

E se il reato di omesso versamento di ritenute alla fonte (art. 10-bis d.lgs. 74/2000) fosse incostituzionale?

di Riccardo Lucev

Nota a CORTE COSTITUZIONALE, 5 giugno 2015 (ud. 13 maggio 2015), n. 100

Presidente CRISCUOLO – Redattore FRIGO

Massima

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-bis d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, censurato per violazione dell'art. 3 Cost. — per la irragionevole disparità di trattamento rispetto ai più gravi delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione previsti dagli artt. 4 e 5 del medesimo d.lg. n. 74 del 2000 — nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento delle ritenute certificate, dovute in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo d'imposta, ad euro 50.000. I delitti di omessa e infedele dichiarazione non possono costituire utili termini di comparazione, in quanto a differenza della dichiarazione IVA, la dichiarazione di sostituto d'imposta, nella quale devono essere indicati, ai sensi dell'art. 4, comma 2, d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, i compensi erogati ai sostituiti e le ritenute operate, non rientra tra quelle rilevanti ai fini dei delitti di infedele e omessa dichiarazione.

Il commento

SOMMARIO: 1. La sentenza. – 2. Brevi considerazioni di carattere costituzionale sul valore della sentenza. – 3. Un principio comune alle sentenze nn. 80/2014 e 100/2015: non dichiarare è più grave di non versare. – 4. La penale (ir)rilevanza dell'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta e la dubbia costituzionalità dell'art. 10-bis. – 5. Le possibili obiezioni all'ipotesi di incostituzionalità dell'art. 10-bis. – 6.

Proposte per un ragionevole superamento di tali obiezioni. – 6.1. Una premessa sul meccanismo della sostituzione d'imposta. – 6.2. L'analisi dogmatica del reato e il problematico ruolo della "certificazione" della ritenuta. – 6.3. L'inidoneità del rilascio della certificazione a rappresentare un reale momento di disvalore della fattispecie. – 6.4. La nuova fattispecie di omesso versamento di ritenute dovute o certificate. – 7. Conclusioni: una norma, se non incostituzionale, comunque inopportuna.

1. La sentenza.

Con la pronuncia in commento ⁽¹⁾, la Corte costituzionale ha ritenuto non fondate o inammissibili una serie di questioni di legittimità costituzionale sollevate con riferimento al reato di omesso versamento di ritenute certificate ⁽²⁾, punito dall'art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000.

In quella sede, erano stati riuniti dinnanzi alla Corte i giudizi sorti da più ordinanze di rimessione. In particolare:

1. la questione rimessa da Corte App. Milano, ordinanza 19 giugno 2014, riferita al parametro costituzionale dell'art. 3 Cost., e motivata nel senso di far valere un ritenuto parallelismo sussistente tra art. 10-*bis* e art. 10-*ter* d.lgs. 74/2000, con riferimento agli artt. 4-5 del medesimo decreto, con conseguente affermata necessità di estendere all'art. 10-*bis* la declaratoria

⁽¹⁾ Si tratta di Corte cost., 13 maggio-5 giugno 2015, n. 100, in *Cass. pen.*, 2015, 9, 3129, con nota di APRILE. A commento della sentenza v. anche ACQUAROLI, *Quando l'apparenza inganna: la Corte costituzionale nega qualsiasi analogia tra l'art. 10-bis e l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000*, in *Giur. cost.*, 2015, 3, 836.

⁽²⁾ Al momento del pronunciamento della Corte costituzionale il reato recava la rubrica di "omesso versamento di ritenute certificate". Tale *nomen iuris* non può più dirsi attuale alla luce delle modifiche apportate all'art. 10-*bis* dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, che ha esteso il perimetro testuale della norma agli omessi versamenti di ritenute dichiarate nell'apposito modello 770, mutando conseguentemente la rubrica in "omesso versamento di ritenute dovute o certificate". Sui contenuti della riforma si tornerà diffusamente *infra*. Nel frattempo, sembra utile chiarire che la sostanza del reato è e rimane sempre quella di un "omesso versamento di ritenute alla fonte" operate nell'ambito dell'istituto tributario della c.d. sostituzione di imposta: *nomen* che, per quanto atecnico, a scanso di equivoci si è preferito utilizzare nel titolo del presente lavoro.

