

## Penale

# Dichiarazione infedele per il contribuente "inerte" che lascia i quadri dichiarati in bianco

di Giuseppe Ciminiello e Carlo Jr Ciminiello\*

15 Settembre 2023

Nella pronuncia in commento la Suprema Corte ha qualificato l'"inerzia" del contribuente come un concreto elemento "*in negativo*", valutando dunque "*l'omessa compilazione*" come un atto dolosamente diretto a rappresentare un quadro economico differente rispetto a quello reale

**NT+** Contenuto esclusivo Norme & Tributi Plus

Con la recente e - per certi versi - stupefacente [sentenza n. 18532/2023 la Corte di Cassazione](#) ha riqualificato, ai fini penalistici, una "**dichiarazione incompleta**" presentata dal contribuente quale "**dichiarazione infedele**" a tenore dell'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, piuttosto che di omessa dichiarazione ex art. 5. Tuttavia tale *saltum*, forse troppo audace, **rischia di contrastare col principio di legalità e minare la natura di dichiarazione di scienza della denuncia fiscale.**

## LA PRONUNCIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Per la Suprema Corte, nel caso di dichiarazione presentata con **spazi vuoti** (*rectius*: quadri dichiarati in bianco), non si può parlare di omessa dichiarazione ex art. 5 del D.Lgs. n. 74/00 ma di dichiarazione incompleta e, stante l'incidenza di tale omissione, **la dichiarazione va qualificata come "infedele"**, ex art. 4 del medesimo decreto.

In particolare, la Corte di Cassazione ha qualificato l'"inerzia" del contribuente come un **concreto elemento "in negativo"**, ossia affatto neutro. Valutando cioè "*l'omessa compilazione*" come un **atto dolosamente diretto a rappresentare un quadro economico differente rispetto a quello reale.**

I giudici di legittimità hanno così assimilato l'omessa compilazione ad una sorta di **dichiarazione negativa e pertanto scientemente infedele**, condannando così il contribuente ex art. 4.

Secondo la difesa, invece, la trasmissione di una dichiarazione totalmente priva di indicazioni numeriche necessarie per quantificare la base imponibile ha, di fatto, **natura sostanzialmente omissiva** e quindi avrebbe dovuto essere inquadrata nel reato di omessa dichiarazione ex art. 5, e non invece nell'art. 4 di natura squisitamente commissiva.

## LA NATURA GIURIDICA DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Per i giudici di Piazza Cavour non ha colto nel segno la tesi del difensore, mentre a nostro avviso forse molteplici profili sono stati trascurati dalla Corte di legittimità.

Le dichiarazioni dei redditi, come noto, devono contenere ai sensi dell'art. 1, comma 2, d.P.R. n. 600/73 l'indicazione degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione degli imponibili e non hanno affatto natura negoziale, **non potendo il contribuente far derivare gli effetti della stessa dalla espressione di una propria "volontà"**.

Infatti, secondo la dottrina maggioritaria e giurisprudenza univoca della Suprema Corte, la dichiarazione fiscale ha natura di "**dichiarazione di scienza**" e, nella parte in cui la dichiarazione contiene **fatti sfavorevoli al dichiarante**, di confessione **stragiudiziale** tuttavia non vincolante.

In termini più pratici, si tratterebbe di **dichiarazioni i cui effetti non sono "voluti" dal soggetto dichiarante ma sono previsti direttamente ex lege**. Da ciò consegue unicamente il risultato che la dichiarazione non può essere assimilata ad una fattispecie di carattere negoziale.

## **GLI ASPETTI CRITICI DELLA PRONUNCIA**

L'obbligazione tributaria sorge *ex lege* al momento del verificarsi del presupposto d'imposta, e non, quindi, da un **ipotetico concorso tra il presupposto d'imposta e la dichiarazione stessa**, che assume così **natura meramente dichiarativa e affatto negoziale**.

Così ragionando, risulta anche evidente **l'insussistenza degli elementi costitutivi del reato tributario**, che poggia per l'appunto, secondo la lettura dei giudici del Palazzaccio, su una diversa interpretazione della natura giuridica della dichiarazione dei redditi. Che da mera dichiarazione di scienza - di fatto - si tramuterebbe in una vera e propria manifestazione di volontà negoziale dissimulativa.

In altri termini, se il contribuente ha "**consapevolmente**" e quindi "**scientemente**" inteso non dichiarare sia gli elementi attivi sia quelli passivi, appare quantomeno **costituzionalmente errato** l'approccio della Corte teso a **riqualificare la condotta palesemente omissiva del contribuente in una condotta invece commissiva** che si estrinseca nel nascondimento volontario di quantomeno uno degli elementi costitutivi del reato rappresentato, ovvero il superamento delle due soglie di punibilità come previsto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 74/00.

Insomma, nella fattispecie vi è l'omissione totale e volontaria di ogni elemento utile a conferire qualsiasi supporto e dignità fiscale alla dichiarazione presentata e ritenuta infedele dalla Corte.

In buona sostanza, la critica che si muove alla sentenza della Suprema Corte può riassumersi come già autorevolmente sostenuto in dottrina : "**Integra il reato di omessa dichiarazione**" una dichiarazione presentata incompleta, a tal punto da risultare talmente carente ovvero generica ossia omissiva nel suo contenuto, da non consentire all'Erario di verificare alcun dato. Cioè in altri termini, **da non consentire affatto lo scopo a cui la dichiarazione è preordinata dal Legislatore.**

Onde devono applicarsi le più tenui sanzioni previste per il reato di **omessa dichiarazione** e, nel contempo, l'impossibilità per il contribuente di avvalersi delle generose soglie di punibilità previste dalla legge per il reato di dichiarazione infedele.

---

*\*A cura degli Avv.ti Giuseppe Ciminiello e Carlo Jr Ciminiello, Studio Legale di Consulenza Tributaria Ciminiello in Bari*

---

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole  
**24 ORE**