

PENALE TRIBUTARIO

Omesso 770 con “scherzo” sul periodo 2014

di Giovanni Valcarenghi

Tra le **novità** introdotte in materia di **reati penal-tributari** spicca certamente la “rivisitazione” dedicato alla **dichiarazione dei sostituti di imposta**, quantomeno per tre aspetti differenti:

- la **nuova previsione del reato di dichiarazione omessa**, in perfetta sintonia con la situazione degli altri modelli dichiarativi;
- l'**assenza di regolamentazione del reato dei infedele dichiarazione**, in modo distonico rispetto agli altri modelli;
- la **possibile complicazione derivante da effetti sul periodo di imposta 2014**, non si sa sino a che punto voluta.

In merito alla prima questione, va rammentato che l'articolo 5 D.Lgs 74/2000, nella versione in vigore dal 22 ottobre 2015, prevede (al nuovo comma 1-bis) che sia **punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila**.

Il successivo comma 2 aggiunge che, ai fini della disposizione, *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*.

Il presumibile motivo di introduzione del nuovo reato va ricercato nel combinato disposto tra quanto indicato all'articolo 5 e quanto disposto al successivo articolo 10-bis (*“È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”*).

Rispetto al passato, infatti:

- il reato di omesso versamento delle ritenute, per **importi oltre la nuova soglia di 150.000 euro**, si configura non solo in relazione a quanto certificato al sostituto, bensì anche in relazione a quanto dovuto dalla dichiarazione 770;
- si supera il contrasto giurisprudenziale che vedeva contrapposti due orientamenti della Cassazione in merito alla equiparabilità della compilazione del modello 770 con il rilascio della certificazioni; l'intervento normativo, in sostanza, anticipa la pronuncia delle Sezioni Unite cui era stata devoluta la questione, risolvendo il problema alla

radice.

Appare allora evidente che l'introduzione del reato di omessa dichiarazione (con soglia di rilevanza inferiore rispetto al reato di omesso versamento) serve per "chiudere il cerchio" scoraggiando i sostituti "distratti" non solo nel rilasciare la certificazione ma anche nel compilare il modello. Per un verso o per l'altro si giunge comunque alla configurazione del reato.

Sulla seconda vicenda, ci si è interrogati in merito alla possibile configurazione di un **reato di infedele dichiarazione dei sostituti di imposta**, in perfetta similitudine con le altre tipologie di modelli dichiarativi; la completa assenza di previsioni esplicite in tal senso, spinge a ritenere che, per tali ipotesi, vi sia solo una **rilevanza amministrativa e non penale del comportamento parzialmente omissivo**.

Sulla applicabilità temporale delle nuove previsioni di natura penal-tributaria, si è spesso discusso in merito alla fruibilità dei trattamenti di maggior favore per condotte compiute prima della entrata in vigore delle modifiche.

Così, l'**omesso versamento di ritenute per importi superiori alla pregressa soglia di 50.000 euro ma inferiori alla nuova soglia di 150.000 euro**, determina la **non punibilità del soggetto**, per effetto dell'applicazione del principio del favor rei.

Tale effetto, tuttavia, sembra non prodursi (anzi, si genera una conseguenza contraria) per la casistica della omessa dichiarazione dei sostituti di imposta, fattispecie innovativa che trova cittadinanza nel nostro sistema solo **a decorrere dal 22 ottobre 2015**.

Si tratta allora di comprendere quale sia il **"momento consumativo" del reato**, alla luce di quanto indicato in apertura all'interno dell'articolo 5 D.Lgs. 74/2000.

La norma indica che la dichiarazione non si considera omessa se presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni**; pertanto, il "momento consumativo" del reato coincide con tale momento.

In tal senso, la C.M. 154/E/2000 (paragrafo 2.4), sia pure per l'identica vicenda della omissione della dichiarazione dei redditi, precisa che *"la consumazione del delitto, per effetto del comma 2, si realizza con l'inutile decorrenza di novanta giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione"*.

Il modello 770 del periodo 2014 doveva essere inviato entro il **21.9.2015**, per effetto della **proroga** disposta con apposito DPCM; pertanto, il **termine ulteriore di 90 giorni** scadrà il prossimo **20 dicembre 2015**.

Ciò significa che, in quella data, si applicheranno già le **nuove previsioni aggiornate** e si potrà configurare l'ipotesi della omessa dichiarazione dei sostituti in relazione al periodo di imposta

2014.

La conclusione potrebbe non essere del tutto voluta, preferendosi normalmente riservare il nuovo trattamento peggiorativo alle condotte relative ai periodi di imposta correnti ma, per effetto di quanto sopra indicato appare prudentiale consigliare ai clienti eventualmente interessati dalla problematica di cui in analisi di provvedere all'**invio tardivo del modello**, magari beneficiando delle riduzioni accordate dal meccanismo del ravvedimento operoso.