

Dichiarazione integrativa “a sfavore” e rilevanza penale della dichiarazione originaria

di Philip Laroma Jezzi

Sebbene sul terreno tributario la dichiarazione integrativa “a sfavore” sia espressamente disciplinata e, con le modifiche in procinto di essere introdotte dalla legge di stabilità 2015 al ravvedimento operoso, avrà anche importanti ricadute sul sistema sanzionatorio amministrativo, sul piano penal-tributario la **giurisprudenza di legittimità** è orientata nel senso che i **reati dichiarativi** si colleghino **istantaneamente** alle **singole dichiarazioni** tributarie presentate dal **contribuente**, **negando** che una dichiarazione integrativa abbia **effetti** sul **perfezionamento** dell'eventuale **fattispecie delittuosa** scaturente dalla dichiarazione **originaria**. Tale posizione dovrebbe essere rivista, prendendo atto che la condotta tipica costituita dalla “presentazione della dichiarazione” non si esaurisce - sul piano giuridico - nella materiale presentazione in un'unica dichiarazione, ben potendo il **contribuente** - rispetto ad una medesima obbligazione d'imposta - presentare **più dichiarazioni** dotate della stessa dignità sul piano degli effetti che ad essi si collegano.

Nel disegno di legge di stabilità 2015 (1) si mette mano in modo sistematico alla disciplina della dichiarazione integrativa “a sfavore” e del ravvedimento operoso delineando un quadro così riassumibile:

(i) in primo luogo, la dichiarazione integrativa *ex art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998* continua - come accade nel regime attualmente vigente - a lasciare “ferme le sanzioni”, ma il contribuente può sempre (ossia fino alla scadenza del termine per l'accertamento) avvalersi del ravvedimento operoso ai sensi del novellato art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 beneficiando di una riduzione delle sanzioni decrescente con l'aumentare del tempo trascorso dalla presentazione della dichiarazione originaria;

(ii) l'integrazione e il correlato ravvedimento potranno essere messe in atto indipendentemente dal fatto che siano avviati accessi, ispezioni e verifiche, l'unica preclusione al riguardo essendo che non sia stato emesso un avviso di accertamento, un atto della riscossione ovvero le comunicazioni di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n.

633/1972 (quindi, la circostanza che la Guardia di Finanza oppure l'Agenzia delle entrate abbiano iniziato una verifica non preclude la possibilità di correggere la dichiarazione e di beneficiare, nella peggiore delle ipotesi, di una riduzione a un sesto delle sanzioni minime applicabili).

In parallelo al potenziamento del ravvedimento operoso - con la sua sostanziale sovrapposizione all'integrazione della dichiarazione “a sfavore” - si assisterà all'eliminazione dei meccanismi premiali collegati all'adesione agli inviti al contraddittorio e ai processi verbali di constatazione oggi previsti dal comma 1-*bis* ss. dell'art. 5 e dell'art. 5-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997, che vengono espressamente abrogati.

È indubbio che questo innesto aumenterà significativamente il grado di flessibilità del Sistema:

Philip Laroma Jezzi - Professore aggregato di diritto tributario presso l'Università degli studi di Firenze e Avvocato in Firenze, MA tax - Institute of Advanced Legal Studies - Londra

Nota:

(1) Presentato alla Camera dei Deputati il 23 ottobre 2014 (AC n. 2679, poi divenuto AC n. 2679-*bis*). Al momento di andare in stampa, all'esame della V Commissione Bilancio.

il contribuente potrà adesso scegliere di adeguarsi - presentando un'apposita dichiarazione integrativa e beneficiando del ravvedimento operoso - solamente ai rilievi mossigli dall'Amministrazione finanziaria che costui ritenga fondati; il che segna un'apprezzabile presa di distanza dalla perniciosa logica del "prendere o lasciare" che invece connota l'attuale quadro dei modi di "definizione agevolata" delle pretese tributarie.

Prendendo spunto da queste importanti novità legislative, vogliamo adesso tentare di scalfire il tema, di più vasta portata, delle ricadute penal-tributarie dell'integrazione della dichiarazione. In particolare, desideriamo interrogarci sugli effetti che la presentazione di una dichiarazione integrativa può avere sulla rilevanza penale e/o sulla punibilità della condotta concretizzata nella presentazione della dichiarazione precedente e oggetto di integrazione (per l'ipotesi nella quale essa, ovviamente, corregga l'errore a cui si agganci la violazione astrattamente sanzionabile).

