

LA DELEGA DI FUNZIONI IN MATERIA TRIBUTARIA TRA DOGMI E PRINCIPI FONDAMENTALI DEL DIRITTO PENALE

di Elisa Scaroina

Abstract. *La giurisprudenza penale è, come noto, prevalentemente incline a escludere la rilevanza della delega di funzioni in ambito tributario sul presupposto della asserita natura "personalissima" dei relativi obblighi.*

L'obiettivo del lavoro è quello di evidenziare, attraverso una analisi delle posizioni di garanzia rilevanti nel contesto normativo in esame nonché alla luce della complessità e molteplicità degli adempimenti richiesti in materia tributaria, i profili di criticità dell'indirizzo sopra richiamato. Si afferma così l'esigenza di superare quello che è un vero e proprio dogma del diritto penale, ovvero la inammissibilità della delega di funzioni in ambito tributario, nella prospettiva di assicurare un effettivo rispetto del principio di personalità della responsabilità penale ex art. 27 Cost. e ferma restando la necessaria verifica nel caso concreto dei requisiti di validità della delega di funzioni.

SOMMARIO: 1. Il dogma giurisprudenziale della natura "personalissima" degli adempimenti tributari e la conseguente inammissibilità della delega di funzioni. – 2. La posizione della dottrina penal-tributaria. – 3. L'individuazione dei garanti degli obblighi in materia tributaria. – 4. Ammissibilità, condizioni e limiti della delega di funzioni in materia tributaria.

1. Il dogma giurisprudenziale della natura "personalissima" degli adempimenti tributari e la conseguente inammissibilità della delega di funzioni.

Il diritto penale vivente non di rado si alimenta di dogmi, di principi tratteggiati e affermatosi per rispondere a esigenze di (pretesa) giustizia sostanziale, a fronte delle quali anche il principio di tassatività pare arretrare sconfitto.

È questo il caso del "silenzio maliziosamente serbato" che, secondo un adagio giurisprudenziale che si ripete ormai immutato dalla notte dei tempi del diritto penale perfino nel suo anacronistico lessico, vale a integrare il raggio rilevante ai fini del requisito oggettivo della truffa¹, con buona pace della dottrina che, con altrettanta

¹ Si veda, da ultimo, Cass. pen., sez. II, 18 giugno 2015 (dep. 7 luglio 2015), n. 28791, imp. Bidoli.

pervicacia, si ostina a contestare la legittimità di tale lettura². Così ancora è – in termini se possibili ancor più macroscopici – per il tema delle c.d. malattie professionali, costantemente ricondotte dalla giurisprudenza, senza alcun tentennamento, alla categoria delle lesioni rilevanti (*sub inedita specie* malattie-infortunio) ai fini della ricorrenza della circostanza aggravante di cui all’art. 590, comma 3 c.p. o dei delitti di cui agli artt. 437 e 451 c.p.³; lettura che, ancora una volta, prescinde dal dare ascolto alla dottrina che coglie in essa un’evidente forzatura del significato letterale delle norme citate⁴. In taluni casi, si pensi ad esempio alle situazioni di significativa compromissione dell’ambiente, il diritto vivente ha manifestato una tale forza nel condizionare le scelte e addirittura il lessico del legislatore da indurlo, sulla scia di una giurisprudenza compattamente schierata, a etichettare come “disastri” rilevanti ai sensi del nuovo art. 452 *quater* c.p. forme di inquinamento protratto la cui riconducibilità alla figura tipica prevista dall’art. 434 c.p. era tutt’altro che pacifica⁵.

L’elencazione potrebbe continuare a lungo. Per nulla scalfiti dalle pur ferme posizioni di una dottrina affatto arrendevole e tramandati con formule sostanzialmente immutate di massima in massima, gli arresti giurisprudenziali richiamati traggono linfa vitale unicamente dalla loro costante riaffermazione nel tempo, tanto da indurre a una rassegnata acquiescenza anche il più coriaceo dei difensori, portato a disperare in una loro possibile revisione da parte del giudice di legittimità.

Ulteriore esempio di questa tendenza è la ferma posizione assunta dalla giurisprudenza quanto all’inammissibilità della delega di funzioni in ambito penal-

² Così, tra gli altri, FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale. Parte speciale. I delitti contro il patrimonio*, 6 ed., Bologna, 2014, 188; MANTOVANI, *Diritto penale. Delitti contro il patrimonio*, Padova, 1989, 163.

³ Più in particolare la costante giurisprudenza, con classificazione che tradisce l’acrobazia interpretativa, definisce “malattie-infortunio” «le sindromi morbose imputabili all’azione lesiva di agenti diversi da quelli meccanico-fisici, purché insorte in esecuzione di lavoro»: Cass. pen., sez. I, 9 luglio 1990 (dep. 14 settembre 1990), n. 12367, imp. Chili. Nello stesso senso si vedano Cass. pen., sez. I, 6 febbraio 2002 (dep. 23 marzo 2002), n. 11894, imp. Capogrosso; Cass. pen., sez. I, 20 novembre 1998 (dep. 14 gennaio 1998), n. 350, imp. Mantovani.

⁴ Così da ultimo CASTRONUOVO, *I delitti di omicidio e lesioni*, in AA.VV., *Diritto penale della sicurezza sul lavoro*, Bologna, 2016, 241. VENEZIANI, *I delitti contro la vita e l’incolumità individuale. I delitti colposi*, in *Trattato di diritto penale. Parte speciale*, diretto da Marinucci-Dolcini, vol. III, Padova, 2003, 478, osserva in particolare che ricondurre le malattie professionali alla disciplina delle aggravanti in tema di violazione di norme antinfortunistiche «sarebbe frutto non già di una mera interpretazione estensiva della nozione di “infortunio sul lavoro”, bensì di una vera e propria applicazione analogica *in malam partem*, in contrasto con l’art. 14 delle preleggi e soprattutto con il principio costituzionale di legalità». Ciò anche alla luce della definizione di “infortunio” fornita dall’art. 2 d.P.R. n. 1124 del 1965 che fa riferimento a una «causa violenta in occasione di lavoro» e del fatto che lo stesso art. 590 c.p. disciplinando, al comma 5, il regime di procedibilità delle lesioni personali colpose, distingue i fatti commessi con violazione delle norme per la prevenzione degli infortuni sul lavoro da quelli che abbiano cagionato una malattia professionale. Da ultimo, si veda anche DONINI, [Il diritto giurisprudenziale penale. Collisioni vere e apparenti con la legalità e sanzioni dell’illecito interpretativo](#), in *Dir. pen. cont. – Riv. trim.*, 3/2016, 13 ss.

⁵ Sul tema, per tutti, si rinvia ancora a DONINI, *Il diritto giurisprudenziale penale*, cit., 17; nonché, più in generale, a FLICK, *Parere pro-veritate sulla riconducibilità del c.d. disastro ambientale all’art. 434 c.p.*, in *Cass. pen.*, 2015, 12 e ss. Per un commento al nuovo art. 425 *quater* c.p. si veda MASERA, [I nuovi delitti contro l’ambiente](#), in *Il libro del diritto 2016 Treccani* (dir. da R. Garofoli e T. Treu), Istituto della Enciclopedia Italiana, Roma, 2016, nonché in *questa Rivista*, 17 dicembre 2015, 8 ss.

tributario. Anche di recente la Corte di legittimità 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, quale quella di colpire il complesso dei redditi tassabili» (corsivo nostro)⁶. L'assunto viene costantemente affermato non solo per escludere che l'incarico conferito ad un professionista in vista dell'assolvimento – *in toto* o in parte – degli adempimenti fiscali⁷ possa valere quale esimente di responsabilità per il contribuente⁸; ma anche avuto riguardo al caso in cui, nel contesto di una organizzazione d'impresa particolarmente complessa, il compito di assicurare l'adempimento degli obblighi tributari nonché, ancor prima, di definire la politica fiscale della società o del gruppo, sia stato conferito a una specifica funzione aziendale. Così in giurisprudenza, *apertis verbis*, si afferma che «in tema di reati tributari, l'affidamento ad un terzo dell'incarico di predisporre la dichiarazione annuale dei redditi, sia esso un professionista ovvero un dirigente della impresa assoggettata all'imposizione tributaria, non esonera il soggetto che, per essere il legale rappresentante della società, è tenuto al versamento delle imposte per conto di quella, dalla responsabilità penale per il delitto di omesso versamento, in quanto,

⁶ Cass. pen., sez. IV, 13 aprile 2016 (dep. 5 maggio 2016), imp. BA, n. 18845, in *www.cassazione.net*, 5 maggio 2016, con commento di E. SABIA. La vicenda riguardava un piccolo imprenditore che, non essendo in condizione di ottemperare ai – sempre più complessi – adempimenti fiscali relativi alla sua attività, aveva per l'appunto incaricato dei medesimi ai sensi dell'art. 3, commi 3 e 3 *bis* d.P.R. n. 322 del 1998 un commercialista che si era poi fraudolentemente appropriato delle somme trasferitegli dal contribuente omettendo di versarle all'erario. La Corte, confermato che «costituisce *ius receptum* – e va qui ribadito – il principio che in tema di reati tributari, 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 (art. 5, D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), in quanto, *trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo potere*», rigetta il ricorso proposto dall'imputato avverso il decreto di sequestro delle somme ritenute oggetto di evasione. Nello stesso senso, Cass. pen., sez. III, 21 maggio 2013 (dep. 19 settembre 2013), n. 38335, in www.diritto24.ilsole24ore.com, 7 ottobre 2014, con nota di VENTIMIGLIA. Per un'analisi della giurisprudenza in materia si rinvia a CARACCIOLI, *La responsabilità di amministratori, sindaci e direttori generali di società di capitali per reati tributari. Profili sostanziali*, in *Fisco*, 1990, 7192 e ss., nonché a PISTORELLI, *Breve rassegna della giurisprudenza penale tributaria in materia di delega di funzioni*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1992, 745 ss.

⁷ Ipotesi questa che si tende a ricondurre alla categoria dei meri "incarichi di esecuzione", vale a dire quelli in cui «non si può o non si vuole assegnare la funzione all'altrui competenza; ci si serve solo di altri per darle esecuzione»: FIORELLA, *Il trasferimento di funzioni nel diritto penale dell'impresa*, Firenze, 1985, 46 ss.

