

La delega di funzioni tributarie: l'irragionevole presunzione di non delegabilità degli adempimenti fiscali secondo la giurisprudenza penale.

di **Valerio Rochira**

La delega di funzioni è una misura idonea a conferire all'organizzazione di un'attività complessa un determinato assetto, oltre ad essere suscettibile di valutazione nel processo penale per fatti imputabili a soggetti che rivestono ruoli di garanzia, di vertice o subordinati.

Ci sono due momenti distinti in cui il fenomeno emerge nella sua interezza: il primo è nella fase genetica, dove il vertice dell'impresa acquisisce la consapevolezza del ruolo di garanzia che si trova ad assumere in relazione ai beni giuridici da presidiare; il secondo è di natura critica e si presenta allorché il contraddittorio del processo penale è chiamato a sindacare l'efficacia delle misure organizzative, gestionali e di controllo, adottate dal vertice ai fini dell'imputabilità del reato contestato.

La regolamentazione della delega di funzioni trae origine dalla prassi giurisprudenziale che, nei decenni precedenti, si è trovata a valutare la rilevanza penale degli strumenti negoziali di distribuzione di funzioni e responsabilità. Nondimeno la tipizzazione del fenomeno è avvenuta nel settore della prevenzione antinfortunistica e il Testo Unico in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro rimane l'unica fonte legale dell'istituto, anche se è pacificamente accolta – sebbene l'assenza di previsioni extra-penali in merito – l'efficacia liberatoria della delega di funzioni ambientali.

Al contrario, la giurisprudenza di legittimità, senza troppe perplessità sul punto, è solita rifarsi nelle proprie pronunce al preconetto per cui la delega non è uno strumento idoneo a distribuire gli obblighi tributari con efficacia liberatoria, attesa la natura di atti personalissimi di quest'ultimi.

Ciononostante, dalla lettura sistematica del quadro normativo amministrativo, in uno all'esegesi della normativa penal-tributaria, emergono non poche perplessità circa l'asserita assoluta impossibilità di creazione di nuove posizioni di garanzia in virtù di atti negoziali, soprattutto ove diretti alla migliore efficienza del funzionamento della macchina imprenditoriale.

Invero, si anticipa senza timore di smentita che l'obiettivo primo della previsione di un sistema di deleghe che regoli il funzionamento dell'impresa è proprio quello di garantirne l'efficienza, in quanto un'impresa ben organizzata non solo otterrà più profitti, ma ottempererà in maniera più efficiente agli



obblighi giuridici imposti dal legislatore anche per presidiare interessi collettivi.

Pertanto, se è delegabile il presidio dei beni salute e vita (di terzi e lavoratori), non si comprende perché non possa, sulla base di considerazioni aprioristiche, delegarsi la tutela degli interessi dell'Amministrazione Finanziaria.

The delegation of functions is a suitable measure to organize a complex activity and give it a certain structure, moreover it is susceptible of evaluation in the criminal trial for facts attributable to subjects who hold top management or subordinate roles.

There are two distinct moments when the phenomenon emerges in its entirety: the first one is in the genetic phase, where the top management of the company acquires awareness of the role of guarantee that it has to assume in the relationship to goods and values to be supervised; the second one is of a critical nature and occurs when the cross-examination of the criminal trial is called upon to review the effectiveness of the organizational, management and control measures adopted by the top management in order to prevent the alleged felonies.

The regulation of the delegation of functions originates from the jurisprudential practice, in previous decades, indeed, the relevance of the negotiating tools which distributes functions and responsibilities has been evaluated by judicial cases. Anyway, the typification of the phenomenon took place in the sector of security at work and the d.lgs. 81/2008 remains its only legal source, even if it is peacefully accepted – although the absence of extra-criminal provisions in this regard – the liberating effects of the delegation of functions in the environmental sector.

On the contrary, the Supreme Court, without too many perplexities on this point, usually refers in its rulings to the preconception that the delegation is not a suitable tool to distribute tax obligations with discharging effect, given the nature of the very personal acts of the latter.

Nonetheless, from the systematic reading of the administrative regulatory framework, together with the exegesis of the criminal-tax legislation, many perplexities emerge about the aforementioned absolute impossibility of creating new guarantee positions by virtue of negotiation acts, especially when aimed at the best efficiency of the functioning of the entrepreneurial machine. Indeed, it is anticipated, without fear of denial, that the main goal of the provision of a system of delegations that regulates the functioning of the company is precisely to guarantee its efficiency, as a well-organized company will not only obtain more profits, but it will comply more efficiently with the legal obligations imposed by the legislator also to safeguard collective interests.

Therefore, if the supervision of health and life assets (of third parties and workers) can be delegated, it is not clear why, on the basis of a priori considerations, it cannot delegate the protection of the interests of the Financial Administration.

Sommario: 1. La delega di funzioni (nel settore della sicurezza sul lavoro): brevi cenni sull'origine dell'istituto. 1.1 L'introduzione del d.lgs. del 9 aprile 2008 n. 81. - **2.** L'efficacia liberatoria della delega di funzioni secondo la dottrina. - **3.** La responsabilità amministrativa (tributaria) di persone fisiche e giuridiche. - **4.** Il titolare dell'obbligazione tributaria, l'autore materiale dell'illecito amministrativo e il destinatario delle sanzioni. - **5.** L'irragionevole presunzione di non delegabilità dell'obbligo tributario secondo la giurisprudenza penale. - **6.** L'attualità della delega di funzioni tributarie e il "salvacondotto" dell'analisi rigorosa del giudice sulla sussistenza dell'elemento psicologico.

1. La delega di funzioni (nel settore della sicurezza sul lavoro): brevi cenni sull'origine dell'istituto.

L'istituto della delega di funzioni fino agli interventi legislativi del 1994 e del 1996 era frutto di elaborazione pressoché esclusivamente giurisprudenziale e dottrinale – quasi non interessasse il legislatore –, ancorché anche allora esso fosse interessato da considerevoli problematiche dogmatiche e, meglio ancora, organizzative dell'impresa.

L'individuazione del soggetto responsabile all'interno di organizzazioni complesse, unitamente all'efficacia del trasferimento di funzioni come strumento imprescindibile per la ripartizione interna delle competenze, hanno trovato il primo e compiuto riconoscimento nel decreto legislativo del 19 settembre 1994 n. 626¹, poi modificato dal d.lgs. del 19 marzo 1996 n. 242. L'istituto della delega non veniva (all'epoca) disciplinato dal legislatore in maniera analitica; erano segnati solamente i limiti esterni al suo impiego².

¹ In attuazione delle direttive 89/391/CEE, 89/654/CEE, 89/655/CEE, 89/656/CEE, 90/269/CEE, 90/270/CEE, 90/394/CEE, 90/679/CEE, 93/88/CEE, 95/63/CE, 97/42/CE, 98/24/CE, 99/38/CE, 99/92/CE, 2001/45/CE, 2003/10/CE, 2003/18/CE e 2004/40/CE riguardanti il miglioramento della sicurezza e della salute dei lavoratori durante il lavoro.

² L'art. 1 comma 4 ter d.lgs. 626/1994 stabiliva che "nell'ambito degli adempimenti previsti dal presente decreto, il datore di lavoro non può delegare quelli previsti dall'art. 4, commi 1, 2, 4, lettera a), e 11, primo periodo".

In sostanza, il datore di lavoro, destinatario diretto degli obblighi di sicurezza, poteva delegare tutte le attività eccetto quelle a carattere squisitamente organizzativo e in quanto tali proprie del vertice dell'impresa³.

Tanto premesso, deve essere poi osservato come – non avendo il d.lgs. n. 626/1994 enucleato i requisiti di cui la delega doveva dotarsi per avere efficacia liberatoria per il dante causa – fosse stato ritenuto legittimo, in un così poco tassativo contesto normativo, recuperare i requisiti di validità della delega frutto della elaborazione giurisprudenziale.

A questo proposito la giurisprudenza di legittimità aveva, nel tempo, costituito una sorta di "decalogo di operatività della delega"⁴.

La prima condizione posta dalla prassi applicativa era che la (i) delega fosse "esplicita e inequivoca", ovvero "espressa con contenuto chiaro"⁵, essendosi ritenuta la responsabilità del presunto delegante nel caso di carenza di "sottoscrizione e di data certa"⁶, dovendo la delega indicare presupposti, contenuti e limiti. Principi ribaditi nel momento in cui veniva ritenuta irrilevante la delega presumibile dalla ripartizione interna dei compiti assegnati ai dipendenti.

A fare da *pendant* a detto requisito vi era la necessità della (ii) "forma scritta"⁷ dell'atto di delega.

³ Tali attività ai sensi dell'art. 4 d.lgs. 626/1994 sono: la valutazione dei rischi (co. 1); l'elaborazione del documento di valutazione dei rischi con l'indicazione delle misure di prevenzione, protezione e miglioramento dei livelli di sicurezza (co. 2); la designazione del responsabile del servizio di prevenzione e protezione (co. 4 lett. a); l'autocertificazione dell'avvenuta effettuazione della valutazione dei rischi e l'adempimento degli obblighi ad essa collegati (co. 11).

⁴ A. MONTAGNA, *Sulle condizioni di operatività della delega di funzioni*, in *Cass. Pen.*, Milano, 2007, 2965.

