

 **RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO E PROCEDURA PENALE** 

Anno L Fasc. 4 - 2007

Francesco Marzullo

**IL DELITTO DI OMESSO VERSAMENTO
DI RITENUTE CERTIFICATE (ART. 10-BIS
D.LGS. N. 74 DEL 10 MARZO 2000)**

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

**IL DELITTO DI OMESSO VERSAMENTO
DI RITENUTE CERTIFICATE
(ART. 10-BIS D.LGS. N. 74 DEL 10 MARZO 2000)**

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. L'istituto della sostituzione tributaria. — 3. Considerazioni generali sull'art. 10-bis del d.lgs. 74/2000. — 4. Natura del reato e soggetti attivi (cenni sulla responsabilità dell'amministratore di fatto, del curatore fallimentare e del commissario liquidatore). — 5. Il significato dell'espressione "non versa... ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti". — 6. L'elemento soggettivo del reato. — 7. L'assenza di liquidità. — 8. Sulla natura giuridica della soglia di punibilità. — 9. Oggetto di tutela. — 10. Questioni di diritto intertemporale. — 11. Prescrizione, competenza e trattamento sanzionatorio. — 12. Riflessioni conclusive.

1. *Premessa.* — In attuazione dell'art. 9 della legge n. 205 del 1999, che conferiva al Governo la delega a riformare la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, è stato emanato il d.lgs. n. 74 del 2000 (1) che ha abrogato la legge 516 del 1982 di conversione del d.l. n. 429 del 1982 (comunemente nota come "manette agli evasori").

L'art. 25, comma 1°, lett. d) del citato d.lgs. ha espressamente abrogato il Titolo I della legge 516 del 1982 che prevedeva una serie di reati per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ivi compresi tutti i reati del sostituto di imposta.

La legge 516/1982 aveva previsto a carico del sostituto di imposta tre fattispecie contravvenzionali, punibili quindi anche a titolo di colpa, (l'o-

(1) Sulla portata delle linee ispiratrici della riforma del d.lgs. n. 74/2000 si rinvia a CARACCIOLI-GIARDA-LANZI, *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74)*, Padova 2001; ANTOLISEI, *I reati tributari*, in *Manuale di diritto penale, Leggi complementari*, vol. II, 11ª ed. integrata da CONTI, Milano 2001, p. 283 ss.; SPAGNOLO, *Diritto penale tributario*, in AA.VV., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna 2000, 2ª ed. aggiornata, p. 715 ss.; TRAVERSI-GENNAI, *I nuovi delitti tributari*, Milano 2000; TRAVERSI, *I reati tributari*, in CONTI, *Il diritto penale dell'impresa*, in *Trattato di diritto commerciale e di diritto pubblico dell'economia*, diretto da Galgano, vol. XXV, Padova 2001; DI AMATO-PISANO, *I reati Tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, diretto da Di Amato, vol. VII, 2002; FLORA, *Analisi della nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999 n. 205*, in *Legisl. pen.* 2001, pp. 17 ss.; NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Milano 2000; CIMINIELLO-QUERCIA, *I nuovi reati tributari*, Roma 2000 ed altri ancora.

messa presentazione della dichiarazione annuale, l'omesso versamento di ritenute non certificate per un ammontare superiore a cinquanta milioni di vecchie lire, l'omesso versamento di ritenute certificate per un ammontare superiore a 10 milioni ma inferiore a 25 milioni) e quattro fattispecie delittuose (per chi avesse omesso di versare ritenute certificate per un ammontare superiore a 25 milioni e per il sostituto che, al fine di evadere le imposte, avesse allegato alla sua dichiarazione annuale o avesse esibito agli uffici finanziari documenti contraffatti o avesse indicato nomi immaginari oppure che, nei certificati rilasciati ai sostituti, avesse indicato somme diverse da quelle effettivamente corrisposte a coloro che di quei certificati ne avrebbero fatto uso).

A seguito dell'entrata in vigore della legge 30 dicembre 2004 n. 311, art. 1, comma 414 (Finanziaria per l'anno 2005), che ha inserito l'art. 10-bis nel d.lgs. 74/2000, è stato reintrodotta il solo delitto di omesso versamento di ritenute certificate per un ammontare superiore a cinquanta mila euro per ciascun periodo di imposta, confermando per il resto la scelta legislativa di depenalizzazione operata nel 2000.

2. *L'istituto della sostituzione tributaria.* — La sostituzione tributaria è un meccanismo di riscossione delle imposte alternativo alla ritenuta diretta, in cui il Fisco, lungi dal riscuotere l'imposta direttamente dal percettore del reddito, la incassa da chi eroga il reddito (il sostituto) che ha l'obbligo di prelevare una percentuale (c.d. ritenuta) delle somme dovute al sostituto per poi versarle all'Erario.

Le somme trattenute da chi eroga il reddito (imprenditori commerciali, professionisti, società, associazioni, enti pubblici e condomini) sono versate dal sostituto a titolo di "acconto" (e ciò avviene quando il sostituto, al termine del periodo di imposta, debba operare il conguaglio tra quanto gli è stato complessivamente trattenuto in via provvisoria e quanto lo stesso è tenuto effettivamente a versare al Fisco) ovvero a titolo di "imposta" (nel caso in cui il sostituto non debba effettuare alcun conguaglio, perché le somme che gli vengono trattenute alla fonte rappresentano il prelievo definitivo sul reddito del sostituto).

Al sostituto di imposta incombono una serie di obblighi fiscali:

- 1) versare all'Erario le ritenute entro il sedici del mese successivo a quello in cui ha corrisposto l'importo soggetto a ritenuta;
- 2) rilasciare al sostituto, entro il 15 marzo dell'anno successivo a quello in cui ha operato la ritenuta sull'imposta o in acconto sulla stessa (art. 4, commi 6-ter e 6-quater del d.p.r. 322/1998, come successivamente modificati dall'art. 37 del d.l. 223/2006 convertito con legge 248/2006), una certificazione attestante l'ammontare delle somme pagate (al sostituto), la loro causale, e le ritenute effettuate;
- 3) presentare all'Ufficio delle imposte, entro il 30 settembre del-

l'anno successivo al periodo di imposta cui si riferiscono le ritenute operate, una dichiarazione (Modello 770 semplificato che viene trasmesso in via telematica all'Amministrazione finanziaria) attestante l'ammontare complessivo di dette ritenute; invece nel caso in cui il sostituto presenti il Modello 770 ordinario il termine di presentazione della dichiarazione slitta al 31 ottobre (vedi art. 4 d.p.r. 322/1998, come successivamente modificato dal d.p.r. 14 ottobre 1999 n. 542 e dal d.p.r. 7 dicembre 2001 n. 435) (2).

3. *Considerazioni generali sull'art. 10-bis del d.lgs. 74/2000.* — Come si è già detto, a distanza di circa cinque anni dall'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, il legislatore ha avvertito l'esigenza di reintrodurre almeno uno dei reati del sostituto di imposta (3), originariamente contemplati dalla legge 516/1982, e cioè il delitto di omesso versamento di ritenute certificate. Il nuovo articolo 10-bis recita: *"è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta"*.

Tale norma ripropone in buona sostanza la previgente fattispecie di cui all'art. 2, comma 3°, prima parte, della legge 516/1982 con alcune differenze: il minimo edittale non è più di tre mesi ma è stato elevato a sei mesi; il massimo edittale è stato ridotto da tre anni a due anni; è stata inserita una soglia di punibilità più elevata (passando dalle vecchie venticinque milioni di lire agli attuali cinquanta mila euro) ed è stata prevista, infine, una fattispecie unicamente delittuosa per il caso in cui l'ammontare delle ritenute non versate dal sostituto di imposta sia superiore a 50 mila euro per ciascun periodo di imposta (senza recuperare la previgente ipotesi contravvenzionale di cui all'art. 2, comma 3°, seconda parte, della

(2) Corre l'obbligo segnalare che, in conformità all'art. 37 del d.l. 223/2006 (e fatte salve ulteriori modifiche), a partire dal periodo di imposta 2007 la presentazione in via telematica del Modello 770 semplificato e del 770 ordinario del sostituto di imposta va fatta entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state effettuate le ritenute.

(3) Per MASTROGIACOMO: *"il fenomeno dell'omesso versamento delle ritenute è letteralmente esploso, soprattutto nel mondo delle società di calcio, dove accurati controlli dell'Agenzia delle Entrate hanno permesso di scoprire una rilevante evasione rappresentata dalle ritenute non versate sui compensi pagati ai propri tesserati per importi anche superiori a milioni di euro"*, in *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in Il Fisco n. 39/2004. Si legge ancora nella relazione illustrativa alla legge finanziaria del 2005 che *"la constatata frequenza del fenomeno ed il danno che da tali comportamenti deriva all'Erario, rendono necessario assicurare tutela penale all'interesse protetto dalla corretta e puntuale percezione dei tributi"*. Sempre nella relazione illustrativa si legge che l'esigenza dell'Erario alla concreta e puntuale percezione dei tributi è ancor più pressante quando il comportamento omissivo sia posto in essere da quei soggetti che sono delegati dall'Erario al versamento di somme dovute da terzi (come nel caso di sostituzione tributaria).

legge 516/1982 che sanzionava l'omesso versamento di ritenute certificate per un ammontare superiore a dieci milioni di lire ma inferiore a venticinque milioni di vecchie lire).

È evidente pertanto che il legislatore ha ristretto, e non di poco, l'area del penalmente rilevante, visto che l'omesso versamento colposo di ritenute certificate e l'omesso versamento doloso al di sotto dei cinquantamila euro comporterà effetti soltanto sul piano amministrativo-tributario.

Peraltro, confermando la scelta di politica criminale già fatta con la legge 516/1982 secondo cui il momento in cui si perfeziona il reato in esame coincide con la scadenza del termine "tributario" per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ha previsto un'ipotesi di desistenza attiva (art. 56, comma 3°, c.p.) da parte del sostituto di imposta che, avendo omesso di versare all'Erario le ritenute operate sui compensi erogati nel corso di un determinato periodo di imposta, ha la possibilità di usufruire di un lasso di tempo più lungo (fino all'ultimo giorno utile per la presentazione della dichiarazione annuale) per "ritornare sui suoi passi" e versare al Fisco quanto dovuto in modo da evitare la sanzione penale.