La Corte di cassazione ha, al riguardo, preso una posizione piuttosto consolidata, nel senso che la dichiarazione integrativa non avrebbe riflessi sulla rilevanza penale della condotta avente ad oggetto la presentazione della dichiarazione originaria (2).

Tale presa di posizione è fatta discendere dalla natura "istantanea" dei reati tributari, a nulla rilevando che la norma tributaria espressamente consenta al contribuente di presentare una dichiarazione correttiva. In definitiva, la "seconda" dichiarazione è vista come un *post-factum* irrilevante sul piano del perfezionamento della fattispecie delittuosa realizzatosi con la "prima" dichiarazione.

In quest'ottica pertanto - indipendentemente

LA GIURISPRUDENZA

Dichiarazione integrativa e rilevanza penale di quella originaria

Secondo la Cassazione, la dichiarazione integrativa non avrebbe riflessi sulla rilevanza penale della condotta estrinsecatasi nella presentazione della dichiarazione originaria. Tale presa di posizione viene fatta discendere dalla natura "istantanea" dei reati tributari, a nulla rilevando che la norma tributaria espressamente consenta al contribuente di presentare una dichiarazione correttiva. La dichiarazione integrativa è vista come un "post-factum" irrilevante sul piano del perfezionamento della fattispecie delittuosa. In quest'ottica pertanto - indipendentemente dalla correzione attuata per il tramite della dichiarazione integrativa - il contribuente dovrebbe comunque rispondere sia delle sanzioni amministrative che di quelle penali.

dalla correzione attuata per il tramite della dichiarazione integrativa - il contribuente dovrebbe comunque rispondere sia delle sanzioni amministrative (nella misura eventualmente ridotta prevista dall'operatività del ravvedimento operoso) che di quelle penali (3).

La necessità di un ripensamento della giurisprudenza di legittimità

Questo orientamento ci pare debba, tuttavia, essere rimeditato: in effetti, la Corte di cassazione perviene alla riportata conclusione in modo assai sbrigativo dedicando poche righe a un tema che meriterebbe ben più approfondite riflessioni.

Si deve innanzitutto considerare che il D.Lgs. n. 74/2000 ha riformato il precedente sistema dei reati tributari (disciplinato dalla legge n. 516/1982) privilegiando la punibilità dei soli comportamenti che determinino un'effettiva lesione per lo Stato; così rinunciando a perseguire penalmente le condotte solamente prodromiche rispetto a una simile lesione. In tal senso la Relazione governativa di accompagnamento precisa che: "il nuovo sistema attua (...) una vera e propria inversione di rotta, assumendo come obiettivo strategico è quello di li-

Note:

(2) Vedi Cass., Sez. pen., n. 19781 del 2003 e, da ultimo, Id., n. 40618 del 2013.

(3) È ovvio che questa affermazione deve comunque fare i conti, da un lato, con l'art. 19 del D.Lgs. n. 74/2000 (principio di specialità) e, dall'altro e più pervasivamente, con l'art. 4, Protocollo n. 7 della CEDU (principio del *ne bis in idem*) così come da ultimo interpretato dalla Corte EDU nella sentenza 4 marzo 2014 resa nei procedimenti nn. 1864/10, 18647/10, 18663/10 e 18698/10 e meglio conosciuta come sentenza "Grande Stevens c. Italia", su cui si rinvia, per tutti, ad A. Giovannini, "Il *ne bis in idem* per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico", in *Rass. trib.* n. 5/2014, pag. 1164.

mitare la repressione penale ai soli fatti direttamente correlati, tanto sul versante oggettivo che su quello soggettivo, alla lesione degli interessi fiscali, con correlata rinuncia alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali o preparatorie”.

La stessa Cassazione (4), richiamandosi alla Relazione governativa e alla sentenza n. 49 del 2002 della Corte costituzionale, ha messo in evidenza “l’opzione fondamentale dell’abbandono del modello del ‘reato prodromico’, caratteristico della precedente disciplina (...).

Strategia questa che - 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 ‘definitivo’ dell’evasione, negando rilevanza penale autonoma alle violazioni ‘a monte’ della dichiarazione stessa”.