⁸ Oltre alla già citata Cass. pen., sez. IV, 13 aprile 2016 (dep. 5 maggio 2016), n. 18845, imp. BA, si vedano anche Cass. pen., sez. III, 18 giugno 2015 (dep. 18 giugno 2015), n. 37856, imp. Porzio; Cass. pen., sez. III, 29 ottobre 2009 (dep. 8 marzo 2010), n. 9163, imp. Lombardi; Cass. pen., sez. III, 3 novembre 1983 (dep. 6 gennaio 1984), n. 116, imp. Taiano, in *Giur. it.*, 1986, 5, II, 192. In dottrina, sul tema, si vedano BUCCISANO, *In tema di responsabilità sanzionatoria del contribuente e del suo consulente fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 1051 ss.; CARACCIOLI, *Riflessioni sulla responsabilità penale del commercialista per il rilascio del c.d. "visto pesante"*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, 37 ss.; MUSOLINO, *La responsabilità del commercialista*, in *Resp. civ. e prev.*, 2014, 1139 ss.; VITARELLI, *Delega di funzioni e responsabilità penale*, Milano, 2006, 273 e ss., cui si rinvia anche per l'esame della – parzialmente diversa – posizione della giurisprudenza di merito.

trattandosi di reato omissivo proprio, la norma tributaria considera come personale ed indelegabile il relativo dovere» (corsivo nostro)⁹.

Senonché l'equazione "reato omissivo proprio = indelegabilità del relativo adempimento" è, come chiaramente dimostra la disciplina in materia di sicurezza sul lavoro, tutt'altro che scontata se non, addirittura, palesemente errata e in aperta contraddizione con l'evoluzione dell'istituto della delega nella materia prevenzionistica e ambientale. «Il sospetto – è stato correttamente osservato – è che in realtà i giudici abbiano finito per costruire una sorta di presunzione assoluta di responsabilità in capo al contribuente, escludendo così di fatto ogni rilevanza, anche soggettiva, della delega»¹⁰.

Il principio non risulta derogato nemmeno quando il contribuente sia esso stesso vittima della condotta distrattiva dell'incaricato, vale a dire in casi di palese scollamento tra scelte concretamente operate in materia tributaria e titolarità formale degli obblighi fiscali. In tali ipotesi, però, per evitare soluzioni manifestamente inique quanto meno rispetto ai reati dolosi¹¹, preso atto dell'evidente insussistenza dell'elemento soggettivo in capo all'*intranseus*¹², si perviene talvolta all'affermazione di responsabilità della persona cui sono riconducibili i fatti rappresentati nella dichiarazione e che ha ingannato il contribuente incolpevole, inducendolo alla commissione del reato ai sensi dell'art. 48 c.p.¹³. Ciò vale in particolare per i delitti che richiedono il dolo specifico di evasione, la

⁹ Cass. pen., sez. III, 9 giugno 2015, n. 4621, in www.dirittoegiustizia.it, 5 febbraio 2016, con commento di FONTANA. Negli stessi termini si è espressa la Corte d'Appello di Milano, sez. II, 30 aprile 2014 (dep. 20 giugno 2014), n. 7162, nel noto caso Dolce e Gabbana, reperibile su www.iusexplorer.it: «resta sempre il contribuente il soggetto deputato all'adempimento degli obblighi tributari quand'anche deleghi ad altri le relative incombenze o si avvalga della consulenza di esperti. [...] L'affidare la cura dei propri affari ad altri non esime dall'essere tenuti a fornire le direttive cui si impronta l'attività del delegato».

¹⁰ PISTORELLI, *Breve rassegna*, cit., 749.

¹¹ Laddove il reato sia imputabile anche a titolo di colpa si è infatti affermato che «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»: Cass. pen., sez. III, 2 febbraio 1999 (dep. 11 marzo 1999), n. 3240, imp. Piazza.

¹² Cass. pen., sez. III, 22 gennaio 2015 (dep. 4 dicembre 2015), n. 48211, imp. Suni, in *Dir. e giust.*, 44, 2015, 23, con nota di FONTANA: «non può ritenersi sussistente l'elemento soggettivo del delitto di cui all'art. 10 *quater* D.lgs. 74/2000 (dolo generico) nel mero accertamento della condotta del contribuente che si limiti alla mancata vigilanza sull'operato del commercialista (che sarebbe incorso in un errore contabile) e non presti attenzione all'anomalo accrescimento del volume di affari, che lo avrebbe dovuto indurre a ritenere che tale evento era imputabile solo a quella erronea compensazione».

¹³ Così [Trib. Milano, Sez. I, 11 giugno 2013](http://www.tribunalemilano.it), in *questa Rivista*, 6 novembre 2013, con nota redazionale di VALSECCHI: «risponde di concorso nel reato di omesso versamento dell'IVA (art. 110 c.p. e art. 10 *ter*, d.lgs. 74/00) l'amministratore che, avendo omesso sia di versare l'IVA dovuta alle scadenze periodiche, sia di accantonare le somme necessarie a far fronte all'obbligo tributario, abbia lasciato la legale rappresentanza della società a un nuovo amministratore pochi giorni prima della scadenza prevista dalla norma incriminatrice per l'adempimento dell'obbligo di versamento, tenendo il nuovo amministratore all'oscuro dell'esistenza di un ingente debito tributario e così inducendolo con l'inganno (art. 48 c.p.) a non versare quanto dovuto».

prova del quale, si afferma, «non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo né da una *culpa in vigilando* sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale»¹⁴.

A fronte del pacifico orientamento teso a negare la validità della delega di funzioni in materia tributaria, si rinvencono solo isolate pronunce di segno contrario¹⁵, per lo più riconducibili a una giurisprudenza di merito ormai risalente. Così, ad esempio, si deve a un GIP di Teramo l'affermazione del principio per cui «l'orientamento giurisprudenziale formatosi in altri settori secondo il quale il trasferimento delle funzioni penalmente rilevanti dal titolare ad altro soggetto è consentito e libera il delegante da responsabilità, non può in assoluto essere escluso nella sua applicazione nel campo penal-tributario, dovendosi verificare caso per caso la qualità e l'intrinseca natura dell'obbligo per desumerne poi conseguenze attendibili sulla sua delegabilità, stante la vastità e diversità degli obblighi tributari». Anche in tale – meno rigida – prospettazione si era peraltro precisato che «l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi essendo strettamente legato alla persona fisica del contribuente è di carattere sicuramente personale e quindi rientra tra quelli non delegabili»¹⁶.

Niente affatto lineare e coerente rispetto all'indirizzo fin qui esposto è poi l'atteggiamento assunto dalla giurisprudenza quanto alla responsabilità penale-tributaria dell'amministratore di fatto. Si è di recente affermato che «del reato di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte dirette o l'IVA, l'amministratore di fatto risponde quale autore principale, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta». Si osserva che «l'amministratore di diritto, quale mero prestanome, è responsabile a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento (artt. 40, comma 2, c.p. e 2392 c.c.), a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice»¹⁷. Le sentenze in

¹⁴ Cass. pen., sez. III, 18 giugno 2015 (dep. 18 settembre 2015), n. 37856, imp. Porzio. Nello stesso senso si esprime Cass. pen., sez. IV, 13 aprile 2016, n. 18845, cit.

¹⁵ Si veda Cass. pen., sez. III, 4 aprile 2012 (dep. 12 luglio 2012), n. 27770, imp. F.C., in *Dir. e giust. online*, 2012, 596 ss., con nota di GALASSO, *Senza delega formale resta responsabile il legale rappresentante della società*, che pare aprire alla efficacia esimente della delega, che peraltro nel caso di specie non risultava essere stata conferita. Si veda anche Cass. pen., sez. III, 2 marzo 1999, n. 3240, in *Guida dir.*, 14, 1999, 79, che ha stabilito che il legale rappresentante di una società non risponde dei reati tributari commessi all'interno della società, qualora abbia conferito espressa delega ad altri di occuparsi delle incombenze tributarie e relativi adempimenti fiscali.

¹⁶ GIP Teramo, 6 aprile 1990 (dep. 2 maggio 1990), imp. Marini, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1990, 1212 ss.

¹⁷ Cass. pen., sez. III, 14 maggio 2015 (dep. 24 settembre 2015), n. 38780, imp. Biffi. Nello stesso senso, Cass. pen., sez. III, 17 giugno 2015 (dep. 29 luglio 2015), n. 33397, in *Cass. pen.*, 2016, 2968 ss., con nota di GIUDETTI, *La responsabilità omissiva degli amministratori di società nel diritto penale tributario*, nonché Cass. pen., sez. III, 28 aprile 2011 (dep. 10 giugno 2011), n. 23425, imp. Ceravolo, in *Arch. pen.*, 2011, 3, 1 ss. con nota (critica) di AMATI-BELLI, *Responsabilità dell'amministratore di fatto per il reato di omessa dichiarazione dei redditi*. In dottrina si vedano anche ARTUSI, *Sulla correttezza dell'amministratore formalmente investito della funzione con l'amministratore di fatto*, in *Giur. it.*, 2012, 4 ss.; BERSANI, *Amministratore di fatto e reati tributari*, in *Fisco*, 2005,

questione prendono dunque espressamente posizione in tale contesto a favore del «cosiddetto criterio funzionalistico o dell'effettività in forza del quale il dato fattuale della gestione sociale deve prevalere sulla qualifica formalmente rivestita ovviamente quando alla qualifica non corrisponda l'effettivo svolgimento delle funzioni proprie della qualifica». Si osserva infatti che, con particolare riguardo ai reati omissivi propri, «il vero soggetto qualificato non è il prestanome ma colui il quale effettivamente gestisce la società perché solo lui è in condizione di compiere l'azione dovuta»¹⁸. Nel tentativo di superare l'evidente contraddizione insita nella scelta di attribuire solo in questo contesto rilievo alla titolarità sostanziale dell'obbligazione fiscale, si fa richiamo a quelle norme tributarie – in particolare gli artt. 1, comma 4, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322¹⁹ e 11 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472²⁰ – che fonderebbero sul piano normativo l'equiparazione tra soggetto di diritto e soggetto di fatto. Conclusione, peraltro, tutt'altro che pacifica, posto che le disposizioni richiamate consentono l'imputazione dell'illecito (tributario) all'amministratore di fatto soltanto in mancanza di quello di diritto e non già in termini fungibili rispetto allo stesso. Di talché, si afferma, l'opzione interpretativa in esame, «valorizzando oltre misura il dato fattuale meta-normativo, fornisce – in modo difficilmente accettabile – legittimazione ad una *nuova fonte* genetica di posizioni di garanzia con il conseguente rischio di una indeterminabile moltiplicazione delle stesse»²¹.