Facciamo un esempio: se nel corso del periodo di imposta 1° gennaio 2007-31 dicembre 2007 la Guardia di Finanza o i funzionari dell'Agenzia delle Entrate, durante una verifica, dovessero constatare l'omesso versamento di ritenute, per un ammontare superiore a 50 mila euro, non saranno legittimati a redigere alcuna informativa di reato (da trasmettere alla Procura) fintanto che non sarà scaduto il termine di presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta e cioè il 30 settembre o il 31 ottobre del 2008, che rappresenta l'ultimo termine utile entro cui il sostituto può sanare l'irregolarità versando allo Stato le somme trattenute ai sostituiti (4).

Qualche autore in dottrina ha correttamente osservato che la formulazione dell'art. 10-bis, laddove considera reato "il mancato versamento", non è al passo con i tempi (5). Il legislatore avrebbe dovuto far ricorso ad un'espressione più chiara in modo da escludere senza ombra di dubbio

(4) Vedi nota n. 2 ove sono indicati i nuovi termini previsti per la presentazione del Modello 770 semplificato e del Modello 770 ordinario.

(5) Rossi osserva sul punto che: *"tenuto conto delle recenti modifiche sui sistemi di pagamento, la configurabilità del reato può essere esclusa non solo in caso di materiale o positivo versamento dell'importo dovuto per le ritenute operate, ma anche nell'ipotesi in cui il relativo debito tributario sia stato comunque estinto entro il termine indicato dalla norma penale mediante compensazione, nei limiti ed alle condizioni in cui ciò è consentito dalla disciplina tributaria in materia (ad esempio: nel sistema di versamenti dei versamenti unitari ex art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, che consente la compensazione anche con il debito relativo alle ritenute alla fonte)"; vedi Art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000. Omesso versamento di ritenute, in Il Fisco n. 12/2005 fasc. n. 1 p. 1793.*

l'eventuale incriminazione del sostituto che compensi il suo debito per le ritenute effettuate con un suo credito di imposta.

Nessun dubbio invece sulla sussistenza del reato nel caso di pagamento effettuato mediante assegni bancari che risultano scoperti o comunque non pagabili (6) o mediante carte di credito prive di fondi.

4. *Natura del reato e soggetti attivi (cenni sulla responsabilità dell'amministratore di fatto, del curatore fallimentare e del commissario liquidatore).* — L'art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000 — per uniforme dottrina — prevede un reato omissivo proprio (7) (o senza evento naturalistico) che si perfeziona a seguito dell'omesso versamento delle ritenute effettuate entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta.

A ben vedere si può tuttavia intravedere nella struttura del delitto una fattispecie a formazione progressiva tale da comprendere due condotte attive (l'effettuazione della ritenuta ed il successivo rilascio della certificazione ad opera del sostituto, di cui ci occuperemo più avanti) e una condotta omissiva in senso stretto e che si sostanzia nel mancato versamento di somme superiori ai cinquantamila euro per periodo di imposta.

Si tratta poi di un reato istantaneo che si realizza nel giorno immediatamente successivo a quello ultimo utile per la presentazione del modello annuale di dichiarazione.

Sicchè, prima della scadenza di tale termine l'omesso versamento resta un fatto penalmente irrilevante; mentre un versamento tardivo non incide in alcun modo sulla rilevanza penale del fatto (8). Il versamento tardivo, unitamente al pagamento delle sanzioni amministrative, se effettuato

(6) Difatti il versamento delle ritenute certificate, secondo quanto previsto dall'art. 23 del d.lgs. n. 241/1997, può avvenire mettendo "a disposizione delle banche convenzionate... le somme oggetto della delega anche mediante carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari ovvero mediante altri sistemi di pagamento".

(7) In tema di reato omissivo proprio vedi CONTENTO in *Corso di diritto penale*, Volume II°, nuova edizione riveduta e aggiornata 2004, pp. 62 ss.; MANTOVANI, in *Diritto Penale*, Parte generale, Ed. 2001, p. 138, secondo cui il reato omissivo proprio si ritiene integrato quando ricorrono le seguenti tre condizioni: a) la situazione tipica da cui scaturisce l'obbligo di agire; b) la condotta omissiva; c) un termine entro il quale l'obbligo deve essere adempiuto. Con riferimento alla previgente disciplina vedi FIANDACA-MUSCO, in *Diritto penale tributario*, Milano 1992, p. 98, secondo cui il delitto di omesso versamento di ritenute certificate era strutturato come reato omissivo proprio istantaneo; negli stessi termini si esprime con riferimento all'attuale fattispecie di reato anche SOANA, in *Omesso versamento di ritenute certificate*, in *Rassegna Tributaria* n. 1/2005.

(8) Sotto la vigenza dell'abrogata legge 516/82 la Suprema Corte di Cassazione aveva già chiarito che il ritardato versamento doveva essere equiparato ad un omesso versamento; vedi sul punto Cass. Sez. III, 26 novembre 1990, imp. CANNIZZARO, in *Cass. pen.* 1991, n. 1403, p. 1848, secondo cui: "il sostituto di imposta non può regolarizzare la propria posizione, ai fini penali, successivamente alla scadenza del termine per il versamento dell'imposta dovuta perché integra gli estremi del reato di cui all'art. 2 della legge 7 agosto

prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, spiegherà viceversa i suoi effetti sul piano sanzionatorio ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 74/2000: la pena (che per il delitto in argomento è quella della reclusione da sei mesi a due anni) potrà essere diminuita dal giudice fino alla metà.

Contrariamente a quanto potrebbe desumersi dalla formulazione letterale del delitto in esame, in cui compare la parola "chiunque", siamo in presenza di un reato proprio che può essere consumato esclusivamente dal sostituto di imposta.

Per individuare poi quali soggetti siano da considerare "sostituti di imposta" non si può che fare rinvio alla legge tributaria ed in particolare agli artt. 23, 26, 28 e 29 del d.p.r. 1973/600 (ricordiamo ad esempio le società, gli enti, le associazioni ed i condomini, le persone fisiche esercenti attività commerciali o agricole o le persone fisiche esercenti arti o professioni, gli Istituti di credito, ecc.).

Per quanto riguarda le persone giuridiche, le società e gli enti in genere si deve precisare che la persona fisica penalmente responsabile del reato di omesso versamento di ritenute certificate coincide con la figura dell'amministratore, del liquidatore e comunque del rappresentante legale e ciò in conformità a quanto previsto dall'art. 1, lett. c) ed e) del d.lgs. n. 74/2000.

Con riguardo alla figura giuridica dell'amministratore non si richiede che tale ruolo debba essere rivestito formalmente (9). Anche chi si comporta "di fatto" come fosse un amministratore può rispondere di reati tributari sempre che risulti una sua ingerenza sistematica e stabile nell'amministrazione della società, ingerenza che deve protrarsi per un rilevante lasso temporale e deve estrinsecarsi nel compimento di una serie di atti tipici dell'amministratore di diritto. E qualora l'amministratore di fatto operi di concerto con chi è formalmente investito di detta qualità (in forza di delibera assembleare), si potrà e si dovrà ritenere la responsabilità di entrambi a titolo di concorso. In buona sostanza non si può escludere a

1982 n. 516 non soltanto l'omesso versamento all'Erario delle ritenute d'acconto o di imposta, ma anche il semplice ritardo. Nell'omissione infatti è compreso il versamento tardivo..."; conformi Cass. Sez. III, 1 marzo 1988, imp. BALZANI, in *Cass. pen.* n. 990, p. 1180 e Cass. Sez. III, 18 aprile 1988, imp. BELFATTO, in *Cass. pen.* 1990, n. 989, p. 1179.

(9) In giurisprudenza non vi sono dubbi sul fatto che la responsabilità per i reati tributari possa essere ascritta anche a coloro che di fatto amministrano una società; si veda da ultimo Cass. Sez. III, 26 marzo-1° luglio 2004 n. 575/28678 in *Il Fisco* n. 44/2004, fascicolo n. 1, p. 7494 in tema di responsabilità di un amministratore di fatto per il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili. In dottrina viceversa si è posto l'accento sul rilievo che la responsabilità dell'amministratore di fatto per illeciti tributari non si pone negli stessi termini con cui tale responsabilità si pone per gli illeciti societari e fallimentari: vedi CARACCIOLI, in *L'art. 2369 del codice civile ed i reati tributari*, in *Il Fisco* n. 467/2003, p. 7263, secondo cui: "la problematica delle funzioni di fatto non si pone negli stessi termini dei reati societari e fallimentari anche nei reati tributari per ragioni strutturali, da sempre riconosciute in giurisprudenza, interne all'obbligazione tributaria".

priori che, pur essendo in presenza di un reato proprio, anche l'*extraneus* (che non riveste la qualifica di sostituto di imposta) potrà rispondere del delitto in argomento.

Qualcuno in dottrina ha infatti sostenuto che la "*natura di reato proprio della fattispecie in esame non esclude che la responsabilità penale possa estendersi anche all'extraneus attraverso l'applicazione dei principi in materia di concorso di persone. In questi casi tuttavia è necessario che l'extraneus per poter essere chiamato a rispondere di questo reato, sia a conoscenza della qualifica soggettiva dell'intraneus e volontariamente lo istighi o lo determini nel proposito criminoso ovvero ne realizzi la condotta attuando le sue direttive*" (10).

Diverso è il caso in cui l'*extraneus*, incaricato dall'*intraneus* (il sostituto) di versare al Fisco le trattenute effettuate, ad insaputa di quest'ultimo, non le abbia poi versate (11). In tale evenienza, in applicazione dell'art. 48 c.p. (errore determinato dall'altrui inganno), del delitto commesso dalla persona ingannata (il sostituto di imposta) risponderà chi l'ha determinata a commetterlo (e cioè l'*extraneus*).

Prima dell'entrata in vigore (il 4 luglio 2006) dell'art. 37 del d.l. 223/2006 che ha espressamente qualificato sostituti di imposta sia il curatore fallimentare che il commissario liquidatore, in dottrina e giurisprudenza si era discusso se il curatore fallimentare potesse rientrare tra i sostituti di imposta.

