

QUESITI

MICHELE ALESCI

Significato e rilevanza della c.d. “dichiarazione integrativa” nel delitto di dichiarazione infedele (art. 4, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74).

Contributo ad un’interpretazione più conforme al sistema giuridico e più giusta per il contribuente

Lo scritto affronta il tema della rilevanza della c.d. “dichiarazione integrativa” ai fini dell’integrazione del delitto di dichiarazione infedele di cui all’art. 4 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. L’orientamento giurisprudenziale, che nega qualsiasi valore alle rettifiche operate dal contribuente in ragione della natura istantanea del reato, porta a conclusioni paradossali e ingiuste. In virtù del principio di unitarietà dell’ordinamento giuridico, che costringe ad attribuire rilevanza penale alla dichiarazione integrativa - sia “fedele” che “infedele” -, si prospetteranno i possibili inquadramenti giuridici della stessa e le ricadute sul momento consumativo del reato.

Meaning and relevance of the so-called “supplementary declaration” in the crime of unfaithful declaration (article 4, D.Lgs. 10 March 2000, n. 74). Contribution to a more coherent interpretation to the legal system and fairer for the taxpayer

The paper looks into the matter of the significance of the so-called “integrative declaration” with the purpose of integrating the offence of unfaithful declaration (article 4, D.Lgs. 10 March 2000, n. 74). The judges’ perception, which denies any value to the amendments made by the taxpayer due to the immediate nature of the crime, leads to paradoxical and unfair conclusions. By virtue of the legal system’s principle of unity, which implies to confer criminal relevance to the integrative declaration - both “faithful” and “unfaithful” -, will be envisaged possible legal frameworks of the same and the effects on the moment when the offence was committed.

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. La spiccata autonomia del “diritto penale tributario” rispetto alla branca giuridica cui accede e alla parte generale del diritto penale. - 3. Il reato di dichiarazione infedele e il fulcro dell’incriminazione: la «dichiarazione annuale». Mancanza di una definizione legislativa. Cenni e rinvio. - 4. Il problema della rilevanza penale della c.d. “dichiarazione integrativa”. Natura, effetti e limiti. La rettifica “a favore” e “a sfavore” del contribuente. - 5. L’orientamento dominante che interpreta restrittivamente la locuzione «dichiarazione annuale». L’irrelevanza ai fini penali della c.d. “dichiarazione integrativa” e la natura istantanea del delitto di dichiarazione infedele. Critica. - 6. Il paradosso dell’interpretazione restrittiva: la *non punibilità* della dichiarazione integrativa “infedele”. - 7. Il significato dell’aggettivo “annuale” nella fattispecie di dichiarazione infedele. - 8. La «dichiarazione annuale» come “fattispecie giuridica” regolativa del processo di c.d. “autoimposizione”, che attribuisce al contribuente una “facoltà di correzione”. La sua irrilevanza penale viola il “principio di non contraddizione” dell’ordinamento giuridico. Possibili inquadramenti della presentazione della dichiarazione integrativa. - 9. L’erroneo inquadramento della dichiarazione integrativa nella categoria penalistica del c.d. “recesso

attivo” (art. 56, co. 4, c.p.): si renderebbe punibile il tentativo in violazione della disciplina speciale dettata dall’art. 6 del D.Lgs. n. 74 del 2000. - 10. La presentazione tardiva della dichiarazione come “circostanza attenuante”. - 11. La presentazione della dichiarazione integrativa costituisce “esercizio di un diritto” che scrimina ai sensi dell’art. 51 c.p. - 12. L’ulteriore possibile inquadramento tra le “cause di non punibilità”. - 13. Conseguenze sul momento consumativo e sulla prescrizione del reato. La “causa speciale” di interruzione della prescrizione di cui all’art. 17 del D.Lgs. n. 74 del 2000. - 14. Conclusioni.

1. *Introduzione.* Nei discorsi giuridici sui “reati tributari”¹ è ricorrente l’affermazione secondo cui, nella materia fiscale, il diritto penale vanterebbe uno *status* di “autonomia” rispetto alla branca giuridica cui naturalmente accede, ossia il diritto tributario².

Un sistema quest’ultimo estremamente complesso, dotato di un linguaggio altamente tecnico e frammentato in numerosi testi normativi, promananti da fonti-atto di natura e grado diversi³, e oggetto, per di più, di costanti interventi modificativi. Un chiaro esempio, forse tra i più eclatanti, dello scadimento della legislazione italiana⁴. Una situazione intollerabile, indegna di uno Stato

¹ Anche denominati “reati fiscali”. La materia, che va sotto la denominazione di “diritto penale tributario” - indubbiamente dotata, a livello scientifico e normativo, di una propria autonomia (v. *infra* nel testo) -, è a volte trattata nel capitolo generale del “diritto penale dell’economia” (che comprende anche i reati societari, fallimentari, bancari, finanziari, in materia di lavoro, la responsabilità da reato degli enti, e, per alcuni, anche i reati ambientali e urbanistici; ma, stranamente, si dimenticano i reati contro l’economia, l’industria e il commercio di cui al Titolo VIII del c.p., nonché alcuni reati contro la fede pubblica di cui al Titolo VII del c.p., in particolare i reati di contraffazione di marchi e brevetti, quali reati contro la “proprietà industriale”). Sul significato e i limiti della locuzione “diritto penale dell’economia”, considerato una “branca” (o “settore”) del diritto penale, che comprende «tutti quei reati che attengono, oggettivamente e soggettivamente, a fatti ed interessi economici», si veda ZANNOTTI, *Diritto penale dell’economia. Reati societari e reati in materia di mercato finanziario*², Milano, 2008, 3 ss.

² Autorevolmente definito da FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*⁴, Padova, 2012, 4, come il «complesso delle norme che disciplinano la specifica attività dello Stato e degli Enti pubblici diretta a procurarsi, in forza del potere di supremazia loro attribuito dalla legge, i mezzi finanziari occorrenti per il raggiungimento delle loro finalità».

³ Costituzione (artt. 23, 53, 75, 117 e 119), leggi nazionali e regionali, decreti legislativi, decreti legge, decreti ministeriali, circolari (in particolare dell’Agenzia delle Entrate) e, non da ultimo, fonti europee; cfr. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*⁴, cit., 21 ss.

⁴ L’attuale Direttore generale dell’Agenzia delle Entrate, E.M. Ruffini, in un’intervista al quotidiano *la Repubblica* del 25 agosto 2020, 3 (consultabile sul sito dell’Agenzia delle Entrate), ha definito il fisco italiano «una giungla impossibile da comprendere per chiunque, del tutto incontrollabile», caratterizzato da «frammentazioni assurde», e ha suggerito di redigere «cinque testi unici» - sulle imposte dirette, le imposte indirette, l’accertamento, la riscossione e il contenzioso - «per riunire organicamente una materia di cui nemmeno gli esperti conoscono i confini». Secondo Ruffini, le leggi in materia fiscale dovrebbero ammontare a circa ottocento.

di diritto, che naturalmente ha generato una mole imponente di contenzioso⁵. Con buona pace della certezza del diritto e del cittadino nelle vesti di “contribuente”, che nei rapporti con lo Stato e i suoi apparati avrebbe “diritto” alla «chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie» e all’«informazione», sotto forma di «completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria», secondo quanto prevede il c.d. “Statuto dei diritti del contribuente” (L. 27 luglio 2000, n. 212)⁶.

Persino per il giurista, che per motivi di lavoro o di ricerca non abbia approfondito gli studi in materia, è veramente difficile sondare le profondità del diritto tributario⁷.

Per chiarezza espositiva, pertanto, indichiamo da subito quali sono i principali testi normativi cui faremo riferimento:

- (i) il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*);
- (ii) il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (*Istituzione e disciplina dell’imposta sul valore aggiunto*);
- (iii) il D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (*Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all’imposta regionale sulle attività produttive e all’imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*);
- (iv) il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (*Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205*)⁸.

⁵ Secondo alcune statistiche gran parte dei ricorsi in Cassazione afferirebbero alla materia tributaria. In argomento si veda la *Relazione sull’amministrazione della giustizia nell’anno 2021* della Corte di Cassazione, del 21 gennaio 2022, 127 ss.; cfr. anche i numeri e le considerazioni di alcuni tributaristi riportate in *La giustizia tributaria in Cassazione: problemi e prospettive*, a cura di Manzon, in www.giustiziainsieme.it, 8 giugno 2020.

⁶ La rubrica dell’art. 2, invero, recita “Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie”, e l’art. 5 (*Informazioni del contribuente*) prevede al primo comma che «L’amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. [...]»

⁶ Anche chi scrive confessa di aver incontrato una estrema difficoltà nell’orientarsi nell’universo del diritto tributario, dovuta anche alla scoperta, giorno dopo giorno, di nuove normative, spesso richiamate a cascata nei diversi documenti analizzati e, in certi casi, non più in vigore o sostanzialmente abrogate.

⁷ Anche chi scrive confessa di aver incontrato una estrema difficoltà nell’orientarsi nell’universo del diritto tributario, dovuta anche alla scoperta, giorno dopo giorno, di nuove normative, spesso richiamate a cascata nei diversi documenti analizzati e, in certi casi, non più in vigore o sostanzialmente abrogate.

2. *La spiccata autonomia del “diritto penale tributario” rispetto alla branca giuridica cui accede e alla parte generale del diritto penale.* Il “diritto penale tributario” rappresenta senza dubbio un “micro-sistema”⁹ - parte del più ampio sistema fiscale sanzionatorio¹⁰ -, racchiuso prevalentemente nel D.Lgs. n. 74/2000¹¹, più volte oggetto di interventi modificativi e contenente disposizioni derogatorie di norme e istituti generali del diritto penale, sostanziale e processuale, la cui “logica di fondo”, secondo l’intenzione del legislatore, sarebbe quella «*di contenere in termini minimali, pur tenendo conto delle ineliminabili peculiarità della materia, lo scarto tra le regole proprie del diritto penale tributario e quelle ordinarie*»¹².

Regole particolari sono dettate, infatti, in tema di *tentativo* (art. 6), di *concorso di persone* (art. 9), di *prescrizione* (artt. 17 e 13, co. 3) e di *sospensione condizionale* (art. 12, co. 2-bis). Sono previste, inoltre, ipotesi speciali di *cir-*

⁸ Pubblicato in Gazz. Uff. Serie gen. n. 76 del 31 marzo 2000. Con riguardo a tale decreto si vedano anche: la *Relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo recante “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ai sensi dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205”*, approvata il 5 gennaio 2000 dal Consiglio dei ministri; la *Circolare del Ministero delle Finanze - (CIR) n. 154 E del 4 agosto 2000*.

⁹ MANTOVANI, *Diritto penale. Parte speciale*, vol. I, *I delitti contro la persona*, Padova, 2019, XVII, distingue tra la c.d. “parte speciale”, che «sottostà, in forza dell’art. 16 c.p., alle regole del libro I del codice penale, anche quando si tratti di reati contenuti nella legislazione speciale», e il c.d. “diritto penale complementare”, che sarebbe «costituito da microsistemi o sottosistemi penali, che si sottraggono in maggiore o minore misura alle suddette regole, delle quali lo stesso art. 16 ammette espressamente la derogabilità». L’Autore riconduce a quest’ultimo paradigma il diritto penale tributario, la cui «autonomia» sarebbe oramai «pressoché cancellata», a differenza, ad esempio, del diritto penale militare - caratterizzato da «autonomia massima» e «contrassegnato da una propria codificazione, sostanziale (dotata di una sua originalità in tema di ignoranza dei doveri militari, scriminanti, circostanze comuni, sistema sanzionatorio, concorso di reati, cause estintive) e processuale» - , e del diritto penale della navigazione, dove l’autonomia sarebbe più ridotta.

¹⁰ Per una panoramica di questo complesso sistema si veda per tutti FANELLI, *Sanzioni. Fiscali, previdenziali e societarie*, Milano, 2021.

¹¹ Altri reati qualificabili come “tributari” sono contenuti: nel D.Lgs. del Capo provvisorio dello Stato 7 novembre 1947, n. 1559, artt. 1, 2, 3; all’art. 11 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in L. 22 dicembre 2011, n. 214; all’art. 5-septies (*Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero*) e all’art. 5-octies, co. 1, lett. j), del D.L. 28 giugno 1990, n. 167 (il primo articolo introdotto dall’art. 1, co. 1, D.L. 28 gennaio 2014 n. 4; il secondo articolo introdotto dall’art. 7 D.L. 22 ottobre 2016, n. 193).

¹² *Relazione di accompagnamento*, cit. L’autonomia dell’apparato sanzionatorio contenuto nel D.Lgs. n. 74/2000 è stata riconosciuta, ad esempio, da Cass., Sez. un., 19 gennaio 2011, n. 1235, in *DeJure*, secondo cui «*il sistema sanzionatorio in materia fiscale ha una spiccata specialità che lo caratterizza come un sistema chiuso e autosufficiente, all’interno del quale si esauriscono tutti i profili degli interventi repressivi, dettando tutte le sanzioni penali necessarie a reprimere condotte lesive o potenzialmente lesive dell’interesse erariale alla corretta percezione delle entrate fiscali*».

costanze attenuanti e aggravanti (artt. 13-*bis* e 14), di *cause di non punibilità* (art. 13) e di *esimenti* (art. 15). Dal punto di vista sanzionatorio, altresì, è prevista una disciplina specifica per le *pene accessorie* (art. 12) e la *confisca* (artt. 12-*bis* e 12-*ter*). Disposizioni particolari, infine, regolano i profili processuali (art. 18) e il rapporto tra illeciti penali e illeciti amministrativi (artt. 19 ss.)¹³.

¹³ La letteratura in argomento è molto vasta. Per una panoramica aggiornata della materia si rinvia alle seguenti voci enciclopediche: MUSCO, voce *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, Ann. I, Milano, 2017, 1039 ss.; PISTORELLI, voce *Reati tributari*, in *Enc. giur. Trecc.*, vol. XXIX, Roma, 2002, 1 ss.; PERINI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. IX, Torino, 2016, 541 ss.; ID., voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. VII, Torino, 2013, 477 ss.; ID., voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. IV, tomo II, Torino, 2008, 911 ss.; DORIGO, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. priv. - Sez. comm.*, Agg. VIII, Torino, 2017, 368 ss. Per un'analisi particolareggiata della disciplina attuale, e solo con riferimento alle trattazioni manualistiche e monografiche, si vedano: *I reati tributari*, a cura di Bricchetti-Veneziani, in *Trattato teorico-pratico di diritto penale*, vol. XIII, diretto da Palazzo-Paliero, Torino, 2017; *Diritto penale dell'economia*, tomo I, *Reati tributari. Diritto penale del lavoro*, diretto da Cadoppi-Canestrari-Manna-Papa, Torino, 2019, 5 ss.; MARTINI, *Reati in materia finanziaria*, in *Trattato di diritto penale*, vol. XVII, a cura di Grosso-Padovani-Pagliaro, Milano, 2010; SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018; *I nuovi reati tributari. D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, conv. in L. 19 dicembre 2019, n. 157, alla luce delle successive modifiche di cui al D.Lgs. n. 75/2020*, Milano, 2020; *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016; *I nuovi reati tributari, aggiornato con il D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, coordinato con la Legge di conversione 19 dicembre 2019, n. 157*, Pisa, 2020; *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, vol. I, *Parte generale*, e vol. II, *Parte speciale*, Milano, 2021; ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Leggi complementari*, vol. II, *Reati fallimentari. Reati ed illeciti amministrativi in materia tributaria, di lavoro, ambientale ed urbanistica. Responsabilità degli enti*, a cura di Grosso, Milano, 2018, 385 ss.; BUSATO-RISPOLI, *Reati tributari. Percorsi giurisprudenziali*, Milano, 2017; BELLAGAMBA-CARITI, *I reati tributari. Commento per articolo della nuova normativa. Rassegna della giurisprudenza*, Milano, 2004; BELLAGAMBA-CARITI, *Il sistema delle sanzioni tributarie. I reati tributari. Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 2011; GUIDI, *Confisca e reati tributari*, Milano, 2017; GENNAI-TRAVERSI, *I delitti tributari. Profili sostanziale e processuali*, Milano, 2011; *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, Milano, 2001; *Diritto penale tributario*, a cura di E. Musco, Milano, 2002; DI AMATO, *Diritto penale dell'impresa*, Milano, 2011, 503 ss.; GAMBONI, *Diritto penale d'impresa nel suo aspetto pratico*, Milano, 2018, 452 ss.; PERINI-SOLDI, *I reati tributari*, in *Diritto penale dell'impresa*, Milano, 2017, 161 ss.; *Diritto penale e processuale*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, vol. I, a cura di Giovannini-di Martino-Marzaduri, Milano, 2016; SANTAMARIA, *La frode fiscale*, Milano, 2011; ID., *La nuova frode fiscale*, Padova, 2021; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Milano, 2020; ID., *Accertamenti fiscali e sistema sanzionatorio*, Padova, 2019, 141 ss.; SIMONELLI-PUOTI, *I reati tributari. Aggiornato con la Legge 24 dicembre 2007, n. 244*, Padova, 2008; D'AVIRRO-GIGLIOLI, *I reati tributari*, Milano, 2012; *La nuova giustizia tributaria. I reati - Il processo*, Padova, 2016, 185 ss.; *Reati tributari e sistema normativo europeo. La riforma della frode fiscale e della dichiarazione infedele*, Milano, 2017; LONGARI, *Soglie di punibilità e diritto penale tributario*, Padova, 2020; *Diritto penale tributario*, Torino, 2021; *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021; *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015; BASSO-VIGLIONE, *I nuovi reati tributari*, Torino, 2017. Per la disciplina previgente si veda: CERQUETTI, voce *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, vol. XXXVIII, Milano, 1987, 1041 ss.; MAMBRIANI, voce *Reati tributari*, in *Dig. disc. pen.*, vol. XI, Torino, 1996, 121 ss. (e in *Dig. disc. civ. - Sez. comm.*, vol. XII, Torino, 1996, 113 ss.); DELL'ANNOTTITO, *I reati tributari in materia di imposte dirette e i.v.a.*, Milano, 1992. Sull'origine e l'evoluzione del sistema penale tributario si vedano: MARTINI, *Reati in materia finanziaria*, cit., 1 ss.; MUSCO, voce *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, Ann. I, Milano, 2017, 1039 ss.; CINGARI, *L'evoluzione del sistema penale tributa-*

Si evince chiaramente l'importanza che il legislatore ha attribuito alla repressione dei fatti offensivi degli interessi fiscali dello Stato¹⁴.

Alcune delle disposizioni incriminatrici contenute nel D.Lgs. n. 74/2000, inoltre, assumono oggi una *dimensione sovranazionale*, costituendo presidio dei cc.dd. "interessi finanziari" ("*financial interests*") dell'Unione europea. In ragione della «*indispensabilità*» del «*ravvicinamento delle legislazioni*» degli Stati membri «*per garantire l'attuazione efficace di una politica dell'Unione in un settore che è stato oggetto di misure di armonizzazione*» (art. 83, par. 2, del *Trattato sul funzionamento dell'Unione europea*)¹⁵, con la Direttiva (UE) 2017/1371 del Parlamento europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (c.d. "Direttiva PIF"), sono state dettate «*norme minime relative alla definizione dei reati e delle sanzioni*» nel settore della lotta alle "frodi europee"¹⁶. L'Italia ha dato attuazione all'atto europeo con il D.Lgs. 14 luglio

rio e i principi costituzionali, in *I reati tributari*, cit., 1 ss.

¹⁴ L'interesse alla percezione dei tributi, di natura schiettamente patrimoniale, è unanimemente riconosciuto come oggetto di tutela di gran parte dei reati tributari (cfr., *ex plurimis*, MUSCO, voce *Reati tributari*, cit., 1044 ss.).

¹⁵ L'armonizzazione nel settore della tutela degli interessi finanziari dell'Unione era avvenuta con il Regolamento (CE, Euratom), n. 2988/95 del Consiglio del 18 dicembre 1995, relativo alla tutela degli interessi finanziari delle Comunità.

