

Con sentenza n. 36572 del 16 maggio-4 settembre 2023, la terza sezione penale della Corte di Cassazione ha affermato che il delitto di cui all'art. 5, D.L.vo 10 marzo 2000, n. 74 è reato omissivo proprio, istantaneo ed unisussistente che si consuma il novantesimo giorno successivo alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione (Cass. pen., sez. III, 10 novembre 2011, n. 43695; Cass. pen., sez. III, 21 aprile 2010, n. 22045). Si tratta, inoltre, di delitto che può essere commesso solo da chi, secondo la legislazione fiscale (d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322), è obbligato alla presentazione della dichiarazione stessa. Autore materiale dell'omissione può essere anche il soggetto incaricato della trasmissione (art. 3, comma 3, d.P.R. n. 322 del 1998) o, in ipotesi, anche l'incaricato del materiale recapito o della spedizione del documento. Si tratta di ipotesi residuali. Per quanto la norma attribuisca a chiunque la possibilità di commettere il reato, la sussistenza dell'obbligo della dichiarazione ed il fine di evasione restringono la platea dei possibili destinatari del precetto ad una cerchia ristretta e ben definita di soggetti.

Trattandosi di reato omissivo proprio, posto in essere da persona qualificata dall'obbligo di adempiere entro il termine previsto, le condotte precedenti la scadenza del termine sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno rilevanza alcuna, nemmeno ai fini del tentativo punibile (che autorevole dottrina pur ritiene possibile nel remoto caso in cui l'obbligato si ponga in anticipo nella materiale condizione di impossibilità di non adempiere, per esempio affrontando un lungo viaggio). Ne consegue che la volontà dell'omissione deve sussistere solo ed esclusivamente al momento della scadenza del termine. Le condotte antecedenti e successive possono rilevare esclusivamente a fini di prova del dolo, non come frazioni dell'unica condotta omissiva. Non v'è dubbio che il fine di evasione qualifica la condotta sul piano penale; ove venga accertata un'imposta effettivamente dovuta superiore a quella dichiarata (o non dichiarata affatto) e/o componenti positive di reddito inferiori a quelle effettive o elementi passivi fittizi, l'indagine non avrebbe verificato altro che alcuni degli elementi costitutivi del reato, quelli che qualificano, sul piano oggettivo, l'offesa degli interessi erariali e giustificano (ma non esauriscono) la rilevanza penale della condotta. Ma tale indagine non assorbe quella relativa all'accertamento del dolo specifico di evasione che nei reati dichiarativi concorre a tipizzare la condotta. Altrimenti si corre il rischio di identificare il dolo specifico di evasione con la pura e semplice consapevolezza dell'obbligo dichiarativo violato e dell'entità dell'imposta non dichiarata.

Un'operazione dogmaticamente errata che trasformerebbe il dolo specifico di evasione nella generica volontà di non dichiarare al Fisco l'imposta dovuta, con l'ulteriore inaccettabile conseguenza di assorbire tutti i reati in materia dichiarativa negli indistinti illeciti amministrativi di cui agli artt. 1, comma 2, e 5, comma 4, D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 441 e di far sostanzialmente resuscitare la contravvenzione di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, già prevista dall'abrogato art. 1, comma 1, D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con L. 7 agosto 1982, n. 516, che la Suprema Corte ha già affermato non essere in continuità normativa con l'art. 5, D.L.vo n. 74 del 2000 anche e proprio per la necessità del dolo specifico di evasione, in precedenza non richiesto (Cass. pen., sez. un., 13 dicembre 2000, n. 35).

Il reato è illecito di modo; il dolo di evasione è volontà di evasione dell'imposta mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penaletributario. Se per il legislatore penale tributario nemmeno l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, o le false rappresentazioni contabili e i mezzi fraudolenti per impedire l'accertamento delle imposte, sono sufficienti ad attribuire penale rilevanza alle condotte di cui agli artt. 2 e 3, D.L.vo n. 74 del 2000, essendo necessario il fine di evasione, a maggior ragione il "dolo di omissione" non solo non può essere ritenuto sufficiente a integrare, sul piano soggettivo, il reato di cui all'art. 5, D.L.vo n. 74 del 2000, ma nemmeno può essere confuso con il dolo di evasione. La volontà omissiva prova la consapevolezza della sussistenza dell'obbligazione tributaria e del suo oggetto, e dunque di uno o alcuni degli elementi costitutivi della fattispecie, non prova il fine ulteriore della condotta. Il dolo di evasione esprime l'autentico disvalore penale della condotta e restituisce alla fattispecie la sua funzione selettiva di condotte offensive ad un grado non ulteriormente tollerabile del medesimo bene tutelato anche a livello amministrativo. Il dolo specifico di evasione, per la sua forte carica intenzionale, segna il punto di frattura più grave tra l'atteggiamento antidoveroso dell'autore del fatto illecito, l'ordinamento giudico ed il bene protetto, un punto di non ritorno che giustifica il sacrificio della inviolabilità della libertà personale in considerazione del livello di aggressione al bene e della funzione rieducativa della pena. È proprio questo scopo che nei reati in materia di dichiarazioni fiscali giustifica, rispetto agli

omologhi illeciti amministrativi, la reazione punitiva dello Stato e ne spiega la rilevanza penale che si giustifica solo in costanza di condotte poste in essere nella deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo.

Riferimenti Normativi:

- art. 5, D.L.vo 10 marzo 2000, n. 7