

Secondo la Corte di cassazione non c'è sanatoria penale per la sottoscrizione ex post

# Dichiarazioni, delega salata

## Affidarsi al consulente non salva dal reato di omissione

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

L'affidamento a un professionista del compito di predisporre e presentare la dichiarazione non esime il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto omessa dichiarazione: è quanto chiarito dalla terza sezione penale della Cassazione con la sentenza n. 9147/2020 in un caso di omessa presentazione della dichiarazione fiscale di cui all'art. 5, dlgs 74/2000, con la conseguenza che la diffusa prassi di delegare a consulenti fiscali la predisposizione e la trasmissione delle dichiarazioni fiscali non trasferisce in capo a questi ultimi l'adempimento degli obblighi dichiarativi, la cui rilevanza penale continua a essere ascrivibile esclusivamente al contribuente.

Così come è da escludersi la rilevanza ai fini penali della previsione tributaria di cui all'art. 1, comma 4, dpr 322/1998, che consente la sanatoria della dichiarazione fiscale non sottoscritta dal contribuente o dagli altri soggetti indicati nella norma.

Insomma, una pronuncia che in un momento quale quello attuale, in cui va tenuto monitorato il susseguirsi di nuove disposizioni per le incombenze fiscali, assume peculiare rilievo.

**Il fatto.** In un procedimento per omessa dichiarazione di cui all'art. 5, dlgs 74/2000 per gli anni di imposta 2014 e 2015, il tribunale del riesame di Brescia aveva disposto con ordinanza il sequestro preventivo finalizzato a confisca delle disponibilità finanziarie facenti capo alla società cooperativa di cui l'indagato era legale rappresentante, nonché in subordine dei beni personali dello stesso quale legale, sino a concorrenza del profitto del reato, sul rilievo che le dichiarazioni erano state presentate, per gli anni in contestazione, da soggetto non legittimato (ex amministratore nonché moglie dell'indagato).

Avverso il provvedimento, l'indagato presentava ricorso per Cassazione sostenendo come il tribunale avesse erroneamente ritenuto omessa la presentazione delle dichiarazioni fiscali, le quali invece erano state sottoscritte da colei che aveva rivestito il ruolo di amministratore della società sino al 2013 dell'indagato, e poi presentate dal commercialista della società all'uopo delegato.

Dunque, considerato che

### La sentenza n. 9147/2020 per punti

<p><b>Il caso</b></p>	<p>Il legale rappresentante di una società è indagato e destinatario di sequestro preventivo finalizzato alla confisca in un procedimento per omessa dichiarazione di cui all'art. 5, dlgs 74/2000 per gli anni di imposta 2014 e 2015, sul rilievo che le dichiarazioni erano state presentate, per gli anni in contestazione, da soggetto non legittimato, specificamente dall'ex amministratore nonché moglie dell'indagato</p>
<p><b>La difesa</b></p>	<p>La tesi della difesa:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'art. 1, dpr n. 322 del 1998 stabilisce che la dichiarazione è sottoscritta, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale, ma la nullità è sanata se questi provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate,</li> <li>• l'indagato aveva delegato al commercialista l'adempimento degli obblighi tributari, andando pertanto esente da responsabilità</li> </ul>
<p><b>La posizione della Cassazione</b></p>	<p>La Cassazione ha chiarito che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la previsione di cui all'art. 1, comma 4, dpr 322/1998, per cui la dichiarazione presentata da soggetto non legittimato sarebbe nulla ma sanabile, non opera in ambito penale, essendo la sua portata applicativa limitata ai soli rapporti tributari;</li> <li>• l'affidamento al commercialista dell'incarico di compilare la dichiarazione non può esonerare da responsabilità il legale rappresentante, esclusivo soggetto tenuto alla presentazione delle dichiarazioni;</li> <li>• tra gli obblighi delegabili a terzi, non v'è quello, imposto dalla leggi tributarie in capo al legale rappresentante, di presentazione delle dichiarazioni fiscali, essendo unicamente delegabile la predisposizione e l'inoltro telematico che non vale a trasferire il capo al delegato l'obbligo del contribuente</li> </ul>

l'art. 1, dpr n. 322 del 1998 al comma 4 stabilisce che la dichiarazione è sottoscritta, a pena di nullità, dal contribuente o da chi ne ha la rappresentanza legale o negoziale, ma la nullità è sanata se questi provvede alla sottoscrizione entro trenta giorni dal ricevimento dell'invito da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, nel caso di specie la dichiarazione non sottoscritta non era inesistente, ma suscettibile di sanatoria. Peraltro, avendo l'indagato delegato al commercialista l'adempimento degli obblighi tributari, era rimasto estraneo rispetto all'operato di quest'ultimo, non potendogli pertanto essere attribuita alcuna responsabilità.

