devono coerentemente riferirsi anche alle relative domande che risultano connotate da elementi di frode. In buona sostanza e concludendo, tralasciando queste considerazioni più di merito che di sostanza e focalizzando l'attenzione sul ravvedimento operoso, se ne deduce che il suo utilizzo, in tali fattispecie:

- a) costituisce una causa di esclusione della punibilità per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici, nonché di dichiarazione infedele ed omessa sempreché sia intervenuto 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, e per i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di IVA e indebita compensazione di crediti non spettanti, se sia intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado;
- b) rappresenta uno dei presupposti necessari ai fini della richiesta di patteggiamento.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'esclusione della punibilità ricorre anche nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, al verificarsi delle condizioni ivi contemplate. L'Agenzia, a tale proposito, chiarisce che, se, però, la dichiarazione viene presentata entro 90 giorni le sanzioni ad essa relative non possono essere oggetto di spontanea regolarizzazione mediante ravvedimento operoso e, pertanto, sono da versarsi da parte del contribuente in misura piena. Ad ogni buon conto, l'importanza della circolare n. 11/E/2022, sta nel fatto che supera l'antica posizione assunta nella circolare n. 180/1998 (circolare che si rese necessaria

---

**Note:**

(6) Cassazione penale, sent. n. 24589/2020.

(7) C.M. n. 180/E/1998.

(8) Circolare n. 1/2018.

subito dopo la previsione dell'istituto del ravvedimento operoso nella sua originaria versione) secondo cui c'era preclusione al ravvedimento in presenza di condotte fraudolente.

Le norme attuali, quindi:

- a) legittimano l'utilizzo del ravvedimento operoso anche per le condotte dichiarative fraudolente, regolandone le conseguenze penali e precisando le condizioni alle quali tali effetti si realizzano;
- b) disciplinano gli effetti penali prodotti dal ravvedimento - mediante integrale pagamento degli importi dovuti - prima e dopo l'avvio di qualunque attività istruttoria, danno cittadinanza al ravvedimento stesso anche sotto il profilo sanzionatorio amministrativo, ricordando, però, che la legittimità del ravvedimento in ambito amministrativo non soggiace ai limiti posti dalla normativa sanzionatoria penale.

Restano comunque ferme le regole che disciplinano il ravvedimento in generale e soprattutto il fatto che l'utilizzo di tale strumento non pregiudica in alcun modo le valutazioni sull'efficacia e gli effetti del ravvedimento amministrativo. Infatti, anche se si ricorre al ravvedimento, gli Uffici tributari restano obbligati a procedere, se ne ricorrono i presupposti di legge, alla denuncia della *notitia criminis* come previsto dall'art. 331 c.p.p.

### **Omessa dichiarazione: principi tributari e sanzione penale**

In base al D.Lgs. n. 472/1997, al verificarsi di una violazione di norme tributarie sono previste sanzioni amministrative, caratterizzate da sanzioni pecuniarie e sanzioni accessorie. In base all'art. 2, comma 1 ss., del citato decreto, la sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione. L'omessa dichiarazione è un reato comune in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, per il quale viene punito con la reclusione chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta la dichiarazione ai fini delle imposte sul reddito o dell'IVA, pur essendovi tenuto, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad un limite prefissato dal legislatore, a testimoniare anche in questo caso, così come per la violazione precedente, che solo

la rilevanza materiale della condotta comporta l'attivazione del precetto penale. La stessa pena viene prevista anche per i soggetti che, pur essendovi obbligati, non presentano la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è anch'esso superiore alla soglia di rilevanza penale predefinita. In ogni caso 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. L'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997 sancisce il principio di legalità, secondo il quale nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione. Quindi nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile, questo diventa di rilevante importanza a fronte del mutare del limite della soglia di punibilità. Nell'eventualità in cui la legge in vigore e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, per la violazione commessa, si applica infatti la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia nel frattempo divenuto definitivo; in questo caso il mutare della norma penale non produce effetti sul procedimento (già concluso). Secondo il criterio dell'imputabilità della sanzione, disciplinata dall'art. 4, non può essere assoggettato a sanzione chi, al momento in cui ha commesso il fatto, non aveva, in base ai criteri indicati nel Codice penale, la capacità di intendere e di volere. L'art. 5, comma 1, disciplina la colpevolezza della violazione commessa, stabilendo che nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa. Le violazioni commesse nell'esercizio dell'attività di consulenza tributaria e comportanti la soluzione di problemi di speciale difficoltà sono punibili solo in caso di dolo o colpa grave, con l'evidente intento di escludere dall'area punitiva (in particolare modo del professionista) ipotesi di errore professionale c.d. *standard*. Viene considerato reato proprio, ma impropriamente definito anche comune; infatti, può essere posto in essere da chiunque, purché abbia la qualifica di contribuente. Ai fini della determinazione della competenza territoriale si considera competente il giudice del luogo di domicilio fiscale