Tirando le somme di quanto è stato esposto finora, emerge con tutta evidenza che il tema della trasferibilità o meno dei doveri connessi all'adempimento degli obblighi tributari e della relativa rilevanza esimente di una delega validamente conferita è affrontato dalla giurisprudenza con atteggiamento alquanto ondivago e condizionato dalla logica del risultato e del caso concreto. Al contrario, andrebbe individuato un criterio unitario valevole rispetto alle diverse situazioni di fatto che possono prospettarsi, alla stregua del quale imputare i delitti in materia tributaria all'interno delle realtà imprenditoriali complesse. La via tenacemente battuta dalla giurisprudenza, nello sforzo di assicurare una tutela a tutto campo degli interessi dell'amministrazione finanziaria, trascura infatti di tener conto della effettiva realtà della media e grande

4, 7411 ss.; CARACCIOLI, *Sul problema della responsabilità degli "amministratori di fatto" nei reati tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 7-8, 2013, 145 ss.; GIUA-VALLINO-MAZZARELLO, *Responsabilità dell'amministratore di fatto e del prestanome nei reati tributari*, in *Fisco*, 2011, 27, 4351 ss.; ROSSI, *Amministratore di fatto e reati tributari*, in *Fisco*, 2004, 13, 1984 ss.

¹⁸ Cass. pen., sez. III, 14 maggio 2015, n. 38780, cit.

¹⁹ «La dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale».

²⁰ «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».

²¹ AMATI-BELLI, *Responsabilità dell'amministratore di fatto*, cit., 15.

impresa che, al fine di far fronte al continuo moltiplicarsi di adempimenti operativi e normativi spesso peraltro differenziati in varie aree geografiche, si è strutturata in centri di competenze autonomi e altamente specializzati. Non si può che concordare con chi rimarca che «all'apice dell'impresa ormai, si vengono a collocare solo i poteri afferenti alle decisioni strategiche e di orientamento generale dell'attività complessiva»²². Di conseguenza, la ricerca dei centri d'imputazione delle responsabilità anche penali non può e non deve prescindere dal prendere atto di questa innegabile realtà, che peraltro è quella senz'altro più funzionale a garantire la completezza, correttezza e puntualità degli adempimenti tributari.

2. La posizione della dottrina penal-tributaria.

Per completare il quadro degli orientamenti in campo quanto all'ammissibilità della delega di funzioni in materia penal-tributaria, non si può prescindere da una sintetica ricognizione delle posizioni della dottrina.

Prima della riforma dei reati tributari del 2000 e, soprattutto, del riconoscimento a livello normativo della delega di funzioni operata dall'art. 16 del d.lgs. n. 81 del 2008, la dottrina penalistica era prevalentemente orientata nel senso di non attribuire generale efficacia esimente alla delega di funzioni in ambito tributario.

L'orientamento maggioritario era nel senso di riconoscerne residualmente la validità solo rispetto ad ipotesi di adempimenti di mero ordine esecutivo-materiale, come quelli di documentazione, escludendola invece nel caso – ben più rilevante – in cui venissero in considerazione obblighi di natura dichiarativa²³. Tale impostazione veniva ricondotta principalmente alla natura asseritamente personale – e dunque non trasmissibile – dell'adempimento che viene dunque posto dal legislatore direttamente a carico di un determinato soggetto, costituito quale garante dell'obbligo tributario e, in ultima analisi, della stessa «“immagine fiscale” dell'ente di cui si spende il nome»²⁴.

Si osservava, al riguardo, che la prestazione relativa alla presentazione della dichiarazione «non è atto connotato in termini puramente fattuali, ma assume un senso

²² ALESSANDRI, *Diritto penale e attività economiche*, Bologna, 2010, 175. Come ricordava PEDRAZZI, *Profili problematici del diritto penale d'impresa*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1988, 134, nei contesti aziendali «dire organizzazione è dire divisione del lavoro, ripartizione di compiti e valorizzazione di competenze differenziate», di talché «un monopolio della garanzia sarebbe non solo incompatibile con la personalità penale, ma anche operativamente impari alla necessità di tutela».

²³ Così CARACCIOLI, *La responsabilità degli amministratori*, cit., 7240; FLORA, *Profili penali in materia di imposte dirette ed i.v.a.*, Padova, 1979, 146; LANZI-BERSANI, *I nuovi reati tributari*, Torino, 1995, 132; PADOVANI, *I soggetti responsabili per i reati tributari commessi nell'esercizio dell'impresa*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1985, 373. Sul tema si vedano anche AMBROSETTI, *Il diritto punitivo nella materia tributaria: il rapporto fra illecito penale e amministrativo*, in AA.VV., *Diritto penale dell'impresa*, a cura di Ambrosetti-Mezzetti-Ronco, Bologna, 2016, 388; FONDAROLI, *D. Legisl. 10 marzo 2000, n. 74*, in *Commentario breve alle leggi complementari*, a cura di Palazzo-Paliero, Padova, 2007, 1165 ss.; VITARELLI, *Delega di funzioni*, cit., 273 ss.

²⁴ FLORA, *Profili penali*, cit., 120.

soltanto nella prospettiva dell'imputazione al soggetto obbligato», di talché «l'omessa presentazione è concepibile esclusivamente nei suoi confronti»²⁵.

La posizione qui descritta era stata peraltro ribadita anche a seguito della modifica operata dall'art. 1, comma 1, d.l. n. 429 del 1982, ai sensi del quale «non si considera omessa la dichiarazione [...] non sottoscritta»²⁶. La dottrina prevalente aveva infatti evidenziato come, indipendentemente dalla formale sottoscrizione dell'atto, riconducibile a questo punto a un mero adempimento amministrativo, ciò che rileva sul piano penale è, piuttosto, l'obbligo di presentazione della dichiarazione che, in quanto attività strettamente connessa alla tenuta delle scritture contabili, non può che gravare sull'organo di vertice, ossia gli amministratori²⁷. In sostanza, il legale rappresentante dell'ente – in quanto soggetto deputato a manifestarne all'esterno la volontà – è considerato autore materiale dell'eventuale condotta illecita di natura attiva, ove venga in considerazione una dichiarazione infedele o fraudolenta, od omissiva, nel caso di radicale omissione della dichiarazione, essendo al medesimo riconducibile l'obbligazione tributaria gravante sull'ente.

In tale contesto rimaneva sostanzialmente isolata la voce di chi già all'epoca evidenziava come, anche in ambito tributario, la delega risponda a evidenti esigenze di effettività, assicurando da un lato concrete *chance* di assolvimento di obblighi caratterizzati sempre più da elevate competenze tecnico-specialistiche, dall'altro e nel caso di violazioni penalmente rilevanti, il rispetto del principio di personalità della responsabilità penale²⁸. Secondo questo orientamento, una volta riconosciuta la validità

²⁵ PADOVANI, *I soggetti responsabili*, cit., 373 e 379.

²⁶ In argomento si veda VIAZZO, *Profili di responsabilità penale per reati tributari nelle imprese di grandi dimensioni*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1992, 248. L'Autore concorda con la dottrina maggioritaria quanto alla rilevanza della delega rispetto agli obblighi di documentazione e versamento (e non invece quanto a quelli dichiarativi), posto che in questi ultimi «prevale un elemento di tipo personale (la rilevanza giuridica di una dichiarazione si risolve nella sua imputazione al contribuente)».

²⁷ PADOVANI, *I soggetti responsabili*, cit., 376. Nello stesso senso NISCO, *Delega di funzioni e reati tributari*, in *Profili critici del diritto penale tributario*, a cura di Borsari, Padova, 2013, 59: «la disciplina vigente non attribuisce alcun rilievo alla delega di funzioni»; tuttavia, si osserva, essa può al limite operare come «elemento che esclude la tipicità soggettiva del fatto ipoteticamente ascritto al "delegante" – quando questi, ad es., sia effettivamente poco esperto e si affida altri – o che la comprova, in caso di delega fittizia o "di comodo"».

²⁸ ALDROVANDI-LANZI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 131. CALVI, *La responsabilità penale degli amministratori di società e dei direttori generali delle imprese*, in *Fisco*, 1989, 29, 4516, evidenzia ad esempio che «nella gestione tributaristica dell'impresa appare del tutto normale, e non frutto di un *escamotage* artificiosamente preordinato, che i relativi compiti vengano delegati. Al limite, non è irrealistica l'ipotesi di un'impresa commerciale il cui legale responsabile, quali che siano le dimensioni della prima, non abbia alcuna dimestichezza con gli adempimenti fiscali, pur essendo dotato di innate capacità di iniziativa. Non si vedrebbe quindi per quale motivo la validità della delega andrebbe commisurata alle dimensioni aziendali. Inoltre, non si comprende perché ad un imprenditore non competente in materia di contabilità si dovrebbero accollare responsabilità penali per avere trasferito le funzioni in parola a persona non sufficientemente qualificata». Analogamente SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, in PEDRAZZI-ALESSANDRI-FOFFANI-SEMINARA-SPAGNOLO, *Manuale di diritto penale dell'impresa*, 2ª ed., Bologna, 2000, 730: «succede assai di frequente nella prassi che amministratori delle persone giuridiche (e anche singoli contribuenti) deleghino persone particolarmente qualificate (una struttura interna, un dipendente o un libero professionista) a porre in essere le condotte necessarie per adempiere agli obblighi tributari penalmente sanzionati. Deve escludersi

della delega di funzioni in taluni settori dell'ordinamento, non vi era alcuna ragione per non ammetterne la rilevanza anche in altri, come quello tributario, caratterizzati da analoga complessità e da molteplicità di adempimenti. In questa prospettiva l'orientamento prevalente era, in adesione all'indirizzo dottrinario che, in materia previdenziale, sosteneva la tesi c.d. intermedia²⁹, nel senso di ammettere la validità della delega conferita dal rappresentante legale della società a soggetto professionalmente qualificato e la sua idoneità a escludere la responsabilità del delegante per difetto della colpevolezza, respingendosi invece l'impostazione funzionalista alla stregua della quale, come noto, si ammette la sostituzione sul piano oggettivo del garante derivato a quello originario³⁰.