- di parziale illegittimità costituzionale che già la Corte aveva riservato all'art. 10-ter con la sentenza n. 80/2014, è stata ritenuta infondata;
2. le questioni rimesse da Trib. Verona, ordinanza 25 luglio 2014, e Trib. Verona, ordinanza 28 luglio 2014, basate su un analogo percorso argomentativo, sono state ritenute infondate;
 3. la questione rimessa da Trib. Forlì, ordinanza 23 settembre 2014, in relazione ai parametri costituzionali dell'art. 3 Cost. e dell'art. 24 Cost., è stata ritenuta infondata in relazione al primo ed inammissibile in relazione al secondo, per totale assenza di motivazione sul profilo della non manifesta infondatezza;
 4. la questione rimessa da Trib. Bergamo, Ufficio GIP, 2 ottobre 2014, nuovamente riferita al parametro costituzionale dell'art. 3, è stata ritenuta inammissibile poiché prospettata alla Corte mentre il procedimento *a quo* si trovava già in fase d'esecuzione.

Come rilevato dalla Corte, tutti i giudici si sono variamente lasciati ispirare, nel porre le questioni di incostituzionalità dell'art. 10-bis, dalla precedente sentenza che aveva dichiarato incostituzionale l'art. 10-ter d.lgs. 74/2000 nella parte in cui, per importi compresi tra Euro 50.000 ed Euro 103.291,38, incoerentemente sanzionava penalmente l'omesso versamento di IVA quando, a parità di importi, il più grave comportamento rappresentato dalla presentazione di una dichiarazione IVA infedele (art. 4, d.lgs. 74/2000) o dalla totale omissione della dichiarazione (art. 5, d.lgs. 74/2000) costituiva un mero illecito amministrativo ⁽³⁾.

Nel ribadire i motivi per cui si era resa necessaria quella declaratoria di incostituzionalità – non versare un tributo è assai meno grave di non dichiarare il reddito imponibile che vi è alla base, ed è pertanto incostituzionale la norma che, in assenza di criminalizzazione del momento dichiarativo, sanziona penalmente il momento della riscossione –, la Corte ha tuttavia evidenziato come fosse improprio il parallelismo tracciato da tutti i giudici remittenti tra l'art. 10-ter e l'art. 10-bis, sia per le intrinseche differenze tra le fattispecie, sia perché, rispetto alla seconda, gli

⁽³⁾ Corte cost., 8 aprile 2014, n. 80.

artt. 4-5 d.lgs. 74/2000 non possono costituire un valido *tertium comparationis* nel giudizio di ragionevolezza costituzionale.

Nel primo senso, si è infatti ricordato che i reati di omesso versamento di ritenute certificate ed omesso versamento di IVA presentano differenze strutturali tali da renderli tra loro non comparabili ⁽⁴⁾, tra cui:

- l’essere reati propri di soggetti attivi differenti (sostituto d’imposta vs. contribuente titolare di partita IVA);
- l’avere ad oggetto la riscossione di tributi diversi (imposta sui redditi vs. IVA);
- il basare su presupposti diversi l’accertamento dell’imposta dovuta e non versata (rilascio della certificazione al sostituto vs. dichiarazione IVA).

Nel secondo senso, la Corte ha osservato come la dichiarazione di sostituto d’imposta non rientri nel possibile oggetto materiale delle fattispecie di cui agli articoli 4 e 5, che si riferiscono espressamente (e quindi, per tassatività penale, esclusivamente) alle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi o di IVA ⁽⁵⁾.

Pertanto, stante l’improprietà delle questioni di legittimità costituzionale per come erano state poste, la sentenza n. 100 del 2015 le ha tutte rigettate o dichiarate inammissibili.