La giurisprudenza di legittimità (12) aveva escluso tale possibilità, a meno che, una volta dichiarato il fallimento, l'impresa non fosse stata au-

(10) SOANA, in *Omesso versamento di ritenute certificate*, in *Rassegna Tributaria* n. 1/2005.

(11) L'ipotesi prospettata non rappresenta un caso di scuola. Di un caso simile si è infatti occupata la Corte di Cassazione, Sez. III, con la sentenza 23 gennaio 1995 n. 4842 in *Giust. pen.*, 1996, II, p. 297 (due imprenditori, sostituti di imposta, avevano dato incarico ad una persona di loro fiducia di eseguire i versamenti all'Erario delle ritenute eseguite sulla retribuzione dei dipendenti. I due imprenditori avevano così versato al loro fiduciario le somme necessarie per assolvere il loro obbligo tributario e costui aveva omesso di versarle all'Erario). Nel caso di specie, la Corte ha escluso l'ipotesi del concorso di persone nel reato, per assenza della volontà da parte dell'*intraneus* di porre in essere la condotta antiggiuridica, e ha assolto i due imprenditori - sostituti di imposta.

(12) Vedi Cass. civ., Sez. I, 13 gennaio 1996 n. 237 in *Il Fisco* n. 5/1996, p. 1145, secondo cui: "il curatore fallimentare non è tenuto ad operare la ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sui redditi delle persone fisiche sui versamenti eseguiti in favore dei lavoratori dipendenti ammessi al passivo per compensi ad essi dovuti dall'imprenditore poi dichiarato fallito, sia perchè non rientra tra i soggetti che l'art. 25 comma 1° del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, con previsione tassativa, ricomprende tra quelli tenuti ad effettuare la ritenuta d'acconto dell'imposta sui redditi di lavoro, sia perchè deve escludersi che egli possa essere soggetto agli obblighi che gravano sull'imprenditore quale sostituto di imposta, in quanto essi trovano il loro presupposto proprio nell'esercizio dell'impresa, mentre, una volta dichiarato il fallimento, l'impresa cessa, a meno che non ne sia autorizzata la continuazione temporanea a norma dell'art. 90 l. fall."

torizzata a proseguire temporaneamente l'attività d'impresa ai sensi dell'art. 104 della nuova legge fallimentare (d.lgs 9 gennaio 2006 n. 5). In tal caso il curatore fallimentare, dovendo presiedere al normale svolgimento dell'attività economica, era perciò soggetto a tutti gli obblighi di natura tributaria che incombono sull'imprenditore; e pertanto avrebbe dovuto operare le ritenute sui compensi corrisposti ai sostituiti, rilasciare a costoro la relativa certificazione, effettuare il versamento all'Erario delle somme trattenute e presentare nei termini di legge il modello annuale di dichiarazione del sostituto di imposta.

La giurisprudenza di merito (13) si era infine occupata dello stesso tema con riferimento alla figura del commissario liquidatore e aveva concluso che il commissario, in quanto soggetto investito di un *munus publicum* in posizione di autonomia rispetto a quella dell'Ente (con compiti di accertamento delle attività e passività della società sottoposta a liquidazione coatta, di formazione dello stato passivo e dei piani di riparto per soddisfare le ragioni creditorie e assicurare così la *par condicio creditorum*) non potesse essere qualificato sostituto di imposta. Come si è già detto, tuttavia, con l'introduzione dell'art. 37 d.l. 223/2006 entrambe le questioni sopra riportate sono state definite in sede normativa con l'espressa previsione che sia il curatore fallimentare che il commissario liquidatore devono essere annoverati tra i sostituti di imposta.

5. *Il significato dell'espressione "non versa ... ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti"*. — Comè già anticipato al paragrafo che precede l'art. 10-bis in commento prevede un reato a formazione progressiva (la condotta è in parte attiva ed in parte omissiva) che si perfeziona con l'omesso versamento — entro il termine di presentazione della dichiarazione del sostituto — delle somme trattenute dal sostituto al momento di erogare al sostituito i relativi compensi (redditi, ecc.) soggetti

(13) In particolare vedi Tribunale di Bari — G.I.P. Iacovone — 23 novembre 1994 in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1995, p. 608, la cui massima recita: "il commissario liquidatore di un istituto di credito in regime di liquidazione coatta amministrativa, in quanto P.U. ed organo della procedura non è, al tempo stesso, un sostituto di imposta. Conseguentemente nei suoi confronti non sussiste l'obbligo del versamento delle ritenute di acconto di cui all'art. 2 d.l. 10 settembre 1982 convertito in l. 7 agosto 1982 n. 516", con nota di Mormando in cui si illustrano le ragioni per le quali il liquidatore, per le funzioni a lui attribuite per legge, debba essere in tutto equiparato alla figura del curatore fallimentare ("Il commissario liquidatore esercita le sue funzioni in modo relativamente autonomo e responsabile, al di fuori di un rapporto di impiego sia con l'amministrazione che lo nomina sia con l'ente che deve essere liquidato. Egli è cioè titolare di un ufficio che lo pone, in un certo senso *super partes*, in considerazione della tutela imparziale e della più conveniente composizione degli interessi e dei diritti impegnati nella liquidazione. Si parla infatti di organi o ufficio della procedura di liquidazione coatta in maniera del tutto analoga agli organi o ufficio del fallimento cossichè al curatore corrisponde il commissario liquidatore, al comitato dei creditori, il comitato di sorveglianza, ed al giudice delegato l'autorità amministrativa di vigilanza").

a ritenuta; ai fini dell'integrazione del reato non si richiede che le somme trattenute siano nell'immediato effettivamente accantonate.

La parte di condotta attiva comprende sia l'effettuazione della ritenuta sia la successiva emissione della certificazione che costituiscono dunque i due presupposti (*rectius*: gli elementi oggettivi di fattispecie) per attribuire rilevanza penale alla condotta omissiva.

Con riguardo al primo presupposto non possiamo far altro che rinviare a quelle ipotesi in cui — per effetto della legislazione tributaria — il sostituto è obbligato ad eseguire ritenute a titolo di imposta ovvero a titolo d'acconto dell'imposta (vedi d.p.r. n. 600/1973).

Le ipotesi più frequenti sono le ritenute effettuate dal sostituto sui redditi di lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sugli interessi e sui redditi di capitale, sui dividendi, sui compensi corrisposti dalle amministrazioni statali, sui premi e sulle vincite, ecc.

Il secondo presupposto richiesto dall'art. 10-*bis* al fine di integrare il delitto in esame è costituito dal rilascio della certificazione.

Ci si deve interrogare sul significato dell'espressione "certificazione", considerato il fatto che, in assenza di una norma definitoria *ad hoc*, sono sorti dubbi interpretativi.

Secondo una dottrina minoritaria le espressioni "certificazione" e "ritenute" vanno interpretate in senso estensivo; sicchè al fine del raggiungimento della soglia di punibilità dei cinquanta mila euro — per ciascun periodo di imposta — si dovrebbero sommare le ritenute più strettamente tributarie ai contributi previdenziali e assistenziali (14).

Tale tesi si basa sulla lettura del combinato disposto dell'art. 7-*bis* del

(14) Sul punto vedi COSCARELLI e MONFREDA secondo cui: "Dal tenore letterale della norma introdotta dalla legge Finanziaria per il 2005, che fa riferimento semplicemente alle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti senza richiedere specificatamente la natura tributaria delle stesse, ed in conseguenza del fatto che tale certificazione, per l'appunto unica, riguarda anche i contributi dovuti agli enti e casse previdenziali, l'ambito di applicazione della nuova figura delittuosa potrebbe apparire alquanto ampio. Ai fini del superamento della soglia di punibilità prevista, infatti, si dovrebbe tener conto dell'ammontare complessivo risultante dalla somma di tutte le ritenute indebitamente trattenute dal sostituto, senza che abbia importanza che si tratti di omesso versamento di tributi" in *Il delitto di omesso versamento di ritenute da parte del sostituto d'imposta nella Finanziaria 2005*, in *Il Fisco* n. 6/2005, fascic. n. 1, p. 1601 ss. Ed ancora Caputi che osserva "come le ritenute che costituiscono l'oggetto del reato — in quanto delle stesse il sostituto deve essersi illecitamente appropriato — sono soltanto quelle risultanti dalla certificazione del sostituto di imposta, non anche quelle tributarie. Conseguentemente, sembrerebbe profilarsi l'estensione dell'ambito di applicazione della disposizione anche in corrispondenza dei diversi importi pur risultanti dalla certificazione del sostituto di imposta: si pensi ai contributi previdenziali o assistenziali oggetti di ritenuta e obbligo di riversamento all'ente competente da parte dell'erogatore dei compensi, e che devono essere indicati nella certificazione suddetta", in *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco* n. 39/2004, fascic. n. 1 pp. 14216 ss.

d.p.r. 600/1973e art. 4, commi 6-bis e 6-ter del d.p.r. 322/1998 (15), secondo cui i sostituti di imposta, che corrispondono somme e valori soggetti a ritenuta alla fonte secondo le disposizioni contenute nel Titolo II del d.p.r. 600/1973, devono rilasciare un'apposita certificazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'I.N.P.S., attestante l'ammontare complessivo delle predette somme e valori, oltre all'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali (detta certificazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti ad altri enti e casse previdenziali).

Tale orientamento dottrinale è stato oggetto di giuste obiezioni sulla scorta delle seguenti considerazioni (16):

a) la relazione di accompagnamento, nella parte in cui spiega le ragioni della nuova previsione dell'art. 10-bis, fa riferimento in modo esplicito unicamente alla necessità di tutelare la percezione dei tributi, mentre i contributi previdenziali, come è noto, non possono essere considerati tributi dello Stato;

b) l'art. 10-bis è stato inserito nel d.lgs. 74/2000 che ha ad oggetto

(15) Il comma 6-ter dell'art. 4 del d.p.r. n. 3222 del 1998 prevede che i sostituti di imposta sono obbligati al rilascio di un'apposita certificazione unica "anche ai fini dei contributi dovuti all'I.N.P.S. attestante l'ammontare complessivo delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali ed assistenziali, nonché gli altri dati stabiliti con il provvedimento amministrativo di approvazione dello schema di certificazione unica. La certificazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti agli enti e casse previdenziali... La certificazione unica sostituisce quelle previste ai fini contributivi". Tale certificazione infine deve essere conservata sia dal sostituto che dal sostituito fino alla scadenza dei termini per l'accertamento in modo da essere esibita a richiesta della G.d.F. o dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate.

