

PENALE TRIBUTARIO

L'integrativa non scrimina la dichiarazione infedele

di Angelo Ginex

In tema di reati tributari, la presentazione di una **dichiarazione integrativa** ha **effetti** solo in **sede amministrativa, non escludendo la responsabilità penale** del contribuente per il **delitto di dichiarazione infedele, in quanto reato istantaneo**. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con **sentenza n. 23810 del 29.05.2019**.

La vicenda trae origine dalla presentazione di una **dichiarazione dei redditi** da parte di un soggetto, in cui era riportato un reddito imponibile esiguo, cui seguiva la presentazione in termini di una **dichiarazione integrativa**, con la quale veniva emendato quanto erroneamente indicato nella prima dichiarazione.

Il dichiarante veniva, tuttavia, indagato e condannato a un anno e otto mesi di reclusione, pena sospesa, per il delitto di **dichiarazione infedele**, di cui all'[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#), e detta statuizione era altresì confermata in sede di appello.

Egli, dunque, si induceva a proporre **ricorso per cassazione** per erronea applicazione del combinato disposto degli [articoli 4 D.Lgs. 74/2000](#), [2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#) e degli [articoli 42, 47 e 62-bis c.p.](#), nonché per **difetto di motivazione** della pronuncia.

Nella specie, con articolato motivo di impugnazione, il ricorrente deduceva che, avendo le **fattispecie tributarie** come **fulcro** la presentazione di una dichiarazione, la presentazione di un'eventuale **dichiarazione integrativa** ad **emendamento di eventuali errori o omissioni** commessi in quella originaria **non** può essere considerata un **post fatto privo di effetti**, essendo parte integrante della condotta.

Pertanto, l'[articolo 4 D.Lgs. 74/2000](#), quando si riferisce alle "**dichiarazioni**", aggancerebbe la **sanzione penale** alla condotta della presentazione della **dichiarazione**, che può consistere in una **pluralità di atti da valutarsi nel loro complesso ed all'interno dell'arco temporale** intercorrente tra il momento della presentazione della prima dichiarazione a quello oltre il quale essa non è più integrabile.

Inoltre, il ricorrente contestava l'erronea interpretazione dell'[articolo 4 citato](#), in relazione al **dolo specifico**, in quanto **non** era **presente** alcun **intento evasivo**, atteso che sarebbe stato costretto a rendere una dichiarazione infedele a causa di **problemi societari interni** che non avevano consentito di approvare il bilancio e di conoscere i dati da dichiarare.

Da ultimo, il ricorrente adduceva che, in ogni caso, avrebbe dovuto trovare applicazione

l'[articolo 47 c.p.](#), in tema di **errore sulla norma extrapenale**, in quanto, attesa la difficoltà e l'oscurità di interpretazione delle norme tributarie, il professionista che lo seguiva avrebbe erroneamente creduto che le **dichiarazioni integrative**, agendo sulla dichiarazione principale, avessero **effetto sanante dell'illecito penale** e lasciassero in atto le sole sanzioni amministrative.

I supremi Giudici, **ritenendo infondato il ricorso del reo** e dando continuità all'orientamento prevalente in sede di legittimità, hanno chiarito che, a differenza delle fattispecie di cui agli [articoli 2 e 3 D.Lgs. 74/2000](#) richiamate dall'**articolo 4**, la **struttura della condotta** da esso punita fa unicamente riferimento alla **presentazione della dichiarazione annuale**.

Non rilevano, dunque, le **dichiarazioni integrative** successivamente presentate.

Ulteriore conferma della loro irrilevanza proviene dalla **natura istantanea** del reato *de quo*, dacché ne deriva che il **dies a quo** al fine del calcolo del termine di **prescrizione** del reato decorre dalla **data** di presentazione della **prima dichiarazione** (cfr. [Cass., n. 27967/2017](#); [Cass., n. 40618/2013](#)).

Per quanto attiene, poi, il profilo del **dolo specifico**, esso deve essere **valutato al momento della consumazione del reato**, ossia **al momento della presentazione della dichiarazione originaria**, e consiste nell'**evadere le imposte** a fronte della dichiarazione di un reddito di fantasia, che occulta il reale imponibile, sottraendolo a tassazione, **a nulla rilevando circostanze esterne** quali le addotte vicende societarie.

Quanto, infine, all'applicabilità dell'[articolo 47 c.p.](#) al caso *de quo*, i giudici hanno osservato che la **mancata conoscenza**, da parte di un professionista, della norma tributaria posta alla base della violazione penale contestata, costituisce errore sul precetto che **non esclude il dolo** ex [articolo 5 c.p.](#), **salvo** che sussista un'**obiettiva situazione di incertezza** sulla portata applicativa o sul contenuto della norma fiscale extra-penale, tale da far ritenere l'ignoranza inevitabile (cfr. [Cass., n. 44293/2017](#)).

Detta circostanza, tuttavia, non ricorre quando l'**errore** cade sia sulla **norma extra-penale integratrice** del precetto penale, **sia sulla norma tributaria**, rendendo, dunque, inoperante l'[articolo 47 c.p.](#)

Pertanto, per quest'ordine di ragioni, il **ricorso** del reo è stato **rigettato** e la **pena è stata resa definitiva**.

