

### RITENUTO IN FATTO

1. Con sentenza in data 3.2.2021 la Corte di appello di Messina ha confermato la sentenza in data 20.2.2020 del GUP del Tribunale di Patti che aveva condannato alle pene di legge V.P., in qualità di legale rappresentante della ALFA S.r.l., per il reato dell'art. 2 DLgs. n. 74 del 2000, consistente nel presentare una dichiarazione integrativa infedele con indebita detrazione di IVA per euro 33.992 e con evasione di IRES per euro 42.491

2. Ricorre per cassazione il difensore dell'imputata sulla base di due motivi. Con il primo deduce la violazione di legge in ordine all'art. 2 DLgs. n. 74 del 2000 e all'art. 2, comma 8, DPR n. 322 del 1998, perché la dichiarazione integrativa doveva considerarsi nulla essendo stata trasmessa in data 12.1.2018 dopo che già era iniziato l'accertamento della Guardia di finanza e vi era stato anche un accesso ispettivo.

Con il secondo eccepisce la violazione di legge e il vizio di motivazione in relazione all'art. 12-bis DLgs. n. 74 del 2000 perché non si giustificava la confisca per equivalente se non dopo l'esperimento infruttuoso di quella diretta.

Con la memoria ribadisce le difese già svolte nel primo motivo.

### CONSIDERATO IN DIRITTO

3. Il ricorso è manifestamente infondato perché consiste in generiche censure di fatto che non si confrontano con la sentenza impugnata.

4. Il primo motivo verte intorno alla validità della dichiarazione integrativa.

Secondo la contestazione, il reato si è consumato con la presentazione della dichiarazione integrativa che recava elementi passivi fittizi derivanti da fatture oggettivamente e soggettivamente inesistenti.

L'imputata ha eccepito la nullità della dichiarazione integrativa, e quindi l'inesistenza del reato, perché era stata presentata in data successiva all'inizio dell'accertamento, richiamando in suo favore la giurisprudenza tributaria sull'art. 2, comma 8, DPR n. 322 del 1998, n. 322 (Sez. trib., n. 14999 del 17.7.2015, Rv. 636123).

I Giudici di merito hanno invece ritenuto che, sebbene il controllo fiscale sulla dichiarazione dell'anno d'imposta 2014 fosse iniziato il 29.12.2016 e ci fosse stato un accesso ispettivo il 10.1.2018, solo in data 22.3.2018 i finanziari avevano formalizzato le contestazioni delle specifiche violazioni fiscali e penali. Pertanto, al 12.1.2018, data di presentazione della dichiarazione integrativa, l'imputata non era a conoscenza di alcuna contestazione e ben poteva presentare la dichiarazione integrativa.

5. L'art. 2 DPR n. 322 del 1998 prevede al comma 8 che, salva l'applicazione delle sanzioni e il ravvedimento, le dichiarazioni dei redditi possono sempre 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 da presentare, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29.9.1973, n. 600; al comma 8-bis le modalità di presentazione della dichiarazione integrativa ai fini della compensazione dei crediti, ferma restando in ogni caso per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minore credito; al comma 8-ter le modalità di presentazione della dichiarazione integrativa in caso di rimborso.

Le Sezioni Unite civili con la sentenza n. 13378 del 30.6.2016, Rv. 640206 hanno precisato che, in caso di errori od omissioni nella dichiarazione dei redditi, la dichiarazione integrativa può essere presentata non oltre i termini di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973 se diretta ad evitare un danno per la P.A. (art. 2, comma 8, del DPR n. 322 del 1998), mentre, se intesa, ai sensi del successivo comma 8-bis, a emendare errori od omissioni in danno del contribuente, incontra il termine per la presentazione della dichiarazione per il periodo d'imposta successivo, con compensazione del credito eventualmente risultante, fermo restando che il contribuente può chiedere il rimborso entro quarantotto mesi dal versamento e, in ogni caso, opporsi, in sede contenziosa, alla maggiore pretesa tributaria dell'Amministrazione finanziaria.

Il DL 22.10.2016, conv. con modificazioni dalla legge 1.12.2016, n. 225, ha recepito i principi di diritto affermati dalle Sezioni Unite e ha unificato con l'art. 5 i termini delle dichiarazioni integrative. La novella ha inciso anche sull'art. 8 del DPR n. 322 del 1998, relativo alle dichiarazioni integrative per l'IVA, con l'aggiunta dei commi da 8-bis a 8-quinquies.

6. L'intera disciplina va coordinata con quella contenente le "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23.12.1996, n. 662", di cui al DLgs. 18.12.1997, n. 472, perché l'art. 13 relativo al ravvedimento operoso, nel comma 1, lo consente sempre che "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", espressione questa ripresa dalla citata sentenza n. 14999 del 2015 per sostenere che non è mai possibile la dichiarazione integrativa in funzione elusiva della potestà sanzionatoria dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, il comma 1-ter del medesimo articolo, introdotto dall'art. 1, comma 637, della L. n. 190 del 2014, nel dettare la deroga alla preclusione per il ravvedimento operoso di cui al precedente comma 1 per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, ha fatto salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, in tal modo lasciando intendere che, anche per tali tributi, il ravvedimento operoso veicolato dalla dichiarazione integrativa, mentre non incontra la preclusione della semplice constatazione della violazione o degli accessi, continua a incontrare la preclusione delle attività di liquidazione e accertamento e dunque, "a fortiori", della iscrizione a ruolo (Sez. trib., n. 12389 del 11.5.2021, Rv. S61203).

