



VALENTINA SICILIANO

**La presentazione della dichiarazione Irap *nummo uno*, ai fini dell'accesso al condono "premiaie" di cui alla legge n. 289 del 2002**

Cass. sez. V, ord. 22 aprile 2021, n. 10668, Pres. NAPOLITANO L., Est. DI MARZIO P.

*La dichiarazione infedele presentata dal contribuente ai fini Irap, anche quando indichi un valore non verosimile, non è equiparabile alla omessa dichiarazione e, pertanto, non è di ostacolo all'accesso del contribuente al condono di cui all'art. 7 l. n. 289 del 2002, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria deve provvedere, a pena di decadenza, alla notifica dell'avviso di accertamento del conseguimento di un maggior reddito a fini Irap nei termini ordinari di cui all'art. 43 d.P.R. n. 600 del 1973, non potendo avvalersi della proroga biennale dei termini di notifica di cui all'art. 10 l. n. 289 cit., prevista per la diversa ipotesi in cui la dichiarazione sia omessa (massima ufficiale Ced Cass. Rv. 660973 – 01).*

**Sommario:** 1. La dichiarazione *nummo uno* presentata ai fini Irap: il caso sottoposto all'esame della Suprema Corte. – 2. La decisione della Cassazione. – 3. Il quadro normativo di riferimento. – 4. Le fattispecie di omessa dichiarazione tributaria al vaglio della giurisprudenza di legittimità. – 5. L'irrilevanza penale dalla dichiarazione Irap omessa o infedele. – 6. Considerazioni conclusive.

**1. La dichiarazione *nummo uno* presentata ai fini Irap: il caso sottoposto all'esame della Suprema Corte.**

La decisione in commento, pronunciata dalla quinta sezione civile della Corte di Cassazione, offre alcuni interessanti spunti di analisi in tema di dichiarazione dei redditi presentata ai fini Irap, con riferimento, nella specie, alla valenza di quest'ultima quale condizione di accesso al condono premiaie introdotto dall'art. 7 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

La questione sottoposta all'esame dei giudici di legittimità trae origine dalla notificazione di un avviso di accertamento e irrogazione di sanzioni avente ad oggetto l'Irap per l'annualità 2002.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria deduceva che il contribuente, pur avendo formalmente presentato la dichiarazione dei redditi ai fini Irap, aveva indicato come dovuta la somma (evidentemente non verosimile) di euro 1,00<sup>1</sup>; sosteneva, di conseguenza, che la definizione automatica di cui all'art. 7 della suindicata legge – attivata dal privato in data 26.5.2004 – non poteva dirsi perfezionata, nonostante l'avvenuto versamento di quanto calcolato in sede di autoliquidazione. A conferma di ciò, l'Ufficio sottolineava che la dichiarazione, siccome presentata con l'indicazione di un importo assolutamente irrisorio, fosse equiparabile, nella sostanza, ad una "omessa dichiarazione", ostativa al condono. L'ente impositore, quindi, ritenuto di poter beneficiare della proroga

<sup>1</sup> L'indicazione, certamente non verosimile, della somma di euro 1,00 ricorda l'ipotesi della cd. vendita *nummo uno* (per un soldo), mediante la quale le parti pattuiscono, quale corrispettivo del trasferimento della proprietà, un prezzo vile o assolutamente sproporzionato.

Nel diritto romano, in particolare, la cd. *mancipatio nummo uno* indicava l'attribuzione sostanzialmente gratuita di una *res mancipi*, dal momento che l'alienante richiedeva il pagamento simbolico di una sola moneta (sul punto, cfr. SCEVOLA R., *Venditio nummo uno*, in *La compravendita e l'interdipendenza delle obbligazioni nel diritto romano*, a cura di GAROFALO L., I, Padova, 2007, 543).

La prevalente giurisprudenza di legittimità ritiene che la cd. vendita *nummo uno* sia nulla per mancanza di un suo elemento essenziale, *id est* la causa di scambio. Sul punto, cfr. Cass. sez. II, sent. 28 agosto 1993, n. 9144 (Ced Cass. Rv. 483612 – 01), edita in *Foro it.*, 1994, 9, 2489, con nota di CARINGELLA F., *Vendita a prezzo irrisorio (o vile) e rilevanza causale della fattispecie traslativa: un (improbabile) ritorno al passato della corte di legittimità*; negli stessi termini si esprime Cass. sez. II, sent. 19 aprile 2013, n. 9640 (Ced Cass. Rv. 626041 – 01).



biennale dei termini ordinari di accertamento prevista dall'art. 10 della citata normativa, provvedeva a notificare l'atto impositivo soltanto in data 17.9.2008.

Il contribuente impugnava l'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale, deducendo di aver estinto il debito fiscale a seguito del perfezionamento della procedura di definizione automatica; il primo giudicante, tuttavia, aderendo alle considerazioni formulate dall'Agenzia delle Entrate, respingeva il ricorso.

In riforma della pronuncia di primo grado, la Commissione Tributaria Regionale accoglieva il gravame del privato ed annullava l'atto impositivo.

Nel motivare la propria decisione, il giudice d'appello evidenziava, anzitutto, che il contribuente aveva presentato la dichiarazione dei redditi completa in tutti i quadri di sua spettanza – nonostante quello relativo all'Irap recasse un importo non verosimile – ed aveva perfezionato l'operazione con il regolare versamento della somma come conteggiata. La Corte rilevava, inoltre, che l'errata compilazione del documento, ancorché voluta, non era espressamente contemplata tra i casi di esclusione dal condono tassativamente individuati all'art. 7, comma 3, della legge n. 289 del 2002, sicché la definizione mediante autoliquidazione doveva ritenersi perfettamente valida ed efficace. L'Amministrazione, di conseguenza, non era legittimata a beneficiare della proroga biennale di cui all'art. 10 della suddetta legge – espressamente circoscritta ai soli accertamenti nei confronti dei privati che non usufruiscono del condono – e, pertanto, avrebbe dovuto notificare l'avviso, a pena di decadenza, nel rispetto dell'ordinario termine quinquennale.

Avverso la pronuncia *de qua* l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione sulla base di un unico articolato motivo. In particolare, ribadiva che la procedura non poteva ritenersi perfezionata in ragione della *sostanziale* assenza della dichiarazione Irap e, conseguentemente, che il potere accertativo dell'Ufficio era stato correttamente e tempestivamente esercitato.

La Corte di Cassazione, con ampia e articolata motivazione, ha disatteso la ricostruzione operata dall'Amministrazione, rigettando integralmente il ricorso e confermando l'annullamento dell'atto impositivo.

## 2. La decisione della Cassazione.

Nel respingere il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, la pronuncia in commento adotta una soluzione interpretativa coerente con il dettato normativo ed i principi generali in materia di agevolazioni fiscali, senza discostarsi dal consolidato orientamento di legittimità che attribuisce alle disposizioni tributarie “di favore” carattere di stretta interpretazione.

