

Omessa dichiarazione e delega di funzioni. Natura e prova dell'elemento soggettivo in capo al delegante.

di **Davide Colombo**

CASSAZIONE PENALE, SEZ. III, 11 FEBBRAIO 2022 (UD. 13 GENNAIO 2022), N. 4973, PRESIDENTE RAMACCI, RELATORE SCARCELLA

1. Si segnala una recente sentenza della Sezione Terza della corte di Cassazione, la quale si confronta con uno dei temi classici del diritto penale tributario, vale a dire la responsabilità del contribuente in caso di delega di funzioni a un professionista di fiducia.

L'aspetto nodale della questione concerne la configurabilità, in capo al contribuente-delegante, del dolo di evasione richiesto dalla fattispecie incriminatrice, qualora la consumazione del reato tributario avvenga ad opera del delegato.

2. La vicenda da cui la pronuncia dei giudici di legittimità trae origine riguarda un caso di omessa dichiarazione, con conseguente evasione di imposta per oltre € 100.000, ben al di sopra della soglia di punibilità prevista dall'art. 5 d. lgs. 74/2000, fissata infatti in € 50.000.

Il ricorrente in Cassazione, condannato in primo grado – con sentenza poi confermata in appello – alla pena di 1 anno e 6 mesi di reclusione, oltre alle pene accessorie e alla confisca della somma costituente profitto del reato, adiva la Suprema Corte lamentando, tra i motivi di doglianza, il vizio di violazione di legge quanto all'erronea valutazione circa la sussistenza del dolo generico. In particolare, secondo il ricorrente, nel caso di specie non sarebbe stato integrato l'elemento soggettivo richiesto dalla fattispecie incriminatrice, in virtù della circostanza – asseritamente non adeguatamente considerata, né correttamente valutata dai giudici di merito – per cui della presentazione della dichiarazione era stata conferita delega a un professionista di fiducia.

I giudici di legittimità hanno rigettato il ricorso in quanto, oltre che inammissibile per genericità, manifestamente infondato.

Preliminarmente, il Supremo Collegio ricorda che, come affermato da costante giurisprudenza,¹ *«la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione (art. 5, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente,*

¹ *Ex multis* Cass. pen., Sez. III, 19 gennaio 2016, n. 18936.

unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta».

Ciò posto, la Corte prosegue focalizzando l'attenzione sulle implicazioni, in termini di responsabilità penale del contribuente, conseguenti al conferimento di una delega per la presentazione della dichiarazione a un professionista.

I giudici di legittimità, aderendo pedissequamente al consolidato indirizzo giurisprudenziale² e al maggioritario orientamento dottrinale,³ evidenziano come l'obbligo dichiarativo avrebbe natura personale, in quanto incombente direttamente sul contribuente e, in caso di persone giuridiche, su chi ne abbia la legale rappresentanza, tenuto a sottoscrivere la dichiarazione a pena di nullità (art. 1, co. 4, d.P.R. 322/1998). La facoltà, riconosciuta al contribuente dall'art. 3, co. 3 e 3-bis, d.P.R. 322/1998, di avvalersi di persone incaricate della materiale predisposizione e trasmissione della dichiarazione, non è circostanza idonea a trasferire in capo a tali soggetti l'obbligo dichiarativo, il quale infatti comunque permane a carico del contribuente.

Dal principio della personalità dell'obbligo tributario, argomenta la Corte, *«consegue che il solo fatto di aver affidato ad un professionista, già incaricato della tenuta della contabilità, il compito di predisporre e trasmettere la dichiarazione dei redditi, non è circostanza che giustifichi di per sé la violazione dell'obbligo o possa escludere la consapevolezza della inutile scadenza del termine».* Solo la forza maggiore potrebbe giustificare tale omissione,⁴ tenuto peraltro conto, ai fini della valutazione della sua sussistenza, che il reato di omessa dichiarazione si consuma – ai sensi dell'art. 5, co. 2, d. lgs. 74/2000 – solo dopo che siano decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine tributario per l'adempimento dell'obbligo.