(16) Di Siena puntualizza che la tesi di chi interpreta l'espressione "ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti" in senso omnnicomprensivo "appare viziata in nuce ove si consideri: i) in una prospettiva finalistica che la fattispecie di cui alla disposizione incriminatrice in commento si colloca in un contesto normativo esclusivamente fiscale risultando il d.lgs. n. 74/2000 dedicato alla "nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto"; ii) in una prospettiva letterale che la nozione di ritenuta di cui vi è menzione nell'art. 10bis rinvia esplicitamente al Titolo III del d.p.r. n. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi; iii) in una prospettiva logico sistematica che, allorquando il legislatore del d.lgs. n. 74/2000 (in cui l'art. 10-bis in commento si va ad inserire con dichiarate finalità di completamento dell'assetto di tutela dallo stesso delineato) ha inteso considerare somme differenti da quelle dovute all'Erario a titolo di imposte sui redditi e di Iva, lo ha fatto *expressis verbis* (ed in tal senso depono esplicitamente l'art. 11 del d.lgs n. 74/2000 il quale richiama esplicitamente la nozione di 'pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero di interessi e sanzioni amministrative relativi a dette imposte'); iv) da ultimo poi in ottica più generale che, a voler sommare a fini punitivi le ritenute fiscali e quelle previdenziali, si finirebbe per integrare un palese fenomeno di estensione analogica in *malam partem* della portata della disposizione in argomento con conseguente lesione del principio di legalità vigente in materia penalistica ai sensi dell'art. 25, comma 2°, della Costituzione)", in *Note minime circa il delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco* n. 16/2005, fasc. n. 1, da p. 2374 a p. 2390. Sul medesimo argomento si rinvia anche a SOANA, *op. cit.*, pp. 106 e 107.

unicamente la disciplina dei reati in materia di imposte dirette ed Iva e quindi non avrebbe avuto senso inserire in un siffatto contesto una norma incriminatrice posta a tutela delle ritenute previdenziali e assistenziali;

c) l'omesso versamento di tali ritenute, operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, è già sanzionato autonomamente dall'art. 2, comma 1-*bis*, del d.l. n. 463/1983 convertito nella legge n. 638/1983.

Per ritenere sussistente il delitto in argomento non si potrà prescindere dalla prova che il sostituto abbia rilasciato la certificazione (o le certificazioni) da cui risultino ritenute per un importo superiore a cinquanta mila euro per ciascun periodo di imposta. E d'altro canto non si può sot tacere che, avendo ancorato la punibilità al materiale rilascio della certificazione, si è finito per consentire al sostituto (che ha operato le ritenute senza poi versarle al Fisco) di evitare la sanzione penale semplicemente omettendo di rilasciare ai sostituiti la relativa certificazione.

Per integrare il delitto in esame è infine indispensabile che il rilascio delle certificazioni preceda la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta, termine ultimo per la consumazione del reato. Il rilascio delle certificazioni, successivamente al termine ultimo per la presentazione della dichiarazione annuale, non può determinare la ricorrenza del delitto di cui all'art. 10-*bis*, per l'assenza di un presupposto essenziale dello stesso.

Vale la pena, infine, interrogarsi sull'esistenza di una possibile motivazione che avrebbe indotto il legislatore del 2004 a sanzionare penalmente solo la condotta di chi omette il versamento delle ritenute che sono state certificate; abbiamo già visto (*supra* parag. 1) che il legislatore del 1982 con la legge n. 516, pur graduando il trattamento sanzionatorio, aveva invece criminalizzato l'omesso versamento sia di ritenute certificate che di quelle non certificate.

La *ratio* di questa opzione legislativa potrebbe essere ricercata nella maggiore gravità insita nella condotta del sostituto che, oltre a non versare al Fisco le ritenute operate, rilascia al sostituito una certificazione menzognera (in cui attesta l'avvenuto versamento). Tale certificazione viene utilizzata dal sostituito per dimostrare di aver assolto al proprio obbligo tributario, ove la ritenuta sia stata effettuata a titolo di imposta, ovvero per dimostrare di avere diritto alla compensazione tra il credito corrispondente alla ritenuta subita ed il proprio debito di imposta, ove la ritenuta sia stata effettuata in acconto.

Senonchè il presupposto che determina il diritto del sostituito a scomputare le ritenute subite non è dato dall'avvenuto rilascio della certificazione, ma dalla circostanza che dette ritenute siano state effettivamente operate dal sostituto.

Tale interpretazione è confortata dal dato letterale di cui all'art. 4 del

d.p.r. n. 322/1998 che prevede la possibilità per il sostituto di scomputare “*le ritenute alla fonte a titolo di acconto operate*” (senza richiedere che siano altresì certificate) nonché da un consolidato indirizzo della magistratura tributaria secondo cui, anche il sostituto, che non è in possesso della certificazione, se riesce a dimostrare di aver subito la ritenuta attraverso l’esibizione di documenti equipollenti (alla certificazione), sarà assolto dal proprio obbligo tributario (vedi *ex plurimis*: Cass. n. 8806 del 2 ottobre 1996).

Alla stregua del citato indirizzo resta quindi poco comprensibile la scelta legislativa fatta nel dicembre 2004 di limitare l’intervento penale solo nei confronti del sostituto che omette il versamento di ritenute “certificate”, tenuto conto che tanto l’omesso versamento di ritenute “certificate” quanto l’omesso versamento di ritenute “non certificate” cagionano al Fisco lo stesso danno (rappresentato dal minor gettito fiscale).

Per completezza espositiva va tuttavia citata una recentissima ed isolata pronuncia della Suprema Corte (sentenza n. 14033 del 16 giugno 2006) di segno contrario rispetto all’orientamento giurisprudenziale dominante sopra richiamato; in tale sentenza la Corte di Cassazione ha stabilito che in mancanza di un’apposita certificazione che dimostri all’Erario l’avvenuto versamento della ritenuta d’acconto da parte del sostituto d’imposta, gli Uffici finanziari possono agire anche nei confronti del sostituto per il recupero a tassazione delle ritenute portate in detrazione dal sostituto.

Solo se quest’ultimo indirizzo giurisprudenziale dovesse essere seguito in futuro, il delitto di omesso versamento di ritenute certificate troverà finalmente una sua *ratio*: resta comunque la stranezza di una norma incriminatrice la cui ragion d’essere è affidata alla mutevole interpretazione della giurisprudenza tributaria in ordine alla valenza probatoria della certificazione rilasciata dal sostituto d’imposta.

Un’ipotesi diversa e peraltro frequente nella prassi è quella del “sostituto” che, pur non avendo operato alcuna ritenuta nei confronti del “sostituto”, gli rilascia la certificazione e poi non versa al Fisco le somme risultanti dalla certificazione stessa. È evidente che così facendo il sostituto intende “gonfiare” artificiosamente i propri costi per ottenere un risparmio di imposta. In dottrina (17) si è sostenuto che, interpretando in maniera letterale il dettato dell’art. 10-bis, “*tale genere di condotta risulta senz’altro conforme al paradigma punitivo delineato dalla norma incriminatrice in commento*”.

A prescindere dalla constatazione che in un ipotesi di tal fatta (in cui non è stata operata alcuna ritenuta) il sostituto resta coobbligato in solido con il sostituto ai sensi dell’art. 35 del d.p.r. 602/1973, tale tesi non mi

(17) DI SIENA in *op. cit.*, p. 2378.

sembra condivisibile in quanto ritengo che — a livello teorico — la condotta del sostituto, che attesta falsamente ritenute non effettuate, possa semmai integrare gli estremi del delitto di emissione di documenti per operazioni inesistenti *ex art. 8 del d.lgs. n. 74/2000*.

6. *L'elemento soggettivo del reato.* — Per integrare il reato in argomento — sul piano soggettivo — è sufficiente il dolo generico e cioè la coscienza e volontà da parte del soggetto attivo di aver effettuato le ritenute, di aver rilasciato la relativa certificazione e di aver infine omesso il versamento delle stesse in favore dell'Erario entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta. E per coloro che ritengono che la soglia di punibilità dell'art. 10-bis rappresenti un elemento costitutivo del fatto è altresì necessaria la consapevolezza e la volontà di omettere un versamento di ritenute di importo superiore a cinquanta mila euro con riferimento a tutte le ritenute di un determinato periodo di imposta (ci occuperemo più avanti della natura della soglia di punibilità).

Essendo in presenza di un delitto, per la sua ricorrenza “*non potrebbe bastare la colpa, come invece nel caso di omesso versamento per semplice dimenticanza*” (18) o più in generale per disaccortezza. L'ipotesi di un omesso versamento per mera dimenticanza è poco realistica, tenuto conto che il sostituto — specie se imprenditore commerciale — ha l'obbligo mensile di versare le ritenute operate sui compensi erogati nel mese precedente, tanto più che il sostituto rilascia la certificazione per le ritenute operate ma non versate. In altri termini il sostituto, che ha omesso ogni mese di effettuare i versamenti dovuti all'Erario fino a raggiungere l'ammontare dei cinquanta mila euro nell'intero periodo di imposta, troverà assai arduo riuscire a dimostrare la sua buona fede e cioè di aver ripetutamente posto in essere una serie di omissioni colpose.

Contrariamente a quanto previsto in relazione agli altri reati inseriti nel d.lgs. n. 74/2000, per integrare il delitto in argomento non si richiede alcun dolo specifico. Ciò ha indotto qualche autore a sostenere autorevolmente che il delitto di omesso versamento di ritenute certificate “*mal si concilia con la filosofia che è stata alla base della riforma del 2000: solo reati di danno, con elevate conseguenze numeriche per l'Erario ovvero comportamenti di frode*” (19).

(18) SETTEMBRE, *Omesse ritenute, torna il reato*, in *Il Sole 24 Ore* del 2 gennaio 2005; nonché CARACCIOLI, *Per il reato di omesse ritenute un rischioso ritorno al passato*, in *Il Sole 24 Ore* del 2 ottobre 2004; VERRI, *Finanziaria 2005: è di nuovo reato l'omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco* n. 40/2004, fascicolo n. 1, p. 6870.