del contribuente in base a quanto stabilito dall'art. 18, comma 2. L'art. 18 del D.Lgs. n. 74/2000, regolamenta, infatti, la competenza dell'Autorità giudiziaria per i reati in materia di imposte sui redditi ed IVA sulla base di parametri compositi, diversificati a seconda delle concrete circostanze, solo in parte aderenti alle generali previsioni del Codice penale. Infatti, la Suprema Corte di cassazione (9) ha reiteratamente ritenuto che, ai fini dell'individuazione del domicilio fiscale ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. n. 74/2000, occorre avere riguardo, nel caso in cui sia stata stabilita una sede legale fittizia, alla sede effettiva della società, individuandosi in essa il domicilio fiscale e, dunque, il luogo di consumazione dei reati tributari in materia di dichiarazione. Di particolare importanza il tema per il quale ai fini della configurabilità del delitto di omessa presentazione di dichiarazione, è rimesso esclusivamente al giudice penale (10) il compito di accertare l'ammontare dell'imposta evasa, da determinarsi sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio detraibili, mediante una verifica che, privilegiando il dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale (spesso presuntivi) che caratterizzano l'ordinamento fiscale, può sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario. In ogni caso (11) e nonostante l'assenza di condizionamenti diretti ed immediati del giudicato penale rispetto alle decisioni del giudice tributario e viceversa (art. 20, D.Lgs. n. 74/2000 e artt. 3 e 479 c.p.p.), si ritiene di poter affermare che sussista un obbligo non scritto in capo a questi due organi giudicanti, di prendere comunque in considerazione, in assoluta autonomia e nel rispetto delle proprie regole processuali, le risultanze e le conclusioni dei rispettivi procedimenti, al fine di pervenire ad una giustizia sostanziale. A seguito della circola dell'Agenzia delle entrate precedentemente citata e che trova applicazione anche con riferimento alle ipotesi di omissione, rimangono comunque ferme le regole che disciplinano il ravvedimento in generale e soprattutto il fatto che l'utilizzo di tale strumento non pregiudica in alcun modo le valutazioni sull'efficacia e gli effetti del ravvedimento amministrativo o su quelli dell'estinzione totale o parziale del debito in ambito penale. Infatti, anche se si ricorre al

ravvedimento, gli Uffici restano obbligati a procedere, se ne ricorrono i requisiti di legge, alla denuncia della *notitia criminis* come previsto dall'art. 331 c.p.p.

### La giurisprudenza

In tema di omessa dichiarazione si ritiene opportuno portare all'attenzione dei lettori, la recentissima sentenza con cui la terza Sezione penale del Supremo Collegio (12) ha affermato che non integra il reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 D.Lgs. n. 74/2000 la presentazione, nei termini previsti dalle leggi tributarie e nel rispetto delle soglie individuate, di una dichiarazione incompleta (segnatamente per la mancata compilazione di un quadro apposito) dal momento che la rigorosa ed esaustiva individuazione normativa della condotta incriminata - consistente nella mancata presentazione *tout court* agli Uffici competenti della dichiarazione - non è suscettibile di lettura analogica, ponendosi altrimenti in contrasto con il principio di legalità su cui si fonda il diritto penale.

Nella prassi giudiziaria, è di frequente rilevanza l'attribuzione sia all'amministratore c.d. di diritto, che a quello c.d. di fatto della condotta omissiva incriminata in questione, con inevitabili ricadute anche sulla validità del bilancio aziendale. La Suprema Corte di cassazione (13), Sezione terza, si è pronunciata anche in questo caso in tempi recenti su due aspetti relativi al reato di omessa dichiarazione (art. 5, D.Lgs. n. 74/2000):

- 1) la possibilità di ascrivere il fatto non solo all'amministratore di diritto, ma anche all'amministratore di fatto;
- 2) la portata e la prova dell'elemento soggettivo della fattispecie.