La Suprema Corte, anzitutto, distingue nettamente la fattispecie di “omessa dichiarazione” da quella di “infedele dichiarazione”, puntualizzando che il contribuente, il quale abbia provveduto ad effettuare siffatto adempimento documentale, «incorre in errore, oppure nella dichiarazione infedele, qualora l'errore sia voluto, ma non nell'omessa dichiarazione», quand'anche abbia indicato un importo manifestamente difforme rispetto al dovuto (nel caso di specie, il valore puramente simbolico di euro 1,00).

Pertanto, la dichiarazione resa ai fini Irap, pur inesatta o non verosimile, deve considerarsi *giuridicamente esistente*, con la conseguenza che non può essere assimilata ad ipotesi più radicali, quali l'assoluta inesistenza del documento ovvero la mancata trasmissione all'Agenzia delle Entrate<sup>2</sup>.

Poste tali premesse, i giudici di legittimità rilevano che la tesi dell'Ufficio ricorrente – secondo cui l'indicazione di un valore irrisorio coinciderebbe, nella sostanza, con l'omissione della dichiarazione – non merita condivisione, poiché si scontra inevitabilmente con la lettera della norma. L'art. 7, comma 3, della legge n. 289 del 2002, infatti, non contempla tra le cause ostative di accesso al condono la dichiarazione inesatta bensì, soltanto, la *mancata* presentazione del documento.

<sup>2</sup> In tal senso si esprime Cass. sez. V, ord. 28 gennaio 2021, n. 1879 (Ced Cass. Rv. 660302 – 01), secondo la quale «tali norme non autorizzano a sostenere che una dichiarazione dei redditi, comunque presentata ma contenente solo i dati necessari per l'individuazione del contribuente, senza alcuna indicazione riguardo agli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione dell'imponibile, debba essere considerata omessa, potendo tale giudizio essere riservato solo alle ipotesi più radicali, quali l'assoluta inesistenza del documento o la mancata trasmissione all'Ufficio. Ne consegue che l'omessa indicazione dei dati necessari per la determinazione dell'imponibile non preclude la giuridica esistenza della dichiarazione e quindi l'ammissibilità di una dichiarazione integrativa volta a correggere l'omissione».



Sul punto, il Collegio ribadisce che, in materia di agevolazioni fiscali, l'interpretazione conforme al dato normativo acquista preminente rilievo, poiché le disposizioni tributarie "di favore" (essendo derogatorie rispetto a quelle ordinarie e, in ultima istanza, ai principi costituzionali di capacità contributiva e di eguaglianza di cui agli artt. 3 e 53 Cost.) integrano «sistemi compiuti di natura eccezionale»<sup>3</sup>, insuscettibili di applicazione analogica ai sensi dell'art. 14 disp. prel. cod. civ. Ne consegue che tutti i presupposti applicativi della norma devono essere intesi in senso stretto, non residuando spazio alcuno per ricorrere all'interpretazione estensiva né, tantomeno, all'analogia<sup>4</sup>.

Il principio *de quo*, peraltro, richiede un'applicazione ancor più rigorosa in materia di condoni, trattandosi di una forma di definizione della pretesa tributaria "anomala", ancorché legittima<sup>5</sup>, che «prescinde da un'analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile»<sup>6</sup>. La regolamentazione dettata per ciascuna delle ipotesi agevolative è, dunque, di stretta interpretazione e, come tale, insuscettibile di essere integrata in via ermeneutica, non soltanto mediante le norme generali dell'ordinamento tributario ma, financo, da quelle dettate dalla medesima legge per altre forme di definizione premiale<sup>7</sup>.

D'altra parte, la giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva già chiarito in diverse occasioni che il condono di cui all'art. 7 della legge n. 289 del 2002 rientra nella *species* degli istituti "premiali", poiché riconosce al privato «il diritto potestativo di chiedere che il suo rapporto giuridico tributario sia sottoposto ad un accertamento straordinario, da effettuarsi cioè secondo regole diverse da quelle ordinarie»<sup>8</sup>. Il contribuente beneficia, in tal modo, di un ridimensionamento della pretesa fiscale, che si sostanzia non soltanto nella eliminazione o riduzione delle sanzioni ma, altresì, nella rimodulazione «di elementi essenziali del tributo, quali – in una elencazione indicativa e non tassativa – i presupposti, le regole sulla determinazione della base imponibile, le aliquote, le deduzioni, i divieti di compensazione e di rimborsi, al verificarsi delle condizioni previste dalle normative»<sup>9</sup>.

Dal quadro così delineato, il Collegio trae due distinte considerazioni.

Anzitutto, precisa che, non ricorrendo nel caso di specie un'ipotesi di *omessa* dichiarazione, sussisteva la piena legittimazione del privato ad accedere alla definizione automatica di cui all'art. 7, l. n. 289 del 2002; *a fortiori*,

<sup>3</sup> Così Cass. sez. V, ord. 6 luglio 2018, n. 17796 (Ced Cass. Rv. 649404 – 01); negli stessi termini si era già espressa Cass. sez. VI-V, ord. 8 novembre 2013, n. 25238 (Ced Cass. Rv. 629201 – 01).

<sup>4</sup> In tal senso si sono espresse, tra le altre, Cass. sez. V, sent. 4 marzo 2016, n. 4333; Cass. sez. V, ord. 21 giugno 2017, n. 15407 (Ced Cass. Rv. 644715 – 01) e, da ultimo, Cass. sez. V, ord. 16 maggio 2019, n. 13145.

<sup>5</sup> A parere di LA PORTA S., *Condono fiscale e interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, in *Jus*, 2019, 448, l'inevitabile tensione tra il principio di eguaglianza e la disciplina del condono può essere neutralizzata soltanto in presenza di una ragionevole causa giustificatrice della normativa "di favore". In particolare, «solo dopo aver verificato che il condono non persegue "fini estranei" a quelli tutelati con il regime sanzionatorio [...], si individuano i beni e i valori costituzionali esterni che il legislatore vuole tutelare col condono che saranno bilanciati con quello della punizione degli illeciti».

<sup>6</sup> Corte cost., sent. 13 luglio 1995, n. 321, che ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 1, della legge 2 dicembre 1975, n. 576 («Disposizioni in materia di imposte sui redditi e sulle successioni»).

Una compiuta analisi dei limiti costituzionali relativi all'istituto del condono è operata da DE MITA E., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 6/1, 1449.

<sup>7</sup> In tal senso si esprime Cass. sez. V, ord. 6 luglio 2018, n. 17796, cit.