**Sulla sanatoria della nullità mediante sottoscrizione ex post.** La Suprema corte non ha tuttavia ritenuto le suddette argomentazioni meritevoli di ac-

coglimento. I giudizi di legittimità hanno evidenziato che la previsione di cui all'art. 1, comma 4, dpr 322/1998 per cui la dichiarazione presentata da soggetto non legittimato è nulla ma sanabile, non opera in ambito penale, essendo la sua portata applicativa limitata ai soli rapporti tributari.

Nella vicenda esaminata, peraltro, non era avvenuta alcuna sanatoria da parte dell'indagato, con l'effetto che la dichiarazione sottoscritta da soggetto non legittimato e non sanata dalla persona obbligata alla presentazione non poteva che considerarsi omessa.

Ciò precisato, la Corte ha ricordato come l'art. 5, dlgs 74/2000, punendo la mancata presentazione della dichiarazione da parte dei soggetti a questa tenuti, configura un reato omissivo proprio, i cui soggetti attivi sono proprio coloro che sono obbligati alla presentazione di taluna

delle dichiarazioni annuali previste dalla disposizione (Cfr. Cass., sez. III, n. 9163 del 29/10/2009, Lombardi; e Cass., sez. III, n. 37856 del 18/6/2015, Porzio).

**Sulla delega a terzi delle incombenze fiscali.** La giurisprudenza di legittimità è concorde nel qualificare come personale il relativo dovere e a escludere che l'eventuale delega possa modificarne il destinatario, titolare della posizione di garanzia, il quale, in ossequio ai criteri di tassatività e di legalità, continua a coincidere con il soggetto individuato dalla legge, derivandone l'affermazione di principio per cui l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi non esonera il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione.

Colui che abbia affidato al

commercialista o a un consulente fiscale l'incarico di compilare la dichiarazione non può dirsi pertanto, per ciò stesso, esonerato da responsabilità, anche perché una diversa interpretazione, che trasferisca il contenuto dell'obbligo in capo al delegato, finirebbe per modificare l'onere originariamente previsto per il delegante in mera attività di controllo sull'adempimento da parte del soggetto delegato: ma tale effetto sarebbe contrario al dato normativo, che individua nel legale rappresentante il soggetto tenuto alla presentazione delle dichiarazioni.

È stata altresì dalla Corte ritenuta frutto di un equivoco interpretativo la tesi del ricorrente secondo cui nell'ambito di amministrazione di persone giuridiche sarebbe prassi quella di delegare specifiche funzioni: tra gli obblighi delegabili a terzi, infatti, non v'è quello, imposto dalle leggi tributarie in capo al legale rappresentante, di presentazione delle dichiarazioni fiscali, essendo unicamente delegabile la predisposizione e l'inoltro telematico che non vale a trasferire il capo al delegato l'obbligo del contribuente.

**Sul dolo.** E ancora, come sottolineato in motivazione, il ricorrente si era sottratto dal provare che l'omessa presentazione della dichiarazione fiscale era stata conseguente a causa a lui non imputabile, non avendo provato di aver preso accordi con la persona incaricata della materiale redazione, né che questa avesse erroneamente fatto sottoscrivere a terzi le dichiarazioni. Peraltro, come precisato dai giudici di legittimità, il contribuente aveva avuto ulteriori 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione per adempiere agli obblighi tributari ai sensi dell'art. 5, comma 3, dlgs 74/2000, possibilità di cui non si era tuttavia avvalso: ricorrevano pertanto gli elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato avesse consapevolmente omesso la presentazione della dichiarazione al fine dell'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale, ovvero risultava accertato il profilo del dolo specifico richiesto dalla norma incriminatrice. Da qui la dichiarazione di inammissibilità del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.

© Riproduzione riservata