In tema di omessa dichiarazione, l'indelegabilità dell'obbligo dichiarativo discenderebbe altresì dalla natura di reato omissivo proprio, essendo soggetti attivi coloro che sono obbligati alla presentazione della dichiarazione individuata dalla norma penale.⁵ Diversamente opinando, ossia ammettendo il trasferimento del contenuto dell'obbligo in capo al delegato, si *«finirebbe per modificare l'obbligo originariamente previsto per il delegante*

² Tra le pronunce più recenti, cfr. Cass. pen., sez. III, 10 marzo 2020, n. 9417.

³ Si veda, per tutti, A. NISCO, *Delega di funzioni e reati tributari*, in R. BORSARI (a cura di), *Profili critici del diritto penale tributario*, Padova University Press, Padova, 2013, pp. 55 ss.

⁴ Cass. pen., sez. III, 25 febbraio 1991, n. 3928. Come noto, la forza maggiore, prevista come causa di esclusione della punibilità dall'art. 45 c.p., consiste nella *vir maior cui resisti non potest*, ossia in un evento, derivante dalla natura o da fatto umano, che sia imprevedibile o che, anche se prevedibile, non sia possibile impedire.

⁵ In questi termini si era già espressa Cass. pen., sez. III, 8 marzo 2010, n. 9163.

*in mera attività di controllo sull'adempimento da parte del soggetto delegato».*⁶

La Corte chiarisce ulteriormente come la natura personale dell'obbligo dichiarativo non ammetta "sostituti ed equipollenti", essendo lo stesso imposto per rispondere a una speciale finalità di diritto tributario, quale quella di colpire il complesso dei redditi tassabili. Il semplice conferimento dell'incarico a un professionista non è dunque circostanza idonea ad adempiere l'obbligo fiscale, in quanto ne deriverebbe una estrema facilità di evasione.⁷

Rebus sic stantibus, la Corte tuttavia precisa che la personalità dell'obbligo dichiarativo non esime dall'indagare la natura del coefficiente psichico di cui l'agente risulta investito. Infatti, attesa la struttura dolosa del reato di omessa dichiarazione, deve essere esclusa la responsabilità penale del contribuente laddove l'inadempimento del dovere tributario derivi da mera negligente inerzia, da semplice imperizia o, come può tipicamente avvenire in caso di delega a un professionista, da *culpa in vigilando*. Puntualizza correttamente il Supremo Collegio, richiamando precedenti pronunce,⁸ che «*la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una "culpa in vigilando" sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale*».

Nel caso di specie, il Supremo Collegio ritiene che i giudici di merito abbiano correttamente individuato circostanze concrete idonee a provare la sussistenza del dolo in capo al ricorrente. In particolare, viene rilevato che, in sede di appello, era stato evidenziato come il ricorrente «*non fosse stato vittima di un errore professionale da parte del proprio commercialista, per una serie di concrete ragioni (il commercialista presentava la denuncia di sinistro all'assicurazione professionale due anni dopo rispetto alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione e in coincidenza con l'esecuzione del sequestro preventivo disposto dal GIP; il ometteva di presentare anche la propria dichiarazione dei redditi per l'anno 2014; il tentativo di dedurre costi non più inerenti all'attività esercitata, con riferimento ai punti vendita oggetto di cessione di ramo di azienda cui, tuttavia, non seguiva la dichiarazione di cessazione di attività; l'omissione della dichiarazione IVA ed IRAP anche per l'anno 2015, successivo a quello in contestazione)*».

⁶ Negli stessi termini Cass. pen., sez. III, 29 ottobre 2009, n. 9163.

⁷ Tale assunto era stato affermato, a suo tempo, da Cass. pen., sez. III, 3 novembre 1983, n. 116.

⁸ Cass. pen., sez. III, 18 giugno 2015, n. 37856.

In sostanza, la volontà di non presentare la dichiarazione al fine di evadere le imposte sarebbe desunta dal mancato pagamento delle imposte dovute e non dichiarate non solo per l'anno in contestazione, ma anche per l'anno successivo.

3. La lettura della sentenza qui segnalata consente di svolgere due brevi considerazioni, di cui una prima attinente specificamente alla questione sottoposta allo scrutinio dei giudici di legittimità, e una seconda, invece, di carattere incidentale.