È in questo quadro che va contestualizzata la disciplina sulla dichiarazione tributaria la cui corretta qualificazione come “dichiarazione di scienza” è stata ormai riconosciuta da una giurisprudenza granitica che, anche recentemente, ha ribadito come la “emendabilità-ritrattabilità” sia un suo “carattere proprio” (5). D’altra parte, la stessa disciplina contenuta nell’art. 2, commi 8 e 8-bis, del D.P.R. n. 322/1998, altro non ha fatto, in larga misura, se non tradurre in diritto positivo gli approdi ai quali era da tempo giunta la giurisprudenza di legittimità.

Se, allora, le fattispecie delittuose di matrice penal-tributaria hanno al proprio centro la condotta che si estrinseca nella “presentazione della dichiarazione tributaria” da parte del contribuente, sembra ardua da giustificare la non presa in considerazione a tal fine - in senso sia favorevole che sfavorevole al contribuente - anche dell’eventuale dichiarazione integrativa dal medesimo predisposta per correggere “errori o omissioni” presenti nella dichiarazione originaria.

SOLUZIONI PRATICABILI

Dichiarazione tributaria a formazione progressiva

Volendo indicare la direzione nella quale dovrebbe andare il ripensamento della posizione della Cassazione, si avrebbe che la “dichiarazione tributaria”, alla quale fa rinvio la norma tributaria, **non** si esaurisce necessariamente in un **unico atto** costituendo, viceversa, una **fattispecie a formazione progressiva** che si compendia nella **prima dichiarazione** e nelle - eventuali - **successive dichiarazioni integrative** tempestivamente presentate dal contribuente.

Ciò è tanto vero che, laddove il contribuente presenti una dichiarazione integrativa a proprio favore (ossia *ex* comma 8-bis dell’art. 2) che risulti, ad esempio, “infedele” nel senso fatto proprio dall’art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000, non v’è dubbio che costui risulterà penalmente perseguibile, a prescindere dal fatto che la dichiarazione originaria fosse eventualmente priva di connotati penalmente rilevanti. Questo dimostra, verosimilmente, che la dichiarazione integrativa relativa ad un

determinato periodo d’imposta non è un *post factum* privo di effetti dal punto di vista della valutazione della condotta del contribuente; anzi, essa è parte integrante di quella condotta, sia che essa abbia o non abbia rilevanza penale.

Ma ciò è del tutto logico se si considera che l’Erario non subisce alcun danno dalla dichiarazione integrativa del contribuente, posto che i termini di decadenza per l’accertamento di quella dichiarazione decorrono dal momento della sua presentazione (6).

Quando, pertanto, il contribuente modifica la propria dichiarazione originaria, esso sottopone all’Amministrazione finanziaria una nuova rappresentazione del modo di essere del rapporto obbligatorio d’imposta che l’Amministrazione finanziaria ha pieno titolo di verificare senza essere in alcun modo limitata dal contenuto della predetta dichiarazione originaria.

Note:

(4) Cass., sez. pen., n. 3257/2007.

(5) Cass., sez. trib., n. 6218/2012.

(6) L’art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 (ai fini delle imposte dirette) e l’art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 (agli effetti IVA) - stabilendo che gli avvisi di accertamento “devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione” - si rendono indifferentemente applicabili anche alle dichiarazioni integrative. L’art. 44, comma 17, lett. b) del disegno di legge di stabilità 2015 interviene anche su questo punto precisando correttamente che i predetti termini decorrono “dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente agli elementi oggetto dell’integrazione”.

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 (vedi *infra* per la trattazione di questo specifico aspetto) corretto l'elemento che rendeva la dichiarazione originaria penalmente rilevante -, sia nondimeno ritenuto perseguibile come se tale correzione non sia stata eseguita.

Volendo quindi indicare la direzione nella quale dovrebbe andare l'auspicato ripensamento della posizione fin qui indicata dalla Cassazione, si avrebbe che la "dichiarazione tributaria", alla quale fa rinvio la norma tributaria, non si esaurisce necessariamente in un unico atto costituendo, viceversa, una fattispecie a formazione progressiva che si compendia nella prima dichiarazione (quella presentata ai sensi dei primi due commi dell'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 322/1998) e nelle - eventuali - successive dichiarazioni integrative (*ex* art. 2, comma 8, dello stesso decreto) tempestivamente presentate dal contribuente. Detto diversamente e avvalendoci di un esempio, quando l'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 stabilisce che "è punito (...) chiunque (...) indica in una delle dichiarazioni annuali (...) elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi", deve ritenersi che tale proposizione normativa aggravi la sanzione penale a un comportamento (*i.e.*: la "presentazione della dichiarazione tributaria") che può sfogarsi in una pluralità di atti da apprezzarsi - non già 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 integrazione.