Quanto al primo punto, la Corte ha ricordato che il reato in questione deve essere categoricamente qualificato come omissivo proprio,

#### Note:

(9) Cassazione penale, sent. n. 20504/2014.

(10) Cassazione penale, sent. n. 38684/2014.

(11) Si veda, a cura dello stesso autore, "Il doppio binario tributario e penale: impatti sul bilancio", in *Bilancio e revisione*, n. 3/2022.

(12) Cassazione penale, sent. n. 5141, Sez. III, del 14 febbraio 2022 - udienza 22 dicembre 2021.

(13) Cassazione penale, sent. n. 32241, Sez. III, del 26 agosto 2021 - udienza 2 luglio 2021.

giacché può essere posto in essere solo da colui che, in base alla normativa fiscale di riferimento, sia in concreto tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale obbligatoria.

A fronte di ciò, la Corte ha comunque rammentato che, secondo la propria giurisprudenza, è pacificamente ammissibile “la responsabilità per il delitto di cui al D.Lgs. n. 74/2000, art. 5, anche nei confronti dell’amministratore di fatto, poiché il reato di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o IVA (...) è configurabile nei confronti dell’amministratore di fatto, e l’amministratore di diritto, quale mero prestanome, risponde a titolo di concorso per omesso impedimento dell’evento (art. 40 c.p., comma 2, e art. 2932 c.c.). Infatti, in tema di reati tributari, il prestanome non risponde dei delitti in materia di dichiarazione previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 solo se è privo di qualunque potere o possibilità di ingerenza nella gestione della società”. Quanto all’elemento psicologico e soggettivo del reato, “è richiesto il dolo specifico, ovvero la prova della sussistenza, in capo all’autore, del dolo specifico di evasione: la deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte”. Sul punto, la Corte ha ricordato anche che “per costante giurisprudenza di questa Corte la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione, può essere desunta dall’entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell’esatto ammontare dell’imposta dovuta e detto superamento deve formare oggetto di rappresentazione e volizione da parte dell’agente, avendo la soglia natura di elemento costitutivo del reato”. Da un punto di vista più ampio si può pertanto affermare che “trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere e la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell’obbligo dichiarativo né da una culpa in vigilando sull’operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l’atteggiamento anti-doveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l’omessa dichiarazione all’evasione dell’imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale e può costituire

oggetto di rappresentazione e volizione anche soltanto nella forma del c.d. dolo eventuale (...)”.

Estendendo anche al dolo eventuale l’ipotesi di rimproverabilità, è opinione di chi scrive, che l’area applicativa si ampli notevolmente e la prova dell’elemento psicologico si semplifichi ai fini probatori.

### L’esterovestizione

Con il termine *esterovestizione* (*foreign dressed companies*) s’intende usualmente indicare una società o un gruppo societario che utilizzando pratiche di pianificazione fiscale internazionale, costituisce società o stabili organizzazioni apparentemente all’estero. Generalmente il fenomeno si ritiene diffuso in Stati a più basso livello di tassazione, al fine di evadere le imposte nello Stato in cui le società sarebbero effettivamente residenti, ma sottoposte ad una più elevata pressione fiscale. Quindi, stando alla pratica penale-tributaria, in caso di *esterovestizione* si sarebbe in presenza di un fenomeno di evasione fiscale. Ai sensi dell’art. 73, comma 3, del T.U.I.R., una società di capitali è considerata fiscalmente residente in Italia quando per la maggior parte del periodo d’imposta (183 gg.) ha mantenuto nel territorio dello Stato la propria sede legale, o la sede dell’amministrazione, o l’oggetto principale dei propri affari. Come si può notare, tali criteri sono fra loro alternativi, ed è sufficiente il realizzarsi di uno solo di essi affinché la società o l’ente vengano sottoposti a tassazione in Italia, in base al noto principio della tassazione su base mondiale dei redditi. L’Amministrazione finanziaria italiana applica il principio secondo il quale i redditi del soggetto residente sono soggetti a tassazione diretta da parte del Fisco italiano indipendentemente dal luogo ove tali redditi sono stati prodotti e si sono generati. Ai fini dell’*esterovestizione*, le disposizioni dettate per le società dall’art. 73 T.U.I.R. attribuiscono particolare rilevanza non solo al dato formale della sede legale della società, ma anche a quelli sostanziali, relativi all’ubicazione nel territorio dello Stato della sede dell’amministrazione od allo svolgimento, sul territorio nazionale, dell’oggetto principale dell’impresa. Al fine di meglio comprendere cosa si debba intendere per oggetto principale dell’impresa si devono considerare i commi 4 e 5 dell’art. 73 del T.U.I.R. Per quanto attiene all’ubicazione

nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione occorrerà fare riferimento alla situazione di fatto e individuare il luogo dove effettivamente gli amministratori della società esercitano l'attività amministrativa in modo stabile. All'art. 4, del modello di Convenzione OCSE, per evitare fenomeni di doppia imposizione, si prevede che, nell'ipotesi in cui una società sia considerata residente in due diversi Stati, la residenza fiscale della persona giuridica sarà individuata sulla base di un accordo tra le Autorità competenti (c.d. *mutual agreement*), che dovrà tenere conto di una serie di indicatori quali: il luogo di direzione effettiva (*management*); il luogo di costituzione (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*); ogni altro fattore rilevante ai fini della decisione (*any other relevant factors*). L'Italia, formulando specifiche osservazioni all'art. 4, paragrafo 3, del modello OCSE di Convenzione, ha introdotto una particolare riserva per effetto della quale, nel determinare la residenza fiscale di una società, oltre alla sede della direzione effettiva, dovrà essere attribuita estrema rilevanza anche al luogo nel quale viene svolta l'attività principale dell'impresa. Al fine di individuare la sede effettiva, e conseguentemente dirimere la vicenda circa quale sia lo Stato competente a pretendere la presentazione della dichiarazione dei redditi da parte della società, si può fare riferimento a quanto previsto dall'art. 4, paragrafo 3, del Modello OCSE (14) e dalla sentenza n. 136/1998 della Suprema Corte di cassazione; pertanto la sede effettiva della società deve considerarsi "il luogo in cui la società svolge la sua prevalente attività direttiva ed amministrativa per l'esercizio dell'impresa, cioè il centro effettivo dei suoi interessi, dove la società vive ed opera, dove si trattano gli affari e dove i diversi fattori dell'impresa vengono organizzati e coordinati per l'esplicazione ed il raggiungimento dei fini sociali". Quindi, posto che il criterio della sede legale ha natura prettamente formale per stabilire se una società estera è fiscalmente residente in Italia o meno, occorre analizzare, da un punto di vista sostanziale, i criteri di collegamento con il territorio dello Stato, con particolare riferimento alla sede dell'amministrazione e al luogo di perseguimento dell'oggetto principale. Ai fini probatori si deve segnalare che l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria che, nell'ambito della propria attività ispettiva, dovrà

dimostrare che la società è fittiziamente estera. Anche in ambito internazionale non ci si discosta dal principio che la sede dell'amministrazione, contrapposta alla sede legale, coincide con la sede effettiva dell'impresa estera, intesa come il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente nonché si convocano e si tengono le assemblee. La sede effettiva può essere definita come quel luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento degli organi e degli Uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente, il luogo ove si concretizzano gli atti produttivi e negoziali dell'ente, nonché i rapporti economici che il medesimo intrattiene con i terzi. La quinta Sez. civile della Suprema Corte di cassazione, con la sentenza n. 14527/2019 del 28 maggio 2019, si è espressa proprio su un caso di esterovestizione societaria, con riferimento all'importanza del luogo ove vengono formalizzate le delibere assembleari e societarie. Il rilievo principale si è concentrato affermando che l'effettiva amministrazione di una società si svolgeva nello Stato estero ove avevano luogo i consigli di amministrazione e le assemblee dei soci e dove la società aveva la materiale disponibilità dei locali necessari ai fini dello svolgimento delle attività di amministrazione e gestione. La Suprema Corte di cassazione con l'ordinanza n. 6476 del 9 marzo 2021 ha ribadito che se le decisioni concrete che riguardano la direzione e la gestione delle attività di impresa vengono adottate in Italia, anche la società che ha fissato la residenza all'estero va considerata fiscalmente residente nel territorio dello Stato italiano. Entrando direttamente nel merito della vicenda, il Supremo Collegio stabilisce che "merita, invece, condisione la seconda censura, con la quale l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione dell'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986 per non avere la Commissione regionale attribuito rilevanza, al fine di ritenere la società verificata assoggettabile al regime fiscale italiano ai sensi dell'art. 73 del D.P.R. n. 917/1986, al fatto, emerso dall'accertamento, che le decisioni fondamentali di *management*