⁵ Cass. Sez. II del 26 settembre 2007 n. 38619

⁶ Cass. Sez. IV del 24 giugno 2000 n. 7402

⁷ Sulla necessità della forma scritta vi sono stati contrasti interpretativi sia in dottrina che in giurisprudenza, sul se fosse richiesta solo nel settore della pubblica amministrazione (anche se la sua assenza riverberava l'incombente ulteriore sul delegante dell'onere probatorio), ovvero anche nel settore privato. Sui contrasti cfr.: in dottrina A. MONTAGNA, *ibidem* e P. ONORATO, *I soggetti passivi dell'obbligo di sicurezza nei luoghi di lavoro: recenti previsioni normative e possibili generalizzazioni*, in *Cass. pen.*, fasc.1, 1999, 355; in giurisprudenza in materia di scarichi in pubblica fognatura, nonché Cass. Sez. III del 13 marzo 2003 n. 22931, a sostegno della necessità della forma scritta; v. anche Cass. Sez. III n. 3926 del 13 luglio 2004 per la delega nelle P.A. e, sotto il profilo probatorio, la sentenza Cass. Sez. III Sentenza del 7 novembre 2007 n. 6420 ricorda come la delega debba essere rigorosamente provata secondo i principi generali che disciplinano la prova nel processo penale, così che trattandosi di una causa di esclusione della punibilità la stessa deve essere dimostrata da chi la allega.

Un ulteriore requisito era (iii) "l'accettazione da parte del delegato"⁸, trattandosi di atto recettizio del quale bisognava fornire la prova .

Occorreva, inoltre, indicare specificamente i compiti delegati, in quanto se la delega non si fosse riferita alla (iv) "esecuzione di atti specifici", rispetto ai quali veniva al delegato trasferita non la competenza, ma la legittimazione al compimento dei singoli atti rientranti nella competenza del delegante, riemergevano i poteri-doveri di intervento dello stesso dante causa, senza la necessità di una previa revoca delle attribuzioni del delegato⁹ .

Ancora, il conferimento dei poteri doveva avvenire a favore di un (v) "soggetto professionalmente idoneo", con qualificate capacità che davano la prova della effettività della delega¹⁰ .

Il delegato doveva godere di (vi) "poteri decisionali e di organizzazione autonomi", avere in pratica la possibilità concreta di scegliere¹¹ .

Una volta riconosciuto al delegato il potere di iniziativa, (vii) "il delegante non doveva ingerirsi" (cosa diversa dal controllo), riemergendo in tal caso la diretta responsabilità del delegante¹² .

L'effettività dei poteri (viii) doveva avere un riscontro anche sotto il "profilo economico"¹³ .

Parte della dottrina e della giurisprudenza riteneva che la delega avesse efficacia esimente solo laddove fosse stata adottata all'interno di un'impresa di (ix) "grandi dimensioni", perché solo in tale ipotesi non si poteva realisticamente chiedere al solo datore di adempiere ai numerosi obblighi di condotta penalmente sanzionati¹⁴ .

Al contrario, in una realtà aziendale più piccola, pressoché di dimensioni familiari, tale condotta doveva e poteva essere esigibile da parte anche del singolo imprenditore, attesa la possibilità di avere tutto sotto controllo.

Una versione più garantista di questo indirizzo, e nettamente maggioritaria, considerava efficace la delega delle funzioni anche in mancanza del requisito delle notevoli dimensioni dell'impresa. Si giungeva a tale assunto facendo leva su una valutazione orientata verso le caratteristiche qualitative dell'organizzazione aziendale, unita al fatto che il d.lgs. n. 626/1994 aveva implicitamente escluso che le dimensioni aziendali avessero effetto sul trasferimento delle funzioni¹⁵ .

⁸ Cass. Sez. IV del 08 ottobre 1999 n. 12413

⁹ Cass. Sez. II 27 settembre 1999 n. 4003

¹⁰ Cass. Sez. IV del 08 ottobre 1999 n. 12413 v. anche Cass. Sez. III del 27 giugno 1997

¹¹ Cass. Sez. III del 13 marzo 2003 n. 22931

¹² Cass. Sez. III del 14 giugno 2005 n. 33308

¹³ Il profilo economico è ciò che maggiormente, in alcuni frangenti, rende idonea ad operare la delega in ossequio al principio di effettività, tant'è vero che il legislatore del 2008 ha inderogabilmente previsto il requisito *ad substantiam* dell'autonomia di spesa tra le condizioni di cui all'art. 16 d.lgs. 81/2008.

¹⁴ Si ritornerà sul punto dall'analisi specifica della delega di funzioni ambientali.

¹⁵ Cass. Sez. III del 12 aprile 2005 n. 26122

Infine, il delegante doveva organizzare un (x) "sistema di controllo sull'attività del delegato" per non incorrere in responsabilità per *culpa in vigilando*¹⁶, in adesione al principio per cui l'inerzia colpevole, nei reati contravvenzionali omissivi (tipici della materia prevenzionistica), va commisurata con il criterio del consenso. In particolare, all'inerzia rispetto al dovere di attivazione imposto dalla legge, deve affiancarsi non la conoscenza effettiva, bensì la mera conoscibilità, intesa quale potere-dovere di conoscere una situazione della quale si ha l'obbligo di conoscenza.

1.1 L'introduzione del d.lgs. del 9 aprile 2008 n. 81.

L'intervento legislativo appena descritto non ha innovato nel profondo la disciplina inerente la sicurezza del lavoro. Infatti, l'apparato normativo relativo al suddetto settore, anche dopo il d.lgs 626/1994, appariva ancora il frutto di una sedimentazione di antica data, non omogeneo, in quanto composto da complessi disciplinari di natura molto diversa fra loro e risalenti ad epoche e a concezioni anche molto lontane¹⁷.

Per queste ragioni fu necessaria una riforma importante che tentasse di garantire anche una certa sistematicità al settore della sicurezza sul lavoro; con questi intenti nacque il d.lgs. n. 81/2008 che nell'odierna trattazione interessa specialmente con riguardo al dirompente ribaltamento di visione dell'istituto della delega di funzioni.

Si rileva che il legislatore delegato del 2008 abbia abbandonato l'approccio "minimalistico" del decreto n. 626/1994, in cui l'istituto della delega di funzioni era soltanto indirettamente disciplinato (*id est* disciplinato *a contrariis* all'art. 1 comma 4 *ter*) e del tutto residuale, rispetto alla ripartizione gerarchico-funzionale dell'obbligo di sicurezza espressa dalla tradizionale formula di cui all'art. 1, comma 4 *bis* dello stesso decreto n. 626/1994. Viceversa, il d.lgs. 81/2008 sembra optare per un approccio decisamente "massimalistico", in virtù del quale la delega di funzioni viene rigidamente disciplinata, imponendole, presumibilmente *ad substantiam*, il vincolo della forma scritta e della data certa, nonché quello dell'accettazione per iscritto da parte del delegato (anch'essa da intendersi quale presupposto di validità dell'atto). Ancor di più dei requisiti formali, sostanzialmente lo strumento negoziale di cui all'art. 16 d.lgs. 81/2008 sembra costituire il necessario presupposto di attribuzione degli obblighi e delle responsabilità antinfortunistiche in azienda, a prescindere dal fatto se operi in maniera liberatoria o moltiplicatoria delle garanzie originarie¹⁸.

¹⁶ Cass. Sez. III del 9 marzo 2005 n. 12370

¹⁷ O. STRADAIOLI, "L'Italia è una Repubblica fondata sul lavoro" sicuro"? La responsabilità penale nell'ambito dell'impresa.", Trieste, 2012, 15

¹⁸ Sull'efficacia della delega si ritornerà nel paragrafo successivo.

Segnatamente, l'art. 16 co. 1 del d.lgs. n. 81/2008 prevede che la delega di funzioni da parte del datore di lavoro, ove non sia espressamente esclusa¹⁹, è ammessa al ricorrere di precisi limiti e condizioni: (a) deve risultare da "atto scritto recante data certa"; (b) il delegato deve possedere tutti i "requisiti di professionalità ed esperienza" richiesti dalla specifica natura delle funzioni delegate; (c) deve attribuire al delegato tutti i "poteri di organizzazione, gestione e controllo" richiesti dalla specifica natura delle funzioni delegate; (d) deve attribuire al delegato la "autonomia di spesa necessaria allo svolgimento delle funzioni delegate"; (e) è necessaria la "accettazione per iscritto da parte del delegato". Al comma 2 è poi ulteriormente richiesto il requisito indefettibile della "adeguata e tempestiva pubblicità dell'atto".

Oltre a definire (finalmente) nel dettaglio le condizioni di operatività dell'istituto, il legislatore del 2008 ha preso altresì posizione in maniera dirimpente sul piano dell'efficacia liberatoria della delega per il dante causa. Al comma 3 dell'art. 16 cit., infatti, sebbene la delega sia perfettamente funzionante al ricorrere dei requisiti, si sancisce che essa non esclude l'obbligo di vigilanza in capo al datore di lavoro in ordine al corretto espletamento da parte del delegato delle funzioni trasferite. Chiarisce poi ulteriormente come tale controllo possa esprimersi attraverso i sistemi di verifica e controllo di cui all'articolo 30 co. 4 del medesimo d.lgs. 81/2008.

