

DICHIARAZIONE INFEDELE EX ART. 4 D.LGS. 10 MARZO 2000, N. 74, CON RIFERIMENTO AI RAPPORTI TRA I REATI DI EMISSIONE ED UTILIZZAZIONE DI FATTURE PER OPERAZIONI INESISTENTI E LA FATTISPECIE DI TRUFFA AGGRAVATA - CASS. PEN. SEZ. II., 19 AGOSTO 2025, N. 29568

A cura di **Valentina CALABRESE***

MASSIMA¹

Il principio affermato dalle Sezioni Unite con riferimento ai rapporti tra i reati di emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti e la fattispecie di truffa aggravata, deve essere ribadito anche in caso di dichiarazione infedele ex art. 4 D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, fatto meno grave rispetto alle indicate ipotesi di frode fiscale.

Anche in tal caso, l'ottenimento di rimborsi non dovuti a seguito della falsa rappresentazione di spese od altri oneri inesistenti, comporta esclusivamente un vantaggio fiscale per il contribuente, senza invece che sussistano ulteriori profitti diversi rispetto a tale operazione effettuata in danno dell'Agenzia delle Entrate. Pertanto, anche nel rapporto tra dichiarazione infedele e truffa aggravata, sussiste l'identica ratio già individuata dalle Sezioni Unite che hanno sottolineato la generale specialità delle previsioni penali tributarie in materia di frode fiscale, le quali, in quanto disciplinano condotte tipiche e si riferiscono ad un determinato settore di intervento della repressione penale, esauriscono la connessa pretesa punitiva dello Stato.

SOMMARIO

1. **Il fatto** 1
2. **La decisione** 2
3. **Conclusioni** 2

1. IL FATTO

La vicenda trae origine da un ricorso proposto avverso la decisione, emessa in sede di riesame, di annullamento del decreto con cui il Giudice per le indagini preliminari aveva disposto il sequestro

preventivo ritenendo sussistente a carico dell'indagato il reato di truffa aggravata perché, mediante artifici e raggiri consistiti nell'indicare elementi fittizi e non veritieri nelle dichiarazioni fiscali presentate con modello 730, aveva indotto in errore l'Agenzia delle Entrate in ordine all'esistenza di un credito di imposta erogato tramite rimborsi non dovuti.

Il Tribunale del riesame annullava il provvedimento di sequestro, deducendo la totale assenza di motivazione in punto di *fumus* del reato di truffa contestato, in quanto dallo stesso editto accusatorio non risulta desumibile alcun elemento tale da far emergere l'utilizzo di artifici e raggiri aggiuntivi rispetto a quelli concretizzatisi nel contenuto delle false dichiarazioni infedeli e pertanto, la condotta contestata avrebbe integrato soltanto il reato tributario di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 D.Lgs. 74/2000, che pone delle soglie di punibilità.

Il Tribunale osservava che mancava nel provvedimento impugnato ogni autonoma valutazione del *fumus commissi delitti* e del *periculum in mora*, in quanto il giudice nell'ordinanza cautelare si limitava a richiamare la scheda redatta dalla Guardia di Finanza.

Pertanto, avverso detta ordinanza veniva proposto ricorso dal Procuratore della Repubblica deducendo quanto di seguito.

1) Una violazione di legge in quanto il Tribunale aveva ritenuto insussistente il *fumus* del delitto di truffa aggravata e lo riteneva assorbito nell'ambito del delitto nella fattispecie di cui all'art. 4 D.lgs. n. 74/2000.

Il Tribunale aveva erroneamente riqualficato l'ipotesi di truffa aggravata ai danni dello Stato nel reato di natura tributaria previsto dagli artt. 3 e 4 del decreto legislativo 74/2000 e aveva conseguentemente escluso la sussistenza del *fumus*

* Dott.ssa praticante abilitata al patrocinio sostitutivo presso l'Ordine Forense di Reggio Emilia. Componente del Comitato Editoriale della Rivista "De Iustitia".

