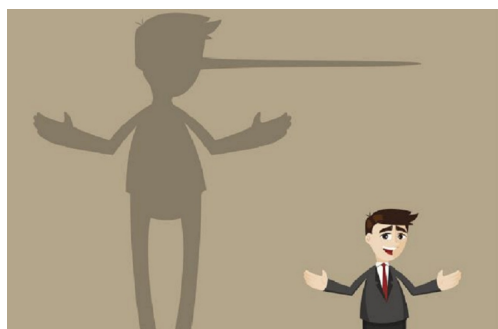


Giurisprudenza

L'integrativa di rettifica non emenda l'originaria che "pecca" di infedeltà

12 Giugno 2019

La Corte di cassazione ha ribadito che si tratta di un illecito di natura istantanea e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto



La rilevanza penale della dichiarazione dei redditi infedele si consuma con l'invio della dichiarazione annuale, per cui non rileva l'eventuale presentazione dell'integrativa mediante la quale il contribuente abbia emendato il contenuto di quella originaria. È quanto chiarito dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 23810 del 29 maggio 2019.

Il procedimento penale

Il legale rappresentante di una società per azioni veniva condannato, sia in primo che in secondo grado, a un anno e otto mesi di reclusione per aver presentato una dichiarazione dei redditi infedele, nonostante alla stessa avesse fatto seguito la presentazione di una dichiarazione integrativa rettificativa della precedente.

Avverso la sentenza di secondo grado, l'imputato proponeva ricorso per cassazione al fine di contestare la violazione di legge.

In particolare, secondo il ricorrente, il reato di dichiarazione infedele non poteva ritenersi configurato in quanto aveva presentato, nei termini di legge, una dichiarazione integrativa con cui aveva emendato quanto indicato con l'originaria dichiarazione. Più precisamente, secondo la difesa, la presentazione della dichiarazione dei redditi si esplica in una pluralità di atti da apprezzarsi non singolarmente, ma nel loro complesso e all'interno di un arco temporale che va dal momento della presentazione della prima dichiarazione a quello oltre il quale essa non è più suscettibile di essere integrata.

La normativa di riferimento

Il vigente articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 74/2000, prevede che "... è punito con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

- l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centocinquanta mila;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro tre milioni".

La versione del citato articolo 4, comma 1, antecedente alle modifiche apportate dal Dlgs 158/2015, pur prevedendo una diversa indicazione sia a livello di imposta evasa che a livello di ammontare degli elementi attivi, manteneva il riferimento alle dichiarazioni "annuali" (tale riferimento è stato invece eliminato per le fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui ai precedenti articoli 2 e 3 del Dlgs 74/2000).

Pertanto, prima e dopo la riforma del 2015, la condotta integrativa del reato - consistente nella indicazione in una delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o di elementi passivi fittizi - è rimasta inalterata.

La sentenza della Cassazione

Con la sentenza n. 23810/2019, la Cassazione - nel rigettare il ricorso dell'imputato - ha confermato l'orientamento espresso nelle precedenti sentenze nn. 27967/2017 e 40618/2013, in materia di irrilevanza penale della dichiarazione integrativa dei redditi come scriminante di quella originaria.

In particolare, la Cassazione ha chiarito che il citato articolo 4 del Dlgs 74/2000, anche nella versione modificata dal decreto legislativo 158/2015, attribuisce rilevanza penale - dal punto di vista della condotta - alla sola presentazione della "dichiarazione annuale". Tale riferimento impatta sia sulla delimitazione dell'ambito applicativo della fattispecie penale, che

appare limitato alla presentazione della sola dichiarazione annuale e non anche della eventuale dichiarazione integrativa, sia sul momento consumativo del reato.

Con particolare riguardo a quest'ultimo profilo, la Cassazione ha ribadito che il reato di dichiarazione infedele ha natura istantanea e si consuma con la presentazione della dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, *“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”*. In altri termini *“alcuna rilevanza assume, ai fini della integrazione del reato, la successiva dichiarazione integrativa effettuata anni dopo”*.

Sulla base della espressa natura “annuale” della dichiarazione, appare dunque privo di alcun pregio l'assunto difensivo secondo cui nella nozione di “dichiarazione” dovrebbero farsi rientrare anche le eventuali dichiarazioni integrative presentate, nei tempi consentiti dalle norme tributarie, a rettifica della prima.

di

Michela Grisini

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/lintegrativa-rettifica-non-emenda-loriginaria-che-pecca-infedelta>