L'evoluzione della materia penal-tributaria e l'importanza che essa ha assunto, sotto diversi profili, nel dibattito dottrinario degli ultimi anni pare rendere opportuna una ulteriore riflessione che tenga conto degli approdi cui si è giunti – anche a seguito della modifica del panorama normativo di riferimento – quanto ai limiti, all'efficacia e ai requisiti di validità della delega di funzioni in altri settori.

3. L'individuazione dei garanti degli obblighi in materia tributaria.

Seguendo il noto insegnamento per cui «al cuore del diritto penale dell'impresa vi è un problema d'imputazione»³¹, si tratta anzitutto di individuare chi, nell'ambito di organizzazioni complesse, sia il “garante”³² originario degli adempimenti in materia tributaria.

Nella materia penal-tributaria si distinguono infatti fattispecie criminose che possono essere integrate da *chiunque* in concreto operi per la società (si pensi ad esempio ai reati di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti o di

che la delega possa trasferire l'obbligo penale in capo al delegato. Si tratta di un obbligo di diritto pubblico che non può essere trasferito nel silenzio della legge per volontà privata. E tuttavia si deve riconoscere alla delega la capacità di escludere la colpevolezza del delegante (come si riconosce da tempo in molti altri settori della legislazione penale), purché non costituisca un paravento per sottrarsi agli obblighi penali tributari».

²⁹ Si veda per tutti PEDRAZZI, *Profili problematici*, cit., 138 ss.

³⁰ FIORELLA, *Il trasferimento di funzioni*, cit., *passim*.

³¹ PEDRAZZI, *Profili problematici*, cit., 127.

³² Già da tempo la dottrina rimarca come benché l'ambito di operatività delle posizioni di garanzia sia delineato dalle responsabilità di tipo omissivo, in realtà nell'applicazione concreta esse sono entrate anche nel lessico proprio della responsabilità da condotte attive: si veda per tutti sul tema PEDRAZZI, *Profili problematici*, cit., 127. La considerazione è stata di recente ribadita anche dalle Sezioni Unite della Cassazione, «l'analisi dei ruoli e delle responsabilità viene tematizzata entro la categoria giuridica della posizione di garanzia. Si tratta, come è ben noto, di espressione che esprime in modo condensato l'obbligo giuridico di impedire l'evento che fonda la responsabilità in ordine ai reati commissivi mediante omissione, ai sensi dell'art. 40, capoverso, cod. pen. Questo classico inquadramento deve essere rivisitato. In realtà il termine “garante” viene ampiamente utilizzato nella prassi anche in situazioni nelle quali si è in presenza di causalità commissiva e non omissiva; ed ha assunto un significato più ampio di quello originario, di cui occorre acquisire consapevolezza»: [Cass. pen., sez. U., 24 aprile 2014 \(dep. 18 settembre 2014\), n. 38343, imp. Espenhahn ed altri](#), in *questa Rivista*, 19 settembre 2014, 102.

occultamento o distruzione di documenti contabili di cui rispettivamente agli artt. 8 e 10 del d.lgs. n. 74 del 2000) e fattispecie che, invece, possono essere realizzate soltanto da chi abbia il potere di impegnare la società verso l'esterno. È questo, in particolare, il caso dei delitti in materia di dichiarazione di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 del Capo I del Titolo II del d.lgs. n. 74 del 2000 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, dichiarazione infedele e omessa dichiarazione), su cui ci si soffermerà nel presente scritto³³.

Ancorché tutti i delitti in materia di dichiarazioni fiscali prevedano come soggetto attivo "chiunque", essi sono in realtà reati propri in quanto presuppongono l'esistenza di un soggetto gravato dal relativo obbligo. Si tratta pertanto anzitutto di individuare chi sia tenuto a dette dichiarazioni per poi verificare se effettivamente tale adempimento, come assume la giurisprudenza, "non ammetta sostituti".

L'esame delle norme amministrative dedicate all'individuazione del soggetto destinatario della sanzione in relazione ai casi di violazioni fiscali commesse nell'interesse di persone giuridiche palesa per la verità l'attenzione prestata dal diritto tributario, in quanto materia (latamente) punitiva³⁴, al tema dell'imputazione dell'illecito nel contesto di organismi complessi.

Ai sensi della disciplina sostanziale "soggetti passivi" dell'imposta sui redditi – e dunque tenuti alle relative dichiarazioni – sono le persone fisiche e le società residenti nel territorio dello Stato (artt. 2 e 73, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917)³⁵. Vige, in tale contesto, il c.d. principio di personalizzazione della sanzione, introdotto dagli artt. 2 e 11 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in virtù del quale l'obbligo tributario – e la responsabilità amministrativa derivante dalla sua violazione – grava sulle persone fisiche che hanno la rappresentanza di un soggetto passivo d'imposta o di un inadempiente all'obbligo tributario³⁶. Analogo principio è posto dall'art. 11 del d.lgs. n. 472 del 1997, a norma del quale «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 del dipendente o dal rappresentante o dall'amministratore,

³³ Nondimeno, considerazioni analoghe possono valere con riguardo ai reati di cui agli artt. 10 *bis* (omesso versamento di ritenute dovute o certificate), 10 *ter* (omesso versamento di IVA), 10 *quater* (indebita compensazione) del medesimo d.lgs. n. 74 del 2000.

³⁴ Sulla scia della nota 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, Kivoveri 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.

³⁵ Ai sensi dell'art. 58, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 «i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività».

³⁶ Cass. civ., sez. V, 16 gennaio 2007 (dep. 12 marzo 2007), Ministero dell'Economia e delle Finanze c. R.R.

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»³⁷.

Per quanto in particolare concerne gli obblighi dichiarativi, viene in rilievo l'art. 1, comma 4, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, a norma del quale «la dichiarazione dei soggetti diversi dalle persone fisiche è sottoscritta, a pena di nullità, dal rappresentante legale, e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale»³⁸. Si consideri peraltro che – come già ricordato – la presentazione della dichiarazione annuale da parte della società all'Amministrazione finanziaria³⁹ avviene ormai di regola per via telematica, attraverso un protocollo immateriale che non richiede alcun intervento diretto del legale rappresentante⁴⁰. In ogni caso, a norma del comma 6 dell'art. 1 del citato d.P.R. n. 322 del 1998, qualora la dichiarazione sia presentata in via telematica il soggetto da considerare “autore” della stessa va identificato con riferimento alla dichiarazione che il medesimo soggetto è tenuto a conservare⁴¹.

Senonché l'art. 11, comma 2, del citato d.lgs. n. 472 del 1997 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 che precisa che «autore della violazione, almeno di regola, sarà il soggetto cui compete l'organizzazione ed il controllo sullo svolgimento dei compiti inerenti alla tenuta della contabilità, si identifichi questi con lo stesso imprenditore, con il contribuente, ovvero con un dipendente investito di siffatta competenza». La prova contraria può peraltro essere fornita, ad esempio, attraverso la dimostrazione della «esistenza di una delega di funzioni che abbia 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».

³⁷ E d'altra parte, a norma del comma 7 della stessa disposizione, la morte della persona fisica autrice della violazione, ancorché avvenuta prima della irrogazione della sanzione amministrativa, non estingue la responsabilità della società.

³⁸ È opportuno in tale contesto ricordare quanto previsto dall'art. 5, comma 2, del c.d. decreto correttivo (d.lgs. n. 203 del 1998), a norma del quale «se la violazione non è commessa con dolo o colpa grave, la sanzione [...] non può essere eseguita nei confronti dell'autore che non ne abbia tratto diretto vantaggio, in somma eccedente lire 100 milioni, [...] salva, per l'intero, la responsabilità prevista a carico della persona fisica, della società, dell'associazione o dell'ente».

³⁹ Atto che, ai sensi dell'art. 3, comma 8, del d.P.R. n. 322 del 1998, vale ad attribuire rilevanza esterna alla dichiarazione ai fini fiscali, fissando conseguentemente il momento consumativo dell'eventuale reato.

⁴⁰ ROSSI, *Amministratore di fatto*, cit., 4862.

⁴¹ In via del tutto residuale possono rispondere del reato anche i soggetti che, a norma del comma 3 del citato art. 1 del d.P.R. n. 322 del 1998, sono incaricati della trasmissione delle stesse: cfr. in tal senso Cass. pen., sez. III, 24 ottobre 2014 (dep. 30 ottobre 2015), imp. Dolce e altri.

La disciplina fin qui ricostruita è stata peraltro da ultimo incisivamente modificata dall'art. 7, comma 1, del d.l. n. 269 del 2003 (convertito dalla l. n. 326 del 2003), a norma del quale «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica». Oggi, dunque, in ambito amministrativo tributario, è la persona giuridica/contribuente il destinatario diretto delle eventuali sanzioni connesse alla violazione della normativa finanziaria.

Ai fini del diritto sostanziale, dunque, la presunta natura “personalissima” dell'obbligazione tributaria risulta tutt'altro che confermata, essendo per converso marcata l'impressione che la disciplina sia piuttosto (e giustamente) indirizzata a garantire l'adempimento fiscale dell'ente indipendentemente dall'identità della persona fisica a ciò tenuta.

Anzi, a dire il vero, la vaga nozione di “adempimento personalissimo” pare meglio attagliarsi alla materia lavoristica, tradizionalmente incentrata sulla figura del “datore di lavoro” individuato come primo e principale garante – già a norma dell'art. 2087 c.c. – del bene di primario rilievo relativo alla sicurezza e salute dei lavoratori.

Passando all'esame delle – invero scarse – disposizioni penali dedicate alla materia, se ne trae l'impressione che, paradossalmente, nell'ambito qui in rilievo il legislatore penale si muova con minore sensibilità e attenzione al tema della personalità della responsabilità che pure dovrebbe orientare le sue scelte.