<sup>8</sup> Così Cass. sez. V, sent. 3 gennaio 2016, n. 379 (Ced Cass. Rv. 638820 – 01), la quale distingue nettamente il condono cd. *premierale* da quello cd. *clemenziale* di cui all'art. 9 bis della legge n. 289 del 2002 («Definizione dei ritardati ed omessi versamenti»). Quest'ultimo, applicabile alle imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate entro il 31.10.2002 ma per le quali il termine di versamento era scaduto anteriormente a tale data, consente ai contribuenti ed ai sostituti di imposta di beneficiare dell'esenzione della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. I giudici di legittimità precisano che il condono cd. *clemenziale* – il quale presuppone un illecito tributario – elimina o riduce le sanzioni e, a determinate condizioni, concede modalità di favore per il loro pagamento, ma senza prevedere alcuna forma di accertamento tributario straordinario. Inoltre, dall'eccezionalità del condono *de quo* deriva che il mancato o ritardato versamento delle somme inibisce il perfezionamento della procedura, con conseguente inefficacia della definizione.

Sul punto, si sono espresse, tra le altre, Cass. sez. V, ord. 11 ottobre 2010, n. 20966, edita in *Boll. trib.*, 2010, 22, 1715, con nota di FUSCONI V. e BARTOLOTTA E., *Il ritardato versamento di alcune rate del condono di cui alla legge n. 289/2002 ne inibisce il perfezionamento*; negli stessi termini, Cass. sez. V, ord. 14 dicembre 2011, n. 26908.

<sup>9</sup> DE MITA E., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Jus*, 2003, 3, 437, nota 41.



rileva che il regolare perfezionamento della procedura (a seguito del versamento dell'importo dichiarato) inibiva l'operare della proroga biennale ex art. 10 cit. L'Amministrazione, di conseguenza, al fine di contestare validamente la somma dichiarata dal contribuente ai fini Irap, avrebbe dovuto provvedere alla notifica dell'avviso negli ordinari termini di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973.

### 3. Il quadro normativo di riferimento.

La legge 27 dicembre 2002, n. 289, recante le «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato» (cd. Legge finanziaria del 2003), contiene, al capo II del titolo II, una serie di disposizioni finalizzate al recupero a tassazione delle imposte non versate, favorendo lo spontaneo adempimento del contribuente in un'ottica di contrasto ai fenomeni di evasione e di contenimento del contenzioso tributario<sup>10</sup>. Il condono fiscale *de quo*, infatti, ponendosi in linea di continuità con precedenti interventi normativi della medesima natura<sup>11</sup>, introduce molteplici meccanismi di tipo premiale, che ridimensionano la pretesa fiscale attraverso l'eliminazione delle sanzioni e la previsione di condizioni agevolate di pagamento, ovvero tramite criteri di calcolo della base imponibile più favorevoli rispetto a quelli ordinari.

In particolare, nel caso sottoposto all'esame della Suprema Corte e risolto dalla decisione in commento, viene in rilievo l'art. 7 della suddetta legge, rubricato «Definizione automatica di redditi di impresa e di lavoro autonomo per gli anni pregressi mediante autoliquidazione»<sup>12</sup>. La procedura è riservata, sotto il profilo soggettivo<sup>13</sup>, ai contribuenti titolari di reddito di impresa, agli esercenti arti e professioni, nonché ai soci di società di persone ed ai collaboratori dell'impresa familiare (*i.e.* i soggetti di cui all'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917); inoltre, ai sensi del secondo comma della citata disposizione, la legittimazione soggettiva è estesa agli imprenditori agricoli – purché titolari in via esclusiva di reddito agrario ex art. 29 T.U.I.R. – ed alle imprese di allevamento di cui all'art. 78 T.U.I.R.

L'istituto *de quo* consente alle suindicate categorie di definire in via automatica, mediante autoliquidazione, gli importi dovuti (per ciascun periodo di imposta) a titolo di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposta sul

<sup>10</sup> Un esame della complessa disciplina introdotta dalla legge 289 del 2002 è proposto da FANTOZZI A., *Concordati, condoni e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 3/1, 191, e MELILLO C., *Le sanatorie fiscali introdotte dalla legge n. 289 del 2002*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 80, 3, 653.

<sup>11</sup> Si pensi, ad esempio, alla legge 22 dicembre 1980, n. 882, recante la disciplina in tema di «Sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni in materia tributaria».

<sup>12</sup> La disposizione *de qua* è stata oggetto di plurimi interventi correttivi. Il primo di questi, ad opera dell'art. 5 bis, comma 1, lettera a), del d.l. 24 dicembre 2002, n. 282, (convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27) ha disposto la modifica dell'art. 7, comma 3, lettere c) e d), dei commi 4, 5, 6, 10, 14 e 15, nonché l'introduzione del comma 15 bis. Un secondo intervento ad opera del d.l. 4 giugno 2003, n. 143, (convertito con modificazioni dalla legge 1 agosto 2003, n. 212) ha disposto, a favore dei contribuenti che si erano già avvalsi della definizione, una proroga dei termini per effettuare il versamento delle somme dovute ed ha offerto, tra l'altro, la possibilità di modificare la scelta operata nella prima dichiarazione integrativa a vantaggio di una nuova forma di sanatoria (con l'unico limite della irripetibilità delle somme già versate sulla base della dichiarazione originaria ex art. 1, comma 2 quinquies). Una ulteriore modifica è stata apportata dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 3 settembre 2003, che ha inciso sui commi 5 e 10 del citato art. 7. Ancora, l'art. 34, comma 1, lettera a), del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326), ha emendato l'art. 1, comma 2, del d.l. 4 giugno 2003, n. 143, incidendo nuovamente sull'art. 7. Da ultimo, l'art. 23 decies, comma 1, del d.l. 24 dicembre 2003, n. 355 (convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47) ha modificato nuovamente l'art. 1, comma 2, del d.l. 4 giugno 2003, n. 143.

Sulla proroga dei termini operata dal d.l. 4 giugno 2003, n. 143, cfr. FANELLI R., *Anche il concordato beneficia della riapertura dei termini*, in *Corr. trib.*, 2003, 36, 2955, e FERRANTI G., *La proroga dei termini per la presentazione delle «integrative semplici»*, in *Corr. trib.*, 2003, 36, 2949.

<sup>13</sup> Il legislatore, peraltro, esclude dal condono premiale alcune categorie di soggetti, individuate avendo riguardo a quanti: «a) hanno omesso di presentare la dichiarazione, ovvero non hanno indicato nella medesima reddito di impresa o di lavoro autonomo, ovvero il reddito agrario di cui all'articolo 29 del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986; b) che hanno dichiarato ricavi o compensi di importo annuo superiore a 5.164.569 euro; c) ai quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, è stato notificato processo verbale di constatazione con esito positivo, ovvero avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto ovvero dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché invito al contraddittorio di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, relativamente ai quali non è stata perfezionata la definizione ai sensi degli articoli 15 e 16; d) nei cui riguardi è stata esercitata l'azione penale per i reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, della quale il contribuente ha avuto formale conoscenza entro la data di definizione automatica» (art 7, comma 3, cit.).





valore aggiunto e di Irap<sup>14</sup>, a condizione però che il contribuente abbia presentato, entro il 31.10.2002, le relative dichiarazioni tributarie.