¹⁶ Sulla tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea la letteratura è molto ampia. Con riferimento a quella successiva alla Direttiva PIF, si vedano, senza pretese di esaustività: RONCO, voce *Reati tributari e interesse finanziario dell'Unione Europea*, in *Dig. disc. pen.*, Agg. X, Torino, 2018, 613 ss.; VENEGONI, *La protezione degli interessi finanziari dell'Unione Europea*, Milano, 2018; ID., *Il concetto di interessi finanziari dell'Unione europea ed il diritto penale*, in *Cass. pen.*, 2018, 12, 4382 ss.; PIZZOLANTE, *La lotta alle frodi finanziarie nel diritto penale europeo. Tra protezione degli interessi economici dell'Unione europea e nuove sfide poste da bitcoin e criptovalute*, Bari, 2019; *Tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione Europea. Stato dell'arte e prospettive alla luce della creazione della Procura Europea*, a cura di Grasso-Sicurella-Bianco, Pisa, 2019; PELISSERO, *I reati lesivi degli interessi finanziari dell'Unione europea di competenza del Pubblico Ministero europeo*, in *Dir. prat. trib.*, 2019, 3, 1118 ss.; BONDI, *La direttiva relativa alla tutela penale degli interessi finanziari dell'Unione europea. Problematiche e prospettive in vista della scadenza dell'obbligo di attuazione*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 2018, 3-4, 676 ss.; SPENA, *La protezione penale degli interessi finanziari UE: considerazioni sparse a un anno dalla Direttiva 2017/1371*, in *Riv. dir. alim.*, 2018, 3, 21 ss.; SIRELLO, *Tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea ed effettività dell'azione penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2018, 4, 2388 ss.; DELLI PRISCOLI, *Principio di determinatezza e interessi finanziari dell'Unione europea*, in *Giust. pen.*, 2018, 6, 173 ss.; SOMMELLA *Attuazione in Italia delle norme di contrasto alle frodi lesive degli interessi finanziari dell'Unione e responsabilità da reato degli enti: qualche riflessione*, in *Freedoms, Security & Justice: European Legal Studies*, 2020, 3, 252 ss.; LANOTTE, *L'impunità degli autori delle frodi carosello e le contromisure per la tutela degli interessi finanziari europei: la direttiva Pif e il regolamento Eppo*, in *Dir. pen. contemp. - Riv. trim.*, 2019, 6, 189 ss.; MARAFIOTTI, *Cooperazione multidisciplinare e protezione degli interessi UE*, in *Arch. n. proc. pen.*, 2019, 6, 545

2020, n. 75¹⁷, che ha modificato il D.Lgs. n. 74/2000 nella parte in cui prevedeva la non punibilità del tentativo per alcuni delitti (artt. 2, 3 e 4), che oggi, ai sensi del nuovo comma 1-*bis* dell'art. 6¹⁸, sono punibili anche nella forma tentata, come espressamente stabilito dalla Direttiva (art. 5, par. 2)¹⁹.

La dichiarata tendenza autonomistica del diritto penale tributario – a volte fondata su dati letterali incontrovertibili, altre volte su interpretazioni discutibili – richiama alla mente del penalista la questione teorica, ma con evidenti risvolti pratici, dell'autonomia del diritto penale. La problematica della natura e del ruolo di quest'ultimo all'interno dell'ordinamento, sollevata di solito in materia di reati contro il patrimonio (si pensi ai concetti di “possesso”, “detenzione”, “altruità,” ecc.)²⁰, si presenta nella trattazione e nell'applicazione dei

ss.; DELLA CARITÀ-BIANCOLLI, *Frodi IVA “gravi” nella Direttiva PIF: tutela degli interessi finanziari UE o depotenziamento della “Taricco”?*, in *Corr. trib.*, 2018, 28, 2179 ss. Per la letteratura straniera si vedano fra i tanti: POPESCU, *Considerations concerning the Offences against the Financial Interests of European Union*, in *Romanian Law, 30 Years after the collapse of Communism*, coord. by Ispas-Maxim, 2020, 321 ss.; ANGHEL-TUDOR, *Criminalizing Fraud Affecting the European Union's Financial Interests by Diminution of VAT Resources*, in *Juridical Tribune*, vol. 9, Issue 1, 2019, 137 ss.

¹⁷ Recante “Attuazione della direttiva (UE) 2017/1371, relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale”, pubblicato in G.U. n. 177 del 15 luglio 2020.

¹⁸ Introdotto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 75/2020.

¹⁹ Ai sensi del quale «*Gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché sia punibile come reato il tentativo di commettere uno dei reati di cui all'articolo 3 e all'articolo 4, paragrafo 3*», ossia le frodi che ledono gli interessi finanziari dell'UE (art. 3) e l'appropriazione indebita commessa dal funzionario pubblico (art. 4, par. 3). Le fattispecie che vengono in rilievo, infatti, sono quelle concernenti l'*imposta sul valore aggiunto* (artt. 2, 3, 4, 5, 8, 10, 10-ter, 11 D.lgs. n. 74/2000), che erano già in vigore al momento dell'emanazione della Direttiva PIF. Occorre precisare, però, che, ai sensi dell'art. 2, par. 2, della Direttiva, quest'ultima «*si applica unicamente ai casi di reati gravi contro il sistema comune dell'IVA*»; la “gravità” del fatto derivando congiuntamente dalla *transnazionalità* della condotta («*qualora le azioni od omissioni [...] siano connesse al territorio di due o più Stati membri dell'Unione*») e dalla *entità del danno*, che deve essere pari ad almeno 10.000.000 di Euro. Come si legge nel cons. n. 4, «*La nozione di reati gravi contro il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto («IVA») istituito dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio («sistema comune dell'IVA») fa riferimento alle forme più gravi di frode dell'IVA, in particolare la frode carosello, la frode dell'IVA dell'operatore inadempiente e la frode dell'IVA commessa nell'ambito di un'organizzazione criminale, che creano serie minacce per il sistema comune dell'IVA e, di conseguenza, per il bilancio dell'Unione. I reati contro il sistema comune dell'IVA dovrebbero essere considerati gravi qualora siano connessi al territorio di due o più Stati membri, derivino da un sistema fraudolento per cui tali reati sono commessi in maniera strutturata allo scopo di ottenere indebiti vantaggi dal sistema comune dell'IVA e il danno complessivo causato dai reati sia almeno pari a 10 000 000 EUR. La nozione di danno complessivo si riferisce al danno stimato che derivi dall'intero sistema fraudolento, sia per gli interessi finanziari degli Stati membri interessati sia per l'Unione, escludendo interessi e sanzioni*».

²⁰ Cfr., per tutti, le sempre lucide considerazioni di MANTOVANI, *Diritto penale. Parte speciale*, vol. II, *Delitti contro il patrimonio*, Padova, 2021, 15-16, che distingue tra: 1) la *tesi privatistica*, «la quale, muovendo dalla teoria della “natura meramente accessoria” del diritto penale, ritiene che il significato da attribuirsi ai suddetti termini debba desumersi esclusivamente dal diritto privato»; 2) la *tesi atomisti-*

reati tributari con aspetti non privi di incoerenza, che a volte assumono le caratteristiche del paradosso, come nel caso oggetto di questo contributo.

Dove il profilo di autonomia del diritto penale risulta particolarmente accentuato è nella fase centrale della determinazione del debito d'imposta, che, a seguito dell'abolizione della c.d. "pregiudiziale amministrativa"²¹, è rimessa anche al giudice penale (art. 20 D.Lgs. n. 74/2000)²², indipendentemente da quanto eventualmente accertato dal giudice tributario ovvero dall'amministrazione finanziaria in caso di "accertamento con adesione" (D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218), di "mediazione tributaria" e di "conciliazione giudiziale" (artt. 17-*bis* e 48 ss. D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546)²³.

Invero, la c.d. «imposta evasa», secondo la terminologia adottata dal D.Lgs. n. 74/2000²⁴, la cui determinazione è essenziale per l'integrazione di alcuni reati - essendo il superamento delle cc.dd. "soglie di punibilità" rapportato al suo ammontare (artt. 3, 4 e 5 D.Lgs. cit.) -, ovvero per l'applicazione della c.d. "confisca per equivalente" (art. 12-*ter*, lett. *b*, D.Lgs. cit.) nonché per l'esclusione della sospensione condizionale della pena (art. 12, co. 2-*bis*,

ca, «la quale, muovendo dalla teoria della "natura costitutiva" del diritto penale, afferma che il significato da attribuirsi ai termini di origine privatistica deve determinarsi sempre in via autonoma»; 3) la *tesi relativistica*, «la quale, muovendo da posizioni di dubbio metodologico, non nega né afferma la coincidenza tra nozioni penalistiche e privatistiche, trattandosi di problema di interpretazione teleologica». Secondo l'illustre penalista, però, il contrasto tra le diverse tesi va risolto alla luce del "principio di realtà" - così da presentarsi come uno «pseudo-problema -», «poiché l'interpretazione realistica deve guardare ai risultati pratici e collaudare su di essi la bontà delle possibili soluzioni interpretative, dovendo la dogmatica servire la pratica, adeguarsi alla logica del reale, e non viceversa. Sicché, quando la legge non impone una soluzione univoca si che eventuali risultati ermeneutici insoddisfacenti non debbono imputarsi a difetto legislativo, costituisce un preciso dovere dell'interprete adottare l'interpretazione più conforme alle finalità pratiche di tutela della norma».

²¹ Introdotta dall'art. 21, co. 4, L. 7 gennaio 1929, n. 4 (*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*) - ai sensi del quale «Per i reati previsti dalle leggi sui tributi l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia» -, è stata abolita dall'art. 13, co. 1, D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in L. 7 agosto 1982, n. 516.

²² Articolo rubricato "*Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*", ai sensi del quale «Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente a oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione». Al riguardo, cfr. per tutti D'ARCANGELO, *I rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in *I reati tributari*, cit., 687 ss.

²³ Cfr. FALSITTA-FAGGIOLI, *La normativa tributaria di riferimento e le definizioni legali*, in *I reati tributari*, cit., 82-83. Da valutare anche la c.d. "transazione fiscale" (art. 182-*ter* del R.D. 16 marzo 1942, n. 267, ora art. 63 del D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14).

²⁴ I documenti normativi in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto non utilizzano questa espressione, ma parlano di "debito d'imposta".

D.Lgs. cit.), è quella «*effettivamente*» dovuta, in caso di dichiarazione mendace, e quella «*intera*» dovuta, nel caso di omessa dichiarazione (art. 1, lett. *f*, D.Lgs. cit.)²⁵.

In definitiva, quasi una sorta di “doppia autonomia” del diritto penale tributario, sia rispetto al diritto tributario che al diritto penale; nonostante l'intenzione del legislatore fosse quella di superare la “strategia” che informava la previgente normativa, che poneva «*prioritariamente l'accento sull'esigenza di emancipare il giudice penale dall'accertamento dell'imponibile e dell'imposta evasa*»²⁶.

Pensiamo che il tema affrontato nel presente scritto si inserisca pienamente nel discorso generale sull'autonomia del diritto penale. Tale inquadramento teorico, inconfutabile in quanto supportato da dati testuali, non vale però a suffragare l'idea che, in nome delle esigenze e dei fini propri del diritto penale, quest'ultimo rappresenti, in materia tributaria, un sistema del tutto avulso e indipendente dalla disciplina pubblicistico-amministrativa cui accede²⁷, dai

²⁵ Cfr. FALSITTA-FAGGIOLI, *La normativa tributaria di riferimento e le definizioni legali*, cit., 78, per i quali «l'autonomia della nozione penalistica di imposta evasa - e quindi di “imposta effettivamente dovuta” - trova conferma, non solo nella formulazione letterale della norma in rassegna (paradigmatico, in tal senso, l'impiego dell'avverbio “effettivamente”), ma anche - e soprattutto - nelle finalità proprie della legislazione penale-tributaria, che, dovendo circoscrivere (per portato Costituzionale) l'applicazione della sanzione penale alle sole condotte effettivamente lesive del bene giuridico, non può tollerare accezioni di imposta evasa (come è a dirsi per quella “tributaristica”) che possono anche prescindere dal risultato economico realmente conseguito». In giurisprudenza cfr.: Cass., Sez. II, 28 febbraio 2012, n. 7739, in *DeJure*; Cass., Sez. III, 28 maggio 2008, n. 21213, in *DeJure*, per la quale la quantificazione dell'imposta effettivamente dovuta compete esclusivamente al giudice penale «*attraverso una verifica che può venirsi a sovrapporre ed anche ad entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al Giudice Tributario non essendo configurabile alcuna pregiudiziale tributaria*». Con riferimento alla confisca ex art. 12-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, il cui secondo comma prevede che «*La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'erario anche in presenza di sequestro*», cfr., però, Cass., Sez. III, 13 luglio 2018, n. 32213, in *DeJure*, per la quale quest'ultima disposizione «*si riferisce alle assunzioni d'impegno nei termini riconosciuti e ammessi dalla legislazione tributaria di settore, ivi compresi gli accertamenti con adesione, la conciliazione giudiziale, le transazioni fiscali ovvero l'attivazione di procedure di rateizzazione automatica o a domanda*»; pertanto, «*deve attribuirsi rilevanza determinante, ai fini della esclusione della confiscabilità del profitto del reato tributario, alla quantificazione di esso operata in sede amministrativa, anche laddove la stessa sia divergente rispetto a quella acquisita in sede penale in ragione dell'intervenuto raggiungimento di forme di accordo, conciliazione o transazione fiscale fra il contribuente e la Agenzia delle Entrate*», e, altresì, «*in caso di annullamento della cartella esattoriale da parte della commissione tributaria, con sentenza anche non definitiva, e di correlato provvedimento di “sgravio” da parte dell'Amministrazione finanziaria*».

²⁶ Così si legge nella *Relazione di accompagnamento*, cit.

²⁷ Sulla natura del diritto tributario cfr. ancora FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*⁴, cit., 4 ss.

principi del sistema penale²⁸, e soprattutto dai fondamenti dell'intero ordinamento giuridico.

L'asserita autonomia dello *ius terribilis* non può in alcun modo celare i limiti e i paradossi di *interpretazioni giurisprudenziali* contrarie a uno Stato di diritto e al comune senso di giustizia, e per questo motivo non condivisibili.

3. *Il reato di dichiarazione infedele e il fulcro dell'incriminazione: la «dichiarazione annuale». Mancanza di una definizione legislativa. Cenni e rinvio.* Il delitto di «dichiarazione infedele», previsto all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000²⁹, si inserisce nella trama delle *falsità penalmente rilevanti*³⁰. Una “selva oscura” che, come asseriva l'Antolisei in uno scritto della metà del secolo scorso, è espressione di un «nebuloso frammentarismo» della materia del falso³¹, connotata dall'abuso del c.d. “metodo analitico” che ha determinato una moltiplicazione esasperata delle fattispecie criminose³².

²⁸ Recentemente, sul sistema penale tributario, cfr. CONSULICH, *Il diritto di Cesare. Lo stato del diritto penale tributario al volgere del decennio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2020, 3, 1353 ss.; v. anche *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di Borsari, Padova, 2013.

²⁹ I precedenti normativi, tutti riferibili alle sole imposte sui redditi, sono individuabili: (i) nell'art. 56 del D.P.R. n. 600/1973, che, al primo comma, prevedeva una contravvenzione dal seguente tenore: «*Chi non presenta la dichiarazione di cui agli articoli da 1 a 6, 10 e 11 o la presenta incompleta o infedele, quando l'imposta relativa al reddito accertato è superiore a cinque milioni di lire, è punito, oltre che con la pena pecuniaria prevista nell'art. 46, con l'arresto da tre mesi a tre anni. Se l'imposta dovuta è superiore a trenta milioni di lire, la pena dell'arresto non può essere inferiore ad un anno*» (articolo abrogato dal D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 13); (ii) nell'art. 1, co. 2, lett. c), del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, recante “*Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria*”, convertito in L. 7 agosto 1982, n. 516, che prevedeva una contravvenzione del seguente tenore: «*È punito con la pena dell'arresto da tre mesi a due anni e dell'ammenda da lire dieci milioni a lire venti milioni chiunque: [...] c) nella dichiarazione annuale indica redditi fondiari o di capitale o altri redditi, in relazione ai quali non era obbligato ad annotazioni in scritture contabili, per un ammontare complessivo inferiore a quello effettivo di oltre cento milioni di lire; se l'ammontare dei redditi indicati è inferiore a quello effettivo di oltre un quarto di quest'ultimo e di oltre cinquanta milioni di lire, ma non di cento milioni di lire, si applica la pena dell'arresto fino a due anni o dell'ammenda fino a lire quattro milioni. Per i terreni ed i fabbricati si considera effettivo il reddito determinato ai fini delle imposte sui redditi. Si tiene conto dei redditi fondiari o di capitale anche se concorrono a formare il reddito di impresa, purchè non derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi*». (la disposizione è stata abrogata dall'art. 25, co. 1, lett. d), del D.Lgs. n. 74/2000).

³⁰ Sul delitto di dichiarazione infedele di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 si rinvia per tutti, anche per la bibliografia citata, a CINGARI, *La dichiarazione infedele*, in *I reati tributari*, cit., 229 ss.

³¹ ANTOLISEI, *Nebuloso frammentarismo in materia di falso*, in *Giur. it.*, 1950, II, 57, 194 ss.

³² Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale. Parte speciale*⁴, vol. I, Bologna, 2007, 541, con riferimento ai reati di falso offensivi della fede pubblica contenuti nel Codice penale.

Perno dell'incriminazione, come di gran parte dei reati tributari, è la c.d. "dichiarazione tributaria", che nell'art. 4 citato è denominata «dichiarazione annuale». Si consideri che su tale *oggetto materiale* si incentrano le prime tre figure di reato di cui al D.Lgs. n. 74/2000³³. Del resto, non potrebbe essere altrimenti, posto che il nostro sistema tributario ha adottato il modello della c.d. "autoliquidazione" (o "autotassazione" o "autoimposizione"), almeno per la riscossione dei tributi più importanti. È lo stesso contribuente, infatti, a rappresentare all'amministrazione finanziaria la propria situazione patrimoniale e a calcolare il tributo dovuto³⁴.

Nella *Relazione ministeriale* al D.Lgs. cit. si evince che l'intenzione del legislatore è stata quella di superare la strategia della precedente disciplina, che affidava «l'intervento repressivo al modello dei cosiddetti "reati prodromici", ossia a fattispecie criminose volte a colpire, indipendentemente da un'effettiva lesione degli interessi dell'erario, comportamenti ritenuti astrattamente idonei a "preparare il terreno" ad una successiva evasione»³⁵; superamento cui ri-

³³ Recentemente, sui rapporti tra le varie fattispecie dichiarative, si veda MUCCIARELLI, *Le dichiarazioni fraudolente: fattispecie da ripensare?*, in *Dir. pen. cont.*, 2020, 1, 142 ss.

³⁴ Cfr. al riguardo MAGNANI, voce *Dichiarazione tributaria*, in *Dig. disc. priv. - Sez. comm.*, vol. IV, Torino, 1989, 275 ss.; NUSSI, voce *Dichiarazione tributaria*, in *Treccani - Diritto on line*, 2016 (consultabile alla pagina web www.treccani.it/enciclopedia/dichiarazione-tributaria%28Diritto-on-line%29), per il quale «Sembra imprescindibile, pertanto, connotare la dichiarazione tributaria quale atto funzionale alla conoscenza dell'amministrazione finanziaria: si spiega, quindi, come la dottrina abbia sempre privilegiato la qualificazione di manifestazione di "scienza"; taluno, valorizzando la complessa ricostruzione giuridica dei fatti da esporre nell'atto, ha preferito caratterizzare la dichiarazione in chiave di "giudizio". Sulla base delle considerazioni effettuate, la dichiarazione tributaria assume senz'altro la qualificazione di mero atto (obbligato di verità), attuando una fattispecie legale volta alla conoscenza delle situazioni fiscalmente rilevanti da parte dell'amministrazione finanziaria. In questo contesto, la funzione di conoscenza verrà assolta, e quindi la fattispecie legale informativa sarà realizzata, solo in presenza di corrispondenza tra il dichiarato e il reale».

³⁵ Come si legge nella *Relazione di accompagnamento*, cit., infatti, «i risultati pratici di siffatto approccio normativo alla materia sono risultati largamente insoddisfacenti. Frantumando il comparto punitivo in un pletorico complesso di figure criminose dall'impronta marcatamente "casistica", che si prestano a qualificare penalmente anche condotte concretamente prive di collegamento oggettivo e soggettivo con l'evasione d'imposta, esso ha determinato una eccessiva proliferazione dei procedimenti per reati tributari, gran parte dei quali relativi a fatti di scarsa rilevanza per gli interessi del fisco, con conseguente sovraccarico degli uffici giudiziari, le cui energie sono state così distolte dal perseguimento di vicende criminose degne di maggiore attenzione». Siffatta "inversione di rotta" ha portato a concentrare «l'attenzione sulla dichiarazione annuale prevista ai fini delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, quale momento nel quale si realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e "definitivo" dell'evasione d'imposta: sì che le violazioni tributarie "a monte" della dichiarazione medesima [...] restano prive, ex se, di rilievo penale».

sponde l'esclusione della punibilità del tentativo (art. 6)³⁶ - salva ora l'ipotesi di cui al nuovo comma 1-*bis* -, su cui torneremo per i risvolti che può avere sul nostro argomento.

La legge penale, tuttavia, non specifica in cosa consista la «dichiarazione annuale». Pressoché ogni trattazione sul reato tace sul relativo concetto e sulla problematica interpretativa che pone³⁷, e, come vedremo, anche la giurisprudenza - almeno quella di legittimità - è molto esigua sul punto. Eppure si tratta di una «questione di sistema», che, per il modo in cui è stata risolta, è generatrice di paradossi che hanno il sapore di una vera e propria ingiustizia per il contribuente.

Sappiamo che nel D.Lgs. n. 74/2000, la locuzione era contenuta: (i) nell'art. 2, co. 1, che incrimina la «*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*»; (ii) nell'art. 3, co. 1, che incrimina la «*Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*»; (iii) nell'art. 5, che incrimina la «*Omessa dichiarazione*».