Ai sensi dell'art. 1 d.lgs. n. 74 del 2000 «per “dichiarazioni” si intendono anche le dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto d'imposta, nei casi previsti dalla legge». Sempre in chiave definitoria si precisa che «riguardo ai fatti commessi da chi agisce in qualità di amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche, il “fine di evadere le imposte” ed il “fine di sottrarsi al pagamento” si intendono riferiti alla società, all'ente o alla persona fisica per conto della quale si agisce».

Ne emerge un quadro in cui il legislatore si rivolge alla persona fisica intendendo in realtà parlare all'ente, dissociazione che, se può essere giustificata sul piano del diritto sostanziale e in un'ottica di perseguimento del risultato, non risulta certamente coerente con il principio di personalità della responsabilità penale. È oltremodo singolare che il legislatore, nel delineare lo statuto penale degli adempimenti tributari, riconosca in termini di assoluta chiarezza come tale tipologia di illeciti, in quanto espressione di una “criminalità d'impresa”, trascende l'agire e la volontà del singolo che la rappresenta. L'individuo diventa così mero strumento di soggettivizzazione dell'attività economica organizzata sul presupposto – niente affatto scontato – che anche nella materia che ci occupa essa sia espressione della politica d'impresa promossa dal vertice.

Il quadro si complica ulteriormente alla luce della perdurante “irresponsabilità” dell'ente sul piano penale, derivante del fatto che i reati tributari non costituiscono

ancora – nonostante le riserve manifestate sul punto da parte della dottrina⁴² – presupposto della responsabilità da reato degli enti di cui al d.lgs. n. 231 del 2001⁴³.

Tale scelta, difesa invece da chi paventa il rischio – invero niente affatto remoto – di complicare ulteriormente la già allo stato delicata questione relativa alla possibile violazione del principio del *ne bis idem*⁴⁴, finisce inevitabilmente con il riversare sull'individuo tutta la rilevante aspettativa di repressione dell'evasione fiscale in ambito societario nutrita dalla collettività che inevitabilmente affida principalmente al diritto penale il ruolo di riparare all'offesa subita dall'erario e che ha ormai assunto rilievo sistemico.

Senonché le conseguenze della non coincidenza tra colui che viene formalmente individuato come destinatario del precetto penale (il legale rappresentante) e il soggetto che si vorrebbe realmente colpire con la sanzione (l'ente) rischiano di essere particolarmente gravi.

Si pensi ad esempio alla questione connessa alla concreta possibilità di fare ricorso gli strumenti che oggi l'ordinamento pone a disposizione del reo ai fini dell'estinzione o dell'attenuazione delle conseguenze sanzionatorie. Ai sensi degli artt.

⁴² Si sono espressi nel senso dell'opportunità di includere i delitti di cui al d.lgs. n. 74 del 2000 tra i reati presupposto della responsabilità degli enti IELO, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in www.rivista231.it, 3, 2007, 7 ss.; DELLA RAGIONE, *Sul sequestro per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse*, in *questa Rivista*, 4 febbraio 2011; ID., *La Suprema Corte ammette il sequestro preventivo funzionale alla successiva confisca per equivalente dei beni della persona giuridica per i reati tributari commessi nel suo interesse dal legale rappresentante*, *ivi*, 29 settembre 2011; MAZZA, *Il caso Unicredit al vaglio della cassazione: il patrimonio dell'ente non è confiscabile per equivalente in caso di reati tributari commessi dagli amministratori a vantaggio della società*, *ivi*, 25 gennaio 2013; ID., *La confisca per equivalente fra reati tributari e responsabilità dell'ente (in margine al caso Unicredit)*, *ivi*, 23 gennaio 2012; PERINI, *Brevi considerazioni in merito alla responsabilità degli enti conseguente alla commissione di illeciti fiscali*, in www.rivista231.it, 2, 2006, 89.

⁴³ L'ente pertanto risponde allo stato esclusivamente della sanzione amministrativa eventualmente irrogata in conseguenza dell'illecito commesso dalla persona fisica che opera per suo conto a norma degli artt. 7, d.lgs. n. 269 del 2003 («le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica»), 19, comma 2, del d.lgs. n. 74 del 2000 («permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa dei soggetti indicati nell'articolo 11, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato»).

⁴⁴ Così CARACCIOLI, *Reati tributari e responsabilità degli enti*, in www.rivista231.it, 1, 2007, 155 ss.; D'ARCANGELO, *La responsabilità degli enti per i delitti tributari dopo le SS.UU. 1235/2010*, *ivi*, 4, 2011, 125 ss.; SANTORIELLO, *Sull'opportunità di configurare la responsabilità amministrativa delle società anche in caso di commissione di reati fiscali*, *ivi*, 1, 2013, 189 ss. Sul tema si è da ultimo espressa la Corte EDU (Grande Camera), sent. 15.11.2016, A. e B. c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11, in *questa Rivista*, con nota di VIGANÒ, *La Grande Camera della Corte di Strasburgo su ne bis in idem e doppio binario sanzionatorio*, 18 novembre 2016, affermando il principio per cui l'4 prot. 7 CEDU non esclude che lo Stato possa legittimamente apprestare un sistema di risposte a condotte socialmente offensive (come per l'appunto nel caso dell'evasione fiscale) che si articolano – nel quadro di un approccio unitario e coerente – attraverso procedimenti distinti, purché le risposte sanzionatorie così accumulate non comportino un sacrificio eccessivo per l'interessato, obiettivo in particolare realizzabile attraverso la previsione di un unico procedimento ovvero anche la connessione sostanziale e cronologica tra i due distinti procedimenti. Per una sintesi dell'annosa questione si vedano ancora VIGANÒ, *Omesso versamento di IVA e diretta applicazione delle norme europee in materia di ne bis in idem*, in *questa Rivista*, 11 luglio 2016, e TRIPODI, *Ne bis in idem e reati tributari*, in *Diritto penale dell'economia*, diretto da Cadoppi, Canestrari, Manna, Papa, Milano, 2017, 669 ss.

13 e 13 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000, il pagamento del debito tributario può infatti rilevare, a seconda dei casi, come causa di non punibilità, circostanza attenuante ovvero condizione per l'ammissione al patteggiamento. È del tutto evidente che la persona fisica che abbia agito (o che avrebbe dovuto agire) in adempimento di un'obbligazione gravante sull'impresa potrà accedere a tali benefici soltanto a condizione che la società che rappresenta decida per l'appunto di aderire alla pretesa (potenzialmente anche assai onerosa) dell'amministrazione finanziaria⁴⁵.

Parimenti delicata, visti i valori che possono venire in considerazione, è la questione relativa all'individuazione del destinatario della misura – obbligatoria ai sensi dell'art. 12 *bis* del d.lgs. n. 74 del 2000 – della confisca del risparmio d'imposta derivante dalla commissione di un reato tributario da parte del legale rappresentante dell'ente. Al riguardo le Sezioni Unite si sono di recente espresse nel senso della applicabilità all'ente piuttosto che alla persona fisica che ha agito per esso della confisca diretta – e non per equivalente – quando il profitto sia rimasto nella disponibilità del primo, in una prospettiva di ripristino de «l'equilibrio economico alterato dal reato-presupposto, i cui effetti, appunto economici, sono comunque andati a vantaggio dell'ente collettivo, che finirebbe, in caso contrario, per conseguire (sia pure incolpevolmente) un profitto geneticamente illecito»⁴⁶.

Il tema più rilevante è peraltro senza dubbio quello relativo alla dissociazione tra soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione veritiera ed effettivo autore del reato, rischio che si prospetta evidentemente assai concreto nell'ambito di contesti organizzativi complessi.

L'approccio tenuto al riguardo dalla giurisprudenza – come visto rigidamente fermo nel ribadire l'indelegabilità degli adempimenti tributari – omette di considerare che «l'imputazione di una proposizione normativa, di qualunque natura, ad una persona giuridica o ad un ente non personificato è sempre e necessariamente "incompleta", perché essi non possono in quanto tali tenere il comportamento prescritto o autorizzato o comunque giuridicamente rilevante. Tale imputazione deve essere completata ricorrendo innanzitutto alla normativa di organizzazione legalmente propria dell'ente, la quale provvede ad individuare le persone fisiche che hanno il potere e l'obbligo di tenere il comportamento delineato dalla proposizione normativa»⁴⁷.

In effetti la grande e media impresa, soprattutto se operante in diversi Paesi e dunque assoggettata a regimi fiscali differenziati, tende a organizzarsi istituendo vere e proprie funzioni dotate di risorse finanziarie e professionali deputate a curare gli

⁴⁵ Per un'analisi della disciplina e delle sue ricadute quanto al principio di personalità dell'illecito, si rinvia a BERNAZZANI, *Artt. 13 e 22. La causa di non punibilità costituita dal pagamento del debito tributario*, in *Diritto penale dell'economia*, cit., 1105 ss.; INGRASSIA, *Ragione fiscale vs "illecito penale personale". Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Rimini, 2016, 139 ss., nonché 190 ss.

⁴⁶ Cass. pen., sez. U., 30 gennaio 2014 (5 marzo 2014), imp. Gubert, su www.iusexplorer.it. La sentenza è commentata – in termini solo parzialmente adesivi – da BARTOLI, [Brevi considerazioni in tema di confisca del profitto](#), in *questa Rivista*, 26 ottobre 2016; MUCCIARELLI-PALIERO, [Le Sezioni Unite e il profitto confiscabile: forzature semantiche e distorsioni ermeneutiche](#), in *questa Rivista*, 24 aprile 2015; M. ROMANO, *Confisca, responsabilità degli enti, reati tributari*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2015, 1675 ss.