3.1. In primo luogo, è opportuno focalizzare l'attenzione sulla peculiare problematica affrontata dal Supremo Collegio. In particolare, il tema concerne le implicazioni in punto di elemento soggettivo del reato di omessa dichiarazione in caso di conferimento di delega a presentare la dichiarazione a un professionista.

Attesa, infatti, la personalità dell'obbligo dichiarativo, e dunque l'inconfigurabilità di una esimente fondata sulla sola circostanza di aver incaricato un terzo della presentazione della dichiarazione, ci si può chiedere in che modo detto incarico possa influire sul coefficiente psicologico del soggetto responsabile, *id est* il contribuente. Non pare infatti illativo ritenere che, laddove un individuo si avvalga dei servizi offerti da una figura professionale, confidi nell'esatto adempimento da parte di quest'ultima dei compiti specificamente delegati, sicché tale affidamento possa escludere in capo al contribuente qualsivoglia velleità evasiva.

Come correttamente ricorda la Corte nella sentenza qui annotata, i reati tributari in generale, e il delitto di omessa dichiarazione in particolare, richiedono, onde muovere un rimprovero di natura penale, l'accertamento del dolo. In caso di delega, occorrerà quindi accertare non la mera colpa del contribuente (il quale, ad esempio, per negligenza non abbia adeguatamente vigilato sull'operato del proprio delegato), bensì il dolo, ossia la rappresentazione e volizione di tutti gli elementi del fatto tipico.⁹

Come perspicuamente osservato dalla Suprema Corte in una precedente pronuncia,¹⁰ *«per la consumazione del reato di omessa dichiarazione dei redditi è necessario il dolo specifico di evasione, per cui la semplice violazione dell'obbligo dichiarativo non basta: è necessaria non solo l'effettiva evasione (superiore al quantum previsto dalla norma, ritenuto da questa corte di Cassazione elemento costitutivo del reato) ma anche la prova che l'omessa dichiarazione fosse preordinata proprio all'evasione dell'imposta e per le quantità superiori alla soglia della rilevanza penale, e dunque nella consapevolezza del loro ammontare. Non è sufficiente a tal fine il richiamo alla*

⁹ Cfr. Cass. pen., sez. III, 30 marzo 2016, n. 38717.

¹⁰ Cass. pen., sez. III, 9 giugno 2015, n. 4621.

“culpa in vigilando”, che inaccettabilmente trasformerebbe il rimprovero per l’atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, né al “dolus in re ipsa”». È invece necessaria la prova che il contribuente delegante abbia «consapevolmente preordinato l’omessa dichiarazione all’evasione dell’imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale».

Dunque, la prova del dolo dovrà essere tratta da elementi fattuali che dimostrino la consapevolezza e l’intenzione del delegante sia in merito all’inadempimento dell’obbligo dichiarativo, sia in merito alla conseguente evasione superiore alla soglia di punibilità normativamente prevista. Né pare condivisibile quell’orientamento, pur diffuso in giurisprudenza,¹¹ secondo il quale il rilievo in ordine all’eventuale difetto dell’elemento soggettivo dovrebbe essere avanzato dall’imputato, peraltro essendo consentito «*solo se di immediata evidenza*». Infatti, le peculiarità della condotta di omessa dichiarazione non giustificano alcuna inversione dell’onere probatorio in relazione all’elemento soggettivo, rimanendo in capo al pubblico ministero il compito di provare i fatti dimostrativi del dolo dell’agente.

Nella sentenza qui commentata, i giudici di legittimità fanno correttamente propri i principi testé delineati, ravvisando l’assolvimento dell’onere della prova dell’elemento soggettivo nell’individuazione di svariate circostanze concrete, la ricorrenza delle quali consente di desumere la piena consapevolezza e intenzionalità, in capo all’agente, di non presentare la dichiarazione al fine di evadere le imposte.

3.2. Qualche riflessione può essere svolta anche su una questione che, pur non costituente il fulcro della decisione della Corte, traspare dall’argomentare dei giudici di legittimità e si ritiene meriti attenzione.