Ai fini del perfezionamento della procedura, la norma richiede «il versamento, mediante autoliquidazione, dei tributi derivanti dai maggiori ricavi o compensi determinati sulla base dei criteri e delle metodologie stabiliti con il decreto di cui al comma 14, tenendo conto, in alternativa: a) dell'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni, per i contribuenti cui si applicano in ciascun periodo d'imposta i predetti studi; b) dell'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base dei parametri di cui all'articolo 3, commi da 181 a 189, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e successive modificazioni, per i contribuenti cui si applicano in ciascun periodo d'imposta i predetti parametri; c) della distribuzione, per categorie economiche raggruppate in classi omogenee sulla base dei processi produttivi, dei contribuenti per fasce di ricavi o di compensi di importo non superiore a 5.164.569 euro annui e di redditività risultanti dalle dichiarazioni, qualora non siano determinabili i ricavi o compensi con le modalità di cui alle lettere a) e b)» (art. 7, comma 1, cit.). L'ammontare del tributo, pertanto, viene determinato sulla base di criteri *ad hoc* contenuti nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, avuto riguardo a ciascuna delle categorie di contribuenti beneficiari<sup>15</sup>; la somma così calcolata, inoltre, è esente da interessi legali e sanzioni<sup>16</sup>.

<sup>14</sup> Corte cost. 14 dicembre 2004, n. 381, edita in *Giur. cost.*, 2004, 6, 4211, con nota di BRANCASI A., *In tema di finanza delle autonomie alcune questioni dall'esito "relativamente" scontato*, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale relativa all'art. 7 della legge n. 289 del 2002.

I rimettenti avevano censurato l'illegittimità della citata disposizione in relazione agli artt. 117, 118 e 119 Cost., sostenendo che lo Stato non aveva il potere di modificare il gettito fiscale derivante da una imposta regionale; in particolare, avevano dedotto che l'inclusione dell'Irap tra i tributi suscettibili di definizione automatica mediante autoliquidazione sarebbe stata lesiva del principio di autonomia finanziaria ed impositiva riconosciuto alle Regioni. Nel rigettare la tesi dei rimettenti, la Corte ha precisato, anzitutto, che lo Stato può sempre disporre in merito alla disciplina dei tributi da esso istituiti, anche se il correlativo gettito sia di spettanza regionale, purché non sia alterato il rapporto tra complessivi bisogni regionali e mezzi finanziari per farvi fronte. Con specifico riferimento all'Irap, ha poi evidenziato che la suddetta imposta non può considerarsi "tributo proprio" della Regione ex art. 119, comma 2, Cost., non essendo stata istituita con legge regionale (la normativa istitutiva dell'Irap, infatti, è il d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446); conseguentemente, la disciplina sostanziale dell'imposta rientra nella competenza esclusiva dello Stato, secondo quanto previsto dall'art. 117, comma 2, lettera e), Cost. Da ultimo, il giudice delle leggi ha rilevato che «Per quanto poi riguarda le norme concernenti i meccanismi di concordato, di definizione automatica e di definizione agevolata (artt. 6, 7, 8, 9 – ad eccezione del comma 17 – 15 e 16), esse, da un lato, riguardano tributi su cui permane la potestà statale di disciplinarli, dall'altro lato, pur potendo comportare una indiretta diminuzione di gettito a favore degli enti territoriali, non risultano tali, ancora una volta, da compromettere la complessiva capacità finanziaria delle Regioni in relazione ai loro compiti».

<sup>15</sup> Il quinto comma del citato articolo 7 prevede, in aggiunta, che «Per il periodo di imposta 1997, i soggetti di cui al comma 1 possono effettuare la definizione automatica con il versamento entro il 20 giugno 2003 esclusivamente di una somma pari a 300 euro. Per i periodi di imposta successivi, la definizione automatica si perfeziona con il versamento entro il 20 giugno 2003 delle somme determinate secondo la metodologia di calcolo di cui al comma 1 applicabile al contribuente. Gli importi calcolati a titolo di maggiore ricavo o compenso non possono essere inferiori a 600 euro per le persone fisiche e a 1.500 euro per gli altri soggetti. Sulle relative maggiori imposte non sono dovuti gli interessi e le sanzioni. Le maggiori imposte complessivamente dovute a titolo di definizione automatica sono ridotte nella misura del 50 per cento per la parte eccedente l'importo di 5.000 euro per le persone fisiche e l'importo di 10.000 euro per gli altri soggetti. Gli importi dovuti a titolo di maggiore imposta sono aumentati di una somma pari a 300 euro per ciascuna annualità oggetto di definizione aumentati a 600 euro per i soggetti cui si applicano gli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni, e nei confronti dei quali sono riscontrabili anomalie negli indici di coerenza economica, escluso il 1997. La somma di cui al periodo precedente non è dovuta dai soggetti di cui al comma 2. Qualora gli importi da versare complessivamente per la definizione automatica eccedano, per le persone fisiche, la somma di 3.000 euro e, per gli altri soggetti, la somma di 6.000 euro, gli importi eccedenti possono essere versati in due rate, di pari importo, entro il 1° marzo 2004 ed entro il 30 giugno 2004, maggiorati degli interessi legali a decorrere dal 17 ottobre 2003. L'omesso versamento nei termini indicati nel periodo precedente non determina l'inefficacia della definizione automatica; per il recupero delle somme non corrisposte alle predette scadenze si applicano le disposizioni dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, e sono altresì dovuti una sanzione amministrativa pari al 30 per cento delle somme non versate, ridotta alla metà in caso di versamento eseguito entro i trenta giorni successivi alle rispettive scadenze, e gli interessi legali».

<sup>16</sup> Con riferimento agli effetti "accessori" della procedura di autoliquidazione, la normativa stabilisce che, a decorrere dalla data del primo versamento, sono inibiti i poteri istruttori e di accertamento degli uffici (fatti salvi quelli per gli effetti di carattere penale), relativamente alle imposte dirette ed all'Iva e limitatamente alle attività di impresa e di lavoro autonomo (art. 7, comma 11, cit.); la definizione, inoltre, non è



Tra le cause ostative al perfezionamento del condono, il settimo comma del citato art. 7 individua, da un lato, l'ipotesi in cui la definizione si fondi su dati non corrispondenti a quelli contenuti nella dichiarazione originariamente presentata; dall'altro, il caso in cui venga attivata da soggetti non legittimati. *A contrario*, l'omesso versamento dell'importo nei termini indicati non determina l'inefficacia dell'autoliquidazione, sebbene l'ente impositore, al fine di recuperare le somme dovute, possa procedere all'iscrizione a ruolo dei relativi importi, applicando gli interessi legali ed una sanzione amministrativa pari al 30 per cento di quanto non versato (art. 7, comma 5, cit.).