Attualmente, invece, è contenuta: (i) nell'art. 4, che incrimina la «*Dichiarazione infedele*»; (ii) nell'art. 10-*bis*, che incrimina l'«*Omesso versamento di ritenute dovute o certificate*»; (iii) nell'art. 10-*ter*, che incrimina l'«*Omesso versamento di IVA*».

Come vedremo, la rimozione dell'aggettivo «annuale» dai primi articoli citati (artt. 2, 3, e 5) è stata utilizzata dalla giurisprudenza come *argomento «storico-sistematico»* per attribuire un significato determinato alla locuzione «dichiarazione annuale», mantenuta nel secondo gruppo di articoli (artt. 4, 10-*bis*, 10-*ter*).

³⁶ Sempre nella *Relazione di accompagnamento*, cit., si legge che «*La ratio è di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante, di bandire il modello del "reato prodromico", risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'articolo 56 del codice penale: si potrebbe sostenere, difatti, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti e le omesse o sottofatturazioni, scoperte nel corso del periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta, come tali punibili ex se a titolo di delitto tentato. L'esclusione di quest'ultimo favorisce, d'altro canto, nell'interesse dell'erario, la respiscenza del contribuente: di fronte ad un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta, egli sarà portato - piuttosto che a contestare, anche pretestuosamente, l'accertamento - a presentare una dichiarazione conforme alle sue risultanze e veridica, in quanto ciò gli consente di sottrarsi alla responsabilità penale.*».

³⁷ Ci risulta in argomento solo lo scritto di LAROMA JEZZI, *Dichiarazione integrativa "a sfavore" e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, in *Corr. trib.*, 2014, 46, 3359 ss.

Al riguardo, nessun aiuto fornisce l'art. 1, lett. c), D.Lgs. n. 74/2000, secondo il quale «*per “dichiarazioni” si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge*». A dispetto della rubrica dell'articolo - che recita “*Definizioni*” -, quella riportata è tutt'altro che un disposizione definitoria; si tratta di una mera norma *delimitativa* dell'ambito di applicazione soggettiva del concetto di “dichiarazione” (individua cioè semplicemente chi deve presentarla).

La locuzione “dichiarazione annuale” è altresì contenuta nella rubrica del Titolo I del D.P.R. n. 600/1973, recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”, che tuttavia non ne contiene una definizione, limitandosi l'art. 1 a disporre che «*Ogni soggetto passivo deve dichiarare annualmente i redditi posseduti anche se non ne consegue alcun debito d'imposta*».

È pacifico comunque che, riferendosi l'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 alle «*imposte sui redditi e sul valore aggiunto*», nessuna rilevanza penale avrà la dichiarazione annuale relativa all'imposta regionale sulle attività produttive (i.r.a.p.)³⁸.

Ricordiamo, inoltre, che le dichiarazioni dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto possono essere presentate dal contribuente (persona fisica e giuridica) sia in via separata che unitaria (c.d. “dichiarazione unificata”), e che sussistono diversi «*modelli di dichiarazione*», i quali sono predisposti «*con provvedimento amministrativo da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale*» (art. 1, co. 1, e 8, co. 1, D.P.R. n. 322/1998) e «*resi disponibili in formato elettronico dall'Agenzia delle entrate in via telematica*» (art. 1, co. 2, D.P.R. n. 322/1998)³⁹.

Torneremo sul concetto di “dichiarazione annuale” e, in particolare, sul termine “annualità”.

³⁸ Cfr. FALSITTA-FAGGIOLI, *La normativa tributaria di riferimento e le definizioni legali*, in *I reati tributari*, cit., 65.

³⁹ Quest'ultima disposizione è completata dall'art. 2, co. 3-bis, ai sensi del quale «*I modelli di dichiarazione, le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati sono resi disponibili in formato elettronico dall'Agenzia delle entrate entro il 15 febbraio*». Entrambe le norme si riferiscono solo alla dichiarazione dell'imposta sui redditi, non essendo riportata nell'art. 8, co. 1, con riferimento alla dichiarazione i.v.a., ma anche i modelli di quest'ultima sono reperibili sul sito web dell'Agenzia delle Entrate.

4. *Il problema della rilevanza penale della c.d. “dichiarazione integrativa”. Natura, effetti e limiti. La rettifica “a favore” e “a sfavore” del contribuente.* Venendo ora al nostro argomento, i precedenti giurisprudenziali sono pochi ma univoci sul punto: *la “dichiarazione integrativa” non ha alcun rilievo ai fini dell’accertamento del reato di dichiarazione infedele.*

Pertanto, risponderà del reato di cui all’art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000⁴⁰ il contribuente che, al fine di evadere le imposte sui redditi o sull’i.v.a., invii nel termine annuale previsto dalla legge (artt. 2 e 8 D.P.R. n. 322/1998) una dichiarazione infedele – che superi cioè le soglie di punibilità –, anche se successivamente presenti una ulteriore dichiarazione (quella “integrativa”) che corregga la prima. E ciò sia nel caso in cui la rettifica ristabilisca la perfetta coincidenza tra quanto indicato e la realtà, sia nel caso in cui la rettifica comporti il venir meno del superamento delle soglie di punibilità. Ma cos’è la c.d. “dichiarazione integrativa”?

Com’è noto, in materia di imposte sui redditi, l’art. 2, co. 8, del D.P.R. n. 322/1998 prevede che «*le dichiarazioni dei redditi [...] possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l’indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d’imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva dichiarazione [...]*»; si tratta appunto della “dichiarazione integrativa”, che deve essere presentata entro il termine di decadenza stabilito per la notificazione degli avvisi di accertamento fissato dall’art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, cioè «*entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*». Specularmente, in materia di i.v.a., è l’art. 8, co. 6-*bis*, del D.P.R. n. 322/1998 a prevedere che «*le dichiarazioni dell’imposta sul valore aggiunto possono*

⁴⁰ Oltre ovviamente a sottostare alle sanzioni amministrative, e salva, comunque, l’applicazione del *principio di specialità* sancito dall’art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000 («*Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale*»), anche alla luce della giurisprudenza della Corte E.D.U. in materia di *ne bis in idem*, la cui effettiva applicazione non è così scontata. Sul tema la letteratura è ampia e ci limitiamo a rinviare a TORTORELLI, *L’illecito penale tributario e il suo doppio. Dal dialogo (mancato) tra le Corti ad un auspicabile intervento legislativo*, in *Arch. pen.*, 2018, 2, e, soprattutto per la bibliografia citata, a MAZZACUVA, *I rapporti con il sistema sanzionatorio amministrativo e fra procedimenti*, in *I reati tributari*, cit., 581 ss.

essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione [...]. Anche in questo caso la legge fissa un termine entro cui la rettifica può essere efficacemente effettuata, individuato nei «*termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*»⁴¹, ossia sempre il «*31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione*» (art. 57, co. 1)⁴², che costituisce il lasso di tempo entro cui l'ufficio dell'imposta: (i) può procedere validamente alla «*rettifica della dichiarazione annuale presentata dal contribuente quando ritiene che ne risulti un'imposta inferiore a quella dovuta ovvero una eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante*» (art. 54 D.P.R. cit.); (ii) deve notificare al contribuente, a pena di decadenza, gli «*avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'art. 54*» (art. 57, co. 1, D.P.R. cit.).

Vi è però un *secondo termine* oltre il quale la dichiarazione integrativa non può più essere validamente presentata, che, nella sua massima estensione, deve per forza coincidere con il quinquennio citato. È il momento, stabilito dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in cui la violazione viene contestata dall'amministrazione finanziaria, o comunque sono iniziati gli accessi, le ispezioni, le verifiche o le altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza⁴³.

⁴¹ Il D.P.R. reca «*Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*».

⁴² Il secondo comma, invece, si riferisce all'omesso versamento o alla dichiarazione nulla, non anche alla dichiarazione presentata regolarmente nei termini, anche se contenente indicazioni parziali.

⁴³ Questo secondo termine, in realtà, non risulta in maniera chiara dalla legge. Gli artt. 2, co. 8, e 8, co. 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998, infatti, fanno salva «*l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472*». Quest'ultima disposizione disciplina il c.d. «*ravvedimento operoso*», prevedendo però che «*La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*» (co. 1). Il richiamo integrale all'art. 13, quindi, potrebbe far presumere che gli artt. 2, co. 8, e 8, co. 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998 abbiano esclusivamente (e forse *ad abundantiam*) fatto salva l'operatività del ravvedimento operoso anche in caso di dichiarazione integrativa; senza dunque attribuire al compimento delle attività dell'amministrazione finanziaria rilevanza preclusiva della presentazione della dichiarazione stessa. Sul punto, tuttavia, è nuovamente intervenuta la Cassazione civile che, con sentenza n. 5953 del 28 febbraio 2019, ha affermato, con riferimento all'imposta sui redditi (ma quanto statuito varrà chiaramente anche in materia di i.v.a.), che «*secondo l'indirizzo già espresso da questa Corte cui il collegio intende dare continuità, non ravvisando ragioni per discostarsene, "in tema di imposte sui redditi, costituisce causa*

Al suddetto termine andrebbe aggiunto il momento dell'inizio di procedimenti penali a carico del contribuente, aventi ad oggetto ovviamente il delitto di dichiarazione infedele o reati analoghi (es.: dichiarazione fraudolenta), sempre se avviati entro il quinquennio e se lo stesso ne abbia avuto formale conoscenza. La rilevanza di tale circostanza, infatti, risponderebbe alla *eadem ratio* delle precedenti - secondo la quale, una volta emersa l'irregolarità, al contribuente non è più concesso tornare sui suoi passi -⁴⁴, pur se occorre considerare che nella maggior parte dei casi i procedimenti penali scaturiscono da precedenti e indipendenti attività di accertamento delle forze di polizia (principalmente la Guardia di Finanza). Senonché, in base all'interpretazione fornita dal Ministero delle finanze, l'espresso riferimento, contenuto nell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, al carattere "amministrativo" delle attività tendenti all'accertamento porta ad escludere che costituisca «impedimento alla regolarizzazione l'avvio di indagini di natura penale (ispezioni, perquisizioni, sequestri, avvisi di garanzia, ecc.) dalle quali può eventualmente risultare notizia di una violazione tributaria»⁴⁵. Non a caso l'art. 13, co. 2, del D.Lgs. n. 74/2000,

*ostativa alla presentazione della dichiarazione integrativa, di cui al D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2, comma 8, la notifica della contestazione di una violazione commessa nella redazione di precedente dichiarazione, in quanto se fosse possibile porre rimedio alle irregolarità anche dopo la contestazione delle stesse, la correzione si risolverebbe in un inammissibile strumento di elusione delle sanzioni previste dal legislatore" (Cass. Sez. 6-5, n. 15798/2015; Sez. 5, n. 15015/2017; Sez. 28172/2017, Sez. 5, n. 30099/2018). Più in particolare, preme rimarcare che trattasi non di interpretazione analogica vietata, ma interpretazione estensiva, ammessa anche per le norme eccezionali (art. 14 preleggi) qual è quella sul ravvedimento operoso di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13, secondo l'interpretazione sistematica e costituzionalmente adeguata resa dalla Consulta (cf. Corte cost. ord. 392/2002), con la conseguenza per cui la rettifica alla dichiarazione dei redditi 2003 operata dalla contribuente (7 novembre 2006) a verifica tributaria iniziata (26 ottobre 2006) è tardiva ed illegittima, sicché sono dovute le sanzioni conseguenti agli irregolari appostamenti nella dichiarazione dei redditi, irrilevante restando ogni rettifica o variazione delle cifre ivi esposte». In dottrina, in questo senso, LAROMA JEZZI, *Dichiarazione integrativa "a sfavore" e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, cit., 3362. Sulle tipologie dell'attività amministrativa (contestazione, ispezioni, verifiche, accessi, ecc.), che ai sensi dell'art. 13 cit. precludono il ravvedimento operoso (e, come detto, la presentazione della dichiarazione integrativa), si veda la Circolare del Ministero delle finanze (Dip. Entrate Accertamento e Programmazione Serv. III) n. 180 del 10 luglio 1998, nella parte in cui analizza l'art. 13.*

⁴⁴ Nella Circolare del Ministero delle finanze n. 180 del 10 luglio 1998, cit., si legge che la preclusione al ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 dovuta al compimento di attività amministrative di accertamento si fonda sul «principio secondo cui il ravvedimento non è consentito una volta che siano iniziati controlli fiscali nei confronti del contribuente. Tale limitazione serve, ovviamente, a preservare l'efficacia dissuasiva dei controlli stessi, ad evitare cioè che il trasgressore persista nella sua posizione di illegalità, con la riserva mentale di rimuovere gli effetti di tale comportamento solo una volta scoperto».

⁴⁵ Ci riferiamo sempre alla Circolare del Ministero delle finanze n. 180 del 10 luglio 1998, cit., nella

esclude la punibilità dei delitti in materia di dichiarazione (artt. 2, 3, 4 e 5) se il debito tributario, comprensivo di sanzioni e interessi, è stato integralmente estinto a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa, «*sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali*»⁴⁶.

Ora, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta, la dichiarazione integrativa ha *effetto sostitutivo* di quella originaria ed «è elemento sufficiente a perfezionare una fattispecie modificativa, in aumento o in diminuzione, dell'eventuale *quantum* originariamente dovuto in base alla dichiarazione»⁴⁷. È sulla dichiarazione integrativa, infatti, che l'amministrazione finanziaria si baserà per l'eventuale accertamento dell'imposta dovuta.

La legge non prescrive, inoltre, *quante* dichiarazioni integrative possano essere presentate. È pacifico, pertanto, che il contribuente possa operare tutte le rettifiche alle precedenti dichiarazioni integrative ritenute necessarie. Si ricordi, però, che, ai sensi dell'art. 1, co. 640, lett. b), della L. 23 dicembre 2014, n. 190, la presentazione di ogni dichiarazione integrativa fa decorrere nuovamente i termini previsti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 57 del

quale si rileva che «Sul punto, vigente il precedente regime, si registravano opinioni contrastanti sia in dottrina che in giurisprudenza (nel senso che tali atti non sono ostativi del ravvedimento, cfr. Cass., sez. III, 13 gennaio 1996, n. 4140)».

⁴⁶ Si tratta di una ipotesi speciale di c.d. «ravvedimento operoso *post-delictum*», secondo la terminologia usata in MADDALENA, voce *Ravvedimento operoso*, in *Enc. dir.*, vol. XXXVIII, Milano, 1987, 750-751 e 767 ss., «in cui la condotta del colpevole «ravveduto», e diretta in vario modo ad eliminare o ad attenuare le conseguenze del delitto o dei delitti commessi o comunque a realizzare un comportamento positivamente valutato dall'ordinamento, si realizza prima di un determinato momento processuale ed è idonea ad influire o sulla misura della pena o addirittura sulla stessa punibilità del responsabile» (*op. cit.*, 750).

⁴⁷ NUSSI, voce *Dichiarazione tributaria*, cit., rileva che «L'emendabilità riguarda sia gli errori implicanti evasione d'imposta, sia quelli comportanti un versamento maggiore rispetto al parametro dato dall'*an* e dal *quantum* del presupposto del tributo. [...] La previsione di un *contrarius actus* appare in sintonia con le esposte osservazioni in punto natura, qualificazione ed effetti della dichiarazione tributaria. Ai fini dell'incidenza dell'atto sui poteri di accertamento, l'amministrazione, in presenza di più dichiarazioni, avrà una conoscenza maggiore; ai fini della fattispecie obbligatoria, invece, la denuncia integrativa, sostitutiva dell'originaria, è elemento sufficiente a perfezionare una fattispecie modificativa, in aumento o in diminuzione, dell'eventuale *quantum* originariamente dovuto in base alla dichiarazione. [...] L'autoriduzione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione (integrativa) incide poi sull'agire amministrativo, nel senso che in sede di accertamento il fisco determinerà l'eventuale maggior imponibile e la correlativa maggiore imposta in base al risultato emendato, piuttosto che a quello originario, con i conseguenti riflessi anche sanzionatori».

D.P.R. n. 633/1972⁴⁸, ossia il quinquennio entro cui l'amministrazione finanziaria può procedere all'accertamento. La previsione ha chiaramente, e giustamente, lo scopo di tutelare gli interessi fiscali dello Stato.

Quanto al contenuto, la dichiarazione integrativa potrà essere "a sfavore" ovvero "a favore" del contribuente, a seconda degli effetti che produce sulla sua posizione fiscale.

Si ha dichiarazione "a sfavore" qualora il contribuente rettifichi *in aumento* l'ammontare dell'imposta dovuta, mediante, ad esempio, l'indicazione di nuovi elementi attivi che comportino la rideterminazione della base imponibile; in questo caso, quindi, il contribuente sarà tenuto a versare all'erario anche la maggior somma indicata in rettifica.

Si ha dichiarazione "a favore" nel caso inverso, ossia quando il contribuente rettifichi *in diminuzione* l'imposta dovuta, mediante, ad esempio, la cancellazione di elementi attivi indicati nella precedente dichiarazione, con conseguente rideterminazione della base imponibile. In questo caso, quindi, il contribuente maturerà un credito, che potrà essere utilizzato per una *compensazione* (art. 2, co. 8-*bis*, e art. 8, co. 6-*ter* e 6-*quater*, D.P.R. n. 322/1998, che richiamano l'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997)⁴⁹ o per un *rimborso* dell'imposta versata (art. 8, co. 6-*ter* e 6-*quater*, D.P.R. n. 322/1998)⁵⁰ ovvero potrà essere portato in *detrazione* (art. 8, co. 6-*ter*, D.P.R. n. 322/1998).

Nella prospettiva penalistica, l'ipotesi classica e più intuitiva è quella della presentazione della dichiarazione integrativa *a favore*, mediante cui il contribuente, tornando sui suoi passi, tenterà di elidere ogni conseguenza penale. Un rettifica che potrà essere del tutto "fedele", con perfetta coincidenza tra quanto dichiarato e la realtà, ovvero solo "parzialmente fedele", ossia conte-

⁴⁸ La lett. b) del co. 640 prevede, infatti, che «*i termini per l'accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione*».

⁴⁹ Cfr., per tutti, FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*⁴, 2012, 161 ss.

⁵⁰ Si configura quello che FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*⁴, cit., 292, denomina "rimborso patologico": è «l'ipotesi del contribuente che, essendo incorso in un qualche errore materiale o di calcolo nella stesura della dichiarazione, ovvero avendo in tale sede incluso per errore nella base imponibile ai fini delle imposte sui redditi anche redditi esenti o già tassati a titolo d'imposta, abbia versato all'erario somme maggiori di quelle dovute secondo una corretta applicazione della normativa tributaria alla situazione fattuale concretamente realizzatasi».

nente indicazioni che consentano di scendere al di sotto delle soglie di punibilità e fuoriuscire così dall'area del penalmente rilevante.

Come vedremo, tuttavia, è ipotizzabile anche la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore ma "infedele", che rettifichi la precedente dichiarazione (originaria o integrativa) "fedele" o "parzialmente fedele" in quanto sotto soglia⁵¹.

5. L'orientamento dominante che interpreta restrittivamente la locuzione «dichiarazione annuale». L'irrelevanza ai fini penali della c.d. "dichiarazione integrativa" e la natura istantanea del delitto di dichiarazione infedele. Critica. Come detto, i pochi arresti giurisprudenziali che si sono occupati della questione sono univoci nel considerare penalmente irrilevante la presentazione della dichiarazione integrativa.

Il primo precedente di legittimità che abbiamo individuato risale al 2003 e riguarda la previgente fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000)⁵². La Cassazione ha affrontato il caso della presentazione di una *dichiarazione dei redditi* da parte del rappresentante legale di una società in cui erano stati indicati costi fittizi, utilizzando una fattura di corrispondente importo emessa da un'altra società per operazioni inesistenti. Dalla sentenza emerge che l'imputato aveva provveduto a presentare una nuova dichiarazione, sostitutiva della prima, nella quale non venivano più indicati i costi fittizi. La seconda dichiarazione, per di più, era stata presentata *nei termini previsti dalla legge per la presentazione annuale*. Si trattava, quindi, di una c.d. "dichiarazione tardiva" e non "integrativa", ma il principio affermato in quella sede avrà conseguenze decisive.

L'organo nomofilattico, infatti, ha statuito che il delitto è un «reato di pericolo» di «natura istantanea», che «*si consuma nel momento in cui viene presentata la dichiarazione annuale dei redditi contenente indicazioni fraudolente in ordine ai costi sopportati dal dichiarante fondate su fatture corrispondenti ad*

⁵¹ Com'è facile intuire, è più difficile ipotizzare la presentazione di una dichiarazione integrativa "infedele" e "a sfavore".