⁴⁷ PADOVANI, *I soggetti responsabili*, cit., 372.

adempimenti tributari e, prima ancora, a operare le soluzioni in materia fiscale che ne sono presupposto. Di talché, e ancora una volta, al vertice rimangono di regola devolute esclusivamente le scelte di alta strategia finanziaria. Anche in tale ambito deve dunque rimanere fermo il richiamo del giudice di legittimità a individuare come *garante* colui che concretamente gestisce il rischio⁴⁸, essendo imprescindibile «una accurata analisi delle diverse sfere di competenza gestionale ed organizzativa all'interno di ciascuna istituzione. Dunque, rilevano da un lato le categorie giuridiche, i modelli di agente, dall'altro i concreti ruoli esercitati da ciascuno. Si tratta, in breve, di una ricognizione essenziale per un'imputazione che voglia essere personalizzata, in conformità ai principi basilari che governano l'ordinamento penale; per evitare l'indiscriminata, quasi automatica attribuzione dell'illecito a diversi soggetti»⁴⁹.

4. Ammissibilità, condizioni e limiti della delega di funzioni in materia tributaria.

Precisati oggetto e presupposti dell'indagine, pare ci siano valide ragioni per porre quanto meno in dubbio che il dogma dell'indelegabilità degli adempimenti in materia tributaria meriti l'adesione incondizionata che ha finora ricevuto.

E ciò anche alla luce, da un lato, dello spirito della riforma dei reati tributari operata prima con d.lgs. n. 74 del 2000 e, più di recente, dal d.lgs. n. 158 del 2015⁵⁰; dall'altro, e soprattutto, della espressa legittimazione dell'istituto della delega di funzioni ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. n. 81 del 2008.

Sotto il primo profilo è noto che – pur con qualche tentennamento⁵¹ – l'orientamento del legislatore è stato nel senso di una restrizione dell'ambito del penalmente rilevante a condotte che siano davvero espressione di una concreta offensività e di un atteggiamento soggettivo particolarmente pregnante. Depongono in tal senso, quanto alla riforma del 2000, «un'estesa depenalizzazione; il superamento dei c.d. "reati ostacolo" previsti dalla precedente legge 516/82; la criminalizzazione delle sole

⁴⁸ Per questa definizione si veda, ancora, Cass. pen., sez. U, 24 aprile 2014 (dep. 18 settembre 2014), n. 38343, Espenhahn e altri, cit., 102.

⁴⁹ Cass. pen., sez. U., 24 aprile 2014 (dep. 19 settembre 2014), n. 38343, Espenhahn e altri, cit.

⁵⁰ Per il commento alla riforma, si vedano AA. VV., *La riforma dei reati tributari*, a cura di Nocerino-Putinati, Torino, 2015; DONELLI, [Irrilevanza penale dell'abuso del diritto tributario: entra in vigore l'art. 10 bis dello Statuto del contribuente](#), in *questa Rivista*, 1 ottobre 2015; FIMIANI-IZZO, [Gli effetti "in bonam partem" della riforma dei reati tributari](#), *ivi*, 21 aprile 2016; INGRASSIA, *Ragione fiscale*, cit., 3 ss.; MOLINO-SILVESTRI, *Relazione dell'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione n. III/05/2015*, in [www.cortedicassazione.it](#); PERINI, *La riforma dei reati tributari*, in *Dir. pen. proc.*, 2016, 1, 14 ss.; SANTORIELLO, *Abuso del diritto ed elusione*, in AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di Giarda-Perini-Varraso, Padova, 2016.

⁵¹ Il riferimento è all'introduzione, ad opera rispettivamente dell'art. 1, comma 414, l. 30 dicembre 2004, n. 311 e dell'art. 35, comma 7, d.l. 4 luglio 2006, n. 233, degli artt. 10 bis e 10 ter, mediante i quali il legislatore è tornato a punire il mero inadempimento del debito tributario, prescindendo dall'esistenza di condotte fraudolente o comunque attinenti al momento dichiarativo. Nello stesso senso – distonico rispetto alle intenzioni del legislatore del 2000 – si pone la l. n. 148 del 2011, che ha abbassato le soglie di punibilità, abrogato le circostanze attenuanti legate alla modesta entità del fatto e introdotto la subordinazione del patteggiamento all'avvenuto pagamento del debito tributario.

condotte decettive in danno della Amministrazione Finanziaria; l'introduzione di elevate soglie di punibilità e la conseguente criminalizzazione delle sole condotte di evasione caratterizzate da una certa gravità», nonché – si aggiunga – la scelta di ancorare la punibilità alla ricorrenza di uno specifico dolo di evasione⁵². Sulla stessa scia si pone la riforma operata con il d.l. 24 settembre 2015, n. 158 che si prefigge dichiaratamente l'obiettivo di attuare «una riduzione dell'area di intervento della sanzione punitiva per eccellenza – quella penale – ai soli casi connotati da un particolare disvalore giuridico, oltre che etico e sociale, identificati, in particolare, nei comportamenti artificiosi, fraudolenti e simulatori, oggettivamente e soggettivamente inesistenti, ritenuti insidiosi anche rispetto all'attività di controllo»⁵³.

Sotto il secondo profilo, non può trascurarsi di considerare l'importanza che, sul piano del generale riconoscimento della validità della delega di funzioni, ha rivestito la netta presa di posizione del legislatore della riforma del settore della sicurezza sul lavoro cui si è fatto sopra cenno⁵⁴.

La stessa giurisprudenza ha di recente rimarcato la valenza generale dell'istituto e della relativa disciplina posta dal Testo Unico menzionato anche rispetto a materie – quale quella ambientale – diverse da quella prevenzionistica nel cui ambito, come noto, essa è nata e si è sviluppata⁵⁵. Si è infatti posta in risalto l'evidente affinità «tra l'esercizio delle funzioni e gli adempimenti delegati nei due settori», di talché l'assoggettamento di una delle due materie a principi diversi da quelli che regolano l'altra (nel caso di specie si discuteva della rilevanza delle dimensioni dell'impresa – requisito non previsto dall'art. 16 del d.lgs. 81 del 2008 – ai fini della validità della delega in materia ambientale) «determinerebbe un'illogica ed ingiustificata disparità di trattamento». Pertanto, in

⁵² MOLINO-SILVESTRI, *Relazione*, cit., p. 2. Nello stesso senso SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, cit., 727, il quale ricorda anche come la legge delega n. 205 del 1999 imponesse tra l'altro al legislatore delegato di prevedere un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, caratterizzate da elevata offensività per l'interesse dell'erario e da un dolo particolarmente pregnante, consistente nel fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta.

⁵³ Cfr. Relazione al d.l. n. 158 del 2015, reperibile su www.governo.it. PERINI, *La riforma*, cit., 14, osserva ad esempio che «nel complesso la riforma dà luogo, senza dubbio, ad un non marginale arretramento della tutela penale», avendo riguardo, in particolare, all'innalzamento delle soglie di punibilità, al depotenziamento della fattispecie di dichiarazione infedele, nonché alle cause di esclusione collegate al pagamento del debito tributario.

⁵⁴ Sul tema si rinvia ad ALESSANDRI, *Diritto penale e attività economiche*, cit., 2010, 174 ss.; CAGLI, *La delega di funzioni*, in AA.VV., *Diritto penale della sicurezza sul lavoro*, cit., 97 ss.; CARMONA, *Premesse a un corso di diritto penale dell'economia. Mercato, regole e controllo penale nella postmodernità*, Padova, 2002, 239 ss.; D'ALESSANDRO, *La delega di funzioni nell'ambito della tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, alla luce del decreto correttivo n. 106/2009*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 2010, 1125 ss.; MONGILLO, *La delega di funzioni in materia di sicurezza del lavoro alla luce del d.lgs. n. 81/2008 e del decreto "correttivo"*, in *questa Rivista*, 9 gennaio 2012; NISCO, *La delega di funzioni nel testo unico sulla sicurezza del lavoro*, in AA.VV., *Sicurezza nel lavoro. Colpa di organizzazione e impresa*, a cura di Curi, Bologna, 2009, 101 ss.; PADOVANI, *La delega di funzioni, tra vecchio e nuovo sistema di prevenzione antiinfortunistica*, in *Cass. pen.*, 2011, 1581 ss.; VITARELLI, *La disciplina della delega di funzioni*, in AA.VV., *Il nuovo diritto penale della sicurezza nei luoghi di lavoro*, a cura di Giunta-Micheletti, Milano, 2010, 37 ss.

⁵⁵ Cass. pen., sez. III, 21 maggio 2015 (dep. 2 luglio 2015), n. 27862, in *Cass. pen.*, 2016, 680 ss., con nota di POGGI D'ANGELO, *La delega di funzioni in materia ambientale*.

ossequio al «principio di non contraddizione», non si può ammettere che il medesimo ordinamento, nella prospettiva di assicurare il rispetto del principio della personalità della responsabilità penale nel contesto di realtà organizzative articolate, consenta in alcuni casi la delega di funzioni, vietandola, per converso, rispetto ad adempimenti pure caratterizzati da analoga complessità ed esigenze di effettività.

Non è questa la sede per approfondire la complessa tematica della delega di funzioni, ma ai fini che qui rilevano è sufficiente evidenziare alcuni punti fermi raggiunti dalla dottrina quanto ai requisiti essenziali e agli effetti dell'istituto oggi delineato agli artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 81 del 2008. Secondo la ricostruzione concettuale più accreditata, la delega «è l'atto organizzativo di natura negoziale che opera la traslazione di specifici doveri ("funzioni") rilevanti in sede penale (riguardanti di norma il controllo di fonti di rischio per beni penalmente tutelati), unitamente ai poteri giuridico-fattuali necessari ad adempiere, dal titolare *ex lege* (garante 'originario') a un altro soggetto, che assume così la veste di garante 'derivato'»⁵⁶. Essa rappresenta una modalità – secondo taluno addirittura doverosa stante la molteplicità e complessità degli obblighi previsti a livello legislativo e regolamentare⁵⁷ – di adempimento del precetto prevenzionistico di cui è destinatario il datore di lavoro. Diversamente da quanto originariamente prospettato dalla concezione funzionale, la delega non trasferisce dunque completamente la posizione di garanzia di cui è formalmente onerato il datore di lavoro, né, d'altra parte, come affermato dalla opposta concezione formale-civilistica, opera esclusivamente sul piano soggettivo⁵⁸: essa, da un lato, costituisce un nuovo garante (il delegato, per l'appunto), dall'altro modifica il contenuto dell'obbligo in capo al garante originario che non è più tenuto ad assolvere puntualmente agli adempimenti prevenzionistici, ma a organizzare correttamente l'attività produttiva e a vigilare sull'operato del sottoposto⁵⁹.