Da ultimo, merita di essere segnalato il disposto dell'art. 10 della legge in commento, che consente all'Amministrazione finanziaria di procedere agli accertamenti fiscali nei confronti dei contribuenti che non si avvalgono del condono oltre gli ordinari termini di prescrizione e decadenza stabiliti dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 (in relazione alle imposte sui redditi) e dall'art. 57 del d.P.R. n. 622 del 1972 (in tema di Iva). Siffatta proroga *ex lege*, avente durata biennale, è stata ritenuta costituzionalmente legittima, in quanto giustificata da evidenti ragioni di carattere pubblicistico, riconducibili all'esigenza di tutelare il regolare accertamento e la riscossione delle imposte<sup>17</sup>. Peraltro, risulta di assoluta evidenza che il beneficio *de quo*, derogando la regola generale sancita dall'art. 3, terzo comma, del cd. Statuto del contribuente – secondo la quale i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati – è norma eccezionale e, pertanto, può trovare applicazione nei soli casi tassativamente previsti<sup>18</sup>.

---

revocabile né impugnabile, non può essere integrata o modificata da parte dell'Agenzia delle Entrate e, peraltro, non rileva ai fini penali ed extratributari (art. 7, comma 12, cit.).

<sup>17</sup> La Corte costituzionale, con sentenza 31 ottobre 2008, n. 356, edita in *Riv. dir. trib.*, 2009, 4, 181, con nota di FALSITTA G., *La evanescente consistenza del principio di eguaglianza in una sentenza della Consulta di salvataggio della legislazione condoministica*, ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata con riferimento all'art. 10 della legge n. 289 del 2002.

Nella specie, i rimettenti avevano sostenuto che la proroga *ex lege* del potere accertativo in favore dell'Amministrazione finanziaria violasse l'art. 3 Cost., nella misura in cui comportava una irragionevole disparità di trattamento tra i contribuenti (in violazione del principio di ragionevolezza) e, del pari, l'art. 24 Cost. Nel disattendere le conclusioni dei giudici *a quibus*, la Corte ha escluso, anzitutto, la natura punitiva della disposizione, che non mira a sanzionare i contribuenti che abbiano scelto di non avvalersi del condono, bensì ad «ovviare al sensibile aggravio di lavoro e ai relativi rischi di disservizio e di mancato rispetto degli ordinari termini di prescrizione e di decadenza della pretesa fiscale, che prevedibilmente derivano agli uffici finanziari dalla necessità di eseguire le operazioni di verifica conseguenti alla presentazione delle richieste di condono dei contribuenti»; pertanto, la proroga tutela in via diretta il preminente interesse dell'Amministrazione al regolare accertamento ed alla riscossione delle imposte. Ha precisato, inoltre, che il regime introdotto dall'art. 10 cit. ha natura eccezionale e durata circoscritta nel tempo (i termini previsti per la notificazione degli accertamenti tributari sono prorogati di due anni), sicché la disposizione non viola i canoni di proporzionalità e ragionevolezza. La circostanza si giustifica, peraltro, con «l'eccezionalità della situazione in cui si vengono a trovare gli uffici per l'applicazione delle agevolazioni fiscali di cui agli artt. da 7 a 9 della legge n. 289 del 2000», cosicché risulta ragionevole la previsione di una disciplina transitoria che diverge dal regime ordinario.

Un'attenta analisi della pronuncia *de qua* è operata da MARELLO E., *Proroga dei termini per l'accertamento in occasione di condono: considerazioni sull'efficienza dell'azione amministrativa*, in *Giur. it.*, 2009, 6, 1553.

In linea con quanto statuito dalla Corte costituzionale, la Corte di Cassazione (*ex multis*, cfr. Cass. sez. V, sent. 11 agosto 2016, n. 16964, Ced. Cass. Rv. 640764 – 01 e, negli stessi termini, Cass. sez. V, ord. 16 aprile 2021, n. 10172) ha precisato che la proroga biennale dei termini di accertamento accordata dall'art. 10 della l. n. 289 del 2002 opera, in assenza di deroghe contenute nella legge, sia nel caso in cui il contribuente non abbia inteso avvalersi di tali disposizioni, pur avendovi astrattamente diritto, sia qualora non abbia potuto farlo, atteso che il meccanismo è finalizzato a tutelare il preminente interesse dell'Amministrazione finanziaria all'accertamento ed alla riscossione delle imposte.

<sup>18</sup> Con riguardo alla proroga del potere di accertamento in materia di Iva, un recente arresto della Suprema Corte (Cass. sez. V, sent. 19 gennaio 2021, n. 732) ha precisato che «dall'incompatibilità con il diritto dell'Unione europea del condono relativo all'IVA previsto dagli artt. 8 e 9 della legge n. 289 del 2002 (Corte di giustizia, 17/07/2008, in causa C-132/06, Commissione delle Comunità europee contro Repubblica italiana), non discende la necessità di disapplicare anche l'art. 10 della suddetta legge, che stabilisce la proroga biennale dei termini per gli accertamenti concernenti, tra l'altro, anche IVA, atteso che tale disposizione - la cui funzione era quella di consentire all'amministrazione finanziaria di dedicarsi ai gravosi adempimenti conseguenti alla legge di condono senza pregiudizio dell'azione di controllo riguardo ai periodi d'imposta ancora suscettibili di accertamento - non comporta in nessun modo, in sé considerata, alcuna rinuncia a quanto dovuto dai contribuenti a titolo di IVA, comportando, anzi, il rafforzamento dell'accertamento (anche) di tale imposta (Cass., 24/11/2016, n. 24014, 05/07/2018, n. 17621)».

Sul tema della compatibilità del condono in materia di Iva con la normativa comunitaria, cfr. ALBANO A., *Incompatibilità comunitaria del condono ed effetti nazionali*, in *Rass. trib.*, 2010, III, 851; MICELI R., *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono IVA e della relativa sentenza*



#### 4. Le fattispecie di omessa dichiarazione tributaria al vaglio della giurisprudenza di legittimità.

In mancanza di una definizione normativa univoca, l'individuazione dei confini della "omessa dichiarazione" tributaria – con particolare riguardo ad alcuni casi "limite", quali la produzione del documento compilato con i soli dati anagrafici del contribuente ovvero privo della relativa sottoscrizione – è stata oggetto di un ampio ed acceso dibattito, che ha visto spesso contrapposte le tesi più rigoriste dell'Amministrazione finanziaria e quelle giurisprudenziali di maggiore *favor* per il contribuente.