Orbene, alla stregua del disposto normativo, la delega in tanto ha efficacia liberatoria per il dante causa, in quanto egli abbia efficacemente adempiuto al proprio debito di organizzazione, con il fine precipuo di garantire un adeguato presidio dei beni giuridici di cui è garante originario, anche attraverso il controllo dell'esercizio delle funzioni dei propri delegati.

2. L'efficacia liberatoria della delega di funzioni secondo la dottrina.

La riforma del 2008 sembra prendere manifestamente posizione nel dibattito che aveva animato sino ad allora la più autorevole dottrina, poiché sembra aderire alla c.d. teoria intermedia-organica.

Ci si interrogava tra gli studiosi, infatti, sull'idoneità di un istituto negoziale a trasferire un obbligo giuridico previsto *ex lege*.

Volendo tracciare un quadro sintetico sul fronte del delegato – fatta salva la minoritaria, seppur autorevolissima, posizione di una scuola di pensiero²⁰ –

¹⁹ A tal proposito l'art. 17 del d.lgs. 81/2008 prevede le attività non delegabili dal datore di lavoro, da individuarsi tassativamente nella valutazione dei rischi (dunque nella conseguente elaborazione del documento previsto dall'art 28 del medesimo decreto, il c.d. D.V.R.) e la designazione del responsabile del servizio di prevenzione e protezione, il c.d. RSPP.

²⁰ La teoria formalista elaborata dal Prof. Tullio Padovani considera la delega come inoperante sul piano materiale, ma spiegante eventualmente effetti solo sotto il profilo psicologico. Per approfondimenti sul punto si invita diffusamente allo studio della letteratura dell'autore, con particolare riguardo a T. PADOVANI, *Il problema dei*

tendenzialmente si sostiene che la delega sia in grado di generare nuove posizioni di garanzia, riconoscendo dunque l'operatività sul piano obiettivo della stessa. Cosicché, il dibattito si sposta sull'effetto successorio o moltiplicatorio delle nuove posizioni di garanzia, che, per taluno, sono sostitutive di quella originaria, per talaltro, sono ulteriori e aggiuntive rispetto a questa.

Per quanto riguarda, invece, il fronte del delegante, lo scontro è più acceso. Difatti, le divergenze coinvolgono chi ipotizza la piena efficacia liberatoria della delega²¹, contro chi²², di converso, ritiene che l'obbligo del garante primario permanga e muti soltanto nel contenuto, trasformandosi in obbligo di vigilare e di impedire eventi lesivi²³.

Il motivo principale per cui si ammette l'efficacia liberatoria (seppur in maniera ridotta in base ai casi), risiede nella realtà organizzativa dell'impresa, che consiste nella ripartizione dei compiti, la cui necessità si impone contro ogni altra considerazione.

Da un punto di vista pratico e sostanziale, è da ritenersi che il delegante, ossia il soggetto titolare in via originaria di alcuni compiti (quindi responsabilità), ne dia incarico ad altri, affinché l'organizzazione aziendale, soprattutto se molto complessa, possa funzionare; con la conseguenza altrettanto naturale di una, seppur esigua, efficacia liberatoria.

Aderendo maggiormente al dato normativo, si potrebbe affermare che, ove la legge non escluda che un obbligo possa essere delegato, deve anche ammettersi che l'affidamento ad altri dell'esecuzione del medesimo abbia un qualche, seppur minimo, significato migliorativo nell'apprezzamento della responsabilità del dante causa²⁴.

Sicché, taluni autori ritengono che il trasferimento di mansioni abbia efficacia sul piano dell'elemento oggettivo ovvero materiale del reato, mentre tal altri

soggetti in diritto penale nel quadro della più recente giurisprudenza, in Legisl. pen., 1981 e T. PADOVANI, Diritto penale del lavoro. Profili generali, Milano, 1990, (passim).

²¹Tra i sostenitori della teoria funzionalista, su tutti rileva il lavoro di A. FIORELLA, *Il trasferimento di funzioni nel diritto penale dell'impresa*, Firenze, 1982.

²²La teoria intermedia è stata elaborata dal Prof. Domenico Pulitanò e sostenuta dal Prof. Cesare Pedrazzi e dal Prof. Alberto Alessandri. Allo sviluppo dell'orientamento hanno contribuito le seguenti opere: D. PULITANÓ, *Organizzazione dell'impresa e diritto penale del lavoro*, in *Riv. giur. lav.*, 1982, 14; D. PULITANÓ, *Inosservanza di norme di lavoro*, in *Dig. disc. pen.*, VII, Torino 1993; D. PULITANÓ, *Igiene e sicurezza del lavoro (tutela penale)*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1992; D. PULITANÓ, *Posizioni di garanzia e criteri d'imputazione personale nel diritto penale del lavoro*, in *Riv. giur. lav.*, 1982; C. PEDRAZZI, *Profili problematici del diritto penale d'impresa*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1988; A. ALESSANDRI, *Impresa (responsabilità penali)*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1992

²³T. VITARELLI, *Profili penali della delega di funzioni*, Milano 2008, 30

²⁴E. RAGANELLA, *Il nuovo volto della delega di funzioni*, Milano, 2009, 63

autori sostengono che abbia efficacia sul piano dell'elemento soggettivo ovvero psicologico, in particolare sul piano della colpa.

Chiarendo cosa si intende per individuazione del piano dell'efficacia del trasferimento di mansioni, la dottrina si divide a seconda che si prendano in considerazione i due potenziali "tipi" di efficacia del trasferimento. Ci si riferisce, all'efficacia costitutiva di responsabilità per l'incaricato ovvero all'efficacia liberatoria da responsabilità per il dante incarico²⁵.

Per efficacia costitutiva del trasferimento di funzioni sul piano dell'elemento materiale, si intende l'attribuzione al delegato della stessa posizione del delegante. Con riguardo alla responsabilità penale, questo significa che il delegato può essere qualificato come soggetto attivo tipico del reato.

Considerando invece l'efficacia sul piano dell'elemento psicologico, è da escludersi che il trasferimento di funzioni abbia un'efficacia costitutiva; pertanto, il soggetto attivo rimarrebbe il delegante. Potrebbero semmai sussistere gli estremi per la configurabilità di un concorso di persone, o meglio ancora, un concorso dell'*extraneus* (delegato) nel reato dell'*intraneus* (delegante).

Affrontando invece il secondo potenziale "tipo" di efficacia, ossia l'efficacia liberatoria per il delegante, si può sostenere che attribuire un'efficacia liberatoria sul piano dell'elemento materiale al trasferimento di funzioni significhi che quest'ultimo comporterebbe l'esclusione del delegante stesso dalla titolarità di ogni obbligo legale inerente al fatto di reato (opererebbe quindi una sorta di causa di esclusione dell'antigiuridicità). Riguardo all'elemento psicologico, invece, opererebbe solo sul piano della colpevolezza (causa di esclusione della colpevolezza o scusante).

La partita, tra i sostenitori dell'efficacia soggettiva ovvero oggettiva della delega di funzioni, si gioca praticamente intorno a due fondamentali principi dogmatici: il principio di tassatività e l'inderogabilità del precetto penale (non prescindendo ovviamente dall'inderogabile rilevanza dell'art. 27 Cost.).

Tale acceso dibattito si concretizza in una triplice considerazione riguardo all'efficacia della delega.

Invero, a fronte di coloro che sostengono l'intrasferibilità di una posizione di garanzia mediante un atto negoziale (onde evitare la lesione del principio di tassatività del precetto penale), e che pertanto risolvono l'efficacia della delega facendo riferimento alla carenza dell'elemento psicologico del delegante²⁶, si pongono coloro che, in ottica funzionalistica²⁷, ossia ponendo in rilievo il reale svolgimento dei compiti, attribuiscono alla delega di funzioni la capacità di configurare un nuovo soggetto penalmente responsabile.

²⁵E. RAGANELLA, *op. cit.*, 64

²⁶ Il riferimento è alla teoria formalista il cui capostipite è il Padovani i cui lavori principali sono stati sopra citati alla nota 20.

²⁷ Il capostipite della teoria funzionalista è il Fiorella, vd. nota 21.

In una posizione maggiormente rispettosa dell'inderogabilità del precetto penale si colloca la c.d. teoria intermedia²⁸ che, posta l'indisponibilità del precetto (cioè l'obbligo di garanzia su talune fonti di pericolo gravante su alcuni soggetti), attribuisce alla delega la sola capacità di mutare il contenuto dei predetti obblighi, trasformandoli in obblighi di controllo sull'operato del soggetto delegato. In tal guisa permane in capo ai vertici dell'impresa un generale obbligo di vigilanza, che si esplica in un'attività di controllo, anche non diretto, sull'osservanza degli obblighi e delle procedure che sono stati oggetto di delega. Con la conseguenza che il dante causa potrà essere chiamato a rispondere, in concorso con i delegati, ai sensi dell'art. 40 cpv. c.p., per la verifica di non impediti eventi delittuosi (che invece dovevano impedirsi).