Il problema del momento perfezionativo del reato e della sua prescrizione

Quest'ultimo aspetto - ossia quello del momento nel quale, secondo questa lettura, si perfezionerebbe il reato - è indubbiamente molto delicato essendo quello che più di tutti mette in discussione l'asserito carattere "istantaneo" del reato (dichiarativo) tributario.

Pur comprendendo le difficoltà sistematiche di quest'opzione interpretativa, tale momento dovrebbe essere individuato in quello oltre il quale la dichiarazione integrativa non è più presentabile (e dunque si identificerebbe nello spirare dell'ordinario termine di decadenza per l'accertamento) oppure vi è stata la constatazione della violazione o, comunque, l'acquisita formale conoscenza dell'autore circa l'avvio a suo carico di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento (7).

La presa in considerazione del primo momento (quello entro il quale può procedersi alla integrazione "a sfavore" ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998) non solleva particolari problematiche interpretative: 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 più essere efficacemente compiute.

L'utilizzazione del secondo termine (ossia, in sostanza, quello oltre il quale non può più procedersi al ravvedimento operoso secondo l'attuale tenore dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997) (8) 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

Note:

(7) Si tratta, cioè, della circostanza che - secondo l'attuale testo dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 - impedisce il ricorso al ravvedimento operoso.

(8) Cfr. nota 7.

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.

Come da altri già sostenuto (9), la possibilità che la condotta che si identifica nella "presentazione della dichiarazione tributaria" sia presa in considerazione ai fini penali solo fintantoché essa possa dirsi volontaria - e tale non può essere la presentazione di una dichiarazione integrativa in data successiva alla conoscenza dell'avvio di un'attività di controllo - risulta coerente con i principi di teoria generale del reato e, in particolare, con l'art. 56, quarto comma, c.p., il quale stabilisce che il colpevole, "se volontariamente impedisce l'evento, soggiace alla pena stabilita per il delitto tentato, diminuita da un terzo alla metà" (cd. recesso attivo o pentimento operoso) (10): la qual cosa - data la non punibilità del tentativo nei reati dichiarativi sancita dall'art. 6 del D.Lgs. n. 74/2000 - fornisce un'interessante supporto sistematico alla qui propugnata tesi che:

(i) la "presentazione della dichiarazione tributaria" a cui fa riferimento la norma penale non è un comportamento avulso dal contesto giuridico all'interno del quale esso è disciplinato e, dunque, abbraccia sia la dichiarazione originaria che l'eventuale successiva dichiarazione integrativa;

(ii) 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:

SOLUZIONI PRATICABILI

Volontarietà della condotta

La possibilità che la **condotta** identificantesi nella presentazione della dichiarazione tributaria sia presa in considerazione ai fini penali solo fintantoché essa possa dirsi **volontaria** - e tale **non** può essere la presentazione di una **dichiarazione integrativa** in data **successiva** alla conoscenza dell'avvio di un'**attività di controllo** - risulta **coerente** con i principi di **teoria generale del reato**, secondo cui il colpevole, se volontariamente impedisce l'evento, soggiace alla pena stabilita per il delitto tentato, diminuita da un terzo alla metà (cd. **recesso attivo o pentimento operoso**).

(a) volontariamente e, quindi, non su induzione dell'Amministrazione finanziaria (11);

(b) entro il termine, stabilito dalla legge, per l'efficace attuazione del comportamento stesso (nel nostro caso, quello fissato dall'art. 2, comma 8, del D.P.R. n. 322/1998 per la presentazione di una dichiarazione integrativa "a sfavore").

Così ricostruiti, i reati dichiarativi si lasciano armonizzare con i principi tributari in materia di presentazione della dichiarazione e con la teoria generale del reato: in forza dell'interdi-

pendenza tra i due comparti, è la norma tributaria che correttamente individua le condizioni in presenza delle quali è possibile presentare una dichiarazione integrativa, ed è a tale norma che deve farsi riferimento al fine di verificare la rilevanza penale della relativa condotta.