(19) Così si esprime CARACCIOLI, il primo — in ordine di tempo — a censurare la scelta legislativa di richiedere il semplice dolo generico quale elemento soggettivo sufficiente ad integrare il nuovo reato; vedi l'articolo *Per il reato di omesse ritenute un pericoloso ritorno al passato*, in *Il Sole 24 Ore* del 2 ottobre 2004.

In proposito è stato correttamente osservato che il d.lgs. n. 74/2000 era stato emanato in attuazione di quei principi direttivi sanciti nell'art. 9 della legge delega n. 205/1999 secondo cui, per concepire un nuovo sottosistema di diritto penale tributario, era indispensabile prevedere un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa e caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi del Fisco e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta.

Tale linea di tendenza era stata ribadita nella legge delega n. 80 del 2003 (c.d. delega Tremonti) di riforma del sistema fiscale statale con cui si delegava l'esecutivo a rivedere nuovamente l'intero assetto penale tributario in modo da prevedere l'applicazione di sanzioni penali solo nei casi di condotte evasive fraudolente con effettivo e rilevante danno per l'Era-rio (art. 2, comma 1°, lett. *m*).

Si può dunque ragionevolmente sostenere che la struttura del reato di omesso versamento si pone in controtendenza sia con le citate linee generali ispiratrici della riforma del 2000 dell'intero assetto penale tributario sia con i principi posti a base della c.d. Delega Tremonti.

Qualche autore in dottrina (20), nel tentativo di trovare una giustificazione della scelta compiuta dal legislatore del 2004 di escludere la volontà evasiva dal reato di omesso versamento di ritenute certificate, ha osservato che il dolo evasivo tipico di tutte le fattispecie disciplinate nel d.lgs. 74/2000 sarebbe comunque difficilmente conciliabile con la condotta sanzionata dall'art. 10-*bis*, posto che il sostituto che omette il versamento delle ritenute né intende evadere le proprie imposte, né vuole agevolare l'evasione di terzi.

Resta comunque il fatto che questa scelta di diritto positivo (cioè quella di non prevedere un dolo specifico di evasione) finirà per ampliare l'area di penale rilevanza e porterà a ritenere punibile anche il sostituto che avrà agito a titolo di dolo eventuale (21).

(20) DI SIENA, *op. cit.*, p. 2385, scrive in nota: "Il dolo evasivo tipico delle fattispecie disciplinate dal d.lgs. n. 74/2000 si presta poco alla sanzionabilità delle condotte considerate dal delitto introdotto dalla Finanziaria 2005. Infatti, per un verso, il sostituto che ometta il versamento di ritenute certificate non mira ad evadere le proprie imposte (e quindi, non è punibile nella prospettiva tipica del dolo delle fattispecie di cui al Capo I del titolo II del menzionato decreto) e, per l'altro, non tende ad agevolare l'evasione di terzi (con conseguente non configurabilità dell'atteggiamento psicologico prescritto, ad esempio, dall'art. 8 dello stesso decreto)".

(21) CAPUTI, *op. cit.*, p. 6623, secondo cui dalla previsione del dolo generico "deriva, conseguentemente la compatibilità del comportamento penalmente illecito anche con tutte quelle evenienze in cui il reo (e cioè il sostituto d'imposta) agisca a titolo di mero dolo eventuale. Si tratta cioè di quelle evenienze in cui la condotta non sia animata univocamente e specificamente dallo scopo di evasione, ma pur nella consapevolezza della produzione di questo esito che non costituisce l'obiettivo centrale del comportamento, ci si limiti ad accettare il rischio della verifica". In senso analogo si sono espressi SOANA, *op. cit.*, p. 109

Si pensi ad esempio al caso piuttosto frequente di chi agisce come prestanome di altri nell'esercizio dell'impresa e finisce per accettare coscientemente e volontariamente le conseguenze del comportamento altrui in ordine all'attività aziendale (22).

Ad avviso di un'altra parte della dottrina il dolo eventuale è un falso problema; se infatti viene accertato che il sostituto aveva consapevolezza dell'obbligo di versamento a suo carico e consapevolmente si è sottratto a tale obbligo, il dolo generico richiesto dalla norma è già sufficientemente integrato, non essendo necessario indagare anche le ragioni (ad esempio: crisi di liquidità o necessità di creare provviste extracontabili) che hanno spinto l'agente ad omettere il versamento; al contrario se risulterà dimostrato che il sostituto non aveva consapevolezza di aver effettuato le ritenute, di averle certificate e conseguentemente dell'obbligo di versamento a suo carico, si dovrà escludere la sussistenza del reato per difetto di qualunque dolo e quindi anche di quello eventuale (23).

Da ultimo si deve riconoscere che la scelta fatta con l'art. 10-bis, di creare una fattispecie a dolo generico, anziché a dolo specifico, è stata di recente ribadita dal legislatore con l'art. 35, comma 7, d.l. 4 luglio 2007 n. 223 convertito dalla legge 11 agosto 2006 n. 248 che ha introdotto due nuovi reati tributari in materia di omesso versamento dell'iva e di utilizzazione in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti (24) eccedenti l'importo di cinquanta mila euro per ciascun periodo di imposta.

7. *L'assenza di liquidità.* — Durante la vigenza dell'art. 2, comma

e SETTEMBRE, in *Guai in vista per i sostituti che omettono il versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco* n. 8/2005 fascic. n. 1, p. 1169 e 1170.

(22) Un caso simile è stato affrontato in una sentenza del Tribunale di Bari, 9 giugno 1989, la cui massima recita: "risponde del delitto di cui all'art. 2 cpv. legge 516/82 il rappresentante legale di una ditta individuale che non versa le ritenute operate a titolo di sostituto di imposta. Quand'anche mero prestanome nell'esercizio dell'impresa non è esclusa la sua responsabilità sussistendo l'elemento psicologico del dolo eventuale consistente nell'accettazione cosciente e volontaria di ogni comportamento altrui in ordine all'attività d'impresa". Tale sentenza è pubblicata in *Rivista penale*, 1991 p. 837 con commento di V.B. Muscatiello.

(23) DI SIENA, *op. cit.*, p. 2385, osserva con acutezza che, in una fattispecie omissiva propria, qual è l'art. 10-bis, "appare difficile ragionare in termini di accettazione del rischio da parte dell'agente come avviene nella prospettiva del dolo eventuale". Ed invero, continua l'autore, "o al momento dello spirare del termine previsto per l'adempimento il sostituto d'imposta ha cognizione della sussistenza del dovere di versamento ed ha consapevolezza della possibilità di agire nel senso impostogli dalla disciplina di riferimento e allora non vi è dubbio che, in tale situazione, l'atteggiamento psicologico dell'agente debba qualificarsi come dolo diretto e non in termini di dolo eventuale; o di contro al momento fissato per l'adempimento, il sostituto d'imposta non si prefigura in alcun modo la sussistenza a proprio carico di un obbligo di versamento e, in tal caso... dovrebbe concludersi nel senso che la condotta dell'agente non è assistita in alcun modo da un atteggiamento psicologico doloso neanche nella forma estremamente attenuata del dolo eventuale".

(24) Mi sia consentito rinviare a MARZULLO, *L'indebita compensazione e problematiche applicative del nuovo reato*, in *Consulenza* n. 41/2006, pp. 50-56.

3°, della legge 516/1982 (che puniva l'omesso versamento di ritenute certificate) la giurisprudenza aveva avuto modo di occuparsi del tema dell'eventuale efficacia scriminante dello stato di insolvenza (e quindi della mancanza di liquidità) che "costringeva" il sostituto ad omettere il versamento all'Erario delle ritenute effettuate.

In particolare in alcune sentenze dei giudici di merito (25) si diceva che la crisi acuta di liquidità, da provarsi con estremo rigore, avrebbe potuto portare ad escludere il dolo del sostituto inadempiente all'obbligo di versamento. A conclusioni di segno opposto era pervenuta invece la Suprema Corte di Cassazione (26) che in più pronunce aveva ribadito che la crisi di liquidità del sostituto non poteva essere invocata quale scriminante per escludere la responsabilità dello stesso per il reato di omesso versamento. L'ipotesi più frequente era quella del datore di lavoro che, per insufficienza di risorse finanziarie, pagava le retribuzioni ai suoi dipendenti al netto delle ritenute e queste ultime venivano trattenute e non versate al Fisco. Secondo la Suprema Corte l'omesso versamento da parte del sostituto doveva comunque ritenersi cosciente e volontario, avendo quest'ultimo violato l'obbligo a suo carico di ripartire le risorse disponibili in modo da poter adempiere contemporaneamente all'obbligo proprio (quello che prevede il pagamento degli emolumenti ai dipendenti) e all'obbligo tributario altrui (che consiste — secondo il meccanismo della sostituzione tributaria — nell'accantonare le somme trattenute alla fonte per poi versarle al Fisco). Sicchè l'imprenditore che consapevolmente preferiva pagare le retribuzioni ignorando l'obbligo di versamento delle ritenute all'Erario era passibile di sanzione ai sensi dell'art 2, comma 3°, della legge n. 516/1982.

Dopo l'abrogazione di tale legge ad opera dell'art. 25 del d.lgs. 74/2000 le polemiche si erano sopite.

Ma, con la "riesumazione" del reato di omesso versamento di ritenute certificate in cui è richiesto un semplice dolo generico, il tema in

(25) Vedi Tribunale di Larino, sentenza del 28 settembre - 3 ottobre 1988, secondo cui "l'omesso versamento delle ritenute non costituisce reato in ipotesi di crisi acuta di liquidità dell'impresa; la prova di tale situazione deve essere, peraltro, particolarmente rigorosa, costituendo interesse ed onere della difesa addurre elementi probatori che dimostrino l'incapacità economica del sostituto d'imposta; la semplice produzione delle copie dello stato passivo non è sufficiente a provare tale situazione, allorché il fallimento venga richiamato in data lontana dai periodi contestati"; ed ancora G.I.P. del Tribunale di Catanzaro 19 dicembre 1990 in *Giust. pen.*, 1992, II, p. 95, in cui si fa presente che "per il principio dell'inesigibilità non costituisce reato per difetto dell'elemento psicologico del reato il comportamento del sostituto d'imposta che, dopo avere regolarmente praticato la ritenuta d'acconto al percettore del reddito, per mancanza assoluta di mezzi economici, non provveda al relativo versamento".