Tale approccio appare a chi scrive il più plausibile dei tre. Invero, viene riconosciuta l'efficacia sul piano (già) oggettivo della delega, in quanto si realizza, per l'appunto, un mutamento dell'obbligo del garante primario a seguito del trasferimento (per moltiplicazione e non successione) della posizione di garanzia all'obligato in via negoziale/derivata. Orbene, la delega spiegherà il proprio effetto liberatorio, conformemente a quanto disposto dall'art. 16 co. 3 d.lgs. 81/2008²⁹, allorquando il vertice aziendale (delegante) abbia predisposto un Modello di Organizzazione e Gestione idoneo a controllare l'adempimento del delegato³⁰, sempre nel rispetto delle condizioni e limiti di cui al primo comma dell'art. 16 cit.

Pertanto, il legislatore del 2008, per chi scrive, sembra vincolare l'efficacia scriminante (dunque oggettivamente rilevante) all'adozione di un'efficace piano di prevenzione e controllo del delegato: donde la similitudine con l'approccio intermedio.

Mutando il dovere del delegante, in virtù dell'atto di conferimento, in un debito di controllo (non più d'intervento), un'efficace organizzazione preventiva del rischio penale non si limita a "scusare"³¹ la condotta potenzialmente offensiva del dante causa; viceversa essa consiste in un adempimento dell'obbligazione di elezione e controllo (del delegato) che,

²⁸ L'orientamento citato è la teoria intermedia i cui autori e opere principali sono stati citati alla nota 22.

²⁹ Proprio la conformità della posizione intermedia con l'impostazione normativa del legislatore del 2008 lascia presagire una presunzione di maggiore plausibilità dell'approccio. Infatti, sembrerebbe che la riforma del 2008 abbia tradotto proprio le esigenze narrate dalla letteratura penalistica che ha elaborato la teoria intermedia.

³⁰ A tal proposito si rinvia al dettato dell'art. 30 d.lgs. 81/2008.

³¹ Ritorna, quindi, il dibattito tra efficacia esimente (operante sul piano materiale) o scusante (operante sul piano psicologico), per chi scrive in caso di adempimento al debito prevenzionistico di controllo sul delegato, il delegante dovrà mandarsi assolto, non in virtù di una causa di esclusione della colpevolezza (quale che sia), ma perché "il fatto non sussiste".

dunque, rende lecita a monte, con un giudizio *ex ante*, la condotta del delegante.

Sicché la previsione dell'efficacia liberatoria della delega - ancorché non indiscriminata, in quanto limitata dal ricorrere di segnanti condizioni, sia formali che sostanziali - appare maggiormente garantista, tanto dell'inderogabilità del precetto penale, quanto (ancor di più delle altre) del principio di colpevolezza e personalità.

In breve, queste caratteristiche, insieme alla conformità dell'impostazione intermedia alla lettera della normativa settoriale³², costituiscono le ragioni che certificano la maggiore plausibilità dell'approccio intermedio.

3. La responsabilità amministrativa (tributaria) di persone fisiche e giuridiche.

Premessa la disciplina generale e il funzionamento dell'istituto nel settore ove lo stesso è stato concepito, è necessario focalizzarsi sulla dibattuta efficacia penale del trasferimento di funzioni tributarie.

Posto che la problematica principale della delega di funzioni concerne il trasferimento delle relative responsabilità, è opportuno definire a grandi linee il quadro sanzionatorio che presidia le funzioni tributarie, anche perché solo in tal guisa sarà possibile discutere (con preannunciato approccio critico) di quello che può definirsi come un "dogma"³³, ossia la non delegabilità dell'adempimento fiscale agli effetti penali.

Come noto, anche il costoso³⁴ principio *societas delinquere non potest* è stato per tanto tempo considerato un limite invalicabile. Invero, tale assioma ha pervaso il sistema sanzionatorio, condizionando manifestamente la non attribuibilità della responsabilità penale alle persone giuridiche e ha lambito il quadro sanzionatorio amministrativo-tributario.

Infatti, se per un verso la L. 4/1929, agli artt. 9, 10 e 12 ammetteva una forma di responsabilità della persona giuridica per la sanzione tributaria; per altro verso il d.lgs. 472/1997 all'art. 2 co. 2 prevede(va) l'esclusiva riferibilità della sanzione amministrativa, derivante da violazioni tributarie, alla persona fisica quale autore materiale.

È agevole intendere che la normativa dell'epoca fosse permeata da una sorta di principio di personalità della sanzione amministrativa, atteso che, sebbene il pagamento dell'imposta e degli interessi non potessero che imputarsi al

³² Il riferimento è all'asserita traduzione normativa dell'orientamento organico-intermedio da parte del legislatore del 2008.

³³ Interessante sul punto è l'approfondimento a cura di E. SCAORINA, *La delega di funzioni in materia tributaria tra dogmi e principi fondamentali del diritto penale*, in *Dir. pen. cont.*, 2017

³⁴ Esplicito è il riferimento al noto, e ancora attuale, classico del compianto Prof. Franco Bricola: F. BRICOLA, *Il costo del principio "societas delinquere non potest" nell'attuale dimensione del fenomeno societario*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1970

contribuente (*i.e.* la persona giuridica), dell'illecito doveva rispondere il soggetto materialmente agente. Tuttavia, questa distorsione personalistica era *prima facie* mitigata dall'art. 11 co. 1 del medesimo decreto (d.lgs. 472/1997), con cui si estendeva in via solidale (stante l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria a rifarsi su di un soggetto maggiormente capiente dal punto di vista economico) la responsabilità del pagamento della sanzione all'ente, pur restando salvo il diritto di regresso nei confronti dell'autore materiale.

Ebbene, tale disposizione solo apparentemente poneva rimedio a detta distorta concezione personalistica della responsabilità amministrativa, posto che era concessa alla persona giuridica – si badi soggetto concretamente beneficiario della violazione – la possibilità di regredire nei confronti della persona fisica sanzionata che, essendo solitamente l'amministratore, poteva così subire un'azione di responsabilità *ex artt.* 2392 e 2486 c.c.³⁵.

Infatti, non può ignorarsi che tale distorsione contrastasse con la visione convenzionale della sanzione amministrativa tributaria come "sostanzialmente penale"³⁶, la cui applicazione in parallelo a quella penale avrebbe comportato un'ingiustificata moltiplicazione sanzionatoria a danno della persona fisica, con manifesta violazione del divieto di *bis in idem*, costituzionalmente rilevante ai sensi dell'art. 117 Cost. in riferimento agli artt. 50 Carta Diritti Fondamentali dell'UE e art. 4 prot. add. n. 7 CEDU.

Sicché, posto il rischio di "impunità" di quello che abbiamo definito "vero beneficiario della violazione" (*i.e.* la persona giuridica), un'altra novella (il D.L. 30 settembre 2003 n. 269 conv. in L. 326/2003) compie un'ulteriore, quanto auspicata, «inversione di rotta»³⁷, sancendo la «riferibilità esclusiva alla persona giuridica delle sanzioni amministrative tributarie»³⁸.

In ultima analisi, alla luce di quanto disposto dall'art. 7 del D.L. 269/2003 - da leggere in combinato disposto con l'art. 2 lett. L) della L. n. 80 del 2003³⁹ -, il quale prevede che la sanzione tributaria debba concentrarsi sul soggetto che

³⁵I riferimenti sono *cognitione temporis* precedenti alla Riforma del Diritto Societario di cui al D.lgs. n. 6 del 2003

³⁶ Sulla scia della famosa sentenza Engel e altri c. Paesi Bassi (Corte EDU, Grande Camera, 8 giugno 1976), la giurisprudenza della Corte EDU ha ripetutamente affermato la natura (sostanzialmente) penale delle sanzioni previste nell'ambito del diritto amministrativo tributario: cfr., tra le più rilevanti, Corte EDU, Sez. IV, 10 febbraio 2015, Kiiveri c. Finlandia, in questa Rivista, 27 marzo 2015; Corte EDU, Sez. V, 27 novembre 2014, Lucky Dev c. Svezia, *ivi*, 11 dicembre 2014; Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, Nykänen c. Finlandia, *ivi*, 5 giugno 2014

³⁷ A. LANZI E P. ALDROVANDI, *L'illecito tributario*, Padova, 2005, 33

³⁸ Così cita letteralmente la rubrica dell'art. 7 del D.L. 30 settembre 2003 n. 269 conv. in L. 326/2003

³⁹ Legge 7 aprile 2003, n. 80 "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale.", la cui lett. L) prevede letteralmente che "la sanzione fiscale amministrativa si concentra sul soggetto che ha tratto effettivo beneficio dalla violazione"

ha tratto effettivo beneficio dalla violazione, emerge *ictu oculi l'intentio legis* di orientare la disciplina della sanzione amministrativa fiscale in senso unitario sul contribuente, scevra da ingiustificate discriminazioni tra persone fisiche o giuridiche⁴⁰.

4. Il titolare dell'obbligazione tributaria, l'autore materiale dell'illecito amministrativo e il destinatario delle sanzioni.

Il ragionamento sull'evoluzione della normativa sanzionatoria tributaria sin qui condotto fungerà da volano per l'approdo finale di questo studio circa il funzionamento della delega in materia (penale) tributaria. Ancor prima, però, occorre rilevare come la normativa amministrativa sia uniforme nel riconoscere il ricorso a strumenti negoziali, ancorché la giurisprudenza penale continui a rifugiarsi dietro al dogma dell'indelegabilità di tali adempimenti, poiché personalissimi.

