

***Dichiarazione infedele se i quadri non sono compilati
Fattispecie assimilabile alla dichiarazione negativa***

La Corte di Cassazione, con la sentenza 4 maggio 2023, n. 18532, ha statuito il principio secondo il quale la mancata compilazione delle voci della dichiarazione dei redditi o Iva, riguardanti elementi essenziali ai fini della determinazione complessiva del reddito e dei conseguenti importi dovuti a titolo di imposte, è assimilabile a una dichiarazione negativa. Secondo gli Ermellini, non inserire alcun dato numerico in corrispondenza di una voce essenziale equivale a "indicare" un elemento in negativo e, pertanto, si tratta di condotta che contribuisce a delineare l'infedeltà della dichiarazione.

La vicenda

Il titolare di una ditta individuale, operante nel settore dell'autotrasporto, presentava la dichiarazione Iva per l'anno d'imposta 2012 compilando solo il quadro VA (informazioni sull'attività) e **indicando valori pari a zero** negli altri quadri.

L'Ufficio, da dati emergenti dallo spesometro dichiarati da imprese clienti dell'autotrasportatore, acquisiva cognizione del fatto che quest'ultimo aveva **omesso di dichiarare fatture attive** per un imponibile pari a euro 1.036.711 e un'Iva pari a euro 217.709, somma che, peraltro, non era stata versata all'Erario.

Il contribuente, analogamente, presentava la dichiarazione dei redditi compilando il quadro RG (redditi d'impresa semplificata) **senza riportare** in esso gli **importi omessi nella dichiarazione Iva**. L'Ufficio, pertanto, contestava la relativa evasione ed inviava la comunicazione di notizia di reato alla competente Procura della Repubblica, la quale **promuoveva l'azione penale** per il reato p.p. dall'articolo 4 del Dlgs 74/2000 (**dichiarazione infedele**). Tale disposizione, nel **testo vigente all'epoca dei fatti**, recitava:

*«1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la **reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi** chiunque, 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:***

*a) **l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro cinquantamila;***

b) 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 euro due milioni. (omissis)».

La norma incriminatrice, quindi, prevedeva *ratione temporis* due soglie di punibilità – una quantitativa e una proporzionale – che devono sussistere congiuntamente, e che hanno natura di **elementi costitutivi del reato**:

1. ciascuna imposta evasa doveva essere superiore a **euro 50.000** (soglia quantitativa oggi pari ad **euro 100.000**);
2. gli imponibili non dichiarati, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, dovevano essere superiori al **10%** dell'ammontare complessivo di tutti gli **elementi attivi indicati in dichiarazione** o, comunque, dovevano essere superiori a **euro 2 milioni** (soglia proporzionale).

Il Tribunale di Brescia, all'esito del rito abbreviato, **assolveva** il contribuente **perché il fatto non sussiste**. È bene rammentare che il giudice utilizza tale formula di assoluzione quando manca l'elemento oggettivo del reato.

Ad avviso del Tribunale **difettava**, nella vicenda in esame **la prova del superamento della soglia proporzionale** di rilevanza penale del fatto, ossia che gli **elementi attivi omessi superassero del 10%** il totale degli **elementi attivi indicati** nella dichiarazione, atteso che nelle dichiarazioni presentate il contribuente **non aveva indicato** importi, essendo tali dichiarazioni presentate **con valori pari a zero**.

La sentenza veniva appellata dal **Procuratore generale presso la Corte di Appello**, il quale, si rammenta è legittimato a proporre appello avverso le sentenze di primo grado a seguito dell'acquiescenza del Procuratore della Repubblica.

La Corte di Appello, all'esito del giudizio e in riforma della sentenza di primo grado, dichiarava il contribuente **colpevole del reato ascrittogli** e lo condannava alla pena di 2 anni di reclusione, applicandogli le pene accessorie di cui all'articolo 12 del Dlgs n. 74/2000 ed ordinando la **confisca** dei beni immobili e mobili nella disponibilità dell'imputato, sino alla concorrenza dell'**imposta evasa** pari ad euro 217.709.