In particolare, la circolare del Ministero delle Finanze 25 gennaio 1999, n. 23/E aveva precisato che l'omissione del suddetto adempimento tributario è configurabile non soltanto nell'ipotesi di mancata presentazione *materiale* del documento ma, altresì, ogniqualvolta la dichiarazione, pur formalmente prodotta, sia *sostanzialmente* priva dei requisiti minimi indispensabili (*i.e.* dei dati contabili)<sup>19</sup>.

In una (ormai) risalente pronuncia<sup>20</sup>, la Corte di Cassazione aveva mostrato di condividere tale interpretazione, statuendo che la dichiarazione compilata dal sostituto d'imposta<sup>21</sup> «nel solo frontespizio, e per il resto priva di ogni contenuto e non sottoscritta», si considera omessa anche a fronte del versamento integrale delle ritenute, non potendosi configurare, in tal senso, un'ipotesi (sanabile) di mera irregolarità formale.

Una parte della giurisprudenza di merito, tuttavia, ha mostrato un atteggiamento di maggior favore nei confronti del contribuente, evidenziando che il documento, sebbene privo dei dati contabili, sarebbe validamente presentato ogni qualvolta non venga rifiutato dal sistema informatico all'uopo predisposto dall'Agenzia delle Entrate<sup>22</sup>. Analogamente, non integrerebbe un'ipotesi di "omissione" la mancata indicazione di singoli quadri del Modello Unico, posto che «l'omessa dichiarazione di una specifica tipologia di redditi non è equiparabile alla mancanza della dichiarazione»<sup>23</sup>.

La più recente giurisprudenza di legittimità sembra condividere tale ultima impostazione – maggiormente aderente al dato normativo – e tende a circoscrivere la nozione di "omessa dichiarazione" alle sole (residuali) fattispecie più radicali.

In particolare, la Suprema Corte ha statuito che non può considerarsi "omessa" neppure la dichiarazione dei redditi che, riportando i soli dati necessari alla individuazione del contribuente, risulti priva di ogni indicazione circa gli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione dell'imponibile, poiché tale giudizio deve essere riservato «solo alle ipotesi più radicali, quali l'assoluta inesistenza del documento o la mancata trasmissione all'Ufficio»<sup>24</sup>.

---

*d'inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 5/1, 587; e PERRUCCI U., *Imprevedibili strascichi del condono IVA 2002*, in *Boll. trib.*, 2010, 23, 1776.

<sup>19</sup> In particolare, la fattispecie dell'omessa dichiarazione si realizzerebbe, oltre che in caso di mancata presentazione della stessa, anche nelle ipotesi di: «a) dichiarazione presentata con ritardo superiore a trenta giorni [...] (art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998); b) dichiarazione redatta su stampati non conformi ai modelli approvati con decreto ministeriale [...] (art. 1, comma 1, del d.P.R. n. 322 del 1998) [...] c) dichiarazione non sottoscritta o sottoscritta da soggetto sfornito della rappresentanza legale o negoziale [...] (art. 1, commi 3 e 4, del d.P.R. n. 322 del 1998)» (circolare ministeriale del 25 gennaio 1999, n. 23/E, cap. I, par. 1.1).

<sup>20</sup> Cass. sez. V, sent. 10 maggio 2006, n. 10759 (Ced Cass. Rv. 590594 – 01), edita in *Dir. prat. soc.*, 2006, 18, 92, con nota di CARDAMELLIS G., *Presentazione della dichiarazione dei redditi in bianco: irregolarità sostanziale*; ed in *Riv. giur. trib.*, 2006, 10, 885, con nota di FANELLI R., *Si considera omessa la dichiarazione compilata solo nel frontespizio*. Quest'ultimo, in particolare, evidenzia come il principio enunciato dalla citata pronuncia sia indipendente dalla circostanza che, nel caso di specie, il documento tributario fosse altresì privo della sottoscrizione del contribuente, essendo piuttosto rilevante la carenza dei requisiti minimi ed indispensabili della dichiarazione stessa.

<sup>21</sup> Benché l'art. 4 del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, (il quale disciplina la dichiarazione del sostituto d'imposta) non faccia espresso rinvio alle ipotesi di nullità ovvero omissione della dichiarazione di cui agli artt. 1 e 2 del citato decreto, la prassi amministrativa è concorde nell'estendere alla dichiarazione trasmessa dal sostituto d'imposta le citate disposizioni.

<sup>22</sup> In questi termini si esprime la Commissione Tributaria Provinciale di Brescia 12 agosto 2013, n. 71/05, *online* su <https://def.finanze.it>. Nel caso oggetto della pronuncia, il contribuente aveva trasmesso, in un primo momento, il modello della dichiarazione "in bianco", vale a dire con i soli dati anagrafici; in seguito, aveva provveduto alla sua integrazione, sostenendo che la dichiarazione a monte fosse stata validamente presentata. L'Agenzia delle Entrate aveva contestato l'assunto, ritenendo che la prima dichiarazione dovesse considerarsi omessa per carenza dei requisiti minimi indispensabili, individuabili nella esposizione dei "dati contabili significativi".

<sup>23</sup> Così la Commissione Tributaria Regionale della Liguria 26 febbraio 2020, n. 265, *online* su [www.giustiziatributaria.gov.it](http://www.giustiziatributaria.gov.it).

<sup>24</sup> Cass. sez. V, ord. 28 gennaio 2021, n. 1879, cit.



Tale conclusione, puntualizza il Collegio, si giustifica in ragione del quadro normativo di riferimento e, in particolare, in relazione agli artt. 1 e 4 del d.P.R. n. 600 del 1973<sup>25</sup>, i quali «non autorizzano a sostenere che una dichiarazione dei redditi, comunque presentata ma contenente solo i dati necessari per l'individuazione del contribuente, senza alcuna indicazione riguardo agli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione dell'imponibile, debba essere considerata omessa, potendo tale giudizio essere riservato solo alle ipotesi più radicali [...]». Ne consegue, pertanto, che «l'omessa indicazione dei dati necessari per la determinazione dell'imponibile non preclude la giuridica esistenza della dichiarazione e quindi l'ammissibilità di una dichiarazione integrativa volta a correggere l'omissione».

Peraltro, una ulteriore conferma di siffatta impostazione ermeneutica sembra potersi trarre anche dalla disposizione di cui all'art. 2, comma 7, del d.P.R. n. 322 del 1998, il quale precisa che, in relazione al termine di presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, «sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta»<sup>26</sup>.

Del pari, la giurisprudenza di legittimità, con orientamento ormai consolidato, è concorde nel ritenere che la dichiarazione dei redditi *priva della sottoscrizione* del contribuente *non* sia radicalmente *inesistente*, essendo viceversa possibile la sanatoria mediante sottoscrizione successiva ovvero «in forza di valutazioni in fatto che consentano di attribuire l'atto al contribuente, senza richiedere un'ultronea postuma sottoscrizione, superflua a fronte della volontà di utilizzare l'atto manifestata in sede processuale»<sup>27</sup>.