(26) Vedi Cass. Sez. III, sentenza n. 141 del 15 febbraio 1996; Cass. Sez. III, sentenza n. 1469 del 4 dicembre 1998; Cass. Sez. III, 18 giugno 1999 in *Ced. rv.* 215518 nonché Cass. Sez. III n. 1178 del 24 marzo 1999 in *Riv. pen.* 1999, p. 881.

questione è oggetto di un nuovo approfondimento da parte di quasi tutti i commentatori della norma di cui all'art. 10-bis (27).

Per molti autori la mancata previsione di un dolo specifico di evasione dovrebbe indurre l'interprete a ritenere integrato il delitto di omesso versamento di ritenute anche in tutti quei casi in cui l'omissione è dettata da finalità differenti rispetto a quella meramente evasiva.

Si fa l'esempio infatti dell'imprenditore che in gravi difficoltà finanziarie (o comunque in situazione di carenza di liquidità) "omette di versare le ritenute perché quelle somme gli sono necessarie a pagare un creditore che gli minaccia istanza di fallimento" (28); oppure del sostituto che omette "per sole finalità latamente fallimentari il versamento delle ritenute certificate (come nella formulata ipotesi in cui il reale obiettivo dell'agente sia la creazione di disponibilità finanziarie da destinare a pagamenti preferenziali)" (29); o ancora del sostituto che, pur in "cattive acque" rilascia in termini le certificazioni delle ritenute operate nell'anno precedente, nella speranza di poter provvedere al versamento delle ritenute prima che scada il termine di presentazione della dichiarazione annuale, ma poi non riesce ad adempiere stante il persistere della sua crisi di liquidità (30).

In considerazione della ricorrenza del delitto di cui all'art. 10-bis anche negli esempi sopra prospettati, in dottrina c'è chi ha parlato di "rischioso ritorno al passato" (31) (visto che si torna a sanzionare una condotta meramente omissiva); e chi è giunto a dubitare della compatibilità dell'art. 10-bis con l'intero assetto penal-tributario denunciando il "sorprendente trattamento deteriore del sostituto d'imposta rispetto alle altre tipologie di reato tributario" (32); e chi infine ha sostenuto che l'introdu-

(27) Il primo in ordine di tempo è stato Caraccioli che ha scritto: "il punto più delicato è se il dolo sussiste nel caso di reale mancanza di liquidità da parte dell'impresa obbligata a versare. La giurisprudenza formatasi in passato è sempre stata ispirata a criteri di serietà, nel senso che questa situazione non avesse rilevanza ai fini dell'esclusione della punibilità. Sarà interessante vedere come si orienteranno i giudici se la disposizione sarà approvata così com'è", in *Per il reato di omesse ritenute un rischioso ritorno al passato*, in *Il Sole 24 Ore* del 2 ottobre 2004.

(28) Così Cartoni il quale aggiunge che "se la formulazione della norma viene confermata e non viene sollevata la questione di costituzionalità sul differente tipo di dolo richiesto, credo che si assisterà ad un considerevole numero di condanne, nel caso di contribuenti in crisi economica: ritorna la galera per debiti, ma solo fiscali e se si è sostituti d'imposta", in *Legge Finanziaria 2005 e diritto penale tributario*, in *Il Fisco* fasc. n. 1, p. 6567.

(29) Di SIENA, *op. cit.*

(30) ROSSI, in *Art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000. Omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco*, fasc. n. 1, p. 1795.

(31) CARACCIOLI in *op. cit.*

(32) COSCARELLI e MONFREDA in *Il delitto di omesso versamento di ritenute da parte del sostituto d'imposta nella Finanziaria 2005*, in *Il Fisco* n. 6/2005 fasc. n. 1, p. 865.

zione di questo delitto omissivo segna un brusco ritorno alla "galera per debiti, ma solo fiscali e solo se si è sostituti d'imposta" (33).

Per completezza espositiva dobbiamo ricordare in questa sede una tesi "fuori dal coro" avanzata da parte di chi ha ritenuto che la previsione del dolo generico non amplia più di tanto il novero dei soggetti punibili per il reato in esame, tenuto conto che il sostituto di imposta, anche qualora sia indotto a non adempiere per sottrarsi alla minacciata istanza fallimentare del creditore insoddisfatto o addirittura per procurarsi provviste finanziarie per la commissione di altri reati, comunque mostra la consapevolezza e l'intenzione "sia pure a malincuore (non certamente quando addirittura si proponga la commissione di altri reati) di ledere il bene giuridico protetto (la riscossione delle somme corrispondenti alle ritenute operate), in vista del vantaggio che si ripromette sul piano dei rapporti con il creditore minacciante o, peggio, tramite la commissione di altri crimini" (34).

Per la verità questa contrapposizione emersa in dottrina circa le conseguenze applicative derivanti dalla mancata previsione di un dolo specifico nel delitto in esame non va eccessivamente enfatizzata.

L'interprete deve limitarsi a prendere atto che la fattispecie di cui all'art. 10-bis prevede un delitto e ciò ha significato l'abbandono del modello contravvenzionale (viceversa previsto nella legge 516/1982) ed il conseguente restringimento dell'area di punibilità. Sicchè, anche in assenza del dolo specifico, in tutti quei casi in cui il sostituto-imprenditore versi in situazioni di insolvenza o mancanza di liquidità tali da non poter far fronte al pagamento delle ritenute lo stesso non sarà punibile del delitto di cui all'art. art. 10-bis per assenza del requisito della volontarietà dell'omissione (e ciò anche se l'omissione sia stata prevista dal sostituto).

8. *Sulla natura giuridica della soglia di punibilità.* — Si è già detto che per concretare il delitto di omesso versamento di ritenute certificate è necessario che l'ammontare di queste ultime sia superiore a cinquanta mila euro per ciascun periodo d'imposta.

Taluno in dottrina (35) ha opportunamente evidenziato che si tratta di una soglia di punibilità "sensibilmente ed inspiegabilmente più bassa" rispetto alle fattispecie di cui all'art. 3 d.lgs. 74/2000 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici che prevede una doppia soglia di punibilità: imposta evasa superiore ad euro 77.468,53 e ammontare complessivo de-

(33) CARTONI, in *op. cit.*

(34) GRASSI, *È veramente comparabile il trattamento riservato al sostituto d'imposta inadempiente all'obbligo di versamento delle ritenute certificate con quello del contribuente che omette il versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione veritiera?*, in *Il Fisco*, n. 9/2005, fasc. n. 1, p. 3510.

(35) COSCARELLI e MONFREDA, in *op. cit.* p. 866.

gli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al cinque per cento degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a euro 1.549.370,7); art. 4 (dichiarazione infedele che prevede una doppia soglia di punibilità: imposta evasa superiore a euro 103.291,40 e ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, superiore al dieci per cento degli elementi attivi indicati in dichiarazione o comunque superiore a euro 2.065.827,60) e art. 5 (omessa dichiarazione che prevede, quale soglia di punibilità, un'imposta evasa superiore ad euro 77.468,53).

Fatta questa considerazione di tipo sistematico circa la modesta entità della soglia di punibilità, qualche riflessione si deve svolgere sulla sua qualificazione giuridica e cioè sulla sua natura di elemento costitutivo della fattispecie ovvero condizione obiettiva di punibilità. Quest'ultima presuppone, per poter operare, che un reato sia già "*perfetto nella sua struttura*", vale a dire completo in tutti i suoi elementi (36), e tanto si desume dal tenore letterale dell'art. 44 c.p., il quale parla di "*punibilità del reato*" e non di "*punibilità del fatto*".

La questione è tutt'altro che teorica e come vedremo di qui a breve riverbera i suoi effetti su un piano squisitamente pratico e applicativo.

Se infatti si considera la soglia di punibilità una condizione oggettiva di punibilità, sarà sufficiente accertare sul piano oggettivo il suo superamento, se viceversa la si considera un elemento costitutivo del fatto, il suo superamento dovrà essere oggetto di rappresentazione e volontà (come dire che, con riferimento al reato di omesso versamento di ritenute certificate, occorrerà raggiungere la prova che il sostituto, al momento della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale, aveva piena consapevolezza e volontà non solo di omettere il versamento delle ritenute effettuate nell'anno precedente ma soprattutto della circostanza che l'ammontare di tali ritenute era superiore a cinquanta mila euro). È evidente che l'errore del sostituto sull'eventuale superamento della soglia porterebbe ad escluderne la sua punibilità ai sensi dell'art. 47 c.p..

(36) Dunque la condizione obiettiva di punibilità "*non integra il reato, ma rende applicabile la pena*", di conseguenza il reato esiste già ed è perfetto, "*completo in tutti i suoi estremi*", ma finché possa punirsi l'autore è necessario il verificarsi di una ulteriore condizione, voluta dal legislatore, per una ragione di politica criminale. La condizione obiettiva di punibilità, sarebbe inoltre un elemento esterno al reato, da considerarsi già perfetto, in quanto la lettera dell'art. 44 parla di "*punibilità del reato*", sicché si deve ritenere che prima del verificarsi della condizione, esiste già un reato completo di tutti i suoi estremi. Sarebbe così condizione di punibilità un evento futuro ed incerto, estraneo al fatto vietato dalla norma. In tal senso la dottrina prevalente: ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Milano 2003, pp. 757 ss.; MANTOVANI, *Diritto penale, Parte generale*, Padova 2001, pp. 837 ss.

Diciamo subito che gran parte della dottrina (37), con riferimento alle soglie di punibilità previste dall'art. 3, 4, 5 di cui al d.lgs. n. 74/2000, ha concluso che trattasi di elementi costitutivi del fatto illecito. Tale assunto si basa sulla constatazione che la riforma dell'assetto penale tributario avendo inteso punire solo i fatti caratterizzati da rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e avendo previsto espressamente il fine di evasione come momento qualificante dell'elemento psicologico che deve accompagnare ciascun illecito, "appare estremamente riduttivo escludere dall'oggettività giuridica dei delitti in questione l'interesse statale alla percezione delle imposte di cui all'art. 53 della Costituzione e quindi concludere che la lesione di tale interesse è estranea alla sfera dell'offesa del reato, e rappresenta dunque una condizione obiettiva di punibilità" (38).