2. Brevi considerazioni di carattere costituzionale sul valore della sentenza.

Un provvedimento di rigetto o di inammissibilità può essere di stimolo per una ulteriore analisi della legittimità costituzionale della norma sopravvissuta al sindacato della Corte.

⁽⁴⁾ Come già aveva ritenuto Corte cost., ordinanza n. 376/1989, seppur con riferimento alle figure di reato previste dalla legislazione allora vigente.

⁽⁵⁾ Osservazione che già aveva elaborato, nel ritenere manifestamente infondata un’identica questione di legittimità costituzionale, Cass. Pen., Sez. III, n. 52038/2014. Cass. Pen., Sez. III, n. 10120/2011 aveva invece dichiarato manifestamente infondata una questione che le era stata sottoposta in relazione ad una asserita irragionevole disparità di trattamento tra sostituto d’imposta (che è punito se non versa la ritenuta) e contribuente IRPEF (che non è punito se omette il versamento dell’imposta sui redditi): ciò per il fatto che, ad avviso della Suprema Corte, il contribuente IRPEF versa in conto proprio, mentre il sostituto d’imposta è appositamente incaricato dallo Stato di trattenere alla fonte e versare in nome del sostituto somme di sua spettanza (dal che deriverebbe un maggior disvalore).

Infatti, la sentenza di rigetto di una questione di legittimità costituzionale non comporta che nuove questioni aventi ad oggetto la medesima norma, ma basate su motivi nuovi, debbano essere ritenute inammissibili o infondate.

Come si evince dalle norme sulla costituzione e sul funzionamento dell'organo, quando la Corte provvede su questioni di legittimità costituzionale decide “*nei limiti dell'impugnazione*” (art. 27, legge n. 87/1953), ossia nei limiti del *petitum* e del *thema decidendum* che le vengono rimessi dal giudice *a quo* con la sua ordinanza ⁽⁶⁾.

Ne deriva che la Corte non sarebbe libera di ritenere incostituzionale una norma per motivi diversi da quelli sollevati con l'ordinanza di rimessione; pertanto, ben potranno darsi casi di norme incostituzionali che tali non vengono dichiarate dalla Corte, perché ad essa le relative questioni vengono sollevate in modo non corretto.

Del resto, mentre la sentenza di accoglimento non lascia dubbi in merito al suo contenuto, quella di rigetto mantiene una valenza potenzialmente ambigua: con essa la Corte non dichiara che la legge impugnata sia legittima, ma si limita a respingere la questione per come sollevata dal giudice *a quo* ⁽⁷⁾. Il che equivale a dire, come acutamente osservato, che un articolo di legge sopravvissuto ad un giudizio di costituzionalità, per l'essersi quest'ultimo concluso con una sentenza di rigetto, non per questo può ritenersi provvisto di una sorta di “*patente di costituzionalità*” ⁽⁸⁾.

Anzi, a ben vedere, nelle pieghe delle motivazioni di sentenze di rigetto possono nascondersi argomentazioni che, nel negare la fondatezza di quella determinata questione di legittimità costituzionale, insinuano i dubbi di una incostituzionalità della norma che sarebbe stata percepibile (e dichiarabile in sentenza) se si fosse affrontata la questione da altro versante.

Ebbene, un'analisi delle motivazioni della sentenza in commento disvela profili di interesse che vanno ben oltre il dispositivo di rigetto (o di inammissibilità), apparentemente “conservatore”. Infatti, la panoramica offerta dal ragionamento della

⁽⁶⁾ Così BIN-PITRUZZELLA, *Diritto costituzionale*, Torino, 2012, 462.

⁽⁷⁾ BIN-PITRUZZELLA, *op. cit.*, 468.

⁽⁸⁾ MALFATTI-PANIZZA-ROMBOLI, *Giustizia costituzionale*, Torino, 2007, 119. Sul punto, anche Corte cost., n. 50/2006 ha avuto modo di chiarire che “*nel nostro sistema di garanzie costituzionali non è assolutamente ipotizzabile un giudicato sulla legittimità costituzionale di una norma*”.