⁵² Cass., Sez. III, 29 aprile 2003, n. 19781, con nota di ARDITO, *Qualche considerazione sul momento consumativo del reato di dichiarazione fraudolenta e sull'efficacia penale del nuovo ravvedimento operoso*, in *Rass. trib.*, 2003, 5, 1837 ss. La sentenza è citata in SOANA, *I reati tributari*, Milano, 2018, 136.

operazioni inesistenti, di talché a nulla rileva il fatto che detta dichiarazione non risulti idonea a determinare un danno erariale con il conseguente vantaggio che il contribuente intendeva perseguire». Si è concluso, quindi, che la presentazione di una successiva dichiarazione, «sia pure nei termini previsti dalla legge per la presentazione annuale, correttiva di quella fraudolenta, pertanto, non costituisce una causa di non punibilità del reato, già perfezionatosi».

A distanza di un decennio, la Cassazione si è pronunciata sul caso di una *dichiarazione unica* presentata dal legale rappresentate di una società, in cui, ai fini dell'imposta sui redditi, non venivano indicati né costi né ricavi, ma solo una perdita di esercizio⁵³. Dopo circa due anni, l'imputato presentava una dichiarazione integrativa con indicazione dei ricavi e dei costi sostenuti nell'anno di riferimento, con rideterminazione dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto. Anche in tale occasione, aderendo alla sentenza dei giudici di merito, la Cassazione ha statuito che il reato di dichiarazione infedele «è di natura istantanea e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale relativa ad una delle imposte indicate nel D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 4, sicché alcun rilevanza assume, ai fini della integrazione del reato, la successiva dichiarazione integrativa effettuata anni dopo».

Nel 2017⁵⁴, la Cassazione argomenta in maniera più approfondita le ragioni dell'interpretazione restrittiva della locuzione “dichiarazione annuale”, anche alla luce delle modifiche intervenute nel 2015, che nel frattempo avevano espunto l'aggettivo “annuale” dagli artt. 2, 3 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000. Affrontando il caso di una *dichiarazione integrativa “infedele”*, presentata dal rappresentate legale di una società, la Suprema Corte ha affermato che «il legislatore del 2015 non ha inteso modificare (come invece avvenuto, ad esempio, con riferimento ad altre fattispecie penali tributarie, come quelle del D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 3, in cui il legislatore ha esteso l'ambito applicativo delle predette fattispecie sopprimendo l'aggettivo “annuali” riferito sia alla dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti sia alla dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) il riferimento alla indicazione in una delle dichiarazioni “annuali”. Nel nuovo

⁵³ Cass., Sez. III, 1 ottobre 2013, n. 40618, in *DeJure*.

⁵⁴ Cass., Sez. III, 6 giugno 2017, n. 27967, in *DeJure*.

art. 4, la struttura della condotta [...] è rimasta infatti inalterata, fatta eccezione per la sostituzione del termine “fittizi” con “inesistenti”. Ciò comporta, quindi, che, a differenza di quanto stabilito per le predette fattispecie di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 2 e 3, per il delitto di dichiarazione infedele, il legislatore ha inteso circoscrivere la rilevanza penale alla sola presentazione della dichiarazione annuale. Le dichiarazioni prese in considerazione dalla norma sono, dunque, solo la dichiarazione annuale in tema di imposta sul reddito delle persone fisiche e delle persone giuridiche che i soggetti sono obbligati a presentare ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, artt. 1 e 6, e la dichiarazione annuale relativa all’imposta sul valore aggiunto disciplinata dal D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 8. Sono escluse invece tutte le altre dichiarazioni fiscali presenti nel nostro ordinamento».

Per la Cassazione, inoltre, «il riferimento alla “annualità” della dichiarazione ha, peraltro, inevitabili effetti non solo sul piano della delimitazione dell’ambito applicativo della fattispecie penale [...] ma anche del momento consumativo del reato. Quanto al momento consumativo, infatti, non v’è dubbio che il delitto in esame integri un reato istantaneo, poiché si intende perfezionato con la presentazione della dichiarazione annuale infedele, non rilevando ai fini della consumazione la circostanza dell’eventuale presentazione integrativa, poiché il dies a quo ai fini del calcolo del termine di prescrizione del reato dovrà intendersi decorrente dalla data della presentazione della prima dichiarazione».

Torneremo nel prossimo paragrafo su quest’ultima decisione e sullo specifico caso affrontato per le conseguenze paradossali cui conduce.

Per adesso rileviamo che il medesimo impianto argomentativo è stato da ultimo utilizzato, in maniera pedissequa, dalla Cassazione nel 2019⁵⁵, che ha affrontato il caso della presentazione di una dichiarazione originaria infedele, in cui era stato indicato un reddito imponibile irrisorio - pari a soli 100 euro,

⁵⁵ Cass., Sez. III, 29 maggio 2019, n. 23810, in *DeJure*, la quale richiama più volte solamente i due precedenti del 2013 (n. 40618) e del 2017 (n. 27967) (cfr. punti nn. 8 e 11 cons. dir.), quasi a conferma dell’esiguità della giurisprudenza di legittimità sul punto. La sentenza è citata in GAMBOGI, *Dichiarazione infedele*, in *I nuovi reati tributari*, Milano, 2020, 188. Di recente, Cass., Sez. III, 4 febbraio 2022, n. 3957, in *DeJure*, con riferimento al delitto di dichiarazione fraudolenta (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000), ha ribadito il principio della irrilevanza della dichiarazione integrativa, richiamandosi proprio alla sentenza n. 23810 del 2019.

a fronte di elementi attivi reali di milioni di euro –, poi rettificata con una successiva dichiarazione integrativa.

L'interpretazione giurisprudenziale che considera irrilevante ai fini penali la presentazione della dichiarazione integrativa⁵⁶ si fonda evidentemente su una *lettura puramente formalistica* della disposizione incriminatrice e della locuzione «dichiarazione annuale».

Tale espressione, come detto, non trova nella legge, penale ed extrapenale, una compiuta definizione. La ricostruzione del suo significato si è incentrata inizialmente su fattori estrinseci, extra-linguistici (la natura istantanea e di pericolo del reato), e a partire dal 2015 è stata supportata dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158/2015, che hanno eliminato l'aggettivo “annuali” *solo* con riferimento ai reati di cui agli artt. 2, 3 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000. Si è arguito, quindi, che le fattispecie previste in tali articoli comprendano oggi anche le dichiarazioni infedeli diverse da quelle annuali⁵⁷, contrariamente al delitto di dichiarazione infedele che continuerebbe ad avere ad oggetto solo la dichiarazione annuale.

Crediamo fermamente, tuttavia, che, per evitare approdi esegetici paradossali e ingiusti, il significato dell'espressione vada ricostruito non solo riferendosi a espressioni, identiche o simili, eventualmente contenute nel medesimo documento normativo e alla loro interpretazione, ma alla luce dell'intero ordinamento giuridico.

6. Il paradosso dell'interpretazione restrittiva: la non punibilità della dichiarazione integrativa “infedele”. In primo luogo, l'irrilevanza penale della dichiarazione integrativa conduce al seguente *assurdo giuridico*: il contribuente che:

⁵⁶ In dottrina ci risulta solo l'accenno di GAMBONI, *Dichiarazione infedele*, cit., 179 e 188.

⁵⁷ Così anche nella *Relazione illustrativa* al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (“*Schema di decreto legislativo concernente la revisione del sistema sanzionatorio*”, consultabile alla pagina web del sito della Camera dei deputati <http://documenti.camera.it/apps/nuovosito/attigoverno/Schedalavori/getTesto.ashx?file=0183F001.pdf&leg=XVII>), ove si legge che «L'articolo 2 del decreto modifica l'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, nel senso di ampliare il novero delle dichiarazioni rilevanti al fine del reato ivi previsto, attraverso la soppressione del riferimento alla annualità delle stesse»; e, senza specifico riferimento all'eliminazione dell'aggettivo “annuali”, che «L'articolo 3 modifica la norma incriminatrice della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), dilatandone i confini applicativi in linea con le indicazioni della legge di delegazione» (pagina 4 del documento citato nel formato pdf scaricato *online*).

(i) abbia presentato *entro il termine annuale* stabilito dalla legge (ex artt. 2 e 8 D.P.R. n. 322/1998) una dichiarazione conforme alla realtà - che chiameremo “fedele” - ovvero una dichiarazione che, seppure infedele, non superi le soglie di punibilità; e (ii) *successivamente* presenti una dichiarazione integrativa “infedele” che *superi le soglie*⁵⁸, *andrebbe del tutto esente da pena*, non gli si potrebbe muovere alcun rimprovero per aver dichiarato il falso, nonostante il soggetto abbia agito al fine di evadere le imposte e abbia persino cagionato un danno all’erario, non avendo l’amministrazione finanziaria rilevato l’infedeltà entro il termine previsto per l’accertamento.

Al contrario, colui che: (i) abbia presentato *entro il termine annuale* una dichiarazione “infedele”; e (ii) *successivamente* abbia presentato una dichiarazione integrativa “fedele” (e “a sfavore”), rettificando cioè i dati in precedenza dichiarati in maniera conforme alla realtà, sarebbe, anzi è secondo l’attuale orientamento, *passibile di pena*⁵⁹, nonostante abbia eliso il pericolo di danno all’erario, consentendo all’amministrazione finanziaria di recuperare quanto effettivamente dovuto dal contribuente.

A questo assurdo è pervenuta proprio la Cassazione nel precedente del 2017⁶⁰. Come si ricorderà, l’imputato, in qualità di amministratore di società, aveva presentato una dichiarazione integrativa infedele ai fini i.r.e.s. - indicando sopravvenienze attive inesistenti ed elementi passivi, quali costi non di competenza, non inerenti e non documentabili -, che rettificava la dichiarazione annuale presentata da altro soggetto circa un anno prima.

In primo grado, l’imputato veniva prosciolto proprio in considerazione della irrilevanza penale della dichiarazione integrativa. Il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale, tuttavia, proponeva ricorso per cassazione, sostenendo che «*la condotta del contribuente andrebbe valutata complessivamente*

⁵⁸ Ad esempio per correggere in diminuzione l’indicazione di ricavi realmente sostenuti, oppure per correggere la mancata deduzione di un costo inerente e deducibile ma inesistente, ovvero la mancata indicazione di acconti, ritenute o crediti d’imposta sempre inesistenti. Cfr. il D.P.R. n. 322/1998 che, all’art. 2, co. 8, in materia di dichiarazione dei redditi, parla di «*indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d’imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito*», e, all’art. 8, co. 6-bis, in materia di dichiarazione i.v.a., di «*indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d’imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile*».

⁵⁹ Salvo il caso in cui intervenga l’estinzione integrale del debito tributario ai sensi dell’art. 13, co. 2, del D.Lgs. n. 74/2000.

⁶⁰ Cass., Sez. III, 6 giugno 2017, n. 27967, in *DeJure*.

te, tenendo conto di tutte le dichiarazioni integrative e non solo di quella annuale, ben potendo la integrativa, espressamente prevista per legge, portare elementi nuovi o rettificare elementi precedenti, così da integrare profili penali; anche la dichiarazione integrativa dunque potrebbe essere valorizzata ai fini dell'integrazione del delitto contestato, dovendosi considerare la presentazione di quest'ultima ai fini della determinazione del momento consumativo, inevitabilmente spostandosi in avanti quantomeno sino al termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione integrativa»⁶¹. A tale prospettiva aderiva anche il Procuratore generale presso la Corte di Cassazione, che chiedeva l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata.

La Cassazione, tuttavia, disattendeva le conclusioni del ricorrente e dei Procuratori della Repubblica, in ragione del fatto che, a seguito delle modifiche intervenute nel 2015, «*il legislatore ha inteso circoscrivere la rilevanza penale alla sola presentazione della dichiarazione annuale*», con conseguente configurazione del delitto di dichiarazione infedele come reato istantaneo – che si consuma al momento della presentazione della dichiarazione annuale – e irrilevanza delle dichiarazioni integrative.

Confermando la sentenza di primo grado, la Corte, ai sensi dell'art. 619 c.p.p., modificava però la formula di proscioglimento, da «*perché il fatto non è previsto dalla legge come reato*», secondo quanto ritenuto dal giudice di prime cure, a «*perché il fatto non sussiste*», in ragione del difetto di «*un elemento costitutivo della fattispecie criminosa*»⁶², ossia la “dichiarazione annuale”.

Le conclusioni della Corte di cassazione sono sconcertanti. È veramente paradossale non accorgersi che le dichiarazioni integrative infedeli – ovviamente “a favore” del contribuente –, al pari di quelle presentate nel termine annuale, sono altrettanto offensive, in termini di pericolo, per il bene giuridico tutelato. La dichiarazione integrativa *sostituisce* quella presentata in precedenza e su di essa si fonderà l'amministrazione finanziaria per l'accertamento dell'imposta dovuta, e ciò: (i) sia nel caso in cui non si sia ancora provveduto

⁶¹ Precisiamo che dalla sentenza della Cassazione si evince che, in primo grado, non era stato accertato il superamento delle soglie di punibilità – essendo anche intervenute le già citate modifiche del 2015 –, profilo comunque ritenuto assorbito dalla ritenuta irrilevanza penale delle falsità contenute nella dichiarazione integrativa.

⁶² Cfr. punto n. 6 cons. dir.

al versamento dell'imposta; (ii) sia nel caso in cui si sia già provveduto in tal senso e si chieda, in base alla dichiarazione integrativa infedele, l'indebito rimborso dell'imposta versata ovvero si vanti un credito d'imposta inesistente da utilizzare negli anni successivi. Il credito inesistente, derivante dall'infedele indicazione nella dichiarazione integrativa di un minor debito o di un maggior credito, potrà essere infatti utilizzato per una *indebita compensazione*, per un *indebita rimborso* dell'imposta versata ovvero potrà essere portato *indebitamente in detrazione* (art. 2, co. 8-*bis* e art. 8, co. 6-*ter* e 6-*quater*, D.P.R. n. 322/1998).

Il messaggio trasmesso è estremamente pericoloso. Al contribuente intenzionato ad evadere le imposte converrà presentare una dichiarazione annuale fedele e poi rettificarla mediante una dichiarazione infedele (ovviamente "a favore"). Al più, a seguito dell'accertamento dell'amministrazione finanziaria - eventualità remota nel nostro Paese -, rischierà di dover pagare l'imposta dovuta e le sanzioni amministrative. Il rapporto "costi-benefici" dell'operazione fraudolenta è evidentemente sbilanciato sui benefici.

In conclusione, l'interpretazione giurisprudenziale, oltre che illegittima per i motivi che meglio vedremo, è un incentivo a evadere le imposte.

Rileviamo, tuttavia, che la Cassazione, con riferimento al delitto di dichiarazione fraudolenta (art. 2 D.Lgs. n. 74/2000), ha recentemente statuito che «*La dichiarazione integrativa serve solo a correggere eventuali errori commessi nella compilazione della iniziale dichiarazione; solo qualora la dichiarazione integrativa contenesse l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (non presente nell'originaria dichiarazione) la data del commesso reato sarebbe quella della presentazione della dichiarazione integrativa, previa contestazione nell'imputazione di una tale evenienza*»⁶³.

Muovendo dalla premessa, oramai assodata, che la consumazione delle fattispecie dichiarative è segnata dal momento della presentazione della dichiara-

⁶³ Cass., Sez. III, 4 febbraio 2022, n. 3957, in *DeJure*, che esprime il seguente principio di diritto: «*Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 2, integra un reato istantaneo che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale, non rilevando l'eventuale presentazione di una successiva dichiarazione integrativa, salvo l'eventuale uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti esclusivamente nella dichiarazione integrativa*».

zione fiscale (e che si tratta, quindi, di reati istantanei)⁶⁴, si è riconosciuta la rilevanza penale della dichiarazione integrativa “infedele”⁶⁵. Il paradosso, dunque, sembra essere stato superato, almeno per adesso.

L’arresto giurisprudenziale citato, tuttavia, non intacca l’assunto dell’irrelevanza penale della dichiarazione integrativa “fedele”.

7. Il significato dell’aggettivo “annuale” nella fattispecie di dichiarazione infedele. Ora, è indubbio che la riforma del 2015 abbia esteso la portata delle fattispecie incriminatrici di cui agli artt. 2, 3 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000. Attualmente, infatti, andranno ricomprese, ad esempio, anche le dichiarazioni infedeli presentate in occasione di operazioni straordinarie e nell’ambito delle procedure concorsuali. Questa modifica, però, incide solo in parte sull’interpretazione dell’espressione “dichiarazione annuale” mantenuta nell’art. 4 D.Lgs. cit., e ciò per diverse ragioni.

Innanzitutto, con riferimento alla dichiarazione dei redditi, il riferimento alla “annualità” permette di escludere dal campo di applicazione della fattispecie di dichiarazione infedele le dichiarazioni relative alla liquidazione, alle procedure concorsuali, alle operazioni straordinarie di società (artt. 5 e 5-bis D.P.R. n. 322/1998) e ad altri casi (5-ter D.P.R. n. 322/1998).

Con riferimento, poi, alla dichiarazione i.v.a., l’aggettivo “annuale” vale a escludere la rilevanza penale delle violazioni degli obblighi comunicativi riguardanti, ad esempio:

(i) le cc.dd. “liquidazioni periodiche” dell’i.v.a., ai sensi dell’art. 1 del D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 e dell’art. 21-bis del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2010, n. 122⁶⁶;

⁶⁴ La Cassazione cita diversi precedenti [Sez. II, 26 ottobre 2010, n. 42111; Cass., Sez. III, 19 dicembre 2014, n. 52752; Cass., Sez. III, 31 marzo 2017, n. 16459], ricordando che «per individuare l’anno del commesso reato occorre sempre far riferimento all’annualità successiva rispetto a quella indicata nel documento fiscale».

⁶⁵ Nel caso di specie, però, la dichiarazione integrativa “infedele” presentata dall’imputato è stata considerata irrilevante, in quanto riproduceva sostanzialmente quella originaria, indicando integralmente gli stessi elementi fittizi passivi supportati dalle medesime fatture per operazioni inesistenti. Il momento consumativo è stato quindi riportato alla presentazione della prima dichiarazione, e, in conseguenza di ciò, il reato è stato dichiarato estinto per prescrizione. Come detto, infatti, secondo la Cassazione la dichiarazione integrativa potrebbe ritenersi penalmente rilevante solo se riporti elementi passivi fittizi mediante l’uso di fatture diverse da quelle in precedenza utilizzate, determinando lo slittamento del momento consumativo del reato alla presentazione della stessa.

⁶⁶ Inserito dall’art. 4, co. 1, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni in L. 1 dicembre

(ii) la dichiarazione “straordinaria” da presentare, in caso di fallimento⁶⁷ o di liquidazione coatta amministrativa, da parte dei curatori e dai commissari liquidatori, ai sensi dell’art. 8, co. 4, del D.P.R. n. 322/1998;

(ii) la dichiarazione “mensile” da presentare a cura di particolari soggetti per gli acquisti intracomunitari, ai sensi dell’art. 30-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e dell’art. 49 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427.

Detto ciò, occorre valutare se l’aggettivo “annuale” concerna in qualche modo anche le “dichiarazioni integrative”.

8. *La «dichiarazione annuale» come «fattispecie giuridica» regolativa del processo di c.d. «autoimposizione», che attribuisce al contribuente una «facoltà di correzione». La sua irrilevanza penale viola il «principio di non contraddizione» dell’ordinamento giuridico. Possibili inquadramenti della presentazione della dichiarazione integrativa.* L’orientamento che considera penalmente irrilevante la dichiarazione infedele non tiene in debita considerazione quale sia la *natura* della dichiarazione integrativa. Non parliamo della disputa sulla natura negoziale o di dichiarazione di scienza⁶⁸, bensì del *tipo di situazione giuridica* che la legge ha configurato prevedendo la *possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione presentata in precedenza*, con ciò riferendoci non solo a quella inviata entro il termine annuale, ma anche alle eventuali dichiarazioni integrative, posto che la legge non indica quante rettifiche possano essere effettuate⁶⁹.

Ebbene, tale possibilità non può che configurare una vera e propria *facoltà giuridica* che l’ordinamento attribuisce al contribuente. La legge, in altri termini, conferisce a quest’ultimo il potere di emendare quanto in precedenza dichiarato, sia a favore che a sfavore dello stesso. Un potere non illimitato, ma circoscritto sia nelle *modalità* (il co. 6-*bis* dell’art. 8 D.P.R. cit. rinvia

2016, n. 225.

⁶⁷ Leggasi oggi “liquidazione giudiziale” ai sensi del “Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza” (D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14).

⁶⁸ Essendo tra l’altro ormai pacifica, sia in dottrina che in giurisprudenza, la natura di dichiarazione di scienza. Sul punto si veda D’AMATI, *Struttura e funzione della dichiarazione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, 3, 417 ss.

⁶⁹ Come affermato da Cass. civ., Sez. trib., 20 aprile 2012, n. 6218, la «emendabilità-retrattabilità è carattere proprio della dichiarazione».

espressamente all'art. 3 e prevede che il contribuente debba utilizzare «*modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione*»), sia nei *tempi* (cinque anni dalla precedente dichiarazione, entro i quali l'amministrazione finanziaria può procedere ad accertamento, ex art. 43 D.P.R. n. 600/1973 e art. 57 D.P.R. n. 633/1972). La violazione anche di uno solo di tali limiti determina l'*inefficacia* della presentazione della dichiarazione integrativa.

