

La Suprema corte indica come e quando si può configurare il reato di infedele dichiarazione

# Il quadro in bianco non è neutro

## Non inserire dati equivale a indicarli e conta per le soglie

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E  
GIULIA MARIA MENTASTI

**S**catta il reato di dichiarazione infedele anche in caso di quadri lasciati in bianco: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione n. 18532 del 5 maggio scorso, con cui la terza sezione penale ha evidenziato come, ai fini del superamento delle soglie di punibilità idonee a configurare il reato, anche non inserire alcun dato numerico in corrispondenza di una voce essenziale equivale a "indicare" un elemento sia pure in negativo. In particolare, ad avviso della Corte, la mancata compilazione delle voci della dichiarazione riguardanti elementi essenziali ai fini della determinazione complessiva del reddito e dei conseguenti importi dovuti a titolo di imposte non può essere qualificata come una condotta neutra, essendo di fatto assimilabile a una dichiarazione negativa e contribuendo quindi al contrario a delineare la infedeltà della dichiarazione fiscale.

**Il caso.** Da una verifica fiscale era emerso che una ditta individuale, nel 2012, non aveva presentato la dichiarazione Iva e che nella dichiarazione dei redditi, modello unico persone fisiche, aveva omesso l'indicazione dei dati, compilando la dichiarazione solo in relazione ai quadri NS, RG e VA. Tuttavia, allo stesso tempo, ulteriori controlli avevano consentito di accertare che l'impresa aveva avuto rapporti commerciali emettendo fatture per un importo complessivo che superava il milione di euro, con Iva pari a più di 200 mila euro. A fronte di tali entrate e dell'Iva dovuta, il titolare della ditta individuale era stato sottoposto a procedimento penale per il reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 dlgs n. 74/2000, per aver omesso l'indicazione relativa all'Iva nella sua dichiarazione dei redditi Modello unico e per non aver riportato gli imponibili derivanti dalle fatture emesse. Tuttavia, differente era la decisione in primo e in secondo grado: il giudice di prime cure lo aveva assolto per insussistenza del fatto, mentre la Corte di appello, riformando la sentenza, aveva pronunciato condanna e disposto relativa confisca. Tramite il suo difensore di fiducia, l'imputato aveva pertanto proposto ricorso per cassazione.

**Il reato di dichiarazione infedele.** Quanto al reato contestato, l'art. 4 dlgs n. 74/2000, sotto la rubrica "dichiarazione infedele", nella versione scaturita dalle modifiche operate dal dl n. 124/2019 (conv. l. n.

Quando scatta il reato	
<b>Il quesito</b>	Che reato scatta in caso di mancata compilazione di alcune voci della dichiarazione funzionali ai fini della determinazione complessiva del reddito, lasciando i relativi quadri in bianco?
<b>La norma</b>	L'art. 4 dlgs 74/2000, sotto la rubrica "dichiarazione infedele", sanziona la condotta di chi, fuori dei casi di frode fiscale previsti dagli artt. 2 e 3, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: <ol style="list-style-type: none"> <li>l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 100 mila</li> <li>l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro</li> </ol>
<b>La risposta della Cassazione (sent. sez. pen. n. 18532/2023)</b>	Al superamento delle soglie di punibilità scatta il reato di dichiarazione infedele perché: <ul style="list-style-type: none"> <li>il verbo utilizzato dalla norma incriminatrice, "indica", lascia aperta la possibilità che la dichiarazione contenga sia elementi numerici positivi, sia attestazioni incomplete, ovvero contraddistinte da omesse specificazioni di elementi determinanti ai fini della determinazione dell'imposta</li> <li>anche non inserire alcun dato numerico in corrispondenza di una voce essenziale equivale a "indicare" un elemento, sia pure in negativo</li> </ul>

157/2019), sanziona la condotta di chi, fuori dei casi di frode fiscale previsti dagli artt. 2 e 3, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 100 mila euro; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a due milioni di euro.

**Le differenti decisioni in primo e secondo grado.** Il Tribunale aveva ritenuto non provata la soglia di punibilità cosiddetta proporzionale, prevista dall'art. 4 lett. b) dlgs 74/2000, rilevando che, nel caso di specie, la dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2012 non risultava essere stata "compilata a zero", ma presentata del tutto priva di compilazione in ogni suo

campo-numerico. Con la conseguenza che, non essendovi stata indicazione di alcun elemento attivo nella dichiarazione dei redditi presentata, sarebbe difettato il secondo termine di paragone, specificato dal suddetto art. 4 lett. b), cui occorre fare riferimento al fine di verificare il superamento del limite del 10%, ovvero gli elementi indicati in dichiarazione. La sentenza impugnata era stata di avviso contrario: mancando nella dichiarazione pur formalmente inoltrata l'indicazione di elementi attivi, doveva ritenersi certamente superata anche la soglia di punibilità prevista dalla norma per far scattare la rilevanza penale.