Invero, la qualificazione della fattispecie in termini di omessa ovvero infedele dichiarazione determina importanti conseguenze sul piano applicativo, in considerazione della notevole difformità del relativo regime normativo<sup>28</sup>.

Anzitutto, nei casi di mancata presentazione ovvero di nullità della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria beneficia di una proroga dell'ordinario termine quinquennale per l'accertamento, poiché l'avviso «può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata»<sup>29</sup>. In siffatte ipotesi, inoltre, l'Ufficio può ricostruire il maggior reddito imponibile sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, utilizzando a tal fine qualsiasi elemento probatorio ed applicando le presunzioni cd. *supersemplici* – prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza –, le quali determinano l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente<sup>30</sup>.

<sup>25</sup> Ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i redditi per i quali manca l'indicazione «degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili secondo le norme che disciplinano le imposte stesse» si considerano non dichiarati ai fini dell'accertamento e delle sanzioni. L'art. 4 del citato decreto precisa, poi, che la dichiarazione «deve indicare i dati e gli elementi necessari per l'individuazione del contribuente e di almeno un rappresentante, per la determinazione dei redditi e delle imposte dovute, nonché per l'effettuazione dei controlli e gli altri elementi, esclusi quelli che l'Amministrazione finanziaria è in grado di acquisire direttamente, richiesti nel modello di dichiarazione di cui all'articolo 8, primo comma, primo periodo».

<sup>26</sup> A seguito delle modifiche apportate alla norma in commento dalla cd. Legge di Stabilità per il 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190), l'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare del 12 ottobre 2016, n. 42, al fine di fornire chiarimenti circa le modalità per beneficiare del cd. ravvedimento operoso.

<sup>27</sup> Cass. sez. V, sent. 9 ottobre 2006, n. 21673 (Ced Cass. Rv. 594097 – 01), edita ne *Il Fisco*, 2006, 40, 6277, con nota di GENOVESE F.A., *Sono sanabili le dichiarazioni tributarie non sottoscritte dal contribuente*; da ultimo, cfr. Cass. sez. VI-V, ord. 26 luglio 2012, n. 13313 (Ced Cass. Rv. 623681 – 01).

<sup>28</sup> Sul punto, cfr. GALLIO F., *La presentazione della dichiarazione con base imponibile pari a un euro non può essere considerata omessa*, ne *Il Fisco*, 2021, 22, 2167.

<sup>29</sup> Art. 43, comma 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

<sup>30</sup> In tal senso si sono espresse, *ex multis*, Cass. sez. VI-V, ord. 15 giugno 2017, n. 14930 (Ced Cass. Rv. 644593 – 01) e Cass. sez. V, ord. 4 febbraio 2021, n. 2581 (Ced Cass. Rv. 660477 – 01). Quest'ultima, in particolare, precisa che «in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, l'Amministrazione finanziaria, i cui poteri trovano fondamento non già nell'art. 38 (accertamento sintetico) o nell'art. 39 (accertamento induttivo), bensì nell'art. 41 del d.P.R. n. 600 del 1973 (cd. accertamento d'ufficio), può ricorrere a presunzioni cd. *supersemplici*, anche prive, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, che comportano





Un secondo aspetto attiene, poi, al tema del riconoscimento delle eccedenze di imposta a credito, maturate in annualità per le quali il contribuente abbia omesso le dichiarazioni ai fini dell'Iva, delle imposte dirette o dell'Irap.

Con circolare del 6 agosto 2012, n. 34/E, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il credito d'imposta, il quale sarebbe potuto emergere dalla dichiarazione, non essendo stato dichiarato nell'anno in cui è maturato, «non è utilizzabile in detrazione del debito d'imposta in una dichiarazione successiva, a nulla rilevando che lo stesso sia, in ipotesi, effettivamente maturato». Mancherebbe, infatti, il presupposto stesso del riporto, ovverosia la regolare presentazione del documento. L'Ufficio, pertanto, risulta legittimato ad attivare la procedura di liquidazione automatica – con susseguente irrogazione delle sanzioni da omesso versamento – salvo che, a seguito del ricevimento della comunicazione di irregolarità, il contribuente attesti l'esistenza contabile del credito mediante la produzione di idonea documentazione<sup>31</sup>.

Ugualmente, in materia di illeciti penali tributari, il d.lgs. n. 74 del 2000 distingue nettamente la “dichiarazione infedele” (art. 4) dalla “omessa dichiarazione” (art. 5), tanto in relazione al profilo degli elementi costitutivi del reato<sup>32</sup>, quanto in riferimento al trattamento sanzionatorio.

## 5. L'irrelevanza penale dalla dichiarazione Irap omessa o infedele.

Con riguardo ad un differente profilo, è opportuno ribadire che la dichiarazione dei redditi ai fini Irap omessa, ovvero infedele, non acquista rilievo penale ai sensi degli artt. 4 e 5 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (recante la «Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205»)<sup>33</sup>.

In particolare, all'indomani dell'entrata in vigore della predetta normativa, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con circolare del 4 agosto 2000, n. 154/E, ha precisato che l'imposta regionale sulle attività produttive esula dall'ambito applicativo della novella (la quale sanziona gli illeciti penali tributari afferenti alle imposte sui redditi ed all'Iva), in ragione della sua natura “reale”<sup>34</sup>. Diversamente dalle altre imposte sui redditi, infatti, il tributo

---

l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, ma deve, comunque, determinare, sia pure induttivamente, i costi relativi ai maggiori ricavi accertati, pena la lesione del parametro costituzionale della capacità contributiva, senza che possano operare le limitazioni previste dall'art. 75 (ora 109) del d.P.R. n. 917 del 1986 in tema di accertamento dei costi, disciplinando tale norma la diversa ipotesi in cui una dichiarazione dei redditi, ancorché infedele, sia comunque sussistente».

<sup>31</sup> Con circolare del 25 giugno 2013, n. 21/E, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che il contribuente può attestare l'esistenza contabile del credito mediante «l'esibizione dei registri IVA e delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione ritenuta utile» e, nel caso in cui l'Ufficio riscontri l'esistenza contabile del credito, «potrà “scomputare” direttamente l'importo del credito medesimo dalle somme complessivamente dovute in base alla originaria comunicazione di irregolarità».

In materia di Iva, peraltro, la Suprema Corte ha precisato che «pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione», Cass. Sez. Un., sent. 8 settembre 2016, n. 17757 (Ced Cass. Rv. 640943 – 01), edita ne *Il Fisco*, 2016, 38, 3685, con nota di GENTINA N., *La dichiarazione omessa non impedisce il diritto alla detrazione*; in *Corr. trib.*, 2016, 41, 3127, e con nota di CENTORE P., *La dichiarazione IVA con efficacia formale e sostanziale*.