Corte apre, a discapito dell'epilogo di non accoglimento, scenari di una – comunque – grave incoerenza dell'art. 10-*bis* rispetto al tessuto normativo sanzionatorio entro cui è calato.

3. Un principio comune alle sentenze nn. 80/2014 e 100/2015: non dichiarare è più grave di non versare.

Al di là dei differenti dispositivi, le due citate sentenze hanno condiviso un principio fondamentale, che è poi estrinsecazione ed applicazione concreta del principio costituzionale di uguaglianza e ragionevolezza (art. 3 Cost.): comportamenti più gravi devono essere sanzionati in modo più grave, e l'omessa dichiarazione di un reddito finalizzata ad evadere un tributo è comportamento più grave dell'omesso versamento di un tributo regolarmente dichiarato.

Questo per intuitive ragioni, ben espresse dalla stessa Corte: *“il contribuente che, al fine di evadere l'IVA, presenta una dichiarazione infedele (...), o non presenta affatto la dichiarazione, tiene una condotta certamente più “insidiosa” per l'amministrazione finanziaria – in quanto idonea ad ostacolare l'accertamento dell'evasione (...) – rispetto a quella del contribuente che, dopo aver presentato la dichiarazione, omette di versare l'imposta da lui stesso autoliquidata (...). In questo modo, infatti, il contribuente rende la propria inadempienza tributaria palese e immediatamente percepibile dagli organi accertatori (...)”*⁽⁹⁾.

Del resto, che tale sia la gerarchia di disvalore tra le fattispecie è testimoniato anche dalle cornici edittali. Si prenda ad esempio l'imposta sul valore aggiunto: più dure le sanzioni della omessa o infedele dichiarazione, rispetto a quelle per omesso versamento.

Ciò posto, e chiarito quindi che *i)* il criterio di applicazione del principio di ragionevolezza in questa sede è quello per cui non dichiarare è più grave di non

⁽⁹⁾ Così la già citata Corte cost., n. 80/2014, con nota adesiva di ACQUAROLI, *Un'incursione del giudice costituzionale nel territorio di un legislatore distratto*, in *Giur. cost.*, 2014, 3, 2904, nonché di SANTORIELLO, in *Arch. pen.*, 2014, 2, 2. In senso conforme, in dottrina, si esprime anche RECCHIA, *Le declinazioni della ragionevolezza penale nelle recenti decisioni della Corte Costituzionale*, in *Dir. pen. cont.*, 2 febbraio 2015, 3. In giurisprudenza, ha ribadito il principio secondo cui non dichiarare è più grave di non versare anche la già citata Cass. Pen., Sez. III, n. 52038/2014.

versare, e che *ii*) gli articoli 4 e 5 non valgono per compiere questo tipo di raffronto con l'articolo 10-*bis* (perché questo ha detto la sentenza qui in commento), non resta che andare in cerca del valido *tertium comparationis* per quest'ultima norma, ossia un articolo di legge che contenga la sanzione per i comportamenti di omessa dichiarazione di sostituto d'imposta ⁽¹⁰⁾.

4. La penale (ir)rilevanza dell'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta e la dubbia costituzionalità dell'art. 10-*bis*.

All'epoca in cui la Corte è stata chiamata a pronunciarsi, la sorprendente risposta al quesito era che, nell'ordinamento italiano, l'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta non era reato.

Prima della riforma introdotta dal d.lgs. 158/2015, infatti, l'unica sanzione prevista per chi non presentava il c.d. modello 770 era quella connessa all'illecito amministrativo di cui all'art. 2, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Come accennato nella motivazione della sentenza, sarebbe stato questo dunque il corretto *tertium comparationis* su cui impostare il giudizio di ragionevolezza. Ma appare evidente che gli esiti di un simile giudizio, su cui la Corte non si è potuta pronunciare (poiché non le è stato chiesto), sarebbero stati paradossali.