Anche la relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 74/2000 affermava, nel commentare le soglie di punibilità introdotte dall'art. 3, che si trattava di "altrettanti elementi costitutivi del reato e che, in quanto tali, debbono essere investiti dal dolo".

La stessa giurisprudenza di legittimità (39) ha preso posizione su quest'argomento e ha ritenuto l'entità dell'evasione un elemento costitutivo del fatto.

Bisogna tuttavia dar conto di altra parte della dottrina che è pervenuta a conclusioni di segno opposto (40). La tesi autorevolmente sostenuta si poggia su tre argomenti (41):

(37) DI AMATO e PISANO, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Vol. VII, *I reati tributari*, Milano 2002, pp. da 354 a 358 (con riferimento all'art. 5 del d.lgs. 74/2000), da 519 a 524 (con riferimento all'art. 3), da 549 a 550 (con riferimento all'art. 4); NAPOLEONI, *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, p. 144; CARACCIOLI, in *Il delitto dei delitti in materia di dichiarazione*, in *Il Fisco* n. 2 del 2001, p. 571; D'AVIRRO, *Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3)*, in AA.VV., *La riforma del delitto penale tributario (D.lgs. 10 marzo 2000 n. 74)* a cura di NANNUCCI-D'AVIRRO, Padova 2000, p. 143-144; VENEZIANI, *Commento all'art. 3*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria* a cura di CARACCIOLI, GIARDA e LANZI, Padova 2001, p. 169; CADOPPI, *Art. 5. Omessa dichiarazione*, in AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria* a cura di CARACCIOLI, GIARDA e LANZI, Padova 2001, p. 231 che qualifica la soglia di punibilità dell'imposta evasa come "la situazione di fatto che fa scattare nel contribuente l'obbligo penalmente sanzionato di presentazione della dichiarazione". CAROTENUTO, *L'imposta evasa: una svolta nel sistema penale tributario*, in *Il Fisco* n. 36/2003, fasc. n. 1, p. 5688; SOANA, *Nuovo intervento delle Sezioni Unite in materia di diritto intertemporale relativamente al d.lgs. n. 74 del 2000 in relazione alle ipotesi di omessa presentazione di una delle dichiarazioni obbligatorie*, in *Rass. Trib.* n. 2/2001.

(38) Così Pisano nel suo commento all'art. 5, in PISANO, *I reati Tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, diretto da Di Amato, vol. VII, 2002, pp. 356 e 357.

(39) Cass. a Sezioni Unite 13 dicembre 2000 - 15 gennaio 2001 n. 35 in *Rass. trib.* n. 2/2001, p. 543; Cass. Sez. III, 18 ottobre 2000 in *Guida al diritto* 2001, p. 79 con nota di CARACCIOLI; Cass. Sez. III, 5 luglio 2000 in *Riv. pen.* 2000, p. 1137; Cass. Sez. III, 11 gennaio - 19 marzo 2001 n. 10873 in *Il Fisco* n. 10 del 2001, fasc. n. 1, p. 11658.

(40) PISTORELLI, *Quattro figure contro il contribuente infedele*, in *Guida al diritto* n. 14 del 2000, p. 58 ss.; BRICCHETTI, *Sopra i 150 milioni l'omessa dichiarazione è reato*, in

1) il richiamo — per analogia — al ragionamento seguito dalla Corte Costituzionale nella sentenza 22 febbraio 1989 n. 247 (in *Cass. pen.* 1989, p. 1652). In tale sentenza il Giudice delle leggi, nell'affrontare la questione se l'espressione "alterazione in misura rilevante" utilizzata nell'art. 4 n. 7 della legge 516/82 (prima della riforma ad opera dell'art. 6 del d.l. 16 marzo 1991 n. 83 convertito nella legge 15 maggio 1991 n. 154) fosse un elemento essenziale del fatto o condizione obiettiva di punibilità, concluse che la citata espressione non serviva a fondare il disvalore della condotta ma l'entità dell'offensività del fatto; sicchè il concetto di misura rilevante doveva essere considerato un elemento condizionante la punibilità;

2) l'indicazione della soglia sarebbe funzionale a "soddisfare esigenze di alleggerimento del carico processuale penale, del tutto estranee al precetto";

3) la previsione di un dolo specifico (cui la legge fa ricorso per far rientrare nell'oggetto del dolo un evento che si pone al di fuori della fattispecie di reato) sarebbe sintomatica della volontà legislativa di non considerare l'entità dell'imposta evasa quale elemento del fatto da far rientrare nel fuoco del dolo.

Quest'ultimo argomento sul piano logico mi sembra difficilmente superabile, ma non può valere con riguardo al delitto di omesso versamento di ritenute certificate in cui l'interprete deve limitarsi a prendere atto che non è richiesto alcun dolo specifico, ma solo il dolo generico. Sicchè l'intero fatto costitutivo di reato (ivi compresa l'entità delle ritenute non versate) deve rientrare nel "fuoco" del dolo.

Un ulteriore argomentazione che induce ragionevolmente a ritenere la soglia dei cinquanta mila quale elemento costitutivo del fatto la si ricava dagli stessi principi direttivi inseriti nella legge delega di riforma del sistema penale tributario (vedi art. 9 comma 2°, lett. a), della legge n. 205/99) ed in particolare dal principio secondo cui devono assumere rilevanza penale solo quelle condotte evasive di "rilevante offensività" per gli interessi del Fisco.

Se dunque il legislatore del 2004 ha creato una fattispecie incriminatrice a dolo generico arricchita dalla presenza di una soglia di punibilità di 50 mila euro, è chiaro che ha fatto una netta scelta di campo al punto di ritenere dotati di effettiva carica lesiva e di effettivo disvalore per gli inte-

Guida al diritto n. 14 del 2000, p. 70 ss.; SEROUA, *Sulla natura giuridica delle soglie di punibilità dei delitti in materia di dichiarazione*, in *Il Fisco* 2001, p. 8960; MANNA, *Prime osservazioni sulla nuova riforma del diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2000, p. 125; SALCUNI, *Natura giuridica e funzioni delle soglie di punibilità nel nuovo diritto penale tributario*, in *Riv. trim. dir. pen. ec.*, 2001, p. 131.

(41) SPAGNOLO in *Diritto penale tributario*, in AA.VV., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, 2ª ed. agg. Bologna 2000, p. 763.

ressi erariali solo quelle condotte omissive pari o superiori a detta soglia. Sicchè è l'intero fatto di reato, in tutte le sue componenti essenziali (ivi compresa la soglia di punibilità), che deve essere oggetto di previsione e volontà da parte del sostituto.

Resta comunque in chi scrive la consapevolezza che una tale interpretazione può dar luogo a strategie difensive che, per eludere l'applicazione della norma in commento, faranno leva sulla disciplina penale dell'errore al fine di dimostrare il difetto di consapevolezza e volontà da parte del sostituto di volere effettivamente omettere un versamento di ritenute, il cui ammontare sia superiore ai cinquanta mila euro per ciascun periodo d'imposta.

9. *Oggetto di tutela.* — Con riferimento al bene giuridico tutelato dal delitto di omesso versamento di ritenute certificate nella relazione governativa di accompagnamento al testo della legge 30 dicembre 2004 n. 311 si legge testualmente che: *"è prevista una nuova norma che reintroduce la fattispecie di reato di omesso versamento di ritenute operate e certificate già prevista dal d.l. n. 429/1982 e successive modificazioni. La constatata frequenza del fenomeno ed il danno che da tali comportamenti deriva all'Erario, rendono necessario assicurare tutela penale all'interesse protetto dalla corretta e puntuale percezione dei tributi, ancor più quando il comportamento è posto in essere da soggetti quali i sostituti di imposta che trattengono per riversare all'Erario tributi di altri soggetti che con essi hanno rapporti: i sostituiti"* (42).

La relazione accompagnatoria individua perciò il bene giuridico nell'interesse erariale alla percezione dei tributi, interesse che peraltro era già alla base del previgente art. 2 della legge 516/1982 (43).

Essendo questo il bene giuridico tutelato dal delitto di cui all'art. 10-bis non è dato comprendere perché il legislatore si sia limitato ad attribuire rilevanza penale solo all'omesso versamento di ritenute "certificate", visto che tanto l'omesso versamento di "ritenute certificate" (previsto dall'art. 10-bis) che quello di "ritenute non certificate" procurano la lesione dell'interesse statale alla corretta percezione dei tributi (è appena il

(42) Per DI SIENA, in *op. cit.*, "il problema del mancato versamento di ritenute certificate è giunto agli onori della cronaca, fuoriuscendo dalla (ristretta) cerchia degli studiosi del diritto punitivo tributario, in ragione della frequenza di tale condotta illecita in un settore particolarmente esposto all'attenzione dei mass media quale quello delle società calcistiche. È noto, infatti, che in un recente passato molte società anche delle serie maggiori, a causa di situazioni di crisi finanziarie più o meno prolungate nel tempo, hanno correntemente evitato di corrispondere gli importi di pertinenza dell'Erario pur avendo effettuato e certificato le ritenute alla fonte nei confronti dei percettori delle somme erogate".

(43) FIANDACA e MUSCO, in *Dritto penale tributario*, Milano 1992; GORELLI, *I reati commessi dal sostituto d'imposta con particolare riguardo alla fattispecie di cui all'art. 2 della l. 516/1982 e successive modificazioni ed integrazioni*, in *Il Fisco* n. 43/1995, p. 8365.

caso di ribadire che la legge *manette agli evasori* puniva anche l'omesso versamento di ritenute certificate") (44).

In dottrina qualche autore cercando di fornire una spiegazione della scelta legislativa di limitare la punibilità all'omesso versamento di ritenute certificate, ha osservato che in tal caso la condotta del sostituto cagiona un duplice danno patrimoniale al Fisco che non solo non incassa le somme dovute dal sostituto (che le ha trattenute al sostituto), ma introita un'imposta minore dal sostituto che, disponendo materialmente della certificazione (o delle certificazioni) rilasciata (o rilasciate) dal sostituto, è legittimato a portare in detrazione nella sua dichiarazione dei redditi l'importo delle ritenute risultanti dalla certificazione (o dalle certificazioni in suo possesso) (45).