Note:

(9) V. F. Ardito, "Qualche considerazione sul momento consumativo del reato di dichiarazione fraudolenta e sull'efficacia penale del nuovo ravvedimento operoso", in *Rass. trib.* n. 5/2003, pag. 1837.

(10) Il recesso attivo si configura quando l'attività esecutiva del reo è compiutamente esaurita ed è in grado di provocare autonomamente l'evento senza ulteriori interventi da parte dell'agente: vi è, dunque, la necessità "che il colpevole intervenga nuovamente con un cd. controcomportamento, inserendo un fattore che paralizzi il processo causale da lui precedentemente avviato" (così, P. Piras, voce "Delitto tentato", in *Diritto Penale*, a cura di F. Giunta, Milano, 2008, pag. 341). 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.

(11) È evidente, infatti, che, qualora sia iniziata un'attività ispettiva da parte dell'Amministrazione finanziaria, la presentazione di una dichiarazione integrativa non potrebbe considerarsi il frutto di una libera scelta dell'agente, quanto piuttosto imposta dall'esterno.

Resta adesso da interrogarsi circa il *dies a quo* del termine di prescrizione del reato. Si tratta di un profilo che pone l'interprete di fronte all'obiettiva difficoltà di riconciliare la visione secondo la quale il delitto dichiarativo non si perfezionerebbe con la presentazione della prima dichiarazione e la dichiarazione integrativa si atteggierebbe come una forma di recesso attivo, da un lato, con il disposto dell'art. 158 c.p. - a mente del quale il termine della prescrizione decorre, per il reato tentato, dal giorno in cui è cessata l'attività del colpevole -, dall'altro.

Occorre, in buona sostanza, chiedersi se il "giorno in cui è cessata l'attività del colpevole" sia da identificarsi in quello della presentazione della "prima" dichiarazione (essendo quest'ultima sicuramente idonea a integrare, ricorrendone i relativi presupposti, il reato tributario ove non venga seguita da una dichiarazione integrativa che tali presupposti faccia venire meno), oppure in quello di presentazione della dichiarazione integrativa stessa (coerentemente con la decorrenza del termine di decadenza dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria). La soluzione che sembra preferibile, sotto il profilo della coerenza con l'impostazione che si è data al problema nella sua visione d'insieme, è la seconda: essa, infatti, trae giustificazione dal riconoscimento del carattere unitario della condotta di chi, a una prima dichiarazione tributaria, ne faccia seguire una successiva che integri e corregga gli errori di cui era affetta la precedente. È inevitabile che, accettando una simile operazione ricostruttiva, si deve anche coerentemente ammettere che, laddove il contribuente non presenti una dichiarazione integrativa, il *dies a quo* del termine di prescrizione sia, sempre in conformità al sopra citato art. 158 c.p., da collocarsi nel momento consumativo del reato coincidente, alla stregua del nostro ragionamento, con il momento a partire dal quale è avviata l'attività di accertamento o è scaduto il termine fissato dal comma 8 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998.

Il problema del raccordo con le sanzioni amministrative e con la circostanza attenuante

L'ordine di idee che si è provato a esporre deve

fare i conti con due (salvo se altre) obiezioni.

La prima è che l'art. 2, ottavo comma, del D.P.R. n. 322/1998 espressamente stabilisce che la dichiarazione integrativa a favore del Fisco lascia impregiudicata la debenza delle eventuali sanzioni dovute in relazione a elementi contenuti della dichiarazione originaria; e ciò resterà vero anche quando entrerà in funzione il nuovo ravvedimento operoso che il predetto art. 2, nella nuova formulazione, farà espressamente salvo. Quindi, anche nella nuova cornice regolamentare che va profilandosi, la dichiarazione integrativa "a sfavore" non impedirà l'applicazione delle sanzioni amministrative irrogabili per le violazioni compiute con la dichiarazione originaria, sia pur nella misura ridotta consentita dal simultaneo operare del nuovo ravvedimento operoso.

Questo potrebbe astrattamente indurre a ritenere che così come "restano ferme" (in tutto o in parte) le sanzioni amministrative, del pari debbano restare ferme quelle penali.