I motivi del ricorso per cassazione

Il ricorrente impugnava la sentenza avanti la Corte di Cassazione sollevando, per quanto di interesse nella presente sede, due motivi di ricorso.

Con il **primo motivo**, la difesa si doleva che la sentenza impugnata non aveva motivato adeguatamente le ragioni della diversa determinazione rispetto alle conclusioni della sentenza di

primo grado e, soprattutto, che, nel caso di specie, la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2012 non risultava essere stata "compilata a zero", ma era stata presentata del tutto priva di compilazione in ogni suo campo numerico.

Pertanto, secondo la difesa, mancava il parametro a cui rapportare gli elementi attivi non dichiarati al fine di verificare il superamento del limite del 10%. Secondo il ricorrente, l'interpretazione letterale della locuzione «*elementi attivi indicati*» non può estendersi sino a ricomprendere i casi in cui non vi sia stata indicazione di alcun elemento attivo nella dichiarazione dei redditi presentata.

La sentenza della Corte di Appello, sempre secondo la difesa, difettava della **motivazione rinforzata** richiesta in caso di **riforma** di una **sentenza assolutoria**.

A tale proposito, si rammenta che è principio consolidato che il giudice che riforma in appello la sentenza assolutoria ha l'obbligo di esporre una motivazione rafforzata dovendo dimostrare specificamente l'**insostenibilità** sul **piano logico e giuridico** degli **argomenti più rilevanti** della **sentenza di primo grado**.

Ciò passa attraverso una **puntuale approfondita verifica critica** cui consegua una **differente, completa e più persuasiva motivazione** che, sovrapponendosi complessivamente alle ragioni della sentenza di primo grado, **dia conto degli esiti difformi** ai quali si giunge e della maggiore o diversa valenza conferita a ciascun elemento di prova che faccia parte della piattaforma istruttoria.

Il difetto di motivazione rinforzata risiedeva, secondo la difesa, nel fatto che la Corte non aveva specificato se l'imputato aveva compilato parti della dichiarazione e non aveva spiegato perché la dizione «*elementi attivi indicati in dichiarazione*» possa essere interpretata sino a comprendere il caso in cui non risulti indicato alcun elemento attivo.

Con il **secondo motivo**, il ricorrente eccepiva la violazione del **principio di correlazione tra accusa e sentenza**, poiché il fatto per cui l'imputato è stato condannato è diverso da quello indicato nel capo di imputazione (dichiarazione infedele). Ciò in quanto, sempre secondo la difesa, l'**invio** di una **dichiarazione completamente priva** delle **indicazioni numeriche** necessarie per la quantificazione della base imponibile, è assimilata alla fattispecie dell'**omessa dichiarazione** di cui all'articolo 5 del Dlgs n. 74/2000, che ha **natura omissiva**, e non a quella di cui all'articolo 4 che, invece, ha **natura commissiva**.

La condotta sanzionata dal reato di dichiarazione infedele

Gli Ermellini premettono che l'articolo 4 in commento, sanziona la condotta di chi, fuori dei casi previsti dall'articolo 2 (Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) e dall'articolo 3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici), al fine di

evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 100.000; 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 euro 2 milioni.

La Suprema Corte osserva che il superamento della seconda soglia di punibilità è stato adeguatamente argomentato dalla Corte di Appello, poiché 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**. Anzi, tale condotta, al contrario, contribuisce a delineare l'**infedeltà** della **dichiarazione**, poiché l'**omessa compilazione** delle **singole voci** concernenti il valore del reddito imponibile e dell'Iva è **assimilabile** a una **dichiarazione negativa**.