¹ Massima non ufficiale.

e la stessa rilevanza penale delle condotte, omettendo di valutare tutti artifici e raggiri che impedirebbero l'operatività del principio di specialità.

Veniva infatti rilevato che l'attività delittuosa si era resa possibile attraverso condotte quali l'acquisizione delle credenziali di accesso ai servizi telematici dei contribuenti e l'inserimento delle dichiarazioni non veritiere tramite l'utilizzo di sigle sindacali inesistenti idonee a costituire gli artifici e raggiri in cui consiste il delitto di truffa aggravata.

2) Altro aspetto che veniva dedotto nel ricorso riguardava la mancanza di contraddittorietà e manifesta illogicità della motivazione in ordine alla ritenuta assenza del *periculum in mora*, poiché il Tribunale riteneva che il GIP avesse fornito una motivazione apparente in ordine al pericolo di dispersione delle somme, senza tenere conto che la giurisprudenza ha sottolineato la differente portata dell'onere motivazionale in caso di sequestro impeditivo e di sequestro finalizzato alla confisca.

Come correttamente rilevato dal Tribunale del riesame, avendo l'indagato conseguito esclusivamente un vantaggio di natura fiscale senza conseguire un profitto ulteriore e diverso rispetto a quello dell'evasione, ricorrevano solamente gli estremi per la configurazione del delitto di dichiarazione infedele ex art. 4 D.lgs. n. 74/2000, che prevede una soglia di punibilità nella specie non superata.

2. LA DECISIONE

La Corte di Cassazione, richiamando quanto precedentemente osservato dalle Sezioni Unite con riguardo alle differenti fattispecie di cui agli artt. 2 e 8 D.lgs. n. 74/2000, riteneva esistente un rapporto di specialità tra le norme incriminatrici tributarie e il delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, in quanto la condotta fraudolenta volta alla evasione fiscale esaurisce il proprio disvalore penale all'interno della cornice delineata dalla normativa speciale dettata dal D.lgs. n. 74/2000, salvo che dalla medesima condotta derivi un profitto diverso e ulteriore rispetto a quello dell'evasione, come l'ottenimento di pubbliche erogazioni.

La Corte di cassazione evidenziava come il principio affermato dalle Sezioni Unite, con

riferimento ai rapporti tra i reati di emissione ed utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti e la fattispecie di truffa aggravata, debba trovare applicazione anche in caso di dichiarazione infedele ex art. 4 d.lgs. 74/2000.

Difatti, l'ottenimento di rimborsi non dovuti a seguito della falsa rappresentazione di spese o altri oneri inesistenti comporta esclusivamente un vantaggio di natura fiscale per il contribuente, senza che sussistano profitti ulteriori e diversi rispetto a tale operazione effettuata in danno dell'Agenzia delle Entrate.

Sul punto, le Sezioni Unite, con motivazione che rileva anche in relazione al rapporto tra il delitto di truffa aggravata e la fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 precisavano che *“la negazione del rapporto di specialità tra frode fiscale e truffa ai danni dell'Erario, si pone in contraddizione con la linea di politica criminale e con la ratio che ha ispirato il legislatore nella riforma di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 [...] una scelta di radicale alternatività rispetto al pregresso modello di legislazione penale tributaria”* (Cass. pen., Sez. Un., 19 gennaio 2011, sentenza n. 1235).

Per concludere, qualsiasi condotta di frode al fisco troverà pertanto la sua risposta repressiva esclusivamente nella legislazione speciale tributaria, senza possibilità di recuperare condotte non punibili per mancato superamento delle soglie di punibilità nell'alveo delle generali ipotesi di truffa aggravata in danno dello Stato.

3. CONCLUSIONI

Alla stregua di tali argomenti la Suprema Corte rigettava il ricorso.

La qualità di parte pubblica del ricorrente lo esonerava dal pagamento delle spese processuali conseguenti al rigetto del ricorso.