Il riferimento è ai numerosi passi della sentenza – alcuni dei quali peraltro in questa stessa sede testualmente riportati – in cui il Supremo Collegio qualifica il dolo necessario per l’integrazione del delitto di omessa dichiarazione come dolo specifico. Peraltro, in tal senso si esprimono tanto la giurisprudenza maggioritaria¹² quanto parte della dottrina,¹³ sulla base, essenzialmente, di una interpretazione letterale del dato normativo.

¹¹ *Ex plurimis* la succitata Cass. pen., sez. III, 9 giugno 2015, n. 4621.

¹² Cass., sez. III, 27 giugno 2019, n. 31343; Cass., sez. III, 12 giugno 2019, n. 39960; Cass., sez. III, 7 giugno 2019, n. 36474; Cass., sez. III, 28 settembre 2018, n. 2570; Cass., sez. III, 23 novembre 2017, n. 7000; Cass., sez. III, 7 novembre 2017, n. 20856; Cass., sez. III, 3 maggio 2017, n. 20897; Cass., sez. III, 15 luglio 2016, n. 30148; Cass., sez. III, 15 febbraio 2016, n. 6105; Cass., sez. III, 25 gennaio 2016, n. 3098. L’orientamento giurisprudenziale a cui si fa riferimento si è consolidato a seguito della pronuncia di inizio millennio Cass., SS. UU., 13 dicembre 2000, n. 35.

¹³ Si vedano, con riferimento in realtà all’art. 3 D.lgs. 74/2000, ma con argomenti perfettamente traslabili in questa sede, G. SPAGNOLO, *I reati tributari*, in AA. VV., *Manuale di diritto penale dell’impresa*, Monduzzi Editoriale, Bologna, 2000, p. 762; E.

Senonché, una simile impostazione appare incongruente con la natura di elemento costitutivo della soglia di punibilità, natura riconosciuta dalla stessa giurisprudenza prevalente.¹⁴ Infatti, qualificare giuridicamente le soglie di punibilità come elementi costitutivi delle fattispecie delittuose implica riconoscere, quale unica forma di dolo configurabile, esclusivamente il dolo generico, dacché si manifesta volizione di un elemento del fatto di reato. In altri termini, non è ravvisabile alcuna ultronea finalità il cui oggetto, come richiederebbe il dolo specifico, si ponga “al di là” della condotta tipica: assume tratti quasi tautologici la considerazione secondo cui il superamento della soglia di punibilità comporta *ex se* l’evasione e l’integrazione dell’offesa tipica.

Orbene, mentre se le soglie fossero considerate condizioni obiettive di punibilità, la configurazione del dolo specifico troverebbe giustificazione, laddove invece si accolga la tesi, come pare preferibile, della loro natura di elemento costitutivo, si deve necessariamente qualificare il dolo di evasione come dolo generico.¹⁵

Pertanto, il dolo del delitto di omessa dichiarazione è generico e coincide con la consapevolezza e intenzione, da un lato, di inadempiere all’obbligo di presentazione della dichiarazione e, dall’altro, che a tale inadempimento corrisponda una evasione di imposta superiore alla soglia di 50.000 euro.

Qualificare il dolo della fattispecie in esame come dolo generico non significa svilire il significato del riferimento normativo al fine di evasione. Come noto, infatti, il dolo generico può assumere sfumature connotate da diversa intensità, spaziando dal dolo intenzionale al dolo eventuale, passando per il dolo diretto. In ragione di tale ultima considerazione, alcuni Autori hanno suggerito che il fine di evasione richiesto dalla norma determini la necessità, per integrare il reato di cui si discute, di accertare in capo al contribuente un atteggiamento psicologico corrispondente al dolo intenzionale.¹⁶

Tuttavia, una siffatta soluzione alimenterebbe il timore, riportato da parte della dottrina,¹⁷ di comportamenti pretestuosi in capo al contribuente, il

MUSCO – F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 241; A. TRAVERSI – S. GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 195.

¹⁴ *Ex multis* Cass., sez. III, 13 marzo 2020, n. 9963.

¹⁵ Cfr. A. LANZI – P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Wolters-Kluwer, Milanofiori Assago, 2017, p. 376.