Invero, il già citato art. 11 co. 1 D.L. 472/1997 sancisce letteralmente che «Nei casi in cui una violazione che abbia inciso sulla determinazione o sul pagamento del tributo è commessa dal dipendente o dal rappresentante legale o negoziale di una persona fisica nell'adempimento del suo ufficio o del suo mandato ovvero dal dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore, anche di fatto, di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, nell'esercizio delle sue funzioni o incombenze, la persona fisica, la società, l'associazione o l'ente nell'interesse dei quali ha agito l'autore della violazione sono obbligati solidalmente al pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata, salvo il diritto di regresso secondo le disposizioni vigenti.»

In pratica, detta disposizione disciplina(va) la responsabilità in solido delle persone giuridiche o dell'imprenditore con il vero autore materiale dell'illecito tributario. Posto il già analizzato superamento di detta responsabilità solidale (in forza dell'art. 7 D.L. 269/2003), tale normativa è comunque apertamente idonea a individuare il responsabile in via originaria della sanzione amministrativa nell'autore materiale, non necessariamente nel legale rappresentante, che può essere con questi legato da un rapporto di natura negoziale.

Ancora, sempre l'art. 11 cit. al comma secondo, precisa che (solo) «fino a prova contraria, si presume autore della violazione chi ha sottoscritto ovvero compiuto gli atti illegittimi».

Nella stessa direzione si muove la Circolare del Ministero delle Finanze n. 180 del 10 luglio 1998, interpretativa di quanto appena disposto, la quale precisa che «autore della violazione, almeno di regola, sarà il soggetto cui compete l'organizzazione ed il controllo sullo svolgimento dei compiti inerenti alla

⁴⁰ E.M. AMBROSETTI - E. MEZZETTI - M. RONCO, *Diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2019, 470

tenuta della contabilità, si identifichi questi con lo stesso imprenditore, con il contribuente, ovvero con un dipendente investito di siffatta competenza». Con riferimento alla prova contraria poi, continua la circolare, «è bene precisare che per poter spostare la responsabilità per la sanzione su soggetto diverso da quello indicato nell'art. 11, comma 2, occorre che sia data prova dell'esistenza di una "delega di funzioni" che abbia il carattere dell'effettività e cioè che attribuisca al "delegato" un potere decisionale reale insieme ai mezzi necessari per poter "svolgere in autonomia la funzione delegata" e che, inoltre, la delega risponda ad esigenze reali dell'organizzazione aziendale e venga conferita a soggetto idoneo allo svolgimento delle mansioni.».

Dalla breve analisi del quadro normativo amministrativo si deduce che il garante derivato, dunque l'autore materiale della violazione, può considerarsi – anche – il delegato, ove la delega ottemperi al principio di effettività e, in ogni caso, una delega conforme ai canoni sopraindicati dal M.E.F. può senza dubbio assurgere a prova contraria della riconducibilità dell'illecito amministrativo in via unitaria al sottoscrittore (solitamente il legale rappresentante) dell'atto illegittimo.

È doverosa, da parte di chi scrive, la presa in considerazione delle sostanziali differenze tra illecito amministrativo (punibile a titolo di dolo o colpa) e illecito penale (dolo specifico). Pertanto, si comprende che la configurazione di una responsabilità diretta, o residuale, per omesso (colposo) controllo in capo al garante primario sia maggiormente compatibile con l'illecito amministrativo (punito anche per colpa), rispetto al delitto, che è sanzionato ove ricorra il dolo specifico del fine di evadere l'imposta oltre la prevista soglia di punibilità. Ciononostante, proprio tale differenza, alla luce dei principi di cui all'art. 27 Cost., dovrebbe concentrare la responsabilità sull'effettivo autore materiale della condotta illecita, residuando in capo al delegante la responsabilità solo in caso di prova effettiva di concorso, morale o materiale e del medesimo fine di evadere.

Orbene, se il legislatore tributario insieme alla stessa Amministrazione Finanziaria riconoscono la delegabilità degli obblighi, delineando quest'ultima in via interpretativa il quadro delle responsabilità in occasione di ricorso a efficienti strumenti negoziali, davvero non si comprende il persistere della giurisprudenza nel perseguimento del dogma della loro indelegabilità.

5. L'irragionevole presunzione di non delegabilità dell'obbligo tributario secondo la giurisprudenza penale.

Fermo restando quanto detto circa l'ammissibilità della delega, con effetto sulla responsabilità amministrativa tributaria, e l'inadattabilità della stessa in materia penale secondo la giurisprudenza pressoché unanime, bisogna adattare le considerazioni fatte *cognitione temporis*.

Invero, prima del noto d.lgs. 74/2000 (*i.e.*: T.U. del diritto penale tributario), sotto il vigore della L. 516/1982, i reati tributari indossavano veste contravvenzionale e, pertanto, risultava più difficile per il contribuente andare esente da responsabilità, rilevando l'illecito anche a titolo di colpa. Prima della riforma del 2000, pertanto, era di ancor più facile configurazione un sistema di deleghe, atteso che il contribuente delegante avrebbe potuto comunque rispondere del reato per *culpa in eligendo* ovvero per *culpa in vigilando*⁴¹.

Sebbene, l'astratta assenza di "ostruzioni" da parte del diritto penale generale (*e.g.* l'inadattabilità della struttura colposa dell'omesso controllo del delegante al dolo specifico degli attuali reati tributari), la giurisprudenza di legittimità⁴² non ha esitato – nemmeno allora – nel ribadire l'inderogabilità del principio (dogmatico) per cui gli obblighi tributari, in quanto presupposto di adempimenti personalissimi, non siano delegabili.

Ancora, anche più di recente la Suprema Corte⁴³ ha ribadito il principio per cui gli obblighi fiscali hanno carattere strettamente personale e non ammettono sostituti ed equipollenti, perché essi rispondono ad una speciale finalità di diritto tributario, ossia quella di colpire il complesso dei redditi tassabili. Costituisce così sempre *ius receptum* il principio per cui l'affidamento ad un terzo dell'incarico di predisporre la dichiarazione annuale dei redditi (ovvero I.V.A.), sia esso un professionista ovvero un dirigente dell'impresa assoggettata all'imposizione tributaria, non esonera il legale rappresentante della società, tenuto al versamento delle imposte per conto

⁴¹Quando il reato era imputabile anche a titolo di colpa si è infatti affermato che Cass. Sez. III del 11 marzo 1999 n. 3240, «il legale rappresentante di una società risponde della contravvenzione di omessa presentazione della dichiarazione ai fini IVA anche per violazione del semplice dovere di vigilanza, ove non dimostri di essere soltanto un "uomo di paglia" e di non aver scientemente accettato detta situazione. La carica di legale rappresentante, infatti, costituisce il soggetto in una posizione di garanzia rispetto alla trasparenza ed alla correttezza contabile in funzione degli obblighi tributari contemplati dalla legge e gli impone di impedire la commissione dei reati ivi previsti attraverso un'attenta vigilanza»

⁴² "L'attribuzione a persone diverse dal soggetto titolare della posizione tributaria dell'obbligo di esecuzione di adempimenti fiscali, non fa venir meno la responsabilità penale del destinatario dell'obbligo. La c.d. delega, infatti, può escludere tale responsabilità soltanto se viene trasferita la posizione soggettiva nella sua interezza." Cass. Pen. Sez. III 17/03/1989 per un approfondimento sul punto, e su questa pronuncia, cfr. L. PISTORELLI, *Breve rassegna della giurisprudenza penale tributaria in materia di delega di funzioni*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1992, 745 ss.

⁴³Cass. Sez. IV del 13 aprile 2016 n. 18845; conf. Cass. Sez. III del 21 maggio 2013 n. 3833; si badi, l'ultima pronuncia che consta in materia è Cass. Sez. III del 11 febbraio 2022 n. 4973, che da un lato conferma l'orientamento consolidatosi negli anni, dall'altro offre spunti interessanti in tema di necessaria di indagine sulla sussistenza del dolo specifico di evadere l'imposta oltre la soglia di punibilità del reato. Su tale aspetto si tornerà nel paragrafo conclusivo.

di questa, dalla responsabilità penale per il delitto tributario (nella fattispecie omesso versamento). Infatti, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale e indelegabile il relativo dovere.

Far derivare l'indelegabilità assoluta dell'adempimento fiscale dalla struttura del reato (i.e. reato omissivo proprio, ovvero di mano propria), sembra però una forzatura, soprattutto se si compara ragionevolmente il sistema tributario alla materia prevenzionistica e ambientale.

Attenti osservatori⁴⁴ hanno manifestato il sospetto che in realtà si sia costruita una sorta di presunzione *iuris et de iure* di responsabilità in capo al contribuente da parte della giurisprudenza, escludendo così di fatto ogni rilevanza della delega sia sul piano oggettivo che soggettivo.

Non si comprende neppure come detto "dogma" sia insuscettibile di deroga anche laddove il contribuente sia vittima della condotta del proprio incaricato. Infatti, essendo manifesta quantomeno l'assenza del dolo, in dette circostanze la giurisprudenza, per evitare contraddizioni, continua a riconoscere l'imputabilità del fatto al contribuente, escludendone la responsabilità soltanto sul piano soggettivo ai sensi dell'art. 48 c.p.⁴⁵: la distrazione del commercialista, ad esempio, delle somme da versare a titolo di imposta viene ricondotta, quindi, all'errore (del contribuente) determinato dall'altrui (commercialista) inganno⁴⁶.

