

Gli Ermellini precisano come attribuire la responsabilità nei casi di omessa dichiarazione

Fisco, prova del dolo rafforzata

Non vigilare sul professionista è insufficiente alla condanna

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Imprenditore salvo a metà dall'accusa di omessa dichiarazione quando viene incaricato un commercialista: per scagionarsi occorre, infatti, una prova ad hoc del dolo specifico, ossia dell'esistenza di una intesa con il professionista per evadere l'imposta. È quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale n. 6820 del 15 febbraio scorso, che, da un lato, ha sì confermato che l'affidamento a 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 ex art. 5 dlgs 74/2000 (trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale e indelegabile il relativo dovere) e, dall'altro, ha chiarito che la prova non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una colpa in vigilando sull'operato del professionista, 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.

Il caso. La Corte di appello di L'Aquila aveva confermato la condanna inflitta dal Tribunale di Avezzano al legale rappresentante di una Srl, per i reati di cui all'art. 5 dlgs n. 74/2000 per l'omessa presentazione delle dichiarazioni Iva per tre annualità di imposta, precisamente 2013, 2014 e 2015. Il difensore dell'imputato aveva proposto ricorso per Cassazione nei confronti della sentenza deducendo, con un unico motivo, l'omessa risposta al motivo di appello sulla carenza dell'elemento soggettivo del reato. Dopo aver riportato la motivazione della sentenza del Tribunale di Avezzano sul dolo specifico, si rilevava che la Corte territoriale non avrebbe risposto al motivo di appello circa l'avvenuto deposito della comunicazione annuale dei dati Iva, che avrebbe dimostrato l'assenza del dolo specifico.

La difesa. Il motivo, ad avviso della difesa, sarebbe stato rilevante ai fini della decisione perché avrebbe inciso sulla prova della volontarietà dell'omessa dichiarazione; la presentazione delle comunicazioni annuali avrebbe confermato quanto dichiarato dall'imputato sin dall'inizio e cioè che l'omissione era il frutto di una non corretta comunicazione con lo studio commercialista incaricato della tenuta della contabilità aziendale. Il difensore aveva, poi, depositato una memoria, anche in replica alle argomentazioni con cui il procuratore generale aveva chiesto l'accoglimento del ricorso proposto, ribadendo la mancanza in sentenza della motivazione sulla sussistenza dell'elemento soggettivo del reato. Si rappresentava infine che dopo la presentazione del ricorso, l'imputato, quale legale rappresentante della Srl, aveva aderito alla cosiddetta "rottamazione quater" per il pagamento dell'imposta evasa, come da documentazione allegata, e si era formalmente impegnato al pagamento del debito tributario omesso per le annualità contestate.

La norma. La norma la cui violazione è stata contestata nella vicenda in esame è l'art. 5 dlgs 74/2000, che al comma 1 punisce con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a 50 mila euro.

Al comma 1-bis punisce invece l'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50 mila euro. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto. Quanto all'elemento soggettivo, il delitto è quindi punito a titolo di dolo specifico, consistente nel fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che si aggiunge alla coscienza e volontà di realizzare il fatto tipico, ovvero la omessa presentazione della dichiarazione.

Le produzioni documentali nel giudizio di legittimità. Nel pronunciarsi sul ricorso, la Suprema Corte ha innanzitutto premesso la inammissibilità della produzione documentale relativa al pagamento del debito tributario effettuata in sede di conclusioni. Secondo la giurisprudenza citata in motivazione (Cass. pen., Sez. II, n. 1417/2013), infatti, nel giudizio di legittimità possono essere prodotti esclusivamente i do-

documenti che l'interessato non sia stato in grado di esibire nei precedenti gradi di giudizio, sempre che essi non costituiscano nuova prova e non comportino un'attività di apprezzamento circa la loro validità formale e la loro efficacia nel contesto delle prove già raccolte e valutate dai giudici di merito. Al contrario, nel caso di specie, i documenti prodotti costituivano prove nuove, potenzialmente incidenti sulla confisca, non valutabili in sede di legittimità.

Ciò chiarito, la Cassazione ha valutato il ricorso fondato. Specificamente, la sentenza emessa nel secondo grado di giudizio, dopo aver riassunto la decisione di primo grado e i motivi di appello sull'elemento soggettivo del reato, aveva descritto la condotta commessa dall'imputato, peraltro, indicando erroneamente che si sarebbe concretizzata nell'errata presentazione delle dichiarazioni dei redditi, per gli anni 2013, 2014 e 2015, mentre la condanna ateneva all'omessa presentazione delle dichiarazioni Iva, tanto che nei rigli successivi la stessa Corte territoriale faceva riferimento all'evasione dell'Iva, elemento

oggettivo non contestato dal ricorrente. Quanto invece al motivo di appello, specifico, sulla sussistenza del dolo del reato contestato, l'unico passaggio che si rinveniva era quello in cui la sentenza affermava la colpevolezza in quanto "la dedotta estraneità dell'imputato nella gestione della ditta individuale" sarebbe stata meramente assertiva e contrastante con il compendio probatorio in atti. Tale motivazione non era tuttavia inerente al motivo di appello, in quanto l'imputato era stato condannato quale legale rappresentante di una Srl, e non di una ditta individuale, né aveva contestato l'estraneità alla gestione, bensì la presentazione di dichiarazioni Iva che, seppure non incidenti sull'elemento oggettivo, avrebbero potuto in astratto significare l'assenza di una volontà di sottrarsi al pagamento dell'Iva, trattandosi dei documenti poi adoperati per ricostruire l'imposta evasa. Il motivo di appello concerneva l'assenza di dolo e la sussistenza, al più della colpa, tenuto conto delle condotte antecedenti e dell'omesso controllo dell'attività del commercialista. La motivazione è risultata, pertanto, assente rispetto alle questioni dedotte, nonché manifestamente illogica perché concernente un fatto, la gestione della ditta individuale, estraneo all'imputazione e alle ragioni della condanna.

L'affidamento a un professionista. La Suprema Corte ha anche ricordato che, secondo la giurisprudenza, in tema di reati tributari, l'affidamento a 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 di cui all'art. 5 dlgs 74/2000, in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere; tuttavia, la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una colpa 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 (Cass. pen., Sez. III, n. 37856/2015). La Cassazione ha pertanto annullato la sentenza impugnata e ha rinviato per nuovo giudizio alla Corte di appello di Perugia.

Il reato di omessa dichiarazione

La norma	<p>Ai sensi dell'art. 5 dlgs 74/2000:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a euro cinquantamila • non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto
L'affidamento a un professionista	<p>Come affermato da Cass. pen. 6820/2024, in tema di reati tributari: l'affidamento a 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 di cui all'art. 5 dlgs 74/2000, in quanto, trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale e indelegabile il relativo dovere</p>
Il dolo specifico	<p>Come affermato sempre da Cass. pen. 6820/2024, tuttavia, la prova del dolo specifico di evasione deriva non dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una c.d. 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</p>