

# La tolleranza di 90 giorni per la dichiarazione omessa non salva l'amministratore

Una recente posizione della Cassazione non appare condivisibile

/ Maurizio MEOLI

Fino ad oggi, la Cassazione ha sempre detto che il reato di **omessa dichiarazione**, di cui all'[art. 5](#) del DLgs. 74/2000, si "consuma" solo una volta decorso il novantesimo giorno successivo all'ultima scadenza concessa dalle leggi per la presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi o ai fini IVA (cfr. Cass. nn. [17120/2015](#) e [48304/2016](#)).

In particolare, la fattispecie in questione è un delitto di **pura omissione** che, in presenza di un'imposta evasa superiore alla soglia, si consuma non nel momento in cui scade il termine per la presentazione fissato dalla norma tributaria, ma, in virtù di quanto sancito dall'[art. 5 comma 2](#) del DLgs. 74/2000, con il decorso di 90 giorni dalla scadenza del suddetto termine.

Sembra, quindi, possibile dire che solo in quest'ultimo momento **sono completi gli elementi** che costituiscono la fattispecie. Fino ad allora, invece, il soggetto agente potrebbe provvedere alle incombenze dettate dalla norma tributaria ed evitare conseguenze penali.

Non ha, invece, trovato riscontro in ambito giurisprudenziale la minoritaria ricostruzione della dottrina secondo la quale il momento di perfezionamento del reato andrebbe individuato nel termine ultimo fissato per la presentazione della dichiarazione; mentre la previsione dell'ulteriore termine di 90 giorni rappresenterebbe **una sorta di "desistenza"** che la legge ammette entro determinate scadenze.

Ed, infatti, come precisato dalla Cassazione n. [43695/2011](#), secondo la testuale formulazione dell'[art. 5 comma 2](#) del DLgs. 74/2000, il periodo di 90 giorni concesso al contribuente per presentare la dichiarazione non è configurato quale causa di non punibilità del reato già consumato, bensì quale **ulteriore termine** per l'adempimento ("non si considera omessa la dichiarazione"), equiparato sul piano concreto alle altre irregolarità previste (dichiarazione non sottoscritta o non redatta su stampato conforme al modello prescritto).

Occorre, poi, considerare le ipotesi in cui la norma tributaria fissa **scadenze differenti**. In tali casi, afferma la Cassazione n. [22045/2010](#), in base al principio del *favor rei*, si deve tenere conto del termine che scade per ultimo, con conseguente consumazione del reato solo decorsi 90 giorni dallo stesso. Ad ogni modo, il **termine di prescrizione** del reato di omessa dichiarazione comincia a decorrere dal novantunesimo giorno successivo alla scadenza del termine stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale (cfr. Cass. nn. [17120/2015](#) e [48304/2016](#)).

Anche la recente sentenza n. [19196/2017](#) si muove lungo questa direttrice, richiamando, in taluni passaggi,

alcune delle citate decisioni. Essa, tuttavia, perviene all'affermazione del seguente – in parte discutibile – principio di diritto: il termine dilatorio di 90 giorni, concesso al contribuente per presentare la dichiarazione successivamente alla scadenza del termine ordinario ([art. 5 comma 2](#) del DLgs. 74/2000), non si configura quale elemento di una causa di non punibilità, ma costituisce un termine ulteriore per adempiere all'obbligo dichiarativo, e per individuare il momento consumativo. Esso, peraltro, **non "scrimina"** chi, alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione, era tenuto a presentare la dichiarazione, "eventualmente anche in concorso" con il nuovo obbligato nei 90 giorni di proroga (nel caso di specie, il rappresentante legale della società si era dimesso appena dopo il termine per presentare della dichiarazione).

Le precisazioni contenute nel secondo periodo del principio di diritto non appaiono coerenti con il presupposto di partenza. Come già accennato, alla luce delle indicazioni di autorevole dottrina deve ritenersi che l'espressione "non si considera omessa" faccia pensare che fino al novantesimo giorno successivo non solo non vi sia "punibilità", ma **non vi sia "alcuna omissione"**. Vale a dire che la tipicità dell'omissione prende corpo solo allo scadere del termine di 90 giorni successivi all'originario termine tributario.

L'ulteriore termine dei 90 giorni non si limita a porsi come mera ipotesi di generica causa di non punibilità, ma delinea la fisionomia del più importante degli elementi costitutivi del reato: la **condotta tipica**. Di conseguenza, l'amministratore dimessosi dall'incarico dopo la scadenza del primo termine non ha commesso alcunché di penalmente rilevante, salvo che siano ravvisabili i presupposti del concorso con l'amministratore successivo che abbia lasciato decorrere anche il maggior termine senza presentare la dichiarazione oppure quelli di una gestione di fatto.

Ora, probabilmente era proprio questa la situazione che si presentava nel caso di specie, dal momento che in un passaggio della motivazione ci si riferisce ad un accertato ruolo di **mera testa di legno** dell'amministratore successivo. Ma, in ogni caso, da un lato, il principio di diritto non avrebbe dovuto parlare di "scriminante" rispetto ad una condotta che, fino al momento delle dimissioni, non presentava alcuna rilevanza penale, e, dall'altro, avrebbe dovuto attribuire rilievo centrale alla gestione di fatto o al concorso con l'amministratore successivo; quali uniche possibilità di chiamare in causa un soggetto (il precedente amministratore) che, altrimenti, avrebbe dovuto andare esente da pena.