Si vuol dire in altri termini che senza la certificazione, danneggiato dalla condotta del sostituto non sarebbe l'Erario ma il sostituto costretto a pagare "nuovamente" in sede di dichiarazione dei redditi l'importo della ritenuta subita. Tale tesi sembra suffragata da un recentissimo, ma isolato, orientamento di cui alla sentenza n. 14033 del 16 giugno 2006 secondo cui il sostituto non ha diritto a portare in detrazione le ritenute subite se non è in possesso della certificazione attestante l'avvenuto versamento delle medesime ritenute.

Tale modo di argomentare non mi sembra del tutto convincente.

Abbiamo infatti già avuto modo di puntualizzare (vedi *supra* parag. 5) che, secondo l'indirizzo giurisprudenziale dominante, il sostituto, anche se privo della relativa certificazione, può legittimamente portare in detrazione la ritenuta subita a condizione che sia in possesso di documenti equipollenti atti a dimostrare di aver subito la ritenuta. Sicchè non è il rilascio della certificazione che legittima la detrazione di imposta operata dal sostituto, ma la circostanza di aver egli subito la ritenuta.

Per questa ragione non sembra giustificata la scelta legislativa di punire solo il reato di omesso versamento di ritenute "certificate".

(44) ANTOLISEI, in *Manuale di diritto penale*, Vol. II, Giuffrè, 1995 p. 348, con riguardo al precedente art. 2, ultimo comma, legge 516/82, osservava che "il reato si differenzia a per il contenuto menzognero della certificazione rilasciata ai sostituiti in quanto le somme che si attestano versate al Fisco in realtà non lo sono state". In sostanza il soggetto attivo del reato sborsa all'Erario una somma inferiore rispetto a quella dovuta e dichiarata e, al limite, non sborsa nulla".

(45) A conclusioni analoghe sono altresì pervenuti COSCARELLI-MONFREDA, in *op. cit.*, p. 867, i quali scrivono: "Cercando di adottare una visione interpretativa che faccia salva la ratio della norma in esame, potrebbe forse rinvenirsi nella disposizione l'intenzione di salvaguardare l'Erario da illegittimi danni patrimoniali conseguenti alla detrazione da parte del sostituto delle ritenute effettuate dal sostituto ma da questi non versate. In tal caso infatti il sostituto, legittimato dal rilascio della relativa certificazione, potrebbe detrarsi nella sua dichiarazione dei redditi le somme ritenute dal datore di lavoro anche se poi questo ha omesso di versarle, provocando all'Erario un danno di duplice entità". Dello stesso avviso è SOANA, in *op. cit.*, p. 95.

Per completezza espositiva si deve infine richiamare un indirizzo dottrinale minoritario che si era formato durante la vigenza della legge *manette agli evasori* e che individuava il bene giuridico tutelato dai reati di omesso versamento (di ritenute certificate e non) nella cosiddetta *trasparenza fiscale* (46). Si riteneva infatti che la certificazione rilasciata dal sostituto, oltre ad attestare l'effettuazione della trattenuta, attestava l'avvenuto versamento della stessa; sicchè la norma puniva in buona sostanza un falso ideologico nella parte in cui la certificazione dava atto, contrariamente al vero, dell'avvenuto versamento.

Tale tesi non può essere oggi condivisa con riferimento alla fattispecie incriminatrice di cui all'art. 10-bis per la semplice constatazione che ai sensi dell'art. 4, comma 6-ter, del d.p.r. 322/1998 sostituti di imposta sono tenuti a rilasciare una certificazione in cui ci si limitano ad attestare l'ammontare delle ritenute effettuate e non più anche il loro successivo versamento in favore dell'Erario (47).

10. *Questioni di diritto intertemporale.* — Come chiarito dal Ministero delle Finanze con la Circolare n. 1 del 20 gennaio 2005 l'art. 10-bis (introdotto con la legge 311/2004) del d.lgs. n. 74/2000 trova applicazione anche nei confronti del sostituto di imposta che, dopo aver omesso i versamenti delle ritenute effettuate per un ammontare superiore a cinquanta mila euro nel corso del 2004 (e quindi prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-bis) e dopo averle certificate, non ha provveduto ad effettuare il versamento entro il termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale (30 settembre 2005 o 31 ottobre 2005).

Sia ben chiaro tuttavia che gli omessi versamenti di ritenute effettuate e certificate prima del 2004 non potranno essere perseguiti penalmente (ma solo in via amministrativa) in applicazione dell'art. 2, comma 2°, del c.p. e dell'art. 25 del d.lgs. n. 74/2000 (entrato in vigore il 16 aprile 2000) che ha abrogato tutti i reati del sostituto di imposta. Per quei sostituti di imposta, in passato condannati per i reati previsti dalla legge 516/82, resta aperta la possibilità di chiedere ed ottenere dal giudice dell'esecuzione la revoca della sentenza di condanna o del decreto penale per *abolitio criminis* art. 673 c.p.p.) (48).

11. *Prescrizione, competenza e istituti accessori.* — Il reato in argo-

(46) S. GALLO-G. GALLO, *La legge penale e processuale tributaria*, Milano, 1994, p. 289.

(47) Dello stesso avviso è SOANA, in *op. cit.*, p. 98.

(48) Vedi sul punto Cass. Sez. III, 5 ottobre 2001 n. 39178, in *Il Fisco* n. 25/2002 fasc. n. 1, 9675, secondo cui: "L'intervenuta abolizione del reato di omesso versamento delle ritenute di imposta, conseguente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, giustifica la revoca delle pregresse condanne da parte del giudice dell'esecuzione ai sensi dell'art. 673 del codice di procedura penale".

mento è un delitto, punito con la pena della reclusione da sei mesi a due anni. Può quindi trovare applicazione l'istituto della sostituzione di pene detentive brevi (art. 53 legge 689/1981 come modificato dalla legge 12 giugno 2003 n. 134), considerato che anche nell'ipotesi di applicazione della pena nella misura massima di due anni di reclusione (circostanza rarissima nella prassi giudiziaria) è possibile la sostituzione con la pena della semidetenzione. Alla luce poi della pena detentiva minima di sei mesi è anche ammissibile la sostituzione con la pena pecuniaria (e nella specie la multa) e tutto ciò senza che sia necessario accedere a riti alternativi (quali il patteggiamento o il rito abbreviato) per poter beneficiare di sconti automatici di pena.

Trattando di un delitto la cui pena massima è quella della reclusione fino a 2 anni, lo stesso si prescrive, per effetto delle modifiche apportate all'art. 157 c.p. dalla legge 5 dicembre 2005 n. 251 (in vigore dall'8 dicembre 2005), nel termine di sei anni. In presenza di atti interruttivi della prescrizione il delitto si prescriverà in sette anni e mezzo, salvo il caso di recidiva aggravata previsto dall'art. 99, comma 2°, c.p. che dilata il termine fino a 9 anni e salvo il caso di recidiva reiterata che dilata il termine fino a 10 anni.

Deve poi aggiungersi che in materia penal-tributaria, in aggiunta ai fatti interruttivi previsti dall'art. 160 c.p., il corso della prescrizione dei reati tributari è interrotto anche dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni.

La competenza a giudicare spetta al Tribunale in composizione monocratica del luogo in cui il contribuente ha il domicilio fiscale.

Alla stregua dell'esiguità della pena massima prevista (due anni), non ricorre la condizione necessaria per applicare misure cautelari personali, sia coercitive che interdittive (e cioè la previsione della pena della reclusione superiore nel massimo a tre anni). Possono viceversa trovare applicazione misure cautelari reali.

12. *Riflessioni conclusive.* — Abbiamo già accennato a quelle linee guida che hanno ispirato nel 2000 la riforma del diritto penale tributario: la previsione di un ristretto numero di fattispecie delittuose, caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'Erario e dal dolo specifico di evasione, in modo da evitare la criminalizzazione di quelle condotte che si fossero sostanziate nella mera omissione del versamento di tributi.

Tale linea di tendenza era stata esplicitamente ribadita dall'art. 2, lett. *m*), della legge n. 80/2003 (c.d. Delega Tremonti) con cui il Governo era stato delegato a rivisitare le fattispecie penaltributarie nel deliberato intento di depenalizzare quelle condotte che non fossero caratterizzate da frode e che al tempo stesso non producessero un effettivo e rilevante danno per l'Erario. Non erano pochi coloro che subito dopo l'entrata in

vigore della c.d. Delega Tremonti auspicavano l'abrogazione di alcuni delitti previsti dal d.lgs. n. 74/2000 ed in particolare del delitto di dichiarazione infedele visto che per la sua integrazione non è richiesta una condotta fraudolenta.

Fatto sta che da qualche anno è in atto un disegno di profondo ripensamento delle linee ispiratrici della riforma del 2000 e si è tornati a criminalizzare condotte *lato sensu* omissive (non caratterizzate da frode).

L'introduzione del delitto di omesso versamento di ritenute certificate ha segnato senza dubbio l'avvio di un nuovo indirizzo politico-legislativo che è proseguito con la recente previsione di due nuovi reati tributari: il delitto di omesso versamento dell'Iva e il delitto di utilizzazione in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti (49) (vedi art. 35, comma 7, del decreto legge 4 luglio 2006 n. 223 convertito dalla legge 11 agosto 2006 n. 248).

È di tutta evidenza che il legislatore penal-tributario si è reso conto che la minaccia di una sanzione amministrativa in campo tributario a presidio del mancato pagamento di imposte non svolge una reale efficacia general preventiva; e pertanto ha deciso che anche le condotte meramente omissive (non fraudolente) devono essere represses ricorrendo alle sanzioni penali, confidando nella funzione deterrente che tali sanzioni possono svolgere nei confronti di potenziali evasori fiscali.

Avvocato FRANCESCO MARZULLO

(49) Conclusioni analoghe sono state espresse da MARZULLO, in *L'indebita compensazione e problematiche applicative del nuovo reato*, in *L'indebita compensazione e problematiche applicative del nuovo reato*, in *Consulenza* n. 41/2006, pp. 50-56; nonché da GIOVANNI MACAGNANI, in *Due nuovi reati su Iva e compensazione*, in *Guida al diritto* n. 29/2006, pp. 112 ss.