La «dichiarazione annuale» costituisce, quindi, non un semplice documento – dal punto di vista penalistico, un mero “oggetto materiale” –, bensì una *fattispecie giuridica* disciplinata dalla legge tributaria. Ossia un insieme di elementi – qualificazioni, fatti, condizioni, ecc. – che si devono integrare affinché si producano gli effetti stabiliti dalla legge, che, nel nostro caso, si incentrano sull'esatta determinazione dell'imposta dovuta⁷⁰.

In base a tale ricostruzione, l'aggettivo “annualità” di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 deve essere interpretato non come mero periodo temporale circoscritto all'anno di presentazione della dichiarazione – ossia riferito a ciò che

⁷⁰ Si è affermato che la dichiarazione annuale rappresenterebbe una «fattispecie a formazione progressiva, che si compendia nella prima dichiarazione [...] e nelle – eventuali – successive dichiarazioni integrative [...] tempestivamente presentate dal contribuente» (così LAROMA JEZZI, *Dichiarazione integrativa “a sfavore” e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, cit., 3362). Mentre il richiamo alla “fattispecie” è senz'altro pertinente, la qualificazione come “formazione progressiva” non convince. Ovviamente, trattandosi di una semplice classificazione, nel nostro caso non ne deriva alcuna conseguenza rilevante. Nella categoria dovrebbero rientrare, infatti, le fattispecie in cui è *necessario* il verificarsi di almeno due eventi affinché si producano gli effetti giuridici finali, mentre nel caso della dichiarazione tributaria è sufficiente il solo fatto della presentazione della prima dichiarazione – quella presentata nel termine annuale – affinché scattino le conseguenze previste dalla legge (autodeterminazione dell'imposta dovuta, obblighi di versamento, inizio del termine per l'accertamento, ecc.). Secondo GAZZONI, *Manuale di diritto privato*⁴¹, Napoli, 2009, 82, invero, è a formazione progressiva «quella fattispecie che necessariamente consta di fatti che si devono succedere nel tempo, nel senso che uno di essi non può che seguire l'altro [...]. In tal caso, se è ravvisabile una aspettativa legittima tutelata dalla legge, anche l'accadimento di un solo fatto [...] può essere produttivo di effetti, ma non finali, quanto piuttosto prodromici e strumentali nel senso già chiarito». Corretta è, invece, l'affermazione (sempre di LAROMA JEZZI, *Dichiarazione integrativa “a sfavore” e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, cit., 3362) secondo cui la dichiarazione integrativa afferisce alla «medesima obbligazione d'imposta»: «In presenza di una dichiarazione integrativa, infatti, l'Amministrazione finanziaria esamina la posizione del contribuente alla luce – anche – di quella stessa dichiarazione (integrativa) e non già – solo – di quella originaria; onde non sembra ragionevole ritenere che, dal punto di vista penalistico, la condotta del contribuente sia valutata atomisticamente in relazione a ciascuna dichiarazione sottovalutando che esse esprimono il modo di essere, nella visione del contribuente, di una medesima obbligazione d'imposta. Del resto, una simile interpretazione conduce a un risultato iniquo e paradossale: un contribuente al quale l'Amministrazione finanziaria nulla chieda sul piano impositivo – avendo costui tempestivamente [...] corretto l'elemento che rendeva la dichiarazione originario penalmente rilevante –, sia nondimeno ritenuto perseguibile come se tale correzione non sia stata eseguita».

deve essere dichiarato e presentato “entro l’anno” -, bensì come tutto ciò che, per legge, deve essere dichiarato nell’“anno di presentazione” con riferimento all’“anno fiscale di riferimento”. Tant’è che, anche da un punto di vista formale (e non potrebbe essere altrimenti), il modello della dichiarazione integrativa è il medesimo della dichiarazione originaria (*id est* quella presentata nel termine annuale), recando sul frontespizio le stesse diciture con riferimento all’anno del modello e al periodo di imposta, nonché un identico contenuto⁷¹.

Interpretare diversamente la locuzione “dichiarazione annuale” porterebbe ad una evidente *contraddizione*: l’ordinamento, da un lato, consente al contribuente di rettificare quanto dichiarato e di offrire all’amministrazione finanziaria un quadro veritiero della propria situazione reddituale, che, in caso di integrazione “a sfavore” - ipotesi che qui interessa -, produce effetti vantaggiosi per l’erario, consentendogli di incamerare le maggiori somme dovute senza procedere ad accertamento; dall’altro lato, però, assoggetta il contribuente alla massima sanzione prevista dalla legge.

Come è facile intuire, non è solamente un problema di qualificazione giuridica, ma è il *principio di coerenza e di non contraddizione dell’ordinamento giuridico* che obbliga ad affermare la rilevanza penale della presentazione della dichiarazione integrativa “fedele”.

Volendo inquadrare penalisticamente tale situazione, si prospettano, a nostro avviso, almeno le seguenti ipotesi: (i) la rettifica integra una forma di c.d. “recesso attivo” di cui all’art. 56, co. 4, c.p.; (ii) la rettifica integra una “circostanza attenuante” ai sensi dell’art. 62, n. 6), o dell’art. 62-*bis* c.p.; (iii) la rettifica costituisce “esercizio di un diritto” che scrimina ai sensi dell’art. 51 c.p.; (iv) la rettifica configura una “causa di non punibilità”.

9. *L’erroneo inquadramento della dichiarazione integrativa nella categoria penalistica del c.d. “recesso attivo” (art. 56, co. 4, c.p.): si renderebbe punibile il tentativo in violazione della disciplina speciale dettata dall’art. 6 del D.Lgs. n. 74 del 2000.* In primo luogo, si potrebbe sostenere che la presentazione della dichiarazione integrativa integri un’ipotesi di “recesso attivo” (o “penti-

⁷¹ Modello in cui occorrerà barrare nella prima riga, recante il «*Tipo di dichiarazione*», la casella «*Dichiarazione integrativa a favore*» o quella «*Dichiarazione integrativa*».

mento operoso”) del contribuente⁷². Cioè un’azione volontaria impeditiva dell’evento che, ai sensi dell’art. 56, co. 4, c.p., lascia sussistere la pena stabilita per il delitto tentato, diminuita da un terzo alla metà. Di primo acchito, la qualificazione potrebbe sembrare corretta; la dichiarazione integrativa costituisce, infatti, un *contrarius actus*, una “controcondotta” diretta a impedire l’evento (che, non si scordi, è di pericolo)⁷³. Il contribuente, dunque, risponderebbe a titolo di *delitto tentato* di dichiarazione infedele.

Basta tuttavia approfondire la questione per rendersi conto della erroneità della tesi, e ciò per le seguenti ragioni.

(i) La prima e più inconfutabile di esse è che si presuppone la configurabilità del tentativo per il delitto di dichiarazione infedele. Tesi che ovviamente avrebbe alla base la considerazione, largamente condivisa in dottrina, che il recesso attivo rappresenti una *circostanza attenuante del tentativo*⁷⁴ – vista anche la collocazione sistematica della disposizione che lo prevede, ossia l’art.

⁷² Così sembra per LAROMA JEZZI, *Dichiarazione integrativa “a sfavore” e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, cit., 3363. Quest’ultimo Autore è consapevole della non punibilità del tentativo, ma in nota 10, dopo aver ricordato cosa sia il recesso attivo, sostiene che «Contestualizzando il problema nella sua dimensione tributaria, la presentazione di una dichiarazione tributaria è di per sé astrattamente idonea a determinare causalmente l’evento della fattispecie delittuosa senza necessità di ulteriori interventi dell’agente; onde, si potrebbe in effetti concepire che la volontaria presentazione di una dichiarazione integrativa che impedisca il perfezionamento della suddetta fattispecie vada a sostanziare una forma di recesso attivo ex art. 56, quarto comma, c.p.». Nel proseguo, poi, lo stesso Autore affronta il problema del *dies a quo* di decorrenza della prescrizione del reato rapportandolo al tentativo e al “giorno in cui è cessata l’attività del colpevole” ai sensi dell’art. 158, co. 1, c.p., sostenendo che l’attività del colpevole si interrompa nel momento della presentazione dichiarazione integrativa che corregge la prima dichiarazione infedele (3364). L’argomento, tuttavia, oltre a non essere compatibile con quanto dispone l’art. 6 D.Lgs. n. 74/2000 (come diremo nel testo), non sembra pienamente coerente con l’idea sostenuta dall’Autore, ossia che la presentazione della dichiarazione integrativa escluda il reato. Seguendo il ragionamento dell’Autore, infatti, il contribuente risponderebbe comunque del reato tentato di dichiarazione infedele.

⁷³ Il delitto di dichiarazione infedele è senza dubbio un reato di pericolo. Solo una interpretazione distorta e formalistica del bene giuridico protetto può condurre a considerarlo un reato di danno (ad es., contro la fede pubblica, come gran parte delle falsità documentali).

⁷⁴ L’unica espressamente prevista per il tentativo, come osserva MORSELLI, voce *Tentativo*, in *Dig. Disc. Pen.*, vol. XIV, Torino, 1999, 199, il quale ne individua la *ratio*, «più che in una diminuita o difettiva capacità a delinquere, nel diminuito disvalore della condotta, quale circostanza estrinseca susseguente alla stessa, e quindi quale modalità di realizzazione dell’illecito penale, che – come è diffusamente riconosciuto – ha natura di illecito modale. Non è in ogni caso esatto far consistere tale *ratio* nel venir meno della possibilità del disvalore dell’evento, in quanto l’assenza del risultato è implicita nel tentativo, ed è già stata considerata dal legislatore nella diminuzione della pena prevista nell’art. 56 per il tentativo, rispetto al delitto consumato». Tra i tanti, riconoscono natura di circostanza attenuante del tentativo anche: SINISCALCO, voce *Tentativo*, in *Enc. giur. Trecc.*, vol. XXXV, Roma, 1993, 8; MADDALENA, voce *Ravvedimento operoso*, cit., 754.

56 c.p.⁷⁵ -, e non invece un titolo autonomo di reato, equiparato (anzi parametrato) al tentativo ai fini del trattamento sanzionatorio.

Ora, se il tentativo è naturalisticamente ammissibile⁷⁶, *non lo è giuridicamente*. L'art. 6 del D.Lgs. n. 74 del 2000, infatti, prevede espressamente che il delitto di dichiarazione infedele *non è punibile a titolo di tentativo*⁷⁷. Applica-

⁷⁵ Così come la disposizione sulla desistenza volontaria che *esclude* il tentativo (per le diverse posizioni sulla natura della desistenza cfr. MADDALENA, voce *Ravvedimento operoso*, cit., 752 ss. e SINISCALCO, voce *Tentativo*, cit., 8), mentre, come detto, il recesso attivo ne *attenua* la gravità.

⁷⁶ Si pensi alle solite ipotesi di scuola della predisposizione della dichiarazione non inviata e ritrovata dalle autorità durante una perquisizione ovvero dell'invio che, per un errore del sistema, non si completa.

⁷⁷ Nella *Relazione di accompagnamento* al D.Lgs. n. 74/2000 si legge che «La *ratio* è di evitare che il trasparente intento del legislatore delegante, di bandire il modello del “reato prodromico”, risulti concretamente vanificato dall'applicazione del generale prescritto dell'articolo 56 del codice penale: si potrebbe sostenere, difatti, ad esempio, che le registrazioni in contabilità di fatture per operazioni inesistenti e le omesse o sottofatturazioni, scoperte nel corso del periodo d'imposta, rappresentino atti idonei diretti in modo non equivoco a porre in essere una successiva dichiarazione fraudolenta o infedele, come tali punibili *ex se* a titolo di delitto tentato. L'esclusione di quest'ultimo favorisce, d'altro canto, nell'interesse dell'erario, la respiscenza del contribuente: di fronte ad un accertamento compiuto nei suoi confronti nel corso del periodo d'imposta, egli sarà portato - piuttosto che a contestare, anche pretestuosamente, l'accertamento - a presentare una dichiarazione conforme alle sue risultanze e veridica, in quanto ciò gli consente di sottrarsi alla responsabilità penale». Anche per PISTORELLI, voce *Reati tributari*, in *Enc. giur. Trecc.*, vol., XXIX, Roma, 2002, 17, «La disposizione costituisce il coerente approdo del percorso seguito dal legislatore della riforma penale tributaria del 2000, teso a superare il sistema di incriminazioni configurate nel 1982 ed ad oggetto prevalentemente fattispecie prodromiche e strumentali all'evasione fiscale. Con la disposizione in commento il legislatore ha così voluto ribadire come, negli illeciti incentrati sulle dichiarazioni fraudolente e infedeli, la soglia di meritevolezza della sanzione penale viene superata esclusivamente nel momento della presentazione delle dichiarazioni medesime, rimanendo la violazione degli obblighi contabili un fatto penalmente irrilevante, oggetto eventualmente delle sanzioni amministrative». Secondo PERINI, voce *Reati tributari*, cit., 551-552, l'esclusione del tentativo è conferma dell'indirizzo di fondo che ispira la disciplina penale in materia tributaria, «vale a dire l'intento di polarizzare tutto il disvalore dell'illecito penale tributario sulla presentazione della dichiarazione fiscale mendace. Fino a quel momento, quindi, il contribuente può “ravvedersi” decidendo di presentare comunque una dichiarazione veritiera capace, almeno sul versante penale, di porlo al riparo da qualsiasi censura. È questa un'opzione di politica criminale che mira ad incentivare ogni possibile impulso di respiscenza, anche se - probabilmente - finisce con il dispiegare la sua portata prevalentemente nei confronti di contribuenti oggetto di verifiche tributarie dalle quali emergano (ad esempio) omissioni contabili inerenti periodi di imposta per i quali non sia ancora scaduto il termine di presentazione della dichiarazione. In questi casi, pur in presenza di ravvedimenti tardivi ed assolutamente privi di qualsiasi spontaneità, non troverà comunque applicazione la sanzione penale. Ciò, beninteso, sempre che ci si trovi nell'ambito applicativo delle fattispecie previste dai citati artt. 2, 3 e 4 in quanto le altre ipotesi di reato soggiacciono ai principi generali e, quindi, non presentano alcuna preclusione alla punibilità del tentativo (art. 56 c.p.)». Per DORIGO, voce *Reati tributari*, cit., 374, invece, «sebbene l'apparente limitazione solo a tali reati paia lasciare aperta la sanzionabilità del mero tentativo in tutti gli altri casi, è proprio la *ratio* della legge di riforma ad escluderlo, avendo anzi essa voluto superare la disciplina previgente ed incentrare sulle fattispecie concretamente produttive di un danno erariale il giudizio di disvalore e la conseguente reazione punitiva. La Corte di Cassazione penale, del resto, ha da tempo escluso che in materia possa operare l'art. 56 c.p., con la conseguenza che le condot-

re l'art. 56, co. 4, c.p. al caso di specie significherebbe, pertanto, aggirare la *lex specialis* dettata in materia di reati tributari - ossia l'art. 6 D.Lgs. cit. - e quindi *violare il principio di legalità*.

Quanto detto potrebbe essere messo in discussione in virtù della recente modifica apportata all'art. 6 per adeguare l'ordinamento italiano a quello europeo in attuazione della Direttiva PIF, che ha reso punibile la forma tentata dei reati di cui agli artt. 2, 3 e 4, quando «*sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*» (co. 1-*bis*).

Tuttavia, si tratta di una eccezione alla regola, che rimane intatta ed è derogata solo nel caso - non frequente nella prassi - in cui ricorrano i requisiti previsti dalla legge (transnazionalità e soglia di punibilità).

(ii) La seconda ragione per cui la tesi favorevole alla configurabilità del tentativo non appare corretta ha *carattere esegetico*. La configurazione del recesso

te prodromiche alla presentazione della dichiarazione - e che, in un'ottica strettamente penalistica, dovrebbero comunque contribuire al giudizio di disvalore nei confronti del contribuente - perdono rilevanza laddove non siano seguite, appunto, dalla presentazione di una dichiarazione infedele o fraudolenta; e ciò, paradossalmente, pure nel caso in cui il mancato perfezionamento del reato sia dovuto non a un ripensamento del contribuente, bensì a circostanze contingenti come tali incapaci di indurre un giudizio più benevolo nei suoi confronti». Nel 2002, la Corte cost., sentenza n. 49 del 2002, rigettando la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000, nella parte in cui esclude la punibilità a titolo di tentativo del delitto di cui all'art. 2 (*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*), per possibile contrasto con l'art. 3 Cost., ha ribadito che l'opzione politico-criminale sottesa all'art. 6 «*consiste infatti, fondamentalmente, nell'abbandono del modello del c.d. "reato prodromico", caratteristico della precedente disciplina di cui al d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 1982, n. 516 - modello che attestava la linea d'intervento repressivo sulla fase meramente "preparatoria" dell'evasione d'imposta - a favore del recupero alla fattispecie penale tributaria del momento dell'offesa degli interessi dell'erario. Questa strategia - come si legge nella relazione ministeriale - ha portato a focalizzare la risposta punitiva sulla dichiarazione annuale, quale atto che realizza, dal lato del contribuente, il presupposto obiettivo e "definitivo" dell'evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni "a monte" della dichiarazione stessa. La disposizione dell'art. 6 del d.lgs. n. 74 del 2000, oggi denunciata, si colloca nel solco di detta strategia. Escludendo la punibilità a titolo di tentativo dei delitti in materia di dichiarazione di tipo commissivo di cui agli artt. 2, 3 e 4 dello stesso decreto legislativo, essa mira infatti - oltre che a stimolare, nell'interesse dell'erario, la respiscenza del contribuente scoperto nel corso del periodo d'imposta - ad evitare che violazioni "preparatorie", già autonomamente repressi nel vecchio sistema (registrazione in contabilità di fatture per operazioni inesistenti, omesse fatturazioni, sottofatturazioni, ecc.), possano essere ritenute tuttora penalmente rilevanti ex se, quali atti idonei, preordinati in modo non equivoco ad una falsa dichiarazione». Cfr. anche FLORA, *Errore, tentativo, concorso di persone e di reati nella nuova disciplina dei reati tributari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2001, 3, 697 ss. Sulla precedente disciplina del tentativo in materia di reati tributari cfr. CERQUETTI, voce *Reati tributari*, in *Enc. dir.*, vol. XXXVIII, Milano, 1987, 1097 ss.*

attivo è infatti da escludere qualora si interpreti il concetto di “evento” impedito come “evento naturalistico”⁷⁸, che, nel caso di specie, risulta assente qualora si consideri la dichiarazione infedele come un *reato formale* (o di pura condotta)⁷⁹.

Qualificando invece il delitto *de quo* come *reato di evento*, quest’ultimo – oltre a costituire un *evento di pericolo* – andrebbe individuato nella trasmissione della dichiarazione, che segna però il momento consumativo della *stessa condotta* incriminata che esaurisce l’intero fatto di reato. Costituendo, infatti, la trasmissione della dichiarazione l’evento che si potrebbe impedire, non vi sarebbe alcuna possibilità di recesso, perché quest’ultimo presuppone la sua mancata verifica⁸⁰.

Per tutte queste ragioni, dunque, la situazione che ci occupa non sembra compatibile con l’istituto del recesso attivo.

10. *La presentazione tardiva della dichiarazione come “circostanza attenuante”*. Argomentando da alcune statuizioni della giurisprudenza di legittimità sul reato di omessa dichiarazione, si potrebbe sostenere che la presentazione della dichiarazione integrativa costituisca una *circostanza attenuante*: (i) ai sensi dell’art. 62, n. 6), secondo periodo, c.p., che prevede la diminuzione di pena per «*l’essersi, prima del giudizio e fuori del caso preveduto nell’ultimo capoverso dell’articolo 56, adoperato spontaneamente ed efficacemente per elidere o attenuare le conseguenze dannose o pericolose del reato*»; oppure (ii) quale *attenuante generica*, ai sensi dell’art. 62-bis c.p.

Invero, conformemente alla natura di reato di pericolo del delitto di dichiarazione infedele e non essendo applicabile – per i motivi esposti in precedenza – l’ultimo capoverso dell’art. 56 c.p. (così come richiesto dalla disposizione), la semplice presentazione della dichiarazione tardiva “fedele” potrebbe valere

⁷⁸ Così, ad esempio, per SINISCALCO, voce *Tentativo*, cit., 8.

⁷⁹ Cfr., ad esempio, PISTORELLI, voce *Reati tributari*, cit., 14.

⁸⁰ Come rileva MADDALENA, voce *Ravvedimento operoso*, cit., 753, nota 9, l’operatività del recesso, come della desistenza, «presuppone infatti che comunque l’evento non si verifichi, giacché, in quest’ultimo caso, si è in presenza di un delitto consumato e non di un delitto tentato, nel cui ambito soltanto possono trovare applicazione le fattispecie recessive». E rileva anche come il recesso sia caratterizzato «da una “controcondotta” del reo diretta ad impedire, nei reati *causalmente orientati*, la verifica dell’evento verso cui era diretta la precedente – e già esaurita – condotta criminosa» (750; il corsivo è nostro).

come condotta che “*elide*” le conseguenze pericolose del reato⁸¹. Il quadro veritiero della posizione fiscale ristabilito grazie alle rettifiche obbliga il contribuente a versare quanto dichiarato e comunque permette all’amministrazione finanziaria di recuperare l’imposta dovuta.