Tale scelta normativa risponde a una precisa direttiva di politica tributaria che favorisce l'emenda degli errori, anche sostanziali, a prescindere dall'attività accertativa dell'Agenzia delle entrate: lettere di compliance ai contribuenti dopo aver effettuato i controlli, possibilità di indicare nei moduli Unico se la dichiarazione integrativa è spontanea o trae origine da comunicazione dell'Agenzia delle entrate, etc. Da ultimo la legge 29.12.2022 n. 197, cosiddetta legge di Bilancio 2023 ha contemplato all'art. 1 commi 174-178 il ravvedimento speciale per il quale gli effetti della regolarizzazione si limitano alle soie dichiarazioni validamente presentate, e non a quelle omesse, e a quelle violazioni non ancora contestate alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, compresi gli avvisi bonari da controlli automatizzati.

6. Dall'esame complessivo delle norme relative alla dichiarazione integrativa, all'attività di accertamento e al ravvedimento operoso, è possibile concludere che la dichiarazione integrativa sia sempre possibile a meno

che non sia iniziata un'attività di accertamento per la contestazione formale di violazioni, il che non significa che ci debba essere la notifica dell'avvio del procedimento, bastando anche il compimento di attività -quali, tra l'altro, gli accessi, le ispezioni, le verifiche, la partecipazione al contraddittorio, l'invio e la risposta a questionari, le acquisizioni probatorie ed istruttorie- che abbiano coinvolto il contribuente e si siano tradotte in atti del procedimento specifici e di contenuto pertinente -la cui valutazione è di competenza del giudice di merito- all'accertamento medesimo (Sez. trib. n. 1321 del 18.1.2022, Rv. 663747-01, in un caso in cui è stata confermata la sentenza di merito che aveva ravvisato la "formale conoscenza" dell'attività di accertamento dell'ufficio in capo al contribuente dalla perquisizione penale dallo stesso subita, fonte dell'accertamento tributario alla stregua dell'art. 41-bis del DPR n. 600 del 1973). Tuttavia, la conoscenza dev'essere pur sempre "formale" e tale accertamento dev'essere particolarmente rigoroso perché costituisce lo spartiacque dell'accesso al ravvedimento operoso e della presentazione integrativa e quindi in definitiva dell'estinzione dei debiti che comportano l'applicazione della causa di non punibilità dell'art. 13, comma 2, DLgs. n. 74 del 2000, come modificato dall'art. 39 DL 26.10.2019, n. 124, conv. in legge 19.12.2019, n. 157 per i reati dichiarativi degli art. 2, 3, 4 e 5 DLgs. n. 74 del 2000 o della diminuzione di pena e dell'accesso al patteggiamento per tutti i reati ai sensi del successivo art. 13-bis (sulle differenze tra le due ipotesi, si veda amplius Sez. 3, n. 8174 del 12.1.2023, [Omissis], non mass.).

Nel caso in esame, i Giudici di merito hanno accertato che la "conoscenza formale" dell'accertamento tributario sia avvenuta con la notifica del processo verbale di constatazione, avvenuta in data successiva alla presentazione della dichiarazione integrativa, non ritenendo significanti né l'inizio di un controllo nel 2016 né un accesso del 2018. Tale decisione peraltro non è censurabile nella sede di legittimità perché presuppone un apprezzamento di fatto in merito alla natura delle attività svolte dalla Guardia di finanza che è precluso al giudice di legittimità. Né d'altra parte la ricorrente ha allegato elementi idonei a consentire l'apprezzamento del contenuto delle attività effettivamente espletate nel 2016 e nel 2018 dagli uffici amministrativi, per cui la doglianza, sotto questo profilo, appare generica.

7. Il secondo motivo verte intorno alla legittimità della confisca dei beni della ricorrente. Secondo la difesa non è possibile la confisca diretta dei beni della persona fisica senza la preventiva apprensione dei beni della persona giuridica e contesta la spiegazione della Corte territoriale secondo cui ci sarebbe stato un arricchimento diretto della persona fisica, trattandosi di società a ristretta partecipazione. L'assunto non ha consistenza. Al di là della affermazione della Corte territoriale, ciò che rileva è che ai sensi dell'art. 12-bis DLgs. n. 74 del 2000 è stata disposta la confisca per equivalente, e non in via diretta, dei beni della persona fisica, per cui era onere della ricorrente, per escludere la sua responsabilità patrimoniale, dimostrare la capienza della società, dal momento che la confisca per equivalente sui beni della persona fisica opera quando non sia fruttuosa la confisca diretta sui beni della persona giuridica (tra le tante, Sez. 3, n. 46709 del 28.3.2018, [Omissis], Rv. 274561).

Sulla base delle considerazioni che precedono, la Corte ritiene pertanto che il ricorso debba essere dichiarato inammissibile, con conseguente onere per la ricorrente, ai sensi dell'art. 616 c.p.p., di sostenere le spese del procedimento. Tenuto, poi, conto della sentenza della Corte costituzionale in data 13.6.2000, n. 186, e considerato che non vi è ragione di ritenere che il ricorso sia stato presentato senza "versare in colpa nella determinazione della causa di inammissibilità", si dispone che la ricorrente versi la somma, determinata in via equitativa, di euro 3.000,00 in favore della Cassa delle Ammende.

P.Q.M.

Dichiara inammissibile il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali e della somma di euro tremila in favore della Cassa delle Ammende