⁵⁶ MONGILLO, *La delega*, cit., 4.

⁵⁷ GULLO, *Il reato proprio. Dai problemi "tradizionali" alle nuove dinamiche d'impresa*, Milano, 2005, 124.

⁵⁸ Il lungo dibattito sull'efficacia della delega vedeva contrapposte la teoria *oggettivistico-funzionale*, per la quale l'atto negoziale incideva sulla stessa tipicità dell'omissione, liberando integralmente il datore di lavoro dall'obbligo di garanzia (è questa la tesi di FIORELLA, *Il trasferimento di funzioni*, cit., *passim*) e la teoria c.d. *formale-soggettiva*, secondo cui la delega rileva, rispetto al delegante, sul piano della sola colpevolezza (così in particolare PADOVANI, *Diritto penale del lavoro*, in AA.VV., *Diritto del lavoro*, a cura di Pera, 6ª ed., Milano, 2000, 603 ss.). Il legislatore del 2008 pare invece aver accolto la c.d. *teoria intermedia o formale-oggettiva*, alla stregua della quale la delega trasferisce soltanto alcuni dei doveri propri del datore di lavoro che continua ad essere titolare di compiti di vigilanza e organizzazione, costituendo nel contempo nel delegato un nuovo garante (per la prospettazione di questa teoria prima della riforma, v. PEDRAZZI, *Profili problematici*, cit., 138 ss.; PULITANÒ, *Posizioni di garanzia e criteri d'imputazione personale nel diritto penale del lavoro*, in *Riv. giur. lav.*, 1982, 4, 182). In questo senso depone da un lato il testo dell'art. 16, comma 3 («la delega di funzioni non esclude l'obbligo di vigilanza in capo al datore di lavoro in ordine al corretto espletamento da parte del delegato delle funzioni trasferite»), dall'altro l'esistenza di obblighi indelegabili a norma dell'art. 17, tra i quali particolare valenza assume la predisposizione del documento di valutazione (nonché gestione) dei rischi.

⁵⁹ Così GRASSO, *Organizzazione aziendale e responsabilità penale per omesso impedimento dell'evento*, in *Arch. pen.*, 1982, 753 ss.; PULITANÒ, *Posizioni di garanzia*, cit., 178 ss. Il perimetro di detto obbligo di vigilanza è stato ben individuato da Cass. pen., sez. IV, 1 febbraio 2012, n. 10702, in *Giur. it.*, 2013, 158 ss., con nota di MENARDO, *Sui limiti della delega di funzioni nei rapporti di lavoro*, nei termini di una vigilanza "alta": «la delega di funzioni non esclude l'obbligo di vigilanza del datore di lavoro in ordine al corretto espletamento da parte del

La delega non muta, dunque, il titolare della qualifica soggettiva, ma ne delimita il perimetro di diligenza, incidendo pertanto esclusivamente sull'elemento soggettivo.

Essendo questo lo scenario normativo esistente, non si vede francamente la ragione per cui non debba ammettersi – anche qui in ossequio al principio della personalità della responsabilità penale e all'esigenza di coerenza dell'ordinamento – la delega di funzioni anche in materia tributaria.

Come si è avuto modo in precedenza di evidenziare, l'ostacolo ravvisato dalla giurisprudenza di legittimità nella natura "personalissima" dell'obbligazione tributaria non pare fondato su solide basi giuridiche e, prescindendo da un reale approfondimento dogmatico, rischia piuttosto di suonare come un vuoto *slogan*.

Pare in effetti doversi convenire con chi osserva che «tutti gli obblighi penalmente sanzionati sono personali, di interesse pubblico e perciò non trasferibili. L'argomentazione prospettata dovrebbe portare, pertanto, ad escludere valore esimente alla delega in ogni caso, tanto più, quando è in gioco la vita o l'integrità personale, come appunto nella materia antinfortunistica»⁶⁰.

In realtà, premesso che anche in materia di c.d. atti personalissimi⁶¹ l'ordinamento non esclude la possibilità che l'atto in questione sia posto in essere da soggetti diversi dal titolare dell'obbligo purché la sua individuazione sia compiutamente formalizzata in modo da eliminare ogni possibile margine d'incertezza e risponda a requisiti di effettività⁶², ciò che più rileva è che la sanzione penale è essenzialmente

delegato delle funzioni trasferite; tuttavia, detta vigilanza non può avere per oggetto la concreta, minuta conformazione delle singole lavorazioni – che la legge affida al garante – concernendo, invece, la correttezza della complessiva gestione del rischio da parte del delegato. Ne consegue che l'obbligo di vigilanza del delegante è distinto da quello del delegato – al quale vengono trasferite le competenze afferenti alla gestione del rischio lavorativo – e *non impone il controllo, momento per momento, delle modalità di svolgimento delle singole lavorazioni*» (corsivo nostro). Per l'analisi delle condizioni in presenza delle quali l'obbligo di vigilanza deve intendersi assolto, ai sensi dell'art. 30 del d.lgs. n. 81 del 2008, a seguito dell'adozione e attuazione di un modello organizzativo idoneo, si rinvia a D'ALESSANDRO, *La delega di funzioni*, cit., 1126 ss.

⁶⁰ SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, cit., 731. Pertanto, ad avviso dell'Autore, «se però la delega viene conferita a persona capace e competente e viene accompagnata dall'offerta di strumenti e dei mezzi necessari per il corretto adempimento degli obblighi tributari (che, nel diritto tributario, vuole dire anche offrire al consulente i dati reali necessari, ad esempio, per la corretta tenuta della contabilità) essa deve essere ritenuta idonea ad escludere la colpevolezza del delegante». Nello stesso senso, seppur in una diversa prospettiva, FIORELLA, *Il trasferimento di funzioni*, cit., 70 ss.: nel caso dei reati tributari «la disposizione incriminatrice [...] compie un riferimento notevolmente chiaro all'esercizio della funzione comunque normalmente sottinteso dalla qualifica soggettiva extrapenalistica del soggetto, favorendo un'interpretazione che scinda quello da questa. Con ciò sembra anche attribuire all'esercizio della funzione il carattere di vero criterio di definizione della cerchia dei soggetti attivi del reato funzionale; con l'effetto, quindi, sul piano del trasferimento di funzioni, di comportare la responsabilità dell'incaricato al posto del dante incarico».

⁶¹ Con tale espressione si suole indicare quegli atti accomunati dall'essere intolleranti a fenomeni di natura rappresentativa quali il testamento, la donazione, il matrimonio, il riconoscimento del figlio naturale, l'accettazione di eredità. In argomento si vedano FALZEA, *Capacità (teoria generale)*, in *Enc. dir.*, vol. VI, Milano, 1960, 28 ss.; SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1997, 25 ss.

⁶² Gli esempi al riguardo sono molteplici. L'ipotesi più significativa è rappresentata dal matrimonio – atto ontologicamente personalissimo – che pure, a norma dell'art. 111 c.c., può in taluni casi e con l'osservanza di rigide formalità essere celebrato per procura. Altro caso particolarmente significativo, stante la primaria rilevanza del bene oggetto di disposizione, è quello relativo alla possibilità, riconosciuta dalla Cassazione

finalizzata a “stimolare” il contribuente – sia esso persona fisica o giuridica – a porre in essere l’adempimento tributario e dunque, in ultima analisi, a tutelare il bene giuridico dell’interesse patrimoniale dello Stato⁶³. In tale contesto, non si vede perché il soggetto che all’interno dell’ente è formalmente destinatario – per praticità d’imputazione – dell’obbligazione non possa validamente delegare ad altri l’adempimento.

La questione deve allora essere più correttamente affrontata, rifuggendo da dogmi e suggestioni, esplorando ancora una volta lo scivoloso terreno dei “reati propri”⁶⁴. Invero la dottrina ha avuto modo di evidenziare come tale categoria, pur essendo espressione di una *ratio* comune (consistente nella valorizzazione della «relazione tra bene e soggetto»⁶⁵), si prospetta tutt’altro che omogenea: «vi sono p. es. reati che il soggetto qualificato deve commettere di propria mano e altri che consentono un’esecuzione mediata», assumendo a tale riguardo la qualificazione soggettiva diverso peso nell’economia dell’offesa tipica. Mentre in alcuni casi «la condotta criminosa prende senso da posizioni personali di potere e di dovere radicate nella normativa extrapenale», «in altre figure sul soggetto qualificato sembra gravare una mera obbligazione di risultato: assicurare determinati vantaggi ai beneficiari della tutela penale»⁶⁶.

Il tema della possibilità di ravvisare una distinzione nel contesto dell’ampia categoria dei reati propri si è posto con riguardo alla problematica del concorso di persone, in modo particolare quanto alla rilevanza o meno ai fini della punibilità dell’atteggiamento doloso dell’*intraneus*.

Si è al riguardo osservato che «in alcune fattispecie le qualifiche soggettive sembrano svincolarsi da una accezione strettamente personalistica, in quanto assolvono alla funzione di connotare il fatto», non diversamente da come avviene per altri elementi – descrittivi o normativi –, tanto da potersi definire “qualifiche soggettive fattuali”. Esse, in sostanza, «non esprimono un significato “personale”, ma indicano in modo improprio una “modalità” della condotta» e si fondano sulla peculiare vicinanza (di fatto, per l’appunto) di determinate persone al bene giuridico oggetto di tutela⁶⁷.

nel caso Englaro, che il tutore nominato ai sensi degli artt. 357 e 424 c.c. decida per l’interruzione delle terapie che assicurano il mantenimento in vita del paziente in stato vegetativo permanente. Si pensi ancora alle varie facoltà esercitabili dall’imputato nell’ambito del procedimento penale tramite procuratore speciale quali la richiesta di remissione (art. 46, comma 2, c.p.p.), di giudizio abbreviato (art. 438, comma 3, c.p.p.), di applicazione della pena (art. 446, comma 3, c.p.p.), di sospensione del procedimento con messa alla prova ex art. 464 bis c.p.p., di revisione (art. 632 c.p.p.).

⁶³ MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, 2ª ed., Bologna, 2013, 43.