In ogni caso, tale condotta potrebbe rilevare ai sensi dell’art. 62-*bis* c.p., che consente al giudice di considerare «*altre circostanze*» che giustifichino una diminuzione della pena. Questa soluzione è stata prospettata – ma solo *incidenter tantum* – in una sentenza della Cassazione sul reato di omessa dichiarazione, in cui si legge che «*la presentazione di dichiarazione integrativa e il versamento dell’imposta dovuta risultano condotte in ogni caso valutabili ai fini della possibile applicazione delle circostanze attenuanti previste dall’art. 62 bis c.p. o della citata attenuante speciale, al pari di tutte le condotte che successivamente alla commissione di un reato integrino un risarcimento parziale o totale delle conseguenze dannose dell’illecito*»⁸².

L’ipotesi avrebbe anche un certo pregio se non fosse che non considera quella che, a nostro parere, è la natura della dichiarazione integrativa che, come detto, costituisce una *facoltà* del contribuente.

11. *La presentazione della dichiarazione integrativa costituisce “esercizio di un diritto” che scrimina ai sensi dell’art. 51 c.p.* Riteniamo, infatti, che la presentazione della dichiarazione integrativa si configuri come *esercizio del diritto* che, ai sensi dell’art. 51 c.p., scrimina quella precedente della dichiarazione infedele.

Poco importa che si tratti di un vero e proprio “diritto soggettivo”, nel senso classico dell’espressione (diritti reali e personali di godimento, diritti assoluti e relativi, diritti della personalità e di libertà). Prescindendo dalla considerazione che si tratta di una categoria di matrice non legislativa – che, tra l’altro, non

⁸¹ Così per Cass., Sez. III, 25 ottobre 1993, in *Corr. trib.*, 1993, 3077, che, con riferimento alla dichiarazione “tardiva”, ha statuito che «*L’aver presentato spontaneamente, prima del giudizio, la dichiarazione annuale dell’IVA non costituisce una esimente (essendo avvenuta oltre i novanta giorni dalla scadenza prevista), ma può configurare l’attenuante invocata, potendo contribuire ad attenuare od elidere le conseguenze pericolose del reato, ovvero sia l’evasione del tributo*». Anche nel caso di *estinzione del debito* – a seguito di dichiarazione infedele – potrebbe allora venire in rilievo l’art. 62, n. 6), c.p., in quanto condotta che *elide* o *attenua* (nel caso di pagamento parziale del tributo) *le conseguenze dannose del reato*, ovvero l’art. 13 o, ancora, l’art. 13-*bis* D.Lgs. n. 74/2000, a seconda delle modalità e delle tempistiche dell’estinzione.

⁸² Cass., Sez. III, 13 gennaio 2011, n. 656, in *DeJure*.

trova riferimento neppure nell'art. 51 c.p., che parla semplicemente di «*esercizio di un diritto*»⁸³ - la cui estensione è discussa in dottrina⁸⁴, l'art. 51 c.p. è da interpretare non restrittivamente - come riferibile, cioè, al solo "diritto soggettivo" (nel suo significato "tradizionale") - ma *estensivamente*, comprendente quindi *qualsiasi facoltà* che l'ordinamento giuridico attribuisce all'individuo, qualunque ne sia la fonte di riconoscimento (legge ordinaria, atti aventi forza di legge, leggi regionali, fonti europee, fonti secondarie, ecc.).

La dottrina penalistica è pressoché unanime al riguardo⁸⁵ - mentre solo in parte la giurisprudenza⁸⁶ -, e ciò per la ragione pratica che l'ordinamento non può entrare in contraddizione con se stesso [così per: Mantovani⁸⁷, Pagliaro⁸⁸, Bettiol⁸⁹, Fiandaca-Musco⁹⁰, Padovani⁹¹, Marinucci-Dolcini⁹², De Francesco⁹³, Palazzo⁹⁴, Boscarelli⁹⁵]⁹⁶.

⁸³ Sottolinea questo aspetto DE FRANCESCO, *Diritto penale*, vol. I, *I fondamenti*, Torino, 2011, 259.

⁸⁴ L'assunto è comunemente riconosciuto nella dottrina giuridica e non si ha la benchè minima intenzione neppure di accennare alle varie tesi sostenute nel corso dei secoli, per cui si rinvia a: RUSSO, voce *Diritto soggettivo - I) Teoria generale*, in *Enc. giur. Trecc.*, vol. XII, Roma, 2012, 1 ss.

⁸⁵ Nessuna indicazione si rinviene nella Relazione ministeriale al Codice penale (in particolare nel *Progetto definitivo di un nuovo Codice penale con la relazione del Guardasigilli On. Alfredo Rocco*, Parte I, *Relazione sui Libro I del Progetto*, in *Lavori preparatori del Codice penale e del Codice di procedura penale*, vol. V, Tipografia delle Mantellate, Roma, 1929, 93 ss.).

⁸⁶ Interpreta estensivamente, ad esempio, Cass., Sez. III, 11 luglio 1995, n. 9464, in *DeJure*, che reputa «*di doversi adeguare all'orientamento assolutamente prevalente della dottrina, secondo cui nella nozione di diritto scriminante rientra ogni potere giuridico di agire, quale che sia la relativa denominazione adottata*». *Contr. Cass.*, 25 giugno 1982, in *Riv. pen.*, 1983, 631; Cass., Sez. I, 27 novembre 1968, in *Giust. pen.*, 1970, II, c. 397.

⁸⁷ MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*¹⁰, Padova, 2017, 242.

⁸⁸ PAGLIARO, *Principi di diritto penale. Parte generale*⁸, Milano, 2003, 433-434, per il quale «Per "diritto" si deve intendere non solo il diritto soggettivo in senso tecnico, ma anche ogni altro tipo di situazione giuridica favorevole (diritto soggettivo in senso lato), purchè la facoltà esercitata sia attribuita da una disposizione che possa essere considerata legge speciale rispetto alla legge incriminatrice».

⁸⁹ BETTIOL, *Diritto penale*⁹, Padova, 1978, 317, nota 122.

⁹⁰ FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale. Parte generale*¹, Bologna, 2018, 283, per i quali «Ai fini dell'art. 51, il concetto di *diritto* va inteso nell'accezione più ampia: cioè come *potere giuridico di agire*, non importa quale sia la corrispondente denominazione legislativa o dogmatica (diritto soggettivo, potestativo, potestà, facoltà giuridica)».

⁹¹ PADOVANI, *Diritto penale*¹⁰, Milano, 2012, 156-157, per il quale «Il *concetto di diritto* deve essere inteso estensivamente, identificandolo con ogni facoltà legittima ricompresa in una situazione giuridica soggettiva attiva: rientrano dunque nell'art. 51 le *potestà* [...], i *diritti potestativi* [...], l'*ufficio privato* [...], gli *interessi legittimi* [...], oltre, ovviamente, ai *diritti soggettivi* in senso stretto [...], alle *mere facoltà legittime* [...] ed ai *poteri giuridici* degli organi pubblici».

⁹² MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di Diritto Penale. Parte Generale*¹, Milano, 2012, 247, per i quali «L'espressione "diritto" viene pacificamente intesa come comprensiva non solo dei diritti soggettivi in senso stretto, ma anche di qualunque facoltà legittima di agire riconosciuta dall'ordinamento: libertà costituzionali [...], diritti potestativi riconosciuti dal diritto civile [...], poteri degli organi pubblici [...], mere facoltà concesse al privato [...]».

In altre parole, sono gli effetti che contano, le conseguenze di sistema, al di là dell'aspetto puramente nominalistico.

Nel nostro caso, quindi, non è concepibile che l'ordinamento consenta al contribuente di emendare la propria dichiarazione – prevedendo anche una riduzione delle sanzioni amministrative proporzionale al trascorrere del tempo – e, al contempo, lo sanzioni con la massima pena⁹⁷.

E, comunque, anche qualora si ritenesse di interpretare restrittivamente il termine “diritto” utilizzato nell'art. 51, tale disposizione potrebbe applicarsi *analogicamente*. Si tratterebbe, infatti, di una applicazione analogica *in bonam partem*⁹⁸, qualora ritenuta ammissibile nel diritto penale⁹⁹.

⁹⁷ DE FRANCESCO, *Diritto penale*, vol. I, *I fondamenti*, cit., 258, per il quale «il concetto di diritto dovrà essere riferito a tutte le ipotesi in cui l'ordinamento attribuisca al soggetto una facoltà di agire nell'interesse proprio o di terzi. Rientreranno dunque in tale nozione sia il diritto soggettivo [...], sia il diritto potestativo [...], sia la potestà [...], sia l'ufficio privato [...], sia altre situazioni soggettive pur sempre connotate nell'esercizio di una facoltà legittima».

⁹⁸ PALAZZO, *Corso di diritto penale. Parte generale*⁶, Torino, 2016, 374, per il quale «la nozione di *diritto* deve essere intesa in senso atecnico, comprensiva cioè non solo del diritto soggettivo in senso proprio ma anche di qualsiasi altra facoltà di agire riconosciuta dall'ordinamento».

⁹⁹ BOSCARRELLI, *Compendio di diritto penale*, Milano, 1994, 62. In questo senso sembrano anche: ALTAVILLA, *Lineamenti di diritto criminale*⁵, Napoli, 1932, 134, secondo il quale «Chi agisce in conformità di una legge (penale, civile, amministrativa) o di un'altra norma giuridica (regolamento, decreto etc.) non commette reato, sia che la norma consenta [...], sia che imponga un determinato comportamento. Si può trattare cioè di un *diritto* (attività facoltativa) e di un *dovere* (attività obbligatoria)»;

⁹⁹ *Contra*: BATTAGLINI, *Diritto penale. Parte generale*⁵, Bologna, 1940, 225-226; PANNAIN, *Manuale di diritto penale*, vol. I, Torino, 1962, 635; CARACCIOLI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Padova, 1998, 390, il quale però in *L'esercizio del diritto*, Milano, Giuffrè, 1965, ammetteva una concezione estensiva purchè il diritto avesse un “contenuto attivo”. Non prendeva posizione ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*¹⁶, a cura di Conti, Milano, 2003, il quale ricordava solo come la dottrina più recente sia propensa ad intendere il concetto di diritto in modo estensivo «e sino alle facoltà legittime», e che «La fondatezza o meno di tali soluzioni si ricollega ad un arduo problema di teoria generale: quello volto ad accertare quale sia l'estensione massima del concetto di diritto soggettivo in senso lato» (nota 121).

⁹⁷ Cfr. DE FRANCESCO, *Diritto penale*, vol. I, *I fondamenti*, cit., 259; PADOVANI, *Diritto penale*¹⁰, cit., 157.

⁹⁸ Per REGINA, voce *Esercizio di un diritto e adempimento di un dovere*, in *Enc. giur. Trecc.*, vol. XIV, Roma, 1989, 2, non sarebbe necessario ricorrere al procedimento di estensione analogica (*in bonam partem*) dell'art. 51 c.p. in quanto «il termine diritto è insuscettibile di estensione analogica essendo solo concepibile che sussista o no».

⁹⁹ Cfr. MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*¹⁰, cit., 75 ss. Sull'analogia *in bonam partem* delle scriminanti si veda GIUNTA, *L'applicazione analogica delle scriminanti: un luogo di tensione tra certezza del diritto e favor libertatis*, in *Studium iuris*, 1995, 182 ss.

La facoltà di presentare una dichiarazione integrativa costituisce, dunque, una *situazione giuridica soggettiva* riferibile al contribuente, prevista per di più da una *legge ordinaria*¹⁰⁰.

Se ci si domanda quale sia l'interesse sotteso a detta situazione¹⁰¹ è possibile rispondere che: 1) nel caso di dichiarazione integrativa *a favore*, l'interesse è certamente quello del contribuente ad evitare un esborso di denaro non dovuto a titolo di imposta; 2) nel caso di dichiarazione integrativa *a sfavore*, invece, l'interesse sembrerebbe duplice: (i) da un lato, quello del contribuente ad evitare le sanzioni, amministrative e penali, che conseguono alla presentazione di una dichiarazione infedele¹⁰²; (ii) dall'altro, quello del fisco ad incamerare l'imposta dovuta, attraverso l'incentivo per il contribuente alla riduzione delle sanzioni pecuniarie. Senza considerare che, in caso di dichiarazione integrativa a sfavore, la rettifica potrebbe configurarsi come *adempimento di un dovere*, in quanto il pagamento delle imposte è un *obbligo giuridico* - si parla, appunto, di "obbligazione tributaria"¹⁰³ - imposto persino a *livello costituzionale*. L'art. 53 Cost., com'è noto, prevede che «*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*»; tale obbligo, a sua volta, è espressione dei «*doveri inderogabili di solidarietà economica*» sanciti dall'art. 2 Cost.

Riconoscendo la natura di esercizio del diritto alla presentazione della dichiarazione integrativa ne deriva, altresì, l'*irrelevanza dell'elemento psicologico* che sorregge la prima dichiarazione infedele. Quest'ultima, cioè, potrebbe anche essere intenzionale e, altresì, finalizzata ad evadere l'imposta (ossia con il dolo specifico richiesto dall'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000); ma tale eventualità deve ritenersi priva di importanza, sia per il diritto penale che per il diritto tributario, in quanto la legge riconosce al contribuente la facoltà di rettifica

¹⁰⁰ Più corretta appare allora la formulazione dell'art. 4 della L. 24 novembre 1981, n. 689, recante "*Modifiche al sistema penale*", ai sensi del quale «Non risponde delle violazioni amministrative chi ha commesso il fatto [...] nell'esercizio di una *facoltà legittima* [...]».

¹⁰¹ Dietro ogni facoltà, potere, diritto, ecc. riconosciuti dall'ordinamento, infatti, vi è sempre un interesse che si vuole favorire o tutelare.

¹⁰² E volendo, anche se non assume dignità giuridica, l'interesse morale a contribuire in maniera esatta e puntuale alle spese pubbliche in esecuzione dei doveri di "solidarietà sociale" gravanti su ciascun cittadino (art. 2 Cost.).

¹⁰³ Cfr., per tutti: TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*³, Torino, 2017, 99 e 63, che parla di «dovere di concorrere alle spese pubbliche»; FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*³, cit., 78 e 158 ss.

senza specificare se la precedente dichiarazione debba essere stata intenzionalmente infedele.

Anche se le disposizioni parlano di «*correggere errori od omissioni*» (art. 2, co. 8 e art. 8, co. 6-*bis*, D.P.R. n. 322/1998) – per cui potrebbe sostenersi che l’“errore” sia un comportamento involontario –, da un lato si tratta di termini che rilevano sul piano *oggettivo* (*id est*: “omissione” come “mancata indicazione” ed “errore” come “inesatta indicazione”), dall’altro si ricordi che la presentazione di una dichiarazione infedele è sempre *soggetta alle sanzioni amministrative*. Gli artt. 2, co. 8 (per l’imposta sui redditi) e 8, co. 6-*bis* (per l’i.v.a.) del D.P.R. n. 322/1998, infatti, fanno «*Salva l’applicazione delle sanzioni*»; per cui il contribuente che presenti scientemente una dichiarazione infedele e poi, pentitosi, la rettifichi risponde degli illeciti amministrativi previsti in materia¹⁰⁴.

Si ricordi, infine, che la facoltà di presentare dichiarazioni integrative non è illimitata, ma soggiace al *doppio limite temporale*: (i) del quinquennio, decorrente dalla presentazione della dichiarazione integrativa (art. 43 D.P.R. n. 600/1973, art. 57 D.P.R. n. 633/1972; art. 1, co. 640, lett. *b*), L. n. 190/2014); (ii) del momento in cui è sollevata la contestazione della violazione da parte dell’amministrazione finanziaria, o in cui abbiano avuto inizio gli accessi, le ispezioni, le verifiche o le altre attività amministrative di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza (art. 13 D.Lgs. n. 472/1997).

Concludendo sul punto, precisiamo che la soluzione avanzata si fonda sulla possibilità che la scriminante dell’esercizio del diritto sia integrata anche da una condotta successiva al fatto (astrattamente) tipico. Una scriminante che potremmo definire “postuma”, ma che, nella sostanza, produce i medesimi effetti di una tradizionale scriminante “concomitante” al fatto¹⁰⁵. Ci sembra,

¹⁰⁴ Le sanzioni amministrative, pecuniarie e accessorie, in materia di imposte dirette e di i.v.a. sono contenute nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, recante “*Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell’articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662*”, da leggere in combinato disposto con il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, recante “*Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell’articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662*”. In particolare, per il caso di dichiarazione fraudolenta, si vedano l’art. 1, co. 2 ss. (per le imposte sui redditi) e l’art. 5, co. 4 ss. (per l’i.v.a.) del D.Lgs. n. 471/1997.

¹⁰⁵ Non ci riferiamo, quindi, al problema della *successione nel tempo* della cause di giustificazione (su cui v. CONSULICH, *Lo statuto penale delle scriminanti. Principio di legalità e cause di giustificazione: necessità e limiti*, Torino, 2018, 459 ss).

però, che la questione della configurabilità di cause “postume” di giustificazione non sia stata ancora affrontata dalla nostra dottrina¹⁰⁶, e, quindi, che l’ipotesi di cui si discorre in questo scritto costituisca un caso, se non unico, almeno raro nell’ordinamento¹⁰⁷. Tuttavia, nulla sembra escludere, dal punto di vista logico-giuridico, l’ammissibilità di tale forma di manifestazione delle cause di esclusione dell’antigiuridicità.

12. *L’ulteriore possibile inquadramento tra le “cause di non punibilità”*. Si ricorderà che, nel primo precedente di legittimità individuato, la Cassazione statò in maniera lapidaria che la presentazione della dichiarazione integrativa “fedele” non costituiva una “causa di non punibilità” di un reato già perfezionatosi¹⁰⁸.

La conclusione, non sorretta da argomentazioni convincenti, esclude in maniera eccessivamente affrettata una soluzione che, qualora non si accolga la tesi del valore scriminante delle rettifiche, è la più corretta per evitare i paradossi cui conduce l’affermazione della loro irrilevanza penale.

¹⁰⁶ A differenza delle cause di non punibilità, che intervengono anche in un momento successivo alla realizzazione del reato (cfr., per tutti, DE FRANCESCO, *Punibilità*, Torino, 2016, 25 ss.), le scriminanti sono sempre state concepite come situazioni al più “concomitanti” al fatto astrattamente tipico. Ci sembra, ad esempio, che non ipotizzino la scriminante “postuma”, oltre agli Autori dei principali manuali di diritto penale: PASQUALE, voce *Causa - IV) Cause di giustificazione*, in *Enc. dir.*, vol. VI, Milano, 1960, 590 ss.; GROSSO, voce *Cause di giustificazione*, in *Enc. giur. Trecc.*, vol. VI, Roma, 1998, 1 ss.; SPENA, *Diritto e responsabilità penale*, Milano, 2008; CONSULICH, *Lo statuto penale delle scriminanti. Principio di legalità e cause di giustificazione: necessità e limiti*, cit.

¹⁰⁷ Solo MARINUCCI, voce *Cause di giustificazione*, in *Dig. Disc. Pen.*, vol. II, Torino, 1988, 138, trattando dell’efficacia nel tempo delle scriminanti, negava la rilevanza dei fatti scriminanti successivi alla realizzazione del fatto tipico. Secondo l’Autore, infatti, «essendo la “conformità a diritto” una proprietà universale - “ai sensi” cioè dell’intero ordinamento e non delle singole sue parti - che compete al fatto “compiuto” nell’adempimento di un dovere o nell’esercizio di una facoltà legittima (art. 25 c.p.p.), ne segue che vicende successive al fatto, ancorché fossero espressioni di facoltà legittime o doveri, non lo renderanno ex post lecito: rileveranno solo ai sensi di questo o quel singolo settore dell’ordinamento, precludendo che gli subentrino le relative sanzioni. Così, gli istituti della ratifica e della c.d. sanatoria operano, rispettivamente, “ai sensi” del diritto privato e amministrativo restando invece irrilevanti nel diritto penale; e se la futura legislazione penale li recepisce, vi entrerebbero dovendo però armonizzare con le peculiarità strutturali del diritto penale: potendo influire sul “bisogno di pena” di un fatto antigiuridico (e colpevole), accrescerebbero l’eterogenea famiglia delle cause che positivamente o negativamente incidono sulla “punibilità” del reato». Oltre a non essere compiutamente argomentata, la ricostruzione del Marinucci ci sembra non colga nel segno nella parte in cui si riferisce a situazioni - come la “sanatoria” e la “ratifica” - che concernono atti di terzi che si riflettono sul disvalore del fatto e che, quindi, non costituiscono adempimento del dovere o esercizio del diritto da parte del soggetto agente. Per la sua rilevanza, tuttavia, l’argomento meriterebbe certamente di essere approfondito, ma non può essere questa la sede.

¹⁰⁸ Cass., Sez. III, 29 aprile 2003, n. 19781, in *DeJure*.