Affini alle funzioni tributarie – *ça va sans dire* – si attestano gli obblighi previdenziali del datore di lavoro, il cui inadempimento può essere suscettibile di sanzione penale laddove sussistano, ad esempio, gli elementi costitutivi che caratterizzano i reati di "frode previdenziale"⁴⁷ o di "omesso versamento di ritenute contributive"⁴⁸.

Invero, la natura di reato proprio di tali illeciti⁴⁹ impone giocoforza che la condotta debba essere realizzata da un soggetto dotato della qualifica personale di datore di lavoro, con le medesime ricadute in termini di difficile individuazione del soggetto effettivamente responsabile all'interno di organizzazioni complesse.

⁴⁴Pistorelli L., *Breve rassegna*, cit., 749

⁴⁵Cass. Pen., Sez. III, 01/10/1992 in *dejure.it* - Deve escludersi che possa configurarsi responsabilità penale a carico di colui che ometta la presentazione della dichiarazione dei redditi per avere incaricato un professionista per la redazione di questa e il professionista stesso si sia indebitamente appropriato delle somme consegnategli per il pagamento del debito di imposta, versandosi in una simile evenienza nella ipotesi di non punibilità prevista dall'art. 48 c.p..

⁴⁶ Cass. Sez. III del 22 gennaio 2015 n. 48211

⁴⁷ Cfr. art. 37 L. 689/1981

⁴⁸ Cfr. art. 2 comma 1bis D.L. 463/1983

⁴⁹ Per una più accurata analisi delle suddette fattispecie di reato che presidiano il gettito contributivo INPS si ve V. ROCHIRA, *I reati in materia di previdenza e assistenza*, in *Lavoro e diritto penale*, Aa. Vv., G. DE MARZO e A. MERLO (a cura di), 2021, Milano, 311 ss.

Difatti, così come la delega di funzioni è un problema che naturalmente interessa la materia prevenzionistica, che le dà i natali, parimenti non può ignorarsi che la problematica individuazione del datore di lavoro, sia in materia di sicurezza che in materia previdenziale, fondi le radici sullo stesso terreno giuridico.

Sebbene non constino, a chi scrive, pronunce assolute per il datore di lavoro delegante in tema di reati previdenziali, una timida apertura al riconoscimento dell'efficacia liberatoria della delega in materia previdenziale la si è avuta con alcune pronunce della S.C.⁵⁰ con cui si è riconosciuta astrattamente la possibilità di efficacia scriminante della delega per il datore di lavoro/legale rappresentante, ma non si è ritenuta sussistere nella fattispecie di cui a quelle decisioni⁵¹.

Ciò posto, se la giurisprudenza di legittimità tende a negare categoricamente l'efficacia liberatoria della delega di funzioni tributarie in ragione della natura personalissima del medesimo obbligo fiscale, la timida apertura in materia previdenziale appena descritta sembra trovare ragion d'essere proprio nell'elemento della personalità dell'adempimento.

Invero, l'obbligazione previdenziale – diversamente da quella erariale – non è dotata di natura personale (o personalissima) trattandosi dell'obbligo di corrispondere un debito formalmente proprio, ma sostanzialmente altrui.

Ebbene, nonostante la parvenza di logicità nel ragionamento deduttivamente ricavato dalle pronunce analizzate, chi scrive continua a non comprendere, ancora, l'ingiustificato apriorismo che negherebbe la compatibilità dell'istituto con la materia tributaria, anche per le ragioni che seguono.

6. L'attualità della delega di funzioni tributarie e il "salvacondotto" dell'analisi rigorosa del giudice sulla sussistenza dell'elemento psicologico.

Nel tentativo di tirare le somme dell'analisi normativa sin qui effettuata, si riconosce l'obiettiva difficoltà (dal punto di vista materiale) per un reato tributario di essere configurato dalla sola condotta del delegato, residuando solitamente una responsabilità, quantomeno sotto il profilo oggettivo, del contribuente. Tuttavia, non può ignorarsi che la rigida posizione della giurisprudenza sull'indelegabilità degli adempimenti, che assume le vesti di

⁵⁰Si badi la Sezione della Suprema Corte di Cassazione che solitamente si pronuncia in materia è la Terza Sezione, la stessa che si occupa di reati tributari.

⁵¹ La sentenza Cass. Sez. III del 18 giugno 2003 n. 35259 ha stabilito che risponde del reato di omesso versamento di ritenute previdenziali ed assistenziali operate sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori di cui all'art. 2 l. 11 novembre 1983 n. 638 l'amministratore di una società di grandi dimensioni, in mancanza di una valida delega di funzioni ad altro soggetto e pur in presenza di apposito ufficio che curi la redazione dei DM10 e delle rispettive ritenute. Del medesimo avviso è stata una successiva pronuncia: Cass. Sez. III del 18 marzo 2008 n. 18371.

presunzione assoluta, appaia come un preconconcetto frutto del malgoverno dei principi generali che regolano la materia penal-tributaria e, ancor prima, il relativo ambito amministrativo.

Si è detto che la natura di obbligo personalissimo è fatta risalire alla natura del reato.

Segnatamente, gli artt. 2, 3, 4, 5 del d.lgs. 74/2000, insieme all'art. 11 del medesimo decreto, sono considerati reati propri (o addirittura di mano propria) - nonostante l'infelice ricorso al pronome chiunque da parte del legislatore (*sic!*) - e richiedono il dolo specifico (per alcuni addirittura intenzionale) del fine di evadere l'imposta. Proprio la previsione in questi termini dell'elemento psicologico contribuisce ad aggravare la qualifica soggettiva richiesta dalla norma penale; infatti è richiesto un dolo di evasione propria, non anche di evasione altrui, donde la riconduzione alla categoria dei reati di mano propria⁵².

Nondimeno, la necessaria sovrapposizione tra soggetto agente e contribuente può (anche se non sempre) avere ragion d'essere con riguardo all'imprenditore individuale. Viceversa, assumere la generalità di detto presupposto in caso di totale spersonalizzazione dell'impresa, appare ben più di una forzatura.

Con una recente sentenza⁵³ è stato ribadito il principio di diritto secondo cui le funzioni tributarie non sono delegabili, stante la natura di atto personalissimo della dichiarazione fiscale, la quale è un onere esclusivo del contribuente, perciò la delega di detto adempimento non scusa il contribuente dante causa dall'eventuale commissione di reati tributari.

Nonostante l'orientamento della giurisprudenza di legittimità non sia mutato in merito alla posizione appena descritta, viene richiamato in detta pronuncia un ulteriore principio di diritto, in ragione del quale, 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 altrimenti 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 penale⁵⁴.

⁵² Tra gli altri autori, cfr. E. AMATI - M. BELLÌ, *Responsabilità dell'amministratore di fatto per il reato di omessa dichiarazione dei redditi*, in *Archivio Penale*, 1, 2012

⁵³ Cass. Sez. III del 11 febbraio 2022 n. 4973 con nota di D. COLOMBO, *Omessa dichiarazione e delega di funzioni. Natura e prova dell'elemento soggettivo in capo al delegante*, in *Giurisprudenza Penale Web*, 2022, 2; cfr. anche ROCHIRA. V., *La delega di funzioni tributarie: ancora l'impasse tra la non delegabilità dell'obbligo dichiarativo e la necessità di accertamento del dolo specifico consistente nel fine di evadere l'imposta.*, in *Foro news*, www.foroitaliano.it, 02 marzo 2022.

⁵⁴ *ex multis*, Cass. Sez. III del 18 settembre 2015 n. 37856

La valorizzazione dell'elemento psicologico nel reato tributario, perciò, è di fondamentale rilevanza al fine di superare le derive *in malam partem* che, inevitabilmente, scaturiscono dall'impostazione dogmatica di non delegabilità della funzione tributaria, invero, valorizzare l'atteggiamento psicologico del contribuente può (anche se non basta) impedire automatismi punitivi, ad esempio, per il solo fatto materiale di mancata presentazione della dichiarazione⁵⁵.

Nelle organizzazioni complesse, infatti, una distribuzione capillare delle prerogative, secondo rigidi schemi, è la prassi necessitata per il corretto funzionamento della macchina commerciale, onde consentire l'adeguato presidio anche dell'interesse dei terzi. Tale struttura fisiologica non può essere sovvertita da prese di posizione assolutistiche, soprattutto laddove fondate su sovrastrutture penalistiche che per un verso si scontrano con la regolamentazione amministrativa dell'adempimento, per altro con i principi costituzionali del diritto penale stesso.

Considerando, dunque, in un'ottica sistematica l'istituto della delega di funzioni, le frizioni con il principio di ragionevolezza del divieto di delega in ambito tributario appaiono manifeste. Invero, elevando, su tutti, a *tertia comparationis* le deleghe in materia antinfortunistica e ambientale, non ci si capacita del perché i beni tutelati in questi ambiti (vita e ambiente) siano, in tal guisa, considerati di rango inferiore rispetto agli interessi finanziari dell'Erario, ritenuta assertivamente l'impossibilità di presidio di quest'ultimi da un soggetto diverso dal contribuente (ancorché solitamente molto più qualificato del dante causa).

Ancor più incomprensibile è far derivare l'indelegabilità di un adempimento amministrativo dalla struttura di un reato⁵⁶, soprattutto allorquando la normativa tributaria e la stessa Amministrazione Finanziaria riconoscano apertamente l'efficacia della delega anche ai fini dell'imputazione dell'illecito amministrativo.