A giudizio della Corte, il verbo utilizzato dalla fattispecie incriminatrice, "**indica**", lascia aperta la possibilità che la dichiarazione contenga **sia elementi numerici positivi, sia attestazioni incomplete**, cioè attestazioni che esprimono **omesse specificazioni** di **elementi determinanti** ai fini della determinazione dell'imposta. Ne consegue, prosegue il Giudice di legittimità, che **non inserire alcun dato numerico** in corrispondenza di una voce essenziale **equivale** a "**indicare**" un **elemento in negativo**.

Il Collegio evidenzia altresì che l'imputato, nel corso del procedimento penale, **non ha fornito una diversa ricostruzione** dei fatti, ad esempio **evocando la natura colposa** dell'**omessa compilazione** delle voci più significative della dichiarazione da lui redatta. Secondo la Corte, l'omessa compilazione appare maliziosamente diretta a rappresentare un quadro economico difforme da quello reale. Pertanto, legittimamente, i giudici di secondo grado hanno 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. Proseguono gli Ermellini affermando che l'aver lasciato, volutamente, spazi vuoti rivela anche l'**esistenza del dolo specifico** richiesto dalla norma incriminatrice, essendo evidente che l'omessa compilazione degli spazi essenziali della dichiarazione è stata **funzionale** proprio al **perseguimento dell'evasione** dell'imposta.

A tale proposito bisogna rammentare che la Corte di Cassazione, superando un precedente contrasto giurisprudenziale, è stabilmente orientata nel ritenere che il superamento della soglia di punibilità **non configura una condizione oggettiva di punibilità**, bensì configura un **elemento costitutivo del reato**, sul rilievo che l'integrazione della soglia non dipende da un evento futuro ed incerto ma dallo stesso **comportamento** del contribuente che, con la condotta vietata, contribuisce alla realizzazione del fatto tipico. Ne consegue che anche le **soglie di punibilità** devono essere **investite dal dolo**.

La motivazione rinforzata della sentenza impugnata

In relazione all'eccezione di presunto difetto di motivazione rinforzata della sentenza impugnata, gli Ermellini affermano che la Corte di Appello non ha omesso di esaminare la motivazione della sentenza di primo grado, ribaltando l'esito del giudizio all'esito di un differente e argomentato inquadramento giuridico del fatto contestato.

La Corte, inoltre, non ha ravvisato alcuna violazione del principio di correlazione tra accusa e sentenza, poiché il fatto per cui l'imputato è stato condannato non è diverso rispetto a quello contestato nel capo di imputazione. Infatti, al ricorrente è stato addebitato il reato di cui all'articolo 4 citato per aver indicato nella dichiarazione Iva elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, con superamento sia della soglia di punibilità quantitativa, sia proporzionale. La Suprema Corte precisa che è proprio a tale fattispecie che si riferisce la condanna dell'imputato.

Gli Ermellini aggiungono che, nel caso di dichiarazione presentata con spazi vuoti, non si può parlare di omessa dichiarazione (articolo 5), ma si deve parlare di **dichiarazione incompleta** che, stante l'incidenza degli spazi lasciati vuoti, **si qualifica** come **infedele (1)**.

Non appare superfluo evidenziare che la Cassazione, in proposito, aveva già precisato che l'invio di una **dichiarazione dei redditi incompleta, non integra il delitto di omessa dichiarazione**, in quanto la norma individua la condotta incriminata nella mancata presentazione della dichiarazione e **non è suscettibile di lettura analogica**, che si porrebbe in contrasto con il **principio di legalità**.

È, pertanto, corretto, conclude la Corte, qualificare la presentazione della dichiarazione incompleta, ad opera dell'imputato, come dichiarazione infedele e, stante il superamento della doppia soglia di punibilità, dichiarare la penale responsabilità dell'imputato per il reato p.p. dall'articolo 4 del Dlgs n. 74/2000.

Note:

(1) *Cass. pen., Sez. III, Sentenza 14 febbraio 2022, n. 5141*