Sostenere che il reato si perfezioni nel momento della presentazione della prima dichiarazione, e concludere per la irrilevanza delle integrazioni, è una appropria esegetica che non vede oltre. Costituisce anzi una presa di posizione arbitraria e assiomatica, che fa uso semplicistico delle categorie giuridiche, senza valutarne adeguatamente le conseguenze. L'inquadramento in una categoria dovrebbe costituire il compimento di un percorso interpretativo e argomentativo, non il suo principio.

Potrebbe essere utile, al riguardo, la distinzione, adottata dalla nostra migliore dottrina, tra il momento di *perfezione* e il momento di *consumazione* del reato¹⁰⁹, per affermare che il delitto di dichiarazione infedele si perfeziona, sì, nel momento della presentazione della prima dichiarazione, ma si consuma solo se il contribuente non presenta, entro i limiti e con le modalità più volte descritti, una dichiarazione integrativa. Quest'ultima, pertanto, impedirebbe la consumazione del reato, escludendo la punibilità.

Ancora, in maniera più appropriata, potrebbe invocarsi la categoria delle cc.dd. "cause sopravvenute di non punibilità", che consistono nella realizzazione di «ulteriori *condotte di significato 'antagonistico'*» rispetto a quelle costituenti reato¹¹⁰. Evenienze che, contrapponendosi a quest'ultime, ne riducono «*a posteriori* i relativi aspetti lesivi»¹¹¹.

Nel nostro caso, si tratta di una causa non tipizzata espressamente (es.: in rubrica) o individuata mediante l'uso di formule linguistiche (es.: "non è punibi-

¹⁰⁹ MANTOVANI, *Diritto penale. Parte generale*¹⁰, cit., 425-426, per il quale la perfezione si ha «allorché si sono verificati tutti i requisiti richiesti dalla singola fattispecie legale (condotta, evento, offesa se si tratta di reati di offesa e non di mero scopo, nesso di causalità, elemento soggettivo), nel loro contenuto *minimo*, cioè necessario e sufficiente per la esistenza del reato»; la consumazione, invece, si ha «quando il reato perfetto ha raggiunto la sua *massima gravità* concreta». I due momenti possono coincidere o non coincidere ma «Mentre la perfezione indica il momento in cui il reato è venuto ad esistere, la consumazione indica il momento in cui è venuto a cessare, in cui si chiude l'*iter criminis* per aprirsi la fase del *postfactum*». Di talché, la perfezione segnerebbe il "momento-limite" alla configurabilità del *tentativo*, della *desistenza*, del *recesso*, che non sarebbero più possibili tra la fase della perfezione e quella della consumazione; la consumazione, invece, segnerebbe il "momento-limite" alla configurabilità della *legittima difesa*, del *concorso formale di reati*, del *concorso di persone*, della *flagranza*, delle *circostanze estrinseche* (artt. 61, co. 8, e 62, co. 6), e consentirebbe di determinare il *locus commissi delicti* ai fini della prescrizione e della competenza territoriale.

¹¹⁰ DE FRANCESCO, *Punibilità*, cit., 25. In argomento cfr. la letteratura ivi citata in nota 39.

¹¹¹ DE FRANCESCO, *Punibilità*, cit., 26. Per la disciplina applicabile - quella delle cause estintive ovvero delle cause di esclusione della punibilità -, con riflessi in ordine al concorso di persone (artt. 119, 182 c.p.), alle misure di sicurezza (art. 210 c.p.), all'errore (art. 59 c.p.), si veda STORTONI, voce *Estinzione del reato e della pena*, in *Dig. Disc. Pen.*, vol. IV, Torino, 1990, 355-356.

le”, “la punibilità è esclusa”)¹¹², ma *ricavata* in via interpretativa. Nessuna disposizione, norma o principio, del resto, prescrivono la tipicità della cause di esclusione della punibilità¹¹³. È la *ratio* delle stesse a dominare: ossia la necessità, o la semplice opportunità, di escludere in concreto l’applicazione della pena in presenza di determinate situazioni, concomitanti o susseguenti alla realizzazione di un fatto di reato.

Ma, nel nostro caso, con un’unica e non trascurabile differenza, che avvalorata ancora di più la tesi della non punibilità: ossia l’*elisione dell’offesa*. La controdiagnosi ristabilisce il quadro veritiero della situazione economico-patrimoniale del contribuente, consentendo all’amministrazione finanziaria di recuperare quanto dovuto. È proprio per tale motivo che il legislatore ha introdotto la possibilità di rettifica.

Un ultimo dato ci sembra interessante. La L. 29 dicembre 1990, n. 408¹¹⁴ prevedeva, all’art. 14, co. 5 (formalmente ancora in vigore, ma nella sostanza abrogato), che «*La presentazione delle dichiarazioni integrative di cui all’ultimo comma dell’articolo 9 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 [...], nei limiti delle integrazioni [...], esclud[e] la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni della legge 7 agosto 1982, n. 516*».

¹¹² Una causa sopravvenuta generale è comunemente individuata nella desistenza volontaria, che esclude la punibilità del tentativo. Secondo alcuni sarebbe tale anche il recesso attivo, ma in questo caso con effetto di mera diminuzione della pena. Cfr. Vassalli, voce *Cause di non punibilità*, in *Enc. dir.*, vol. VI, Milano, 1960, 629; STORTONI, voce *Estinzione del reato e della pena*, cit., 355-356.

¹¹³ Sicuramente ci sarà sfuggita ben più di una trattazione, ma ci sembra che la dottrina non si sia mai posta espressamente il problema della *tipicità* delle cause di non punibilità (non ne parlano, ad esempio: DE FRANCESCO, *Punibilità*, cit.; VASSALLI, voce *Causa - VII) Cause di non punibilità*, in *Enc. dir.*, vol. VI, Milano, 1960, 609 ss.; PIOLETTI, voce *Punibilità (cause di esclusione della)*, in *Dig. Disc. Pen.*, vol. X, Torino, 1995, 524 ss.; COCCO, voce *Punibilità nella teoria del reato*, in *Dig. Disc. Pen.*, Agg. IX, 2016, 516 ss.). Con riferimento a queste ultime, tuttavia, sembrano confermare la non necessità della tipizzazione le generali considerazioni secondo cui «le cause (sopravvenute) di non punibilità, che, nel loro appuntarsi sulle iniziative degli stessi destinatari della minaccia, permettono di sondare l’effettiva opportunità di perseverare in un posizione di rigore, aprendo esse una finestra sulla ‘gestione’ del conflitto penale ad opera di chi l’abbia pur suscitato, e sulle sue concrete determinazioni in presenza della possibilità di rimuoverlo grazie ad un contegno di ‘ravvedimento’: un contegno, in definitiva, il quale possa giungere a decretare il ‘successo’ – tanto più inaspettato rispetto a chi il delitto aveva commesso – dell’appello a preservare i beni giuridici, in linea con aspettative di tutela destante in tal modo a ricevere una (ancor più) significativa conferma e positiva riaffermazione» (DE FRANCESCO, *Punibilità*, cit., 28).

¹¹⁴ Recante “*Disposizioni tributarie in materia di rivalutazione di beni delle imprese e di smobilizzo di riserve e fondi in sospensione di imposta, nonché disposizioni di razionalizzazione e semplificazione. Deleghe al Governo per la revisione del trattamento tributario della famiglia e delle rendite finanziarie e per la revisione delle agevolazioni tributarie*” (Gazz. Uff. Serie gen. n. 303 del 31 dicembre 1990).

Tali reati erano contenuti nel Titolo I del D.L. n. 429/1982 (recante “*Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria*”), abrogato dal D.Lgs. n. 74/2000 (art. 25, lett. *d*). Così come è stato abrogato l’art. 9 del D.P.R. n. 600/1973 che, in materia di imposte sui redditi, al settimo comma¹¹⁵ prevedeva la possibilità di correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione (oggi, come detto, prevista dall’art. 2, co. 8, D.P.R. n. 322/1998).

In maniera ragionevole, pertanto, la legislazione previgente, seppur limitatamente alle imposte sui redditi, prevedeva l’*esclusione della punibilità* dei reati tributari – tra cui quello di dichiarazione infedele (di cui all’abrogato art. 1, co. 2, D.L. n. 429/1982) – nel caso di presentazione di una dichiarazione integrativa (ovviamente “fedele”)¹¹⁶.

Come detto, il quinto comma dell’art. 14 L. n. 408/1990 non può essere più considerato giuridicamente efficace. L’abrogazione delle disposizioni in esse citate (l’art. 9 del D.P.R. n. 600/1973 e il Titolo I del D.L. n. 429/1982) ne ha determinato la sua totale obsolescenza, pur se non risulta essere stato espressamente abrogato¹¹⁷.

Visto l’intricato groviglio normativo che caratterizza la disciplina tributaria, non possiamo escludere che l’omessa riproposizione, in un diverso testo normativo, di una clausola di non punibilità di tal genere (o il mancato aggiornamento del comma citato) sia dovuto alla sua mancata conoscenza (o alla dimenticanza della sua esistenza) da parte del legislatore.

¹¹⁵ Secondo cui: «*La dichiarazione, diversa da quella di cui al comma 4, può essere integrata, salvo il disposto del quinto comma dell’articolo 54, per correggere errori o omissioni mediante successiva dichiarazione da redigere e presentare secondo le modalità stabilite dagli articoli 8 e 12, entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il secondo periodo d’imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o la violazione non sia stata comunque constatata ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all’articolo 32*». L’articolo è stato abrogato dall’art. 9, co. 9, D.P.R. n. 322/1998

¹¹⁶ In giurisprudenza si registra, al riguardo, Cass., Sez. III, 24 marzo 1999, n. 3911 in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1999, 847 (s.m.) e, per intero, in *Dejure*, che ha definito la presentazione delle dichiarazioni integrative di cui all’art. 14, co. 5, L. n. 408/1990, come un “ravvedimento operoso”.

¹¹⁷ Dovremmo rientrare, pertanto, nell’ipotesi di abrogazione «*per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti*», di cui all’art. 15 delle cc.dd. “preleggi”.

13. *Conseguenze sul momento consumativo e sulla prescrizione del reato. La “causa speciale” di interruzione della prescrizione di cui all’art. 17 del D.Lgs. n. 74 del 2000.* Considerare penalmente rilevante la dichiarazione integrativa ha ricadute inevitabili sulla *consumazione del reato* e, in maniera correlata, sulla *prescrizione* ai sensi dell’art. 158 c.p.¹¹⁸.

Tuttavia, determinare il momento consumativo e di decorrenza della prescrizione del reato *de quo* è tutt’altro che agevole¹¹⁹. Occorre stabilire, invero, come incida il periodo di tempo concesso al contribuente per l’esercizio della facoltà di rettifica, individuato, come già detto: (i) nel *quinquennio* decorrente dalla presentazione della dichiarazione (art. 43 del D.P.R., n. 600/1973, art. 57 D.P.R. n. 633/1972, art. 1, co. 640, lett. b), L. n. 190/2014); ovvero (ii) nel *minor termine* segnato dall’inizio delle attività di accertamento dell’amministrazione finanziaria (art. 13 D.Lgs. n. 472/1997).

A complicare il quadro, l’art. 17 del D.Lgs. n. 74/2000 prevede come *causa speciale* di *interruzione della prescrizione* il «verbale di constatazione» e «l’atto di accertamento delle relative violazioni» (co. 1). Invero, alle tradizionali cause interruttive di cui all’art. 160 c.p. – che si sostanziano in provvedimenti dell’autorità giudiziaria – si aggiungono, nella speciale materia del diritto penale tributario, quelle del *verbale di constatazione* e dell’*atto di accertamento*, che sono atti propri dell’amministrazione finanziaria¹²⁰. Atti che, tra l’altro, obbligano i funzionari pubblici a denunciare all’autorità giudiziaria le violazioni in cui ravvisano fatti penalmente rilevanti, ai sensi dell’art. 331 c.p.p.¹²¹.

¹¹⁸ Quanto al *locus commissi delicti* è l’art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000 a stabilire che tra i delitti previsti dal Capo I del Titolo II – tra cui il reato di dichiarazione infedele – «*si considera consumato nel luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale*»; il riferimento, pertanto, è all’art. 58 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Cfr. BOLETTI, *Domicilio fiscale*, in *Diritto on line*, 2014 ([https://www.treccani.it/enciclopedia/domicilio-fiscale\(Diritto-on-line\)](https://www.treccani.it/enciclopedia/domicilio-fiscale(Diritto-on-line))).

¹¹⁹ Per il delitto di dichiarazione infedele il termine di prescrizione è *elevato di un terzo* ai sensi del co. 1-*bis* dell’art. 17 del D.P.R. n. 74/2000. In generale sulla disciplina della prescrizione dei reati tributari si veda GALLI, *La prescrizione*, in *I reati tributari*, cit., 561 ss.

¹²⁰ Ricordiamo che con la locuzione “amministrazione finanziaria” si intendono gli organi “titolari della potestà di applicazione delle norme tributarie”, tra cui rientrano il Ministero dell’Economia e delle Finanze e le Agenzie fiscali, *in primis* l’Agenzia delle Entrate: cfr. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*⁴, cit., 180 ss.

¹²¹ Solitamente i fatti di dichiarazione infedele emergono proprio in occasione di attività ispettive della Guardia di Finanza. Cfr. anche l’art. 51, co. 1, D.P.R. n. 633/1972 che, in materia di i.v.a., prevede che gli uffici dell’imposta sul valore aggiunto «*provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie e delle soprattasse e alla presentazione del rapporto all’autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penal-*

All'art. 17 cit. è sottesa la medesima *ratio* dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 che disciplina il c.d. "ravvedimento operoso": nel momento in cui l'amministrazione finanziaria inizia l'attività di verifica, latamente intesa, non è più concesso al contribuente tornare sui suoi passi.

Il "verbale di constatazione" è previsto in via generale dall'art. 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 (*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*), il quale dispone che «*Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*». Tale documento, anche denominato "processo verbale di constatazione" (in acronimo "pvc")¹²², è solitamente redatto dalla Guardia di Finanza e concerne le sole "violazioni" delle leggi finanziarie, come espressamente prevede anche l'art. 17 D.Lgs. n. 74/2000, che parla di verbale di "constatazione" «*delle relative violazioni*», ossia delle violazioni tributarie¹²³. La constatazione, quindi, è un accertamento contenente rilievi a carico del contribuente¹²⁴, e il verbale che lo

mente»; e l'art. 31, co. 1, D.P.R. n. 600/1973 che, in materia di imposte sui redditi, prevede analogamente che gli uffici delle imposte «*provvedono all'irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente*».

¹²² Così denominato anche da alcune disposizioni di legge: cfr. artt. 74-*quater* e 58 abr. D.P.R. n. 633/1972.

¹²³ In precedenza, infatti, il D.L. 10 luglio 1982, n. 429, contenente la previgente disciplina penale in materia (abrogata dal D.Lgs. n. 74/2000), prevedeva che la prescrizione era interrotta dalla "constatazione delle violazioni". Come si apprende dalla *Relazione di accompagnamento* al D.Lgs. n. 74/2000, al legislatore «*è sembrato opportuno conservare, in correlazione all'iter tipico dell'accertamento delle infrazioni in campo tributario, la previsione di atti interruttivi ulteriori rispetto a quelli elencati dall'articolo 160 del codice penale: atti che sono stati peraltro più puntualmente identificati nel "verbale di constatazione" e nell'"atto di accertamento" delle violazioni. La nuova formulazione vale, invero, a risolvere in senso formale e più garantista i dubbi interpretativi originati dal concetto di "constatazione", cui è riferimento nella norma vigente - particolarmente sul punto dell'attitudine a comprendere qualsiasi attività accertativa degli uffici finanziari o della polizia tributaria a prescindere dalla verbalizzazione dei relativi risultati - evitando che possa attribuirsi efficacia interruttiva ad atti ed attività non aventi rilievo tipico*». Con riferimento alla previgente normativa (art. 9 L. n. 516/1982), per l'indifferenza della distinzione tra "constatazione" e "accertamento" si è espressa Cass., Sez. III, 28 febbraio 1997, n. 1945, in *DefJure*, la quale, alla tesi secondo cui «*La "constatazione" sarebbe cosa diversa dall'"accertamento", poiché in termini letterali "accertare" significa effettuare un mero riscontro, mentre "constatare" è dichiarare la conformità al vero di un fatto determinato*», ha opposto che «*il legislatore, nella legge n. 4-1929 (ma anche nelle successive norme tributarie) usa in modo indifferenziato i termini "constatare" e "accertare", senza che possa rilevarsi una particolare differenza tra le formule lessicali di volta in volta adottate per fare riferimento all'attività di rilevazione delle violazioni tributarie*».

¹²⁴ Un problema definitorio ha riguardato anche il concetto di "processo verbale delle operazioni di verifica" di cui parla lo "Statuto del contribuente" (L. n. 121/2000) all'art. 12, co. 4. Ci si è chiesti, infatti, se quest'ultimo documento avesse la natura di un vero e proprio verbale di constatazione, contenente cioè rilievi a carico del contribuente per violazioni tributarie, ovvero rappresentasse un verbale contenente la semplice descrizione delle attività svolte dall'amministrazione finanziaria (dall'accesso nei locali

contiene, come ogni altro, deve essere da lui sottoscritto e consegnatoli in copia (consegna *brevi manu*)¹²⁵, e in certi casi notificatogli ai sensi dell'art. 60 D.P.R. n. 600/1973 (es.: per irreperibilità).

Trattandosi di indicazione tassativa¹²⁶, non costituiscono verbali di constatazione tutti quei verbali che la legislazione tributaria prevede debbano essere redatti e rilasciati al contribuente dopo lo svolgimento di attività di indagine da parte dell'amministrazione finanziaria (es.: in caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali)¹²⁷.

del contribuente all'eventuale acquisizione di documentazione). Sul tema si rinvia a VIRGILIO, *Contraddittorio e giusto procedimento*, in *Il Libro dell'anno del diritto 2015*, Roma, 2015 (consultabile sul sito della Treccani).

¹²⁵ L'art. 52, co. 6, del D.P.R. n. 633/1972, in materia di i.v.a., e gli artt. 32 e 33 (che si richiama all'art. 52 D.P.R. n. 633/1972) del D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, prevede solamente che il contribuente, dei vari verbali, «*ha diritto di averne copia*». In questo senso anche l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 12 del 21 febbraio 2003 (par. 2.6.1.) e l'Avvocatura generale dello Stato nel parere n. 1539 del 2000.

¹²⁶ Secondo la dottrina è «da ritenersi che l'indicazione dei suddetti atti abbia carattere tassativo – come per tutti gli atti interruttivi – e che, pertanto, non vengano ad incidere sul corso della prescrizione atti di natura diversa, ancorché inerenti alla più ampia attività accertativa degli uffici o della polizia tributaria quali accessi, ispezioni, richieste di atti e notizie, questionari» (GALLI, *La prescrizione*, in *I reati tributari*, cit., 571). La giurisprudenza, inoltre, sostiene l'irrelevanza, ai fini dell'effetto interruttivo, dei vizi e dell'invalidità degli atti, con il limite della inesistenza (cfr. sempre GALLI, *La prescrizione*, cit., 572).

¹²⁷ Cfr., ad esempio, in materia di i.v.a., l'art. 52, co. 6, D.P.R. n. 633/1972; in materia di imposte sui redditi, l'art. 33 (il cui primo comma rinvia all'art. 52 D.P.R. n. 633/1972) e l'art. 32, co. 1, del D.P.R. n. 600/1973. L'obbligo di verbale è oggi consacrato nell'art. 12 dello «*Statuto del contribuente*» (L. n. 212/2000), ai sensi del quale, in caso di «accessi, ispezioni e verifiche fiscali» (co. 1), «*Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica*» (co. 4). Fondamentale, nell'ottica dell'ordinamento tributario, la funzione del verbale: consentire l'instaurazione del contraddittorio (definito «pre-contenzioso») tra amministrazione finanziaria e contribuente, avendo quest'ultimo sessanta giorni per presentare le proprie osservazioni e richieste (art. 12 L. n. 212/2000) e dovendo l'eventuale avviso di accertamento essere emanato dopo lo spirare di tale periodo. Il co. 7 prevede, infatti, che «*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*», e, inoltre, che «*L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza*». Si tratta di un'importante acquisizione, per l'affermazione del principio del contraddittorio anche nel procedimento tributario, sul quale si vedano: MICELI, *Il contraddittorio nelle indagini tributarie*, in *Il Libro dell'anno del diritto 2012*, Roma, 2012 (consultabile sul sito della Treccani); VIRGILIO, *Contraddittorio e giusto procedimento*, cit. Cfr. anche la Circolare n. 1 del 2018 del Comando generale della Guardia di Finanza, recante il *Manuale operativo di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, in particolare il vol. II (74 ss., 248 ss.). Non dovrebbe costituire verbale di constatazione neppure l'«atto di contestazione» di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 472/1997, in materia di irrogazione delle sanzioni amministrative, che reca «*l'indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi editali previsti dalla legge per le singole violazioni*», e che, ai sensi dell'art. 17 del medesimo D.Lgs., può essere notificato al contribuente contestualmente

L'“atto di accertamento” è invece emesso dagli uffici delle imposte – come l'Agenzia delle Entrate – e può basarsi sul verbale di constatazione. È il documento comunemente noto come “avviso di accertamento”, previsto all'art. 42 D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, e all'art. 56 D.P.R. n. 633/1972, in materia di i.v.a.