Giova ancora, infatti, considerare che il richiamato divieto di operatività della delega è parimenti esteso ai reati *ex artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater* d.lgs. 74/2000. In riferimento a questi il disaccordo sul divieto assoluto di delega è ancor più discordante per due ordini di ragioni: (a) la prima è che trattasi di reati per cui è richiesto il dolo generico, dunque viene meno il rafforzamento

⁵⁵ Entrambe le ultime due pronunce citate hanno deciso proprio in materia di omessa dichiarazione *ex art. 5* d.lgs. 74/2000, il quale, ad avviso di chi scrive, è proprio il reato che più facilmente possa essere commesso dal delegato a discapito dell'inconsapevolezza del contribuente dante causa.

Sempre in tema di omessa dichiarazione, seppur con riguardo a declinazioni diverse, la S.C. con la sentenza Cass. III del 5 luglio 2022 n. 28022 ha ribadito che «trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile [...]».

⁵⁶ *Rectius*, reato esclusivo di mano propria.

della qualifica soggettiva *ut supra*; (b) la seconda è che proprio per la struttura della condotta che li caratterizza sono suscettibili di configurazione per mano diversa dal contribuente, anzi è proprio il delegato, magari a danno anche del proprio dante causa, ad essere il soggetto più vicino al bene giuridico.

Ad ogni buon conto, non ci si può esimere dal rilevare che la Giurisprudenza di legittimità laddove chiamata a decidere sulla responsabilità dell'amministratore di fatto, tende a piegare la struttura di reato proprio esclusivo del delitto tributario. Invero, con il nobile (e condivisibile da chi scrive) scopo di valorizzare il principio di effettività, la Suprema Corte è giunta a ritenere che il soggetto intraneo del reato tributario possa addirittura essere l'amministratore di fatto, derubricando a mero concorso dell'*extraneus* la partecipazione colpevole dell'amministratore di diritto, sebbene sia quest'ultimo il destinatario originario dell'obbligo tributario⁵⁷.

In pratica, secondo quest'impostazione la S.C. è giunta a ritenere che il dolo di evasione propria del delitto tributario sia quello dell'amministratore di fatto, residuando un mero dovere di controllo sull'amministratore di diritto.

Ebbene, come può il medesimo ragionamento non estendersi al delegato di funzioni che agisce in elusione del controllo del dante causa ?

Emerge, dunque, con chiarezza una doppia lettura (evidentemente contraddittoria) della struttura di reato proprio esclusivo (o di mano propria) da parte della giurisprudenza di legittimità.

Difatti, allorché la S.C. è chiamata a sindacare la "non" colpevolezza del titolare originario dell'obbligo tributario che ha delegato il proprio adempimento invoca l'indelegabilità di un obbligo personalissimo in virtù dell'esclusività soggettiva del reato tributario. Viceversa, laddove sia chiamata – in ossequio al principio di effettività – a decidere sulla rimproverabilità della condotta dell'amministratore di fatto, viene inspiegabilmente compromessa la (asseritamente) rigida e inderogabile struttura dell'autoria del reato tributario.

Orbene, oggetto della suesposta critica non è la (sacrosanta) valorizzazione del principio di effettività, il quale è diretto precipitato dell'art. 27 Cost., bensì si vuol evidenziare come sia la stessa S.C. (quando decide della colpevolezza dell'amministratore di fatto) a ritenere che la struttura di reato proprio esclusivo non possa comprimere i principi cardine della responsabilità penale.

⁵⁷ Seppur con un approccio diverso, merita di essere sottolineato l'approfondimento di L. DI PEDE, *Amministratore di fatto e principio di effettività nel diritto penale tributario. Riflessioni su alcune incoerenze ermeneutiche della giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rivista di Diritto Penale di Impresa*, 1/2022, 95-107. DOI: <https://doi.org/10.35948/RDPI/2023.14>, nota a Cass. 34381/2022, decisione con cui la S.C. non solo ha ribadito l'applicabilità dell'art. 2639 c.c. ai reati tributari, ma ha addirittura ritenuto che intraneo del reato tributario è l'amministratore di fatto e non quello di diritto.

Pertanto, se l'obbligo tributario è davvero indelegabile – in quanto il reato tributario non può essere commesso da soggetti diversi dall'obbligato in via originaria –, ne deriva che nessun soggetto estraneo alla qualifica soggettiva possa rispondere come concorrente, neppure l'amministratore di fatto⁵⁸.

Nondimeno, per ragioni di coerenza sistematica, non ci si può esimere dal ribadire come la soluzione ermeneutica che si ritiene meglio costituzionalmente orientata sia quella che propende tanto per la delegabilità della funzione tributaria, quanto per la rimproverabilità della condotta dell'amministratore di fatto e di qualunque altro soggetto estraneo al reato che abbia contribuito causalmente e colpevolmente alla realizzazione degli elementi tipici dell'illecito.

In ultima istanza, invero, il dogma giurisprudenziale che sancisce la non delegabilità della funzione tributaria stride fortemente con i principi di colpevolezza e personalità della responsabilità penale, tenuto a mente che, a mente dell'art. 27 Cost., l'ordinamento costituzionale ripudia la responsabilità per fatto altrui.

Come già detto, l'odierno sistema amministrativo-tributario riconosce la persona giuridica come esclusivo destinatario della sanzione, riconoscendola come unico beneficiario del vantaggio tratto dall'illecito.

Il mutamento di indirizzo non è, però, affatto recente, essendo risalente al D.L. 269/2003, pertanto, la visione di una sanzione unitariamente intesa sulla base di un principio organico avrebbe potuto/dovuto già incidere sul mutamento dell'indirizzo giurisprudenziale (penale) largamente discusso. Cionondimeno la mancata prevalenza della visione organicistica dell'illecito (*lato sensu*) poteva ricondursi, sino a ieri, alla persistente assenza dei reati tributari nel novero di quelli per cui si procede contro l'ente ai sensi del d.lgs. 231/2001.

Tuttavia, con il D.L. 124/2019, conv. in L. 157/2019, anche i reati fiscali sono presupposto per l'imputabilità di un illecito amministrativo all'ente, ove commessi nell'interesse, ovvero a vantaggio di questi, se materialmente realizzati da un soggetto in posizione apicale nell'impresa, ovvero da un soggetto a questi subordinato, purché in assenza, o in elusione, delle misure prevenzionistiche previste nel Modello di Organizzazione e Gestione (M.O.G.) e del controllo dell'organismo di vigilanza.

⁵⁸ Un esempio lampante di reato esclusivo di *manu propria* è, invero, l'autoriciclaggio, il quale può essere commesso solo dal titolare della qualifica soggettiva individuata dall'art. 648ter.1 c.p. (*id est*, l'autore del reato presupposto); cfr. sul punto V. ROCHIRA, *Sulla non configurabilità del concorso dell'"extraneus" nel delitto di autoriciclaggio*, in *La Giustizia penale*, 2019, n. 8/9, 478, nota a Cass. pen. sez. II, sentenza n. 17235 del 18 aprile 2018; il fenomeno del concorso in rapporto ai delitti di riciclaggio è stato esaustivamente affrontato da F. MUCCIARELLI, nota a *Cass. Pen. – sez. II – sent. 17 gennaio 2018 n. 17235*, in *Riv. It. di Dir. e Proc. Pen.*, 2018, 2206

Pertanto, nel sistema sanzionatorio attuale l'organicità dell'illecito d'impresa (anche penale) ha preso piena forma, ragion per cui si ritiene debba rivedersi anche l'inderogabilità del precetto che vieta alla delega in ambito tributario di spiegare effetti sul fatto di reato.

La media e grande impresa moderna è strutturata in maniera molto complessa, ossia sulla base di vari livelli di deleghe, a seconda delle dimensioni che variano in virtù di logiche del profitto, ma anche per garantire l'erogazione di servizi più efficienti alla collettività e meglio tutelare (anche) gli interessi di questa.

Colui che è dotato della legale rappresentanza di numerose società (magari appartenenti ad un gruppo) non è in grado di presidiarle tutte con la medesima diligenza, né può chiedersi un adempimento *ad impossibilia*, soprattutto laddove il precetto penale non richiede uno sforzo di diligenza, ma pretende la sussistenza del dolo specifico del fine di evadere l'imposta.

Invero, il più grande limite all'operatività della delega di funzioni nel diritto penale tributario risiede nell'obiettivo difficoltà di riconoscere l'operatività della teoria organica-intermedia, proprio per assenza di rimproveri colposi⁵⁹. Precipuamente, il legislatore del 2008 con il d.lgs. n. 81 ha positivizzato all'art. 16 la concezione intermedia della delega elaborata dalla letteratura penalistica. Tale atto, pur operando un trasferimento di funzioni, realizza una moltiplicazione dei garanti, non spiegando immediatamente efficacia esimente per il dante causa, ma modificando il contenuto della propria posizione di garanzia: si passa da un dovere di impedire a un dovere di controllare l'operato del delegato e fornirgli gli strumenti idonei all'adempimento. È riconosciuta, poi, efficacia scriminante laddove il delegante attui un modello di organizzazione e controllo efficiente e idoneo al punto da colmare il *vulnus* di diligenza del mancato personale adempimento alla propria obbligazione.

