

PENALE TRIBUTARIO

Risponde il contribuente per l'omessa dichiarazione

di Luigi Ferrajoli

La recente **sentenza n. 18845/2016** emessa dalla Corte di Cassazione offre interessanti spunti di riflessione in merito all'ipotesi di **reato per omessa presentazione della dichiarazione** quale conseguenza della negligenza del professionista incaricato ad effettuare gli adempimenti fiscali.

La vicenda trae origine da un'ordinanza emessa dal Tribunale del Riesame di Vibo Valentia che, pronunciandosi nella qualità di giudice del rinvio in seguito all'annullamento di un'ordinanza del medesimo Tribunale, ha confermato il decreto di **sequestro preventivo** emesso nei confronti di un imprenditore indagato per il reato di omessa presentazione della dichiarazione *ex art.5, co.1, D.Lgs. n.74/00*.

Il contribuente ha quindi deciso di adire la Corte di Cassazione al fine di contestare l'infondatezza della misura cautelare per carenza del requisito del *fumus commissi delicti* ritenendo, in particolare, di non aver compiuto **alcun tipo di azione istigatoria** nei confronti del proprio commercialista e, pertanto, di non agire dolosamente.

Secondo la teoria difensiva, dalle dichiarazioni del professionista riportate nel processo verbale di constatazione sarebbero emersi elementi in grado di provare, contestualmente, **sia l'inconsapevolezza dell'imprenditore, sia la condotta fraudolenta del commercialista**. In altri termini, nel caso di specie non sarebbe rintracciabile il **dolo specifico di evasione**, ossia l'elemento psicologico che deve connotare la condotta criminosa del soggetto agente consistente, più nello specifico, **nell'intenzione preordinata di mettere in atto un determinato comportamento nella consapevolezza di evadere** le imposte per un ammontare superiore a quello di rilevanza penale. Viepiù che la buona fede sarebbe stata dimostrata dal fatto che il contribuente non aveva posto in essere alcun occultamento o alienazione dei beni a lui intestati, ma aveva invece incrementato il proprio patrimonio.

Ad ulteriore supporto delle proprie argomentazioni, il ricorrente ha sottolineato che, trattandosi nel caso di specie di **reato omissivo proprio**, quand'anche **l'affidamento a terzi non esoneri il contribuente** sul piano oggettivo dalla responsabilità penale, l'elemento soggettivo non può ritenersi integrato dalla pura violazione dell'obbligo di presentazione, né tantomeno può ricondursi **"ad una culpa in vigilando sull'operato del terzo"**, ragione per cui il Tribunale del riesame avrebbe dovuto escludere la sussistenza del *fumus commissi delicti*.

La Suprema Corte, nel respingere la tesi difensiva del ricorrente, ha innanzitutto chiarito che il **ricorso per cassazione avverso le ordinanze emesse in materia di sequestro preventivo è**

consentito solo per violazione di legge, ovvero nell'ipotesi in cui la motivazione del provvedimento sia *“del tutto assente o meramente apparente”* e che, nel caso di specie, il provvedimento impugnato non presentava vizi di legittimità. I giudici di Piazza Cavour hanno ritenuto infatti che il Tribunale del riesame avesse offerto un'idonea motivazione dell'ordinanza, caratterizzata dai **requisiti di logicità e coerenza argomentativa**.

Chiariti in via del tutto preliminare i limiti di sindacato della Corte di legittimità, gli Ermellini si sono soffermati sul tema del *fumus commissi delicti* mettendo in luce che, in sede di riesame, al giudice cautelare compete rilevare la **mera ipotizzabilità della violazione**, senza compiere alcun tipo di apprezzamento sulla fondatezza dell'accusa. La semplice circostanza che il contribuente si avvalga dell'ausilio del professionista per la predisposizione e la trasmissione della dichiarazione *“non vale a trasferire su quest'ultimo l'obbligo dichiarativo che fa carico direttamente al contribuente”* il quale, del resto, resta comunque obbligato alla conservazione della copia cartacea della dichiarazione sottoscritta. Ove così non fosse, si finirebbe per commettere **l'errore di trasferire in capo a terzi gli obblighi fiscali** che, come è noto, possiedono carattere squisitamente personale.

Ricorda a tal uopo la Corte che **l'adempimento formale fa carico al contribuente** il quale *“deve essere a conoscenza delle relative scadenze”* anche allo scopo di poter beneficiare, ai fini penali, del termine di 90 giorni dalla scadenza per adempiere all'obbligo.

Per tale motivo, i giudici ritengono che *“la prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una culpa in vigilando sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo”*, motivo per cui **l'inadempimento del professionista** non può considerarsi, di per sé solo, in grado di giustificare la violazione dell'obbligo, **né tantomeno di escludere il coinvolgimento consapevole** del contribuente nella condotta perpetrata dal professionista.