Infatti, a discapito di quanto sin qui ricordato in merito al maggior disvalore del non dichiarare rispetto al non versare, ci si sarebbe trovati a dover constatare che nel nostro ordinamento giuridico:

- l'omesso versamento di ritenute certificate, fatto meno grave, era un reato (art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000);

⁽¹⁰⁾ Sul criterio per individuare il giusto *tertium comparationis* nel giudizio di ragionevolezza cfr. ACQUAROLI, *op. ult. cit.*, 2906, secondo il quale, nel compiere la scelta, “*la Corte richiama l'identità del bene giuridico tutelato, costituito dall'interesse dello Stato all'esatta percezione del tributo. In tal modo, nel contesto di un diritto penale costituzionalmente orientato, l'identità del bene giuridico appare l'elemento fondamentale per procedere al controllo di uguaglianza-ragionevolezza, inteso come valutazione della congruità della tutela approntata dalla norma*”. Nel senso che occorre compiere il giudizio nell'ambito della disciplina di uno stesso tributo, e senza effettuare comparazioni dei regimi di imposte tra loro eterogenee, si esprime chiaramente Corte cost., sentenza n. 139/2014.

- l'omessa o infedele dichiarazione di sostituto d'imposta, fatto più grave, era un illecito amministrativo (art. 2 d.lgs. 471/1997).

L'incoerenza del sistema sanzionatorio era, qui, ancor più marchiana che nel caso dell'art. 10-*ter* e della sua disarmonia con gli articoli 4 e 5 d.lgs. 74/2000: in quel caso si trattava di un difetto di coordinamento tra soglie di punibilità, mentre qui si era di fronte alla totale assenza di incriminazione del comportamento più grave rispetto a quello punito dalla norma oggetto della questione di legittimità costituzionale.

L'art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000 appariva quindi *a fortiori* incostituzionale, per ragioni diverse e ancora più gravi di quelle che avevano condotto alla declaratoria di incostituzionalità dell'art. 10-*ter*. Infatti, l'art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000 appariva in contrasto con l'art. 3 Cost., in quanto sanzionava penalmente l'omesso versamento di ritenute certificate quando, invece, l'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta integrava un mero illecito amministrativo (art. 2 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), rappresentando ciò una violazione del principio di uguaglianza (e in particolare, del criterio di ragionevolezza e proporzionalità nella graduazione delle scelte incriminatrici), dal momento che è unanimemente riconosciuto a livello normativo, giurisprudenziale e dottrinale che il non dichiarare o dichiarare infedelmente fonti di obblighi tributari sia comportamento più grave ed anti-giuridico del non versare tributi correttamente autoliquidati in dichiarazione.

5. Le possibili obiezioni all'ipotesi di incostituzionalità dell'art. 10-*bis*.

Il tempo imperfetto delle considerazioni appena svolte è dovuto al fatto che, con il d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, è stata introdotta una nuova figura di reato, contemplata al nuovo comma 1-*bis* dell'art. 5 d.lgs. 74/2000, che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni l'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta. Dunque, ciò che prima era oggetto di solo rimprovero amministrativo trova oggi sanzione anche penale.

Tuttavia, a prescindere dagli ulteriori dubbi di incostituzionalità che si addensano su questa norma ⁽¹¹⁾, va osservato che, avendo essa introdotto una nuova fattispecie di reato, essa non dispone che per il futuro: pertanto, relativamente ai fatti commessi sino al 22 ottobre 2015, data della sua entrata in vigore, occorre continuare a confrontarsi con il previgente impianto normativo, che rimane tuttora efficace ⁽¹²⁾.

Ebbene, proprio rispetto a tale impianto normativo, l'ipotizzata tesi di una incostituzionalità dell'art. 10-*bis* potrebbe verosimilmente scontrarsi con una serie di obiezioni. Per esempio:

- l'art. 2 d.lgs. 471/1997 sanziona l'omesso perfezionamento del momento dichiarativo della sostituzione d'imposta, mentre l'art. 10-*bis* d.lgs. 74/2000, quantomeno nella sua originaria formulazione, prevedeva la penale rilevanza del mancato