

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***È infedele anche la dichiarazione con quadri non compilati***

di Arianna Semeraro



Con la sentenza n. **18532/2023**, la Cassazione ha precisato che è integrato il **reato di dichiarazione infedele** anche quando, una volta accertata **l'emissione di fatture** per importi penalmente rilevanti e la mancata presentazione della dichiarazione Iva, nella dichiarazione dei redditi venga omessa l'indicazione dei dati relativi all'Iva mediante la compilazione di solo alcuni Quadri e **riportando un reddito imponibile pari a zero**.

In particolare, l'indicazione del **reddito imponibile pari a zero** non è di per sé circostanza utile a configurare il diverso **reato di omessa dichiarazione**.

Nel dettaglio, la controversia penale nasce sulla scorta della contestazione del **reato di dichiarazione infedele** mossa ai danni di una ditta individuale che:

- sulla base dei controlli effettuati per mezzo dello spesometro, era risultata emittente di **fatture per un importo penalmente rilevante**;
- aveva **omesso** la presentazione della **dichiarazione Iva**;
- nel modello unico personale aveva **omesso l'indicazione dei dati relativi all'Iva**, non riportando gli imponibili derivanti dalle fatture emesse.

L'aspetto contraddittorio della vicenda in esame era stato avanzato dal contribuente secondo il quale, nel caso di specie, non si potesse ritenere integrato il reato di dichiarazione infedele bensì semmai il diverso reato di dichiarazione omessa.

Tale asserzione derivava dalla **impossibilità**, a dire della parte privata, di **soddisfare il secondo requisito** previsto dall'[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#). Tesi, a ben dire, accolta dal **Tribunale** di prima istanza.

Deve premettersi al riguardo che il reato di dichiarazione infedele – nella versione *illo tempore* in vigore – sanziona la condotta di chi, 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 od elementi passivi inesistenti**, quando, **congiuntamente**:

1. **l'imposta evasa è superiore**, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro centocinquantomila (**ora centomila**);
2. l'ammontare complessivo degli **elementi attivi sottratti** all'imposizione **è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati** in dichiarazione, o, comunque è superiore a euro tre (ora due) milioni.

Secondo la pronuncia del **Tribunale** nonché secondo il contribuente, nel caso di specie il reato di dichiarazione infedele non era configurabile in quanto **privo del superamento della soglia di cui al punto b)**, ciò in quanto *“non si rinviene copia della dichiarazione dei redditi fatta o accenno agli importi indicati dal contribuente”*.

In altre parole, secondo tale tesi, l'aver prodotto una dichiarazione dei redditi **priva** totalmente delle indicazioni numeriche necessarie per la determinazione dei tributi **rende impossibile il verificarsi della condizione di cui al punto sub b)**, posto che alcun elemento è “indicato” in dichiarazione - tale da assurgere a **parametro di riferimento** per la verifica della soglia di punibilità - dovendosi al limite configurarsi in tal caso la **diversa fattispecie di omessa dichiarazione di cui all'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#)**.

Le censure appena descritte non hanno tuttavia trovato alcun accoglimento da parte dei **giudici di legittimità** che, invero, con forza hanno ribadito come *“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”*.

Tale ricostruzione è ritenuta dai giudici tra l'altro **coerente con il verbo utilizzato** dalla fattispecie incriminatrice (**“indica”**) che lascia aperta la possibilità che la dichiarazione contenga sia elementi positivi, sia **attestazioni incomplete**; difatti, anche **non inserire alcun dato numerico** in corrispondenza di una voce essenziale **equivale a “indicare” un elemento, sia pure in negativo**.

In altre parole, l'invio di una **dichiarazione in bianco** non può essere equiparato all'omissione della stessa ma diversamente, mediante tale azione, si intende **manifestare la propria dichiarazione di scienza** (altro non è la dichiarazione dei redditi) volta a **evidenziare un dato negativo che non rappresenta** affatto – come nel caso di specie – la **realtà dei fatti** e anzi **persegue in maniera chiara l'evasione dell'imposta** andando a rappresentare un **dato** non veritiero e dunque **infedele**.