**Nota:**

(14) Par. 3 quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona diversa da un individuo è residente di entrambi gli Stati contraenti, si considera residente solo nello Stato in cui si trova la sua sede di direzione effettiva.

necessarie alla sua gestione venissero assunte in Italia. Invero, come recentemente ribadito da questa Corte, al fine di stabilire se il reddito prodotto da una società possa essere sottoposto a tassazione in Italia, assume rilevanza decisiva il fatto che l'adozione delle decisioni riguardanti la direzione e la gestione dell'attività di impresa avvenga nel territorio italiano, nonostante la società abbia localizzato la propria residenza fiscale all'estero (Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16697; Cass., Sez. 5, del 7 febbraio 2013, n. 2869; Cass., Sez. 5, 21 dicembre 2018, n. 33234). Tale ricostruzione è coerente con la lettera dell'art. 73, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, ai sensi del quale 'ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio della Stato'. Questa Corte ha, infatti, precisato che la nozione di 'sede dell'amministrazione', in quanto contrapposta alla 'sede legale', deve ritenersi coincidente con quella di 'sede effettiva' (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli Uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (in tal senso, Cass., Sez. 5, 21 giugno 2019, n. 16697, con ampia motivazione che il collegio condivide, nonché Cass. n. 3604/1984; Cass. n. 5359/1988; Cass. n. 497/1997; Cass. n. 7037/2004; Cass. n. 6021/2009; Cass., Sez. 6-3, 28 gennaio 2014, n. 1813)". Sulla stessa linea si è posta la Corte di Giustizia della Comunità europea nella sentenza del 28 giugno 2007 nella causa C-73/06, Planzer-Luxembourg, in cui è stato affermato che la nozione di sede dell'attività economica indica il luogo in cui vengono adottate le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima. Si è, inoltre, chiarito che la fattispecie dell'esterovestizione, tesa ad accordare prevalenza al dato fattuale dello svolgimento dell'attività direttiva presso un territorio diverso da quello in cui ha sede legale la società, non contrasta con la libertà di stabilimento che vige in ambito comunitario. Di tutto quanto sopra affermato, se ne trae conferma anche dalla

sentenza della Corte di Giustizia resa in data 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (richiamata da Cass. pen., Sez. V, 21 giugno 2019, n. 16697, sopra citata), la quale, con riferimento al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, ha stabilito che la circostanza che una società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa non costituisce per sé sola un abuso di tale libertà; tuttavia, una misura nazionale che restringa la libertà di stabilimento è ammessa se concerne specificamente le costruzioni di puro artificio finalizzate ad escludere la normativa dello Stato membro interessato. Il tema dell'esterovestizione, ha un evidente riflesso anche nel rapporto professionista-cliente, in quanto nella prassi giudiziaria penale degli ultimi anni si vede sempre più spesso accompagnare l'imputato principale (ricordando che trattasi di reato omissivo proprio quello di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000) dal proprio professionista, che a titolo di concorso con l'autore del reato, è sempre più spesso chiamato a rispondere della pianificazione illecita della struttura aziendale esterovestita volta ad eludere l'obbligo dichiarativo presso l'effettivo Stato di appartenenza. Si può bene comprendere ora come, per raggiungere tale obiettivo di politica penale repressiva in materia fiscale, sia risultato fondamentale l'allargamento della fattispecie tipica anche ad ipotesi di responsabilità per dolo eventuale, idonee ad estendere la contestazione penale-tributaria anche ai casi in cui sarebbe difficile raggiungere la prova del dolo diretto che invece richiederebbe un'interpretazione più rigorosa ed orientata ai principi di legalità e tassatività della norma penale.