

Il socio accomandatario può essere responsabile di dichiarazione infedele

La Cassazione ribadisce la natura residuale del reato dopo la riforma del 2015

/ Maria Francesca ARTUSI

Nella versione precedente alla riforma del diritto penale tributario del 2015, il delitto di **dichiarazione infedele** previsto dall'[art. 4](#) del DLgs. 74/2000 non richiedeva la presenza di una dichiarazione fraudolenta (mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici), bensì soltanto il fatto che, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti, fossero indicati nella stessa "elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi" (Cass. n. [36894/2013](#)). Ovviamente dovevano anche ricorrere le altre condizioni previste dalla norma in relazione all'ammontare dell'imposta evasa e degli elementi attivi sottratti all'imposizione.

Con il DLgs. [158/2015](#) è stata effettuata una scelta legislativa volta a ridisegnare il sistema sanzionatorio tributario in termini di minor rigore e di maggiori certezze per il contribuente, circoscrivendo l'area di intervento penale ai soli fatti connotati da un particolare disvalore. Si è voluto, cioè, scongiurare la creazione di aree di **"rischio penale"** correlate ad aspetti valutativi e comunque non connotati da frode. Così, in tema di dichiarazione infedele, a seguito dell'abrogazione dell'[art. 7](#) del DLgs. 74/2000 e dell'introduzione del comma 1-*bis* dell'[art. 4](#) dello stesso decreto, il fatto tipico oggi non è integrato se, al cospetto di tutti gli altri elementi (dolo specifico di evasione e superamento delle soglie di punibilità), la condotta sia stata realizzata in violazione dei criteri di competenza, inerenza ed ineducibilità (Cass. n. [30686/2017](#)).

È stato, in tal modo, affermato il carattere del tutto **residuale** di tale reato, chiaramente espresso dalla clausola di sussidiarietà che costituisce l'incipit della norma ("fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3").

Con la sentenza n. [19228](#) depositata ieri, la Cassazione riprende tali principi e precisa che per l'individuazione del soggetto responsabile del reato in esame occorre esaminare l'[art. 1](#) del DLgs. 74/2000 che, nel definire taluni concetti rilevanti in relazione al diritto penale tributario, stabilisce che 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" (comma 1 lett. c).

Inoltre, 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 (comma 1 lett. e).

In virtù di queste disposizioni, le norme incriminatrici trovano applicazione, oltre che in caso di **coincidenza** tra il soggetto attivo ed il contribuente persona fisica, anche nei confronti di chi opera nelle predette qualità.

La fattispecie si incentra letteralmente sulla presentazione

La Cassazione aggiunge anche che la fattispecie di cui all'[art. 4](#) si incentra letteralmente sulla **presentazione** della dichiarazione annuale effettuata – nel caso in esame – dalla società, senza alcuna altra specificazione, che neppure compare in sede di definizione della nozione di "dichiarazione" e della finalità di "evasione", entrambe riferite semplicemente a "società, enti o persone fisiche", senza alcuna ulteriore distinzione "interna" agli enti.

Ne consegue che, con riguardo al caso trattato dalla sentenza in commento relativo ad una dichiarazione infedele presentata da chi amministrava una società di persone e più in particolare dal **socio accomandatario**, è posto a carico di costui, nella veste rappresentativa così assunta, sia l'obbligo dichiarativo sia la condotta penalmente rilevante.

Del resto la giurisprudenza ha, in altra occasione, espressamente ricollegato il reato di dichiarazione infedele esclusivamente alla posizione di rappresentanza e gestione fiscale della società assunta dal socio, precisando che la sottoscrizione da parte di un socio amministratore **non esonera** automaticamente gli altri dalle responsabilità fiscali, occorrendo invece accertare in concreto se gli altri soci svolgano attività gestionali in quella specifica materia e quale sia il loro apporto concorsuale penalmente rilevante nella gestione della materia fiscale (Cass. n. [50201/2015](#)).

In tale prospettiva è, altresì, ammissibile il **sequestro** finalizzato alla confisca ex [art. 12-bis](#) del DLgs. 74/2000 nei confronti del socio accomandatario, poiché il provvedimento può essere disposto, entro i limiti quantitativi del profitto, indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori della condotta criminosa, non essendo esso ricollegato all'arricchimento personale di ciascuno dei correi bensì alla corresponsabilità di tutti nella commissione dell'illecito (Cass. n. [56451/2017](#)).