Si può, tuttavia, rilevare come nel campo delle sanzioni amministrative tributarie la problematica sia oggetto di precise proposizioni normative che regolano le ricadute sul versante sanzionatorio delle correzioni operate dal contribuente successivamente alla presentazione della dichiarazione: è evidente che, nel momento in cui l'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997 stabilisce limiti e condizioni affinché il ravvedimento operoso - e la connessa riduzione delle sanzioni da esso prevista - possa perfezionarsi, significa che, al di fuori del suo (del ravvedimento operoso) raggio d'azione, le sanzioni restano dovute in misura piena.

Ma questo non ha nessun impatto agli effetti penal-tributari. Non solo (diversamente dal comparto delle sanzioni amministrative) non v'è all'interno della disciplina di riferimento alcun accenno alle ricadute sul piano penale delle regolarizzazioni operate sul versante tributario, ma - come si è già detto - poiché le fattispecie delittuose che si collegano alla dichiarazione tributaria prevedono quale condotta tipica proprio la "presentazione di una dichiarazione" e la norma tributaria che la disciplina contempla espressamente la possibilità di correggere gli errori e le omissioni che la inficino, coerenza impone

che in sede di applicazione del predetto D.Lgs. n. 74/2000 - in mancanza di indicazioni contrarie ritraibili dal diritto positivo - si abbia riguardo alla "dichiarazione" così come, eventualmente, integrata in conformità alle norme che la regolano.

In effetti, il limite della posizione assunta dalla Corte di cassazione, laddove ha ritenuto la dichiarazione integrativa priva di ogni e qualsiasi rilevanza, è dovuto alla mancata considerazione dell'interdipendenza, sia pur nel quadro di una reciproca autonomia, delle due sfere normative, quella tributaria e quella penal-tributaria, o meglio della dipendenza della seconda dalla prima.

La seconda obiezione potrebbe prendere le mosse dalla presa d'atto che il legislatore ha, a ben vedere, preso in considerazione l'eventualità che il contribuente elimini gli effetti della propria condotta stabilendo all'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 che le pene previste per i delitti ivi disciplinati "sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie".

Si potrebbe, pertanto, argomentare che - a tutto concedere - la dichiarazione tributaria integrativa che eventualmente corregga la violazione commessa con la dichiarazione originaria dia luogo al riconoscimento di una circostanza attenuante ma non già a una forma di recesso attivo come invece poc'anzi argomentato.

In realtà, è proprio l'operatività della suddetta circostanza attenuante per i casi di estinzione

DISCIPLINE A CONFRONTO

Disciplina sulle sanzioni amministrative e disciplina penal-tributaria

Diversamente dal comparto delle sanzioni amministrative, **non v'è** all'interno della disciplina di riferimento alcun accenno alle **ricadute sul piano penale** delle **regolarizzazioni** operate sul **versante tributario**. Inoltre, poiché le fattispecie delittuose che si collegano alla dichiarazione tributaria prevedono quale condotta tipica proprio la "presentazione di una dichiarazione" e la norma tributaria che la disciplina contempla espressamente la possibilità di correggere gli errori e le omissioni che la inficino, coerenza impone che, in sede di **applicazione del D.Lgs. n. 74/2000** - in mancanza di indicazioni contrarie ritraibili dal diritto positivo - si abbia riguardo alla "**dichiarazione**" così come, eventualmente, **integrata** in conformità alle norme che la regolano.

del debito tributario applicabili nella fase *post* accertamento a mettere in evidenza l'irragionevolezza di una ricostruzione che finisca per mettere sullo stesso piano il contribuente il quale abbia agito prima e a prescindere dal controllo sul modo di essere della sua obbligazione d'imposta e quello che invece proceda all'estinzione del connesso debito solo successivamente al pieno dispiegamento dell'attività di accertamento (con l'unico limite che tale estinzione avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado). Ma al di là di questo aspetto attinente alla maggiore o minore rimproverabilità del contegno del contribuente, è innegabile che, mentre l'estinzione del debito presa

in considerazione dall'art. 13 del D.Lgs. n. 74/2000 si pone a valle del perfezionamento del reato (ed anzi lo presuppone), la dichiarazione integrativa interagisce con la stessa condotta tipica che ne costituisce un elemento costitutivo, plasmandola in un senso piuttosto che in un altro: onde ci pare che la diversa reazione offerta dal sistema penal-tributario alle due fattispecie sia del tutto coerente con la ontologica autonomia dei due fenomeni che ne stanno alla base.