¹⁶ E. CORUCCI, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in A. GIARDA – A. PERINI – A. VARRASO (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Cedam, Padova, 2016, p. 327; S. PUTINATI, *Commento sub art. 5*, in C. NOCERINO – S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari. Le novità del d. lgs. n. 158/2015*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 119.

¹⁷ A. MARTINI, *Reati in materia di finanze e tributi*, in C.F. GROSSO – T. PADOVANI – A. PAGLIARO (a cura di), *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, Giuffrè, Milano,

quale sarebbe indotto, per tentare di sfuggire alla responsabilità penale, a sostenere di non aver mai voluto il superamento delle soglie.

La via che pare allora preferibile percorrere è quella di scindere la qualificazione dell'elemento psicologico in base al frammento di fatto tipico considerato: mentre la situazione di fatto, e in particolare l'omissione della dichiarazione, richiede dolo intenzionale nell'agente, per quanto riguarda i «*dettagli quantitativi*» (i.e. la precisa quantificazione dell'imposta evasa) è invece sufficiente il dolo eventuale, declinato come accettazione del rischio che l'imposta evasa sia superiore alla soglia di punibilità, pari a euro 50.000.¹⁸ In sintesi: l'elemento psicologico richiesto per l'integrazione della fattispecie disciplinata dall'art. 5 d. lgs. 74/2000 consta della coscienza e volontà di inadempire all'obbligo di presentazione della dichiarazione, nonché della coscienza e volontà di evadere l'imposta per importi significativi,¹⁹ accettando il rischio che tali importi possano eccedere la soglia di punibilità di euro 50.000.

Come accennato, tuttavia, la giurisprudenza maggioritaria, da cui la sentenza qui annotata non si discosta, è ancorata alla qualificazione del dolo richiesto dall'art. 5 d. lgs. 74/2000 come dolo specifico. Posizione peraltro ribadita quasi assiomaticamente, senza cioè confrontarsi con l'effettiva natura delle soglie di punibilità e del loro rapporto con il dolo.

2010, pp. 366 ss.; E. INFANTE, *Dichiarazione fraudolenta*, in A. MANNA (a cura di), *Corso di diritto penale dell'impresa*, Cedam, Padova, 2010, p. 517.

¹⁸ Così G. PENNISI, *Reato di omessa dichiarazione (art. 5, D. lgs. n. 74/2000)*, in L. SALVINI – F. CAGNOLA, *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, p. 668. Una soluzione simile è proposta da A. CADOPPI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, in AA. VV., *Diritto penale dell'economia*, I, Utet, Torino, 2019, pp. 199 ss., il quale, tuttavia, articolando ulteriormente l'elemento psicologico del reato in esame, ritiene configurabile anche il dolo specifico di evasione, in quanto solo il dolo specifico sarebbe in grado di assolvere alla «*importantissima funzione di rendere necessaria la prova della conoscenza dell'obbligo di agire in capo al soggetto attivo*», dacché la responsabilità sarebbe esclusa laddove il contribuente provi l'ignoranza di tale obbligo, anche se per errore inescusabile (la stessa tesi è stata ribadita dall'Autore anche in A. CADOPPI, *Commento sub art. 5*, in I. CARACCIOLI – A. LANZI – A. GIARDA (a cura di), *Diritto e procedura penale tributaria. Commentario al d. lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Cedam, Padova, 2001, p. 230).

¹⁹ Secondo S. PUTINATI, *Commento sub art. 5*, cit., pp. 118 ss., dal momento che la soglia di punibilità costituisce la situazione tipica del delitto e l'unico dato materiale dell'illecito in un reato puramente omissivo, in relazione ad essa non è sufficiente un mero dolo eventuale: poiché l'agente deve avere avuto contezza della situazione tipica, conseguentemente deve essere certo di porre in essere una evasione di non scarsa entità. Il dolo eventuale è invece sufficiente per quanto riguarda i dettagli quantitativi dell'evasione, che comportano il concreto superamento della soglia. Così anche A. CADOPPI, *Il delitto di omessa dichiarazione*, cit., pp. 199 ss.