In caso di cattiva (o mancata) adozione del modello, ovvero di omesso (o cattivo) controllo sul delegato, o di mancata (o insufficiente) dotazione di mezzi e poteri idonei all'adempimento, il dante causa risponderà a titolo di colpa, a seconda dei casi generica o specifica, del reato commesso dal suo incaricato.

In breve, l'inesistenza di un illecito colposo (penale tributario) dovrebbe propendere per il riconoscimento alla delega in materia tributaria di piena efficacia liberatoria, come auspicato dalla teoria funzionalista. Beninteso, la mancata previsione di un reato colposo non è un vero ostacolo al riconoscimento della delega, anzi, nel rispetto dei principi di cui all'art. 27 Cost. è comunque manifesto il fatto che non possa dichiararsi colpevole, quando richiesto il dolo specifico, il soggetto che si trova non solo in difetto

⁵⁹ Nel vecchio sistema penale tributario, invece, la L. 516/1982 c.d. "manette agli evasori" prevedeva a carico di questi reati contravvenzionali dei quali, è noto, l'autore ne risponde sia per dolo che per colpa ex art. 42 comma 4 c.p.

di elemento psicologico, ma che non ha nemmeno materialmente (né moralmente) contribuito all'illecito.

Inoltre, se oggi è prevista la responsabilità amministrativa per l'ente derivante da reato anche per i reati tributari, significa che l'adozione di un efficiente M.O.G.– anche laddove il fatto sia commesso da un soggetto non rivestente una posizione apicale nell'impresa – ha efficacia scriminante per la persona giuridica.

Orbene, ci si chiede perché lo stesso modello organizzativo non possa avere la stessa portata favorevole per il soggetto legalmente obbligato all'adempimento tributario.

Tale interrogativo desta ancor più perplessità ove si pensi che è proprio l'ente, come certificato anche dalla normativa tributaria, ad essere il vero beneficiario del vantaggio derivante dall'illecito e spesse volte la dissociazione tra persona giuridica e rappresentanza legale importa derive *in malam partem*. Basti pensare all'impossibilità di estinzione del reato tributario commesso dall'amministratore a seguito del totale pagamento del *quantum debeatur* nel caso in cui la società (detentrica del profitto del reato) si rifiuti di adempiere alla pretesa erariale.

Sembra, ancora, quantomeno singolare che in materia prevenzionistica (e ambientale⁶⁰) sia la legislazione settoriale a disciplinare l'efficacia della delega, pacificamente ammessa dalla giurisprudenza penale, mentre nel settore tributario da un lato, sia il legislatore, che l'Amministrazione Finanziaria riconoscono *apertis verbis* l'operatività dell'istituto, ma dall'altro essa viene inibita dalla giurisprudenza penale.

Tale singolarità è data sicuramente dall'insolito fatto che si sindachi la legittimità di un adempimento fiscale (per giunta *in malam partem!*) in sede penale, qualificando un atto come indelegabile quando è proprio la materia tributaria a regolarne la delegabilità, sia sotto il profilo amministrativo che sanzionatorio. Inoltre non si tiene irragionevolmente conto del fatto che anche nella materia prevenzionistica esistono funzioni indelegabili, ma sono disciplinate espressamente dalla Legge nella normativa settoriale (art. 17 d.lgs. 81/2008), non anche ermeneuticamente dedotte (dalla Giurisprudenza) dall'esegesi strutturale del reato. Sulla falsa riga dell'art. 17 cit., in materia societaria l'art. 2381 comma 4 c.c. prevede una serie di attribuzioni dell'organo gestorio collegiale che non possono essere delegate a uno o più membri dello stesso. Infatti, la redazione del bilancio – che è uno delle attribuzioni indelegabili di cui all'art. 2381 comma 4 c.c. – è un compito che è la legge stessa ad attribuire indefettibilmente all'organo collegiale di

⁶⁰ In materia ambientale, la delega di funzioni deve le origini all'elaborazione giurisprudenziale, tuttavia dall'introduzione dell'art. 16 d.lgs. 81/2008 è pacifico il riconoscimento dell'operatività dell'istituto previsto in materia di sicurezza anche per il trasferimento di funzioni e responsabilità "ambientali"; cfr. *ex multis*, Cass. pen., Sez. III, Sentenza del 21 maggio 2015 n. 27862

governo della società, perciò le eventuali falsità nella predetta comunicazione sociale non potranno essere scusate dall'aver delegato tale compito ad uno dei componenti del c.d.a. ovvero ad un terzo.

A prescindere dalla divisibilità o meno della previsione di un divieto di delega per alcune funzioni, gli esempi suddetti confermano che il legislatore *ubi voluit dixit ubi noluit tacuit*, ragion per cui dedurre la non delegabilità aliunde da parte dell'organo giudiziario si mostra una manifesta violazione della legalità costituzionale.

In conclusione, il manifesto mutamento del sistema sanzionatorio complessivamente inteso in una visione unitaria dell'*extrema ratio*, pensata nel contesto organico dell'impresa, in uno ai manifesti paradossi di sistema creati dalla discordanza tra casistica penale e normativa fiscale, oltre alle frizioni con i principi costituzionali, sono, per chi scrive, elementi sufficienti a "concedere la possibilità" – almeno *de jure condendo* – alla delega di funzioni di operare anche nella materia penale tributaria.

Nel frattempo, onde evitare che l'insuperabilità del principio (giurisprudenziale) di non delegabilità delle funzioni tributarie porti ad automatismi punitivi, sarebbe opportuno valorizzare appieno quei principi di diritto – di derivazione costituzionale e ben saldi nel panorama giurisprudenziale – che ritengono necessario accertamento dell'intensità minima del dolo richiesto per la configurabilità del reato.

Non essendo dubitabile che il reato tributario richieda il coefficiente minimo del dolo specifico di evadere l'imposta oltre la soglia di punibilità prevista dalla legge, pur non riconoscendosi ancora efficacia penale alla delega di funzioni tributarie, dovrebbe pretendersi dall'organo giudicante una precisa indagine sulla volontà diretta di perseguire il fine di evasione oltre soglia. A tal proposito si dissente con quell'altro orientamento⁶¹, per cui la prova del dolo specifico di evasione, nel delitto di omessa dichiarazione ad esempio, possa desumersi dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta.

Invero, tra le forme di dolo più intense, dunque più idonee a connotare di riprovevolezza la condotta, vi è il dolo specifico: ne deriva che tale intensità non può presuntivamente desumersi dall'entità dell'imposta evasa, la quale contribuisce alla costituzione materiale del fatto, non anche psicologica.

Il rischio è quello di aggravare *sine causa* il già aspro complessivo quadro sanzionatorio⁶², applicando l'*extrema ratio* punitiva a fatti solo

⁶¹ *ex plurimis*, Cass. pen., Sez. III, Sentenza del 19 gennaio 2016 n. 18936

⁶² Sulla scia della famosa sentenza Engel e altri c. Paesi Bassi (Corte EDU, Grande Camera, 8 giugno 1976), la giurisprudenza della Corte EDU ha ripetutamente affermato la natura (sostanzialmente) penale delle sanzioni previste nell'ambito del diritto amministrativo tributario: cfr., tra le più rilevanti, Corte EDU, Sez. IV, 10 febbraio 2015, Kiiveri c. Finlandia, in questa Rivista, 27 marzo 2015; Corte EDU, Sez.

oggettivamente criminali, ma non colpevoli, poiché carenti del coefficiente psicologico richiesto dall'intero sistema. Infatti, il legislatore penal-tributario ha apertamente inteso distinguere – differenziando considerevolmente le forbici edittali e il ricorso a sanzioni accessorie – le fattispecie meno gravi (caratterizzate dal dolo generico: *eg. artt. 10bis, 10ter, 10quater d.lgs. 74/2000*) da quelle più riprovevoli poiché finalizzate specificamente all'evasione oltre soglia.

Pertanto, anche qui vale quanto sopra detto sulla responsabilità del delegante – e ribadito in più occasioni⁶³ da parte di chi scrive –: laddove contrariamente alla riforma del diritto penale tributario si sentisse l'esigenza di punire in maniera più diffusa condotte non integranti in maniera perfetta gli illeciti previsti dal d.lgs. 74/2000, la soluzione andrebbe cercata *de jure condendo*⁶⁴ e non con violazioni della legalità costituzionale.

V, 27 novembre 2014, *Lucky Dev c. Svezia*, ivi, 11 dicembre 2014; Corte EDU, Sez. IV, 20 maggio 2014, *Nykänen c. Finlandia*, ivi, 5 giugno 2014

⁶³ V. ROCHIRA – S. NANNI, *La delega*, cit. 241 ss.; da ultimo, V. ROCHIRA, *La delega di funzioni tributarie: ancora l'impasse*, cit.

⁶⁴ Magari attraverso la previsione di meno gravi illeciti colposi, evitando l'incostituzionale attribuzione di fatti puniti per dolo specifico a carico di chi non ha voluto il fatto e vi ha contribuito con condotte negligenti, imprudenti o imperite. Sulla possibilità di reviviscenza dell'illecito colposo nei reati economici in una prospettiva *de jure condendo*, cfr. V. ROCHIRA, *La nuova gestione d'impresa*, Milano, 2020, 143 s.