Al riguardo rileviamo che, secondo la *Relazione di accompagnamento* al D.Lgs. n. 74/2000, ai fini dell'effetto interruttivo della prescrizione sarebbe «sufficiente la semplice adozione, non essendo richiesta la notifica» dell'atto suddetto¹²⁸, nonostante però, nel sistema tributario, la notifica costituisca un requisito essenziale per la produzione degli effetti, trattandosi di atto recettizio¹²⁹.

Venendo ora all'individuazione del momento consumativo del delitto di dichiarazione infedele, sono ipotizzabili almeno *tre situazioni*, a seconda che la condotta si sostanzi nella presentazione: (i) di un'*unica* dichiarazione *infedele*

all'avviso di accertamento. Per DORIGO, voce *Reati tributari*, cit., 384, non dovrebbero avere effetti interruttivi gli atti prodromici del verbale di constatazione e dell'avviso di accertamento, come «ad esempio il verbale giornaliero di avvio delle attività di verifica o un invito al contribuente a fornire documenti o spiegazioni».

¹²⁸ Con riferimento alla giurisprudenza precedente all'introduzione del D.Lgs. n. 74/2000 si vedano: Cass., Sez. III, 28 febbraio 1997, n. 1945, in *DeJure*, secondo cui «assume efficacia interruttiva della prescrizione di un reato fiscale qualsiasi attività nel corso della quale gli uffici finanziari o la Guardia di Finanza prendono formalmente cognizione del reato», e non «può attribuirsi rilevanza alla notificazione, poiché l'atto unilaterale di accertamento esprime inequivocabilmente la volontà dello Stato di coltivare la propria pretesa punitiva e tale espressione di volontà non può essere condizionata alla conoscenza (effettiva o legalmente presunta) da parte del contribuente»; Cass., Sez. III, 16 luglio 1999, n. 9116, in *DeJure*, la quale ha affermato che in materia di reati fiscali assume efficacia interruttiva «qualunque attività nel corso della quale gli uffici finanziari o la Guardia di Finanza prendono formalmente cognizione del reato, constatandolo o accertandolo, poiché deve ritenersi che l'uso dei due termini sia equivalente in riferimento all'attività di rilevazione delle violazioni tributarie. D'altra parte, se per provocare l'interruzione della prescrizione, è richiesto un atto formale con il quale l'autorità finanziaria competente constata la violazione commessa e manifesta la volontà di perseguire l'illecito in quanto solo esso è idoneo e sufficiente a far cessare quell'inerzia dello Stato nel perseguire il reato che è alla base della prescrizione, da un lato se ne deve escludere la natura recettizia con la conseguenza che non è necessario che l'atto venga notificato agli interessati per conseguire l'effetto interruttivo».

¹²⁹ Controversa la natura della notificazione. Secondo la giurisprudenza, in tema di atti d'imposizione tributaria la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una “condizione integrativa d'efficacia”, sicché la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (cfr., *ex plurimis*: Cass. civ., Sez. trib., 24 agosto 2018, n. 21071; Cass. civ., Sez. trib., 15 gennaio 2014, n. 654; Cass. civ., Sez. trib., 24 aprile 2015, n. 8374). Secondo la dottrina, invece, la valida notificazione sarebbe un requisito di esistenza dell'atto di imposizione (FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*³, cit., 221; TESAURO, *Compendio di diritto tributario*³, cit., 112).

(ipotesi A); (ii) di una dichiarazione *fedele* (o sotto soglia) seguita da una (o più di una) dichiarazione *integrativa infedele* (ipotesi B); (iii) di una dichiarazione *infedele* seguita da una (o più di una) dichiarazione *integrativa infedele* (ipotesi C).

L'ipotesi della presentazione di una dichiarazione *infedele* seguita da una *dichiarazione integrativa fedele* non viene presa in considerazione poiché: (i) o, come sostiene la Cassazione, la dichiarazione integrativa è penalmente irrilevante e quindi il reato si consuma nel momento della presentazione della prima dichiarazione infedele (si ricade perciò nell'ipotesi A); (ii) o, come da noi sostenuto, la dichiarazione integrativa è penalmente rilevante, costituendo un fattore scriminante o di esclusione della punibilità, e perciò non si pone il problema dell'individuazione del momento consumativo del reato¹³⁰.

Ipotesi A) Presentazione di un'unica dichiarazione "infedele". Si tratta della dichiarazione originaria, quella *strico sensu* "annuale", presentata nei termini stabiliti dalla legge. Le alternative prospettabili sono le seguenti:

(1) il reato si consumerebbe nell'istante dell'invio della dichiarazione infedele¹³¹, e conseguentemente la prescrizione decorrerebbe da tale momento, secondo la regola generale di cui all'art. 158 c.p.; questa, come visto, è la tesi prospettata dalla Cassazione che ritiene il delitto *de quo* un "reato istantaneo";

(2) il reato si consumerebbe: (i) allo spirare del termine entro il quale è possibile esercitare la facoltà di rettifica, ossia i cinque anni dall'invio della dichiarazione previsto per l'accertamento (art. 43 D.P.R. n. 600/1973 e art. 57 D.R.P. n. 633/1972); ovvero (ii) nel momento, comunque ricompreso nel quinquennio, in cui l'amministrazione finanziaria compie il primo atto delle attività indicate all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 [ossia la constatazione della violazione tributaria (art. 24 L. 7 gennaio 1929, n. 4), l'inizio di accessi, di

¹³⁰ Qualora invece si abbracci la tesi della natura circostanziale, la consumazione (ma non anche la prescrizione ex art. 158 c.p.p.) coinciderà con la presentazione della dichiarazione infedele ovvero con quella della dichiarazione integrativa "a favore", a seconda che si ritengano le circostanze elementi incidenti anche sul momento consumativo, oltreché sulla quantificazione della pena. Per le varie posizioni dottrinali si veda BRASCHI, *La consumazione del reato. Fondamenti dogmatici ed esigenze di politica criminale*, Padova, 2020, 134 ss.

¹³¹ Nelle modalità stabilite dalla legge, per lo più telematiche (cfr. art. 2 e 8 D.P.R. n. 322/1998).

ispezioni e di verifiche (art. 52 D.P.R. n. 633/1972, in materia di i.v.a.¹³², art. 33 D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi¹³³) o di altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza¹³⁴].¹³⁵

Tuttavia, l'art. 17 del D.Lgs. n. 74/2000, nel prevedere che il corso della prescrizione è *interrotto* oltre che dagli atti indicati nell'art. 160 c.p. (di natura

¹³² Ai sensi del quale «Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia».

¹³³ L'articolo rinvia all'art. 53 D.P.R. n. 633/1972; il primo comma infatti recita: «Per l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

¹³⁴ L'individuazione di queste "ulteriori attività", tuttavia, non è agevole nel marasma della legislazione tributaria, ma dovrebbe rientrarvi, innanzitutto, il c.d. "avviso di accertamento" di cui all'art. 42 D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, e all'art. 56 D.P.R. n. 633/1972, in materia di i.v.a.; un ulteriore caso potrebbe essere quello di cui all'art. 32, co. 1, n. 2), D.P.R. n. 600/1973, in materia di imposte sui redditi, riguardante l'invito formulato al contribuente da parte degli uffici delle imposte a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento (si prevede, infatti, che «Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad avere copia del verbale»). Non accenniamo neppure alla problematica posta dall'introduzione e poi dall'abrogazione dell'istituto del c.d. "raddoppio dei termini", per cui si prevedeva che, in caso di violazione che comportava l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 c.p.p. per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2009, i termini previsti dall'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 57 D.P.R. n. 633/1972 erano raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui la violazione era stata commessa. Sul punto rinviamo a: LEO, *Revisione dei controlli degli Uffici e abrogazione dell'istituto del raddoppio dei termini*, in *il fisco*, 2016, 4, 307 ss.; LOCONTE, *Il raddoppio dei termini di accertamento: parabola di un istituto che è già Storia*, in *Riv. giur. trib.*, 2016, 5, 438 ss.

¹³⁵ A favore di questo primo orientamento, in dottrina, è LAROMA JEZZI, *Dichiarazione integrativa "a sfavore" e rilevanza penale della dichiarazione originaria*, cit., 3362, secondo il quale «una volta si sia ammesso che la condotta tipica dei delitti dichiarativi si perfezioni con il dispiego di tutte le attività suscettibili di essere poste in essere ai sensi del primo, secondo e ottavo comma dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998, non è difficile ammettere altresì che il reato si perfezioni quando quelle attività non possono essere efficacemente compiute». Quanto al secondo termine, invece, esso «trae origine dalla presa d'atto che in quel momento (quello della constatazione della violazione o, comunque, della conoscenza dell'avvio dell'attività di controllo) la posizione del contribuente è valutata dall'Amministrazione finanziaria e la sua condotta - realizzatasi con la "presentazione della dichiarazione tributaria" - non può che ritenersi conclusa agli effetti della sua riconduzione o meno alla fattispecie delittuosa. Invero, il controllo dell'Amministrazione finanziaria non può che riguardare ciò che è accaduto prima dell'avvio della sua attività; onde, se anche astrattamente il termine per operare l'integrazione della dichiarazione non sia spirato al momento dell'avvio del controllo, ogni correzione ad esso (momento) successiva sarà del tutto irrilevante agli effetti della qualificazione come penalmente rilevante o irrilevante di siffatta dichiarazione» (3362-3363). Si sostiene, infatti, che «la condotta del contribuente suscettibile di essere presa in considerazione agli effetti del perfezionamento o meno del reato è solamente quella (consistente nella presentazione di una o più dichiarazioni tributarie) messa in atto: (a) volontariamente e, quindi, non su induzione dell'amministrazione finanziaria; (b) entro il termine, stabilito dalla legge, per l'efficace attuazione del comportamento stesso» (3363).

giudiziale) anche «*dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni*» (di natura extra-giudiziale) – che ipotizziamo intervengano prima di quelli elencati nell'art. 160 c.p. –, presuppone che il reato si sia consumato in un *momento antecedente* al compimento delle suddette attività da parte dell'amministrazione finanziaria.

La lettera della legge non sembra lasciare spazio ad altre soluzioni. Bisogna concludere, quindi, che, nel caso di un'unica dichiarazione infedele, la consumazione del reato coincida con il suo *invio*; da questo momento, pertanto, inizierà a decorrere la prescrizione [ipotesi A(1)], e non dal compimento delle attività di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 (e ancor meno dallo spirare del quinquennio)¹³⁶.

Vi sarebbe, in realtà, lo spazio per una interpretazione alternativa se si considera che non vi è perfetta coincidenza tra gli atti menzionati nell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 e quelli indicati nell'art. 17 del D.Lgs. n. 74/2000. Il primo articolo, infatti, fa riferimento: a) al momento in cui la violazione «*sia stata già contestata*», quindi, in cui è stato redatto e rilasciato al contribuente il c.d. «*verbale di constatazione*»; b) all'inizio degli «*accessi, ispezioni, verifiche*», di cui si redige apposito verbale; c) all'inizio di «*altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*», che si concludono con l'«*atto di accertamento*»¹³⁷. Nell'art. 17 del D.Lgs. n. 74/2000 non rientrano invece né gli «*accessi, ispezioni, verifiche*» né il mero compimento di «*altre attività amministrative di accertamento*», che devono così ritenersi irrilevanti ai sensi del medesimo articolo e, quindi, ai fini dell'interruzione della prescrizione. Si potrebbe allora

¹³⁶ Questa soluzione è senza dubbio favorevole al contribuente, il quale, non dovendo attendere lo spirare del quinquennio o il minor termine dell'inizio dell'attività dell'amministrazione finanziaria, vede notevolmente accorciato il tempo di prescrizione.

¹³⁷ Non abbiamo potuto evitare di notare l'uso errato della virgola nel testo della disposizione («*...delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*»), dovuto alla modifica, intervenuta a distanza di pochi mesi dall'entrata in vigore del D.Lgs. n. 472/1997, operata dal D.Lgs. 5 giugno 1998, n. 203, art. 2 (*Norme integrative e correttive delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie*). Il testo originario dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997, infatti, richiamava in quel frammento un articolo del medesimo provvedimento legislativo («*...delle quali l'autore o i soggetti obbligati ai sensi dell'art. 11, comma 1, abbiano avuto formale conoscenza*»), e, pertanto, la virgola era stata correttamente utilizzata per separare il segmento «*comma 1*» all'interno della frase, come si è soliti fare. L'art. 2, lett. f), D.Lgs. n. 203/1998, modificando l'art. 13 cit., che da allora è rimasto invariato sino ad oggi, ha eliminato il riferimento al primo comma dell'art. 11 («*ai sensi dell'art. 11, comma 1*»), ma ha lasciato quella virgola di troppo.

far slittare il momento consumativo e di decorrenza della prescrizione all'inizio degli accessi, delle ispezioni, delle verifiche o della altre attività (che, abbiamo visto, possono compiersi sempre entro il quinquennio dall'invio della dichiarazione infedele). L'eventuale verbale di constatazione o l'atto di accertamento, che concludono le suddette attività, sortirebbero così l'effetto interruttivo di questo diverso decorso del tempo.

Si tratterebbe però di un'interpretazione *in malam partem*, che, oltre ad essere lasciata alla discrezionalità del giudice, si fonderebbe su una mera eventualità (le attività amministrative suddette, infatti, potrebbero non essere mai compiute). Per la certezza del diritto, dunque, sarebbe auspicabile un intervento legislativo che stabilisca chiaramente quale sia il *dies a quo* della prescrizione, che, per esigenze di politica criminale, potrebbe anche coincidere con l'inizio degli accessi, delle ispezioni, delle verifiche o delle altre attività dell'amministrazione finanziaria. Purchè sia la legge a dettare la regola, e non la magistratura¹³⁸.

Ipotesi B) Presentazione di una dichiarazione "fedele" (o sotto soglia) seguita da una (o più di una) dichiarazione integrativa "infedele". Contrariamente a quanto sostenuto dalla Cassazione, questa ipotesi presuppone, per i motivi già esposti, che la presentazione della dichiarazione integrativa "infedele" costituisca un fatto penalmente rilevante (specularmente alla presentazione della dichiarazione integrativa "fedele").

In questo caso, le alternative e le soluzioni prospettabili sono le medesime di quelle di cui all'ipotesi A, con la sola, ovvia differenza che la consumazione del reato coincide con l'invio non della dichiarazione fedele, ma della dichiarazione integrativa infedele (se più di una si rientra nell'ipotesi C).

Ipotesi C) Presentazione di una dichiarazione "infedele" seguita da una (o più di una) dichiarazione integrativa "infedele". In caso di "doppia (o plurima) dichiarazione infedele" – quella "annuale" originaria e quella "integrativa" –, il problema si riduce essenzialmente alla possibilità di configurare un *concorso di reati*:

¹³⁸ Non dubitiamo, infatti, che, prima o poi (o magari è già accaduto), qualche giudice abbracci questa soluzione per estendere il termine di prescrizione (negando conseguentemente la natura di "reato istantaneo" affermata dalla Cassazione), in ottica chiaramente repressiva e giustizialista, com'è quella sottesa all'indirizzo che esclude la rilevanza penale della dichiarazione integrativa.

(1) qualora lo si ritenga configurabile, si tratterà quasi sicuramente di reati legati dal vincolo della continuazione *ex art. 81, co. 2, c.p.*; ai sensi dell'art. 158, co. 1, c.p., pertanto, il termine di prescrizione decorre «*dal giorno in cui è cessata la continuazione*», e quindi, nel caso di specie, dall'invio della (ultima, se più di una) dichiarazione integrativa infedele;

(2) è preferibile, invece, escludere l'ipotesi della continuazione, in virtù del principio del *ne bis in idem* sostanziale, considerando che il pericolo per gli interessi fiscali si perfeziona, o comunque raggiunge il suo massimo stadio, con l'invio della dichiarazione integrativa infedele (dell'ultima inviata, se più di una); in tale istante, infatti, si cristallizza l'ammontare dichiarato dell'imposta dovuta, che sarà preso in considerazione dall'amministrazione finanziaria¹³⁹. Il reato, quindi, si consumerebbe nel momento della presentazione della dichiarazione integrativa infedele - dell'unica o dell'ultima inviata, se più di una -, da cui decorrerebbero altresì i termini di prescrizione.

14. Conclusioni. Crediamo che sullo specifico oggetto del presente scritto non vi sia molto altro da dire e non si rendano necessari ulteriori approfondimenti. Qualunque sia la natura giuridica della situazione presa in considerazione (circostanza attenuante, esercizio di un diritto o causa di non punibilità; non anche, come detto, recesso attivo), riconoscere la rilevanza penale della dichiarazione integrativa è una *conclusione obbligata*. Oltre ad essere una soluzione di "buon senso", si tratta di applicare le regole di funzionamento del sistema giuridico.

Viene seriamente da chiedersi come la giurisprudenza - anche di merito¹⁴⁰ - non sia ancora arrivata a partorire queste conclusioni e ad accorgersi delle conseguenze paradossali dell'attuale orientamento.

Ciò è spiegabile solo nell'*ottica repressiva* che caratterizza l'applicazione del diritto penale e, purtroppo, aleggia in molte aule dei tribunali italiani di ogni genere e grado. La dichiarata autonomia del diritto penale rispetto al diritto

¹³⁹ Se così fosse, il reato *de quo* si configurerebbe, in concreto, come un reato "a condotta frazionata" o "a evento frazionato".

¹⁴⁰ Chi scrive ha recentemente difeso in primo grado un imputato per il reato di dichiarazione infedele (che, in qualità di liquidatore di una società, aveva presentato in tempi brevissimi una dichiarazione integrativa pienamente "fedele", grazie alla quale lo Stato si era potuto insinuare al passivo del fallimento), sostenendo in dibattimento alcune delle argomentazioni esposte in questo scritto, senza purtroppo sortire gli effetti desiderati.

tributario, qualora invocata a sostegno di una interpretazione così irrazionale e ingiusta, sarebbe solo un espediente dogmatico dietro cui si cela la volontà di punire, sempre e comunque, all'insegna dello *slogan* “manette agli evasori”¹⁴¹.

Lo spettro dell'evasione fiscale, *leitmotiv* dei discorsi politici, economici, etici e culturali contemporanei, molto in voga nei *talk show*, e che indubbiamente costituisce una piaga del nostro Paese - tanto da essere considerata uno dei «sette peccati capitali dell'economia italiana»¹⁴² -, non giustifica un'applicazione distorta del diritto penale, che non solo persegue finalità puramente repressive e moralizzanti, ma si risolve nella violazione di fondamentali regole del diritto.

Chi scrive si augura sinceramente che l'orientamento criticato, e - ci sembra - ampiamente confutato, si dissolva da un giorno all'altro come neve al sole, e nutre anche la speranza di poter leggere, nel prossimo futuro, sentenze dal contenuto più approfondito e ragionato, in cui non ci si limiti ai consueti richiami acritici e automatici ai precedenti giurisprudenziali, senza valutarne la sensatezza.

Il rinnovamento della giustizia in Italia passa anche attraverso questo.

Chiudiamo citando il pensiero di un grande penalista italiano, Pietro Nuvolone (1917-1985), il quale, più di quarant'anni fa, affermava che la “concezione” del diritto penale tributario - «ispirato quasi sempre, essenzialmente, da un'esigenza repressiva di esemplarietà e di intimidazione» -, «sia sul piano sostanziale sia sul piano processuale, si realizza spesso, non tanto attraverso un perfezionamento tecnico, quanto piuttosto attraverso un arretramento del diritto su posizioni sorpassate dall'evoluzione del pensiero giuridico e talvolta anche contrarie ai principi costituzionali. Contro questa tendenza è necessario lottare decisamente: ciò non significa negare l'importanza della difesa degli interessi tributari dello Stato e la necessità di stroncare la piaga delle evasioni, ma esigere che, in ogni campo, dall'omicidio alla frode fiscale, le norme penali e processuali penali non violino le garanzie che, in uno Stato di diritto, e

¹⁴¹ Sotto cui era nota la L. 7 agosto 1982, n. 516, di conversione del D.L. 10 luglio 1992, n. 429, recante *Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria*.

¹⁴² Ci riferiamo al libro di COTTARELLI, *I sette peccati capitali dell'economia italiana*, Milano, 2018, che ne occupa alle pagine 11 ss.

nel nostro in particolare, devono salvaguardare i cittadini chiamati a rispondere di un reato, senza indulgere a tentazioni di terrorismo legislativo e giudiziario, che, alla fine, potrebbe pervenire a risultati opposti a quelli perseguiti e sperati»¹⁴³.

Qui habet aures audiendi, audiat!

¹⁴³ NUVOLONE, *I principi generali del diritto penale tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, 1, 85-86.