Da ultimo, Cass. sez. V, ord. 4 settembre 2020, n. 18393, evidenzia che «il diritto alla detrazione dell'eccedenza di IVA non può essere disconosciuto, nel giudizio di impugnazione della cartella di pagamento emessa a seguito del controllo automatizzato della dichiarazione, per il solo fatto che il contribuente - il quale abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per usufruire della detrazione - non abbia presentato la dichiarazione annuale per il periodo in cui essa è maturata, sempreché detto diritto alla detrazione sia esercitato, come avvenuto nella specie, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto».

<sup>32</sup> Sul punto, cfr. BERSANI G., *I reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione*, Padova, 2003, e BRICCHETTI R., *Dichiarazione omessa e infedele. La fattispecie a condotta monofasica*, ne *Il Fisco*, 2001, 7073.

<sup>33</sup> Nell'ambito degli illeciti penali tributari, la normativa di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 (da ultimo modificata dal d.l. 26 ottobre 2019 n. 124, convertito con legge 19 dicembre 2019, n. 157) distingue le fattispecie di “dichiarazione infedele” (art. 4) e di “omessa dichiarazione” (art. 5), differenziandole tanto sotto il profilo degli elementi costitutivi del reato, quanto in relazione al relativo trattamento sanzionatorio.

<sup>34</sup> Invero, il presupposto impositivo dell'Irap è rappresentato, ex art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, dall'«esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi». Ne consegue che l'imposizione fiscale non presenta collegamento diretto con le capacità reddituali del soggetto passivo, come avviene, a contrario, nel caso delle imposte sui redditi; pertanto, deve ritenersi esclusa la riconduzione dell'imposta *de qua* tra quelle incidenti sul reddito.



*de quo* non presenta collegamento diretto con le capacità reddituali del soggetto passivo, poiché colpisce il mero “dominio” sui fattori della produzione; ne consegue, allora, che le dichiarazioni fiscali Irap, pur infedeli ovvero mancanti, restano penalmente irrilevanti.

Sebbene tale interpretazione trovi conforto nella stessa lettera delle disposizioni introdotte dal citato decreto, una parte della giurisprudenza di merito aveva ritenuto di poter estendere l’ambito applicativo delle suddette norme incriminatrici fino a ricomprendervi l’Irap. Tale impostazione ermeneutica è stata più volte censurata dalla Suprema Corte<sup>35</sup> che, tornata di recente sul punto, ha ribadito come «l’imposta regionale sulle attività produttive, avendo natura reale, si considera non incidente sul reddito e tale circostanza motiva l’esclusione della dichiarazione IRAP ai fini della quantificazione dell’imposta evasa» e, pertanto, «positivizzato il concetto di “imposta evasa” nell’articolo 1, lettera f), del decreto legislativo n. 74 del 2000, le uniche due imposte, la cui evasione può essere definita, in ossequio al principio di legalità, come penalmente rilevante, sono dunque le imposte sui redditi e l’imposta sul valore aggiunto, con la conseguenza che fuoriescono dall’ambito oggettivo delle fattispecie le imposte non sussumibili nelle predette categorie o diverse da quelle tipizzate (come, ad esempio, l’imposta di registro o l’Irap), in quanto non ricomprese nel perimetro disegnato dalle norme penali tributarie in precedenza richiamate»<sup>36</sup>.

Con specifico riferimento alla “dichiarazione infedele” di cui all’art. 4 del decreto legislativo *de quo*, peraltro, i giudici di legittimità avevano già avuto modo di precisare che «la legge non conferisce rilevanza penale all’eventuale evasione dell’imposta regionale sulle attività produttive (non trattandosi di un’imposta sui redditi in senso tecnico) e le dichiarazioni costituenti l’oggetto materiale del reato di cui all’art. 4 d.lgs. n. 74/2000, sono solamente le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni annuali IVA [...]. L’ipotizzato art. 4 d.lgs. n. 74/2000, (che configura un reato di pericolo concreto) tutela il bene giuridico patrimoniale della percezione del tributo ed è all’indebito vantaggio d’imposta (sui redditi e dell’IVA), deducibile dalle correlate dichiarazioni annuali, che deve farsi riferimento per l’individuazione del profitto del reato», aggiungendo poi che «gli importi concernenti l’IRAP non possono concorrere a determinare il profitto del reato»<sup>37</sup>.

Il divieto di applicare in via analogica le disposizioni del d.lgs. n. 74 del 2000 a tutti quei tributi che, pur presentando profili di affinità con le imposte sui redditi e l’Iva, abbiano natura parzialmente differente, si giustifica, in ultima analisi, alla luce dei principi generali di legalità e di tassatività che governano la materia penale.

## 6. Considerazioni conclusive.

L’opzione ermeneutica accolta dalla Corte di Cassazione nella pronuncia in commento è certamente coerente con la consolidata giurisprudenza di legittimità in materia di agevolazioni fiscali e, in ultima analisi, con i principi generali in tema di interpretazione della normativa tributaria.

I giudici evidenziano che la lettura “sostanzialistica” proposta dall’Agenzia delle Entrate, per quanto suggestiva, contrasta irrimediabilmente con il dettato normativo dell’art. 7, comma 3, della legge n. 289 del 2002, laddove inibisce l’accesso al condono ai soli contribuenti che abbiano «omesso di presentare la dichiarazione». È evidente, infatti, che la disposizione *de qua* contempla la sola ipotesi della totale e radicale carenza dell’adempimento fiscale; *a contrario*, il non verosimile contenuto del documento è inidoneo ad incidere sulla sua esistenza giuridica, ragione per cui le due fattispecie si collocano su piani assolutamente distinti.

Con riguardo alle norme che disciplinano i condoni tributari e, più in generale, alle disposizioni di agevolazione, il Supremo Collegio ribadisce, in ultima analisi, l’importanza di una interpretazione coerente e rispettosa del dato letterale, che rifugga da improprie integrazioni ermeneutiche, in conformità a quanto stabilito dagli artt. 12 e 14 delle disp. prel. cod. civ.

<sup>35</sup> *Ex multis*, cfr. Cass. pen. sez. III, sent. 22 marzo 2012, n. 11147 (Ced Cass. Rv. 252359 – 01); Cass. pen. sez. III, sent. 26 gennaio 2016, n. 12810 (Ced Cass. Rv. 266486 – 01) e, da ultimo, Cass. pen. sez. III, sent. 28 luglio 2017, n. 37855.

<sup>36</sup> Cass. pen. sez. III, sent. 4 settembre 2018, n. 39678 (Ced Cass. Rv. 273816 – 01). Nella pronuncia, i giudici di legittimità hanno precisato l’ambito applicativo dei reati tributari di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 e, in particolare, del delitto di omessa dichiarazione ex art. 5 cit.

<sup>37</sup> Cass. pen. sez. IV, sent. 2 febbraio 2015, n. 4906.