⁶⁴ Sul tema v. DE MURO, *Il bene giuridico proprio quale contenuto dei reati a soggettività ristretta*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 1998, 845 ss.; ID., *Tipicità e offesa del bene giuridico nelle fattispecie del diritto penale dell’economia*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1998, 815 ss.; GULLO, *Il reato proprio*, cit., *passim*; PELISSERO, *Il concorso nel reato proprio*, Milano, 2004.

⁶⁵ GULLO, *Il reato proprio*, cit., 47, evidenzia che «l’intraneo aggredisce, per così dire, dall’interno il bene che gli è stato affidato».

⁶⁶ PEDRAZZI, *Profili problematici*, cit., 141.

⁶⁷ PELISSERO, *Il concorso*, cit., 204, fa al riguardo l’esempio dell’incesto. Sul tema si veda anche GULLO, *Il reato proprio*, cit., 302.

In altri casi le qualifiche soggettive esprimono una particolare posizione di dovere del soggetto che le ricopre, dovere di cui egli è stato investito in ragione della sua vicinanza al bene e che preesiste alla norma penale. Si tratta dei c.d. “reati d’obbligo”⁶⁸, in cui ciò che rileva «non è tanto la capacità di offesa, quanto la capacità di difesa del bene»⁶⁹, di talché l’ordinamento può “pretendere” da determinati soggetti la sua salvaguardia. La ragione che giustifica la punibilità di detti reati è dunque la violazione del dovere sotteso alla qualifica e che è – e deve essere per evitare pericolose aperture al diritto penale della fedeltà – funzionale alla difesa di un bene giuridico.

Il discorso relativo all’ammissibilità della delega potrebbe dunque considerarsi chiuso alla luce della riconducibilità degli obblighi dichiarativi in materia fiscale a tale categoria di reati, con conseguente impossibilità di configurare sostituzioni di sorta nell’adempimento.

Senonché rispetto alla categoria dei “reati d’obbligo” possono ulteriormente distinguersi due diverse tipologie di reati: in alcuni (definiti “reati d’obbligo a funzione strumentale”) «il dovere si esaurisce nella *funzione strumentale di tutela del bene*» e si giustifica alla luce del fatto che alcuni soggetti, essendo più “vicini” al bene meritevole di tutela, hanno maggiori possibilità di aggredirlo e, nel contempo, proteggerlo; in altri (“reati d’obbligo a funzione ricognitivo-strumentale”) «il dovere non è posto a tutela di un bene ulteriore, ma è esso stesso espressione di un bene che è *indiziato* dalla titolarità del dovere; il dovere diventa il riflesso soggettivo dell’interesse tutelato al quale è strumentale»⁷⁰. In tale secondo caso, dunque, la punibilità discende non tanto, come nel primo, da una posizione di strumentalità del dovere violato rispetto alla – prevalente – esigenza di tutela del bene, ma dal fatto in sé di abusare della posizione conferita dall’ordinamento con l’attribuzione della qualifica soggettiva.

Orbene, proprio perché, come affermato dalla stessa giurisprudenza, «gli obblighi fiscali [...] rispondono ad una speciale finalità di diritto tributario, quale quella di colpire il complesso dei redditi tassabili»⁷¹, i reati tributari appartengono certamente alla categoria dei reati d’obbligo con dovere in funzione strumentale⁷²: l’interesse del legislatore è infatti chiaramente focalizzato sulla garanzia dell’adempimento fiscale, piuttosto che sull’abuso della funzione attribuita al contribuente. Gli obblighi dichiarativi in materia tributaria sono dunque – analogamente a quelli previsti nel settore antinfortunistico – di natura fungibile, essendo la sanzione finalizzata non a garantire la correttezza *in sé* del comportamento del soggetto qualificato, ma la protezione del bene giuridico, che viene per questo in primo piano.

Poste tali premesse di ordine dogmatico, non si vede dunque perché anche in questo ambito non debba tenersi conto della circostanza che le imprese – soprattutto

⁶⁸ Per la ricostruzione della teoria dei *Pflichtdelikte* elaborata al riguardo da Roxin, si rinvia ancora a DE MURO, *Il bene giuridico proprio*, cit., 882 ss.; GULLO, *Il reato proprio*, cit., 54 ss.; PELISSERO, *Il concorso*, cit., 209 e ss.

⁶⁹ PELISSERO, *Il concorso*, cit., 210.

⁷⁰ PELISSERO, *Il concorso*, cit., 323.

⁷¹ Cass. pen., sez. IV, 13 aprile 2016, n. 18845, cit.

⁷² PELISSERO, *Il concorso*, cit., 352.

quelle di rilevanti dimensioni e dislocate in vari Paesi del mondo – si avvalgono di strutture articolate e specializzate al fine di delineare e gestire la propria politica fiscale e curare gli adempimenti dichiarativi, il cui assolvimento richiede peraltro competenze sempre più sofisticate in ragione della crescente complessità della materia.

Anche rispetto alla materia tributaria si ravvisa del resto quell'allontanamento dalla figura accentratrice dell'imprenditore, come motore onnipotente dell'impresa che autorevole dottrina pone alla base della *ratio* della delega di funzioni⁷³. E ciò sia in ragione di fattori comuni alla materia della sicurezza sul lavoro (crescita dalla scala di grandezza della società, dislocazione della stessa in più unità produttive, internazionalizzazione della produzione), sia a causa della sempre crescente complessità che – anche in virtù della concorrenza delle regole che disciplinano i vari mercati – caratterizza la normativa e gli adempimenti in materia tributaria.

Pare dunque che ben si possa riconoscere efficacia esimente alla delega di funzioni eventualmente conferita nel contesto societario al fine del corretto adempimento degli obblighi tributari, fermo restando l'imprescindibile rispetto dei requisiti previsti sia sul piano formale (conferimento e accettazione per iscritto, data certa, pubblicità), sia e soprattutto su quello sostanziale (professionalità ed esperienza del delegato, conferimento dei poteri di organizzazione, gestione e controllo e dell'autonomia di spesa)⁷⁴.

In tal modo, in virtù dell'atto di autonomia negoziale, si viene a costituire un nuovo garante, il delegato per l'appunto, sui cui graveranno gli obblighi di completo e puntuale adempimento delle prestazioni tributarie. Posto che, tuttavia, alla stregua dell'impostazione oggi accolta anche a livello normativo, la delega non libera comunque del tutto il soggetto qualificato della propria posizione di garanzia, ridefinendone solo i contenuti e creandone una ulteriore "derivata", si pone il delicato problema della possibilità di ravvisare in capo al legale rappresentante un obbligo di vigilanza sull'effettivo adempimento degli obblighi dichiarativi analogo a quello previsto in materia di sicurezza sul lavoro dall'art. 16 comma 3 del d.lgs. n. 81 del 2008.

Mentre nessun problema si pone sul piano concettuale quanto alle ipotesi contravvenzionali, punibili anche a titolo di colpa, più delicata è la questione relativa ai reati dichiarativi di cui qui principalmente si tratta che sono punibili esclusivamente a titolo di dolo, richiedendo anzi la specifica finalità di evasione delle imposte. Rispetto a questi ultimi la responsabilità del delegante non potrà configurarsi – unitamente a quella del delegato – rispetto a meri casi di negligente inerzia o di semplice imperizia. A tal fine occorre infatti che il rappresentante legale, in capo al quale innegabilmente residua un dovere di vigilanza sull'esercizio delle funzioni delegate, si sia – quanto meno – rappresentato, oltre a tutti gli altri elementi del fatto tipico, il dolo specifico – che significativamente, come detto, lo stesso d.lgs. n. 74 del 2000 attribuisce alla società più

⁷³ ALESSANDRI, *Diritto penale e attività economiche*, cit., 175.

⁷⁴ Le condizioni di ammissibilità della delega di funzioni in materia di sicurezza sul lavoro sono dettate dall'art. 16 sulla falsariga dei principi già individuati dalla giurisprudenza. Per l'esame puntuale di essi si rinvia a MONGILLO, *La delega di funzioni*, cit., 16 ss.

che alla persona fisica – “di evadere le imposte” che è alla base delle scelte operate in ambito tributario dal responsabile della funzione fiscale.

In conclusione, pare che il riconoscimento della responsabilità del legale rappresentante in relazione a reati tributari afferenti alle dichiarazioni fiscali imputabili all’ente richieda dunque qualcosa di più del mero riferimento alla sua qualità di soggetto preposto alla sottoscrizione – peraltro virtuale – della dichiarazione tributaria per conto dell’ente e alla natura “personalissima” e non delegabile di detto adempimento. Rifuggendo da inammissibili automatismi, occorrerà dunque, come già sperimentato dalla giurisprudenza in ambito lavoristico, un’attenta verifica della reale organizzazione dell’impresa, onde individuare i veri centri d’imputazione delle responsabilità, attraverso la verifica dell’eventuale sussistenza e, nel caso, efficacia, di strumenti di ripartizione di competenze, obblighi e, dunque, responsabilità⁷⁵.

⁷⁵ Sulla necessità di un approfondimento probatorio volto a superare la presunzione data dalla attribuibilità delle violazioni fiscali dell’ente al suo legale rappresentante si è da ultima espressa Cass. pen., sez. III, 30 marzo 2016 (dep. 19 settembre 2016), n. 38717, su www.iusexplorer.it, che ha annullato con rinvio la sentenza di condanna del legale rappresentante di un ente in relazione al reato di cui all’art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, ritenendo utile, contrariamente a quanto affermato dai giudici di merito, l’audizione di due testimoni che, secondo la difesa, avrebbero confermato «la riferibilità dei fatti stessi ad altro soggetto operante in sede diversa e autonoma della società contribuente. Non può in questo senso ritenersi sufficiente la circostanza della mera proposizione formale del R. alla legale rappresentanza della società contribuente, poiché, considerandone le dimensioni non certamente minimali, è invece necessario l’accertamento in concreto della sua consapevolezza della fittizietà delle fatture utilizzate ai fini della presentazione di una dichiarazione fiscale fraudolentemente falsa e correlativamente appunto verificare mediante l’assunzione dei testi suddetti se di contro sia veritiera la tesi difensiva che tale consapevolezza non sussisteva, per detta ragione».