**Quadri non compilati, tra dato normativo e giurisprudenza.** Dunque, la Cassazione ha valutato l'impostazione seguita dalla Corte di appello immune da censure. Premessa la correttezza del riferimento delle sentenze di merito alla necessità del superamento della doppia soglia di punibilità e premesso, inoltre, che il superamento della prima soglia di punibilità non era controverso, ha affermato come il superamento della seconda soglia di punibilità fosse stato adeguata-

mente argomentato dalla Corte di appello; ha in particolare evidenziato che la mancata compilazione delle voci della dichiarazione riguardanti elementi essenziali ai fini della determinazione complessiva del reddito e dei conseguenti importi dovuti a titolo di imposte non può essere qualificata come una condotta neutra, contribuendo al contrario a delineare la infedeltà della dichiarazione fiscale, essendo di fatto assimilabile a una dichiarazione negativa l'omessa compilazione delle singole voci concernenti il valore del reddito imponibile e dell'Iva. Del resto, ha osservato la Cassazione, il verbo utilizzato dalla fattispecie incriminatrice, "indica", lascia aperta la possibilità che la dichiarazione contenga sia elementi numerici positivi, sia attestazioni incomplete, che siano cioè contraddistinte da omesse specificazioni di elementi determinanti ai fini della determinazione dell'imposta, per cui in tal senso anche non inserire alcun dato numerico in corrispondenza di una voce essenziale equivale a "indicare" un elemento, sia pure in negativo. Peraltro, anche in altra pronuncia di legittimità espressamente richia-

mata da quella ora in esame (Cass. pen. n. 32490/2018), in una vicenda assimilabile alla presente, e precisamente in un caso di dichiarazione esistente, ma non compilata nel quadro RG-RF, l'integrazione del reato di dichiarazione infedele non era stata posta in alcun modo in discussione.

**La decisione della Suprema corte e le precisazioni in punto di omessa dichiarazione.** Legittimamente i giudici di secondo grado avevano ritenuto che fosse stata superata anche la seconda soglia di punibilità, apparendo corretta, nella valutazione circa l'entità degli elementi attivi dichiarati, la valorizzazione anche degli spazi vuoti della dichiarazione, spazi volutamente non compilati dal dichiarante al fine di conseguire di non corrispondere l'Iva.

Obiettivo, questo, che rivela anche l'esistenza del dolo specifico richiesto dalla norma incriminatrice, essendo evidente che l'omessa compilazione degli spazi essenziali della dichiarazione era stata funzionale proprio al perseguimento dell'evasione dell'imposta, non essendo stata in alcun modo dedotta la tesi di un'eventuale natura colposa dell'omissione. E nemmeno sarebbe stata ipotizzabile una riqualificazione del fatto come "omessa dichiarazione" e ai sensi dell'art. 5 dlgs 74/2000, avendo la Suprema corte precisato (Cass. pen. n. 5141/2021) che, in tema di reati tributari, non integra il delitto di omessa dichiarazione la presentazione, nei termini previsti dalle leggi tributarie e nel rispetto delle soglie individuali, di una dichiarazione dei redditi incompleta, in quanto l'esauritiva individuazione normativa della condotta incriminata, consistente nella mancata presentazione della dichiarazione agli uffici competenti, non è suscettibile di lettura analogica, che si porrebbe in contrasto con il principio di legalità. Correttamente quindi il ricorrente era stato imputato, e condannato, per il reato di dichiarazione infedele, per aver indicato nella dichiarazione relativa all'Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, con superamento di entrambe le soglie di punibilità previste dalle lett. a) e b) del citato art. 4 dlgs 74/2000; infatti, nel caso di specie, non di omessa dichiarazione poteva parlarsi, ma di dichiarazione incompleta che, stante l'incidenza degli spazi lasciati vuoti, si qualificava come infedele e dunque rilevante ai sensi dell'art. 4, in ragione dell'avvenuto superamento della doppia soglia di punibilità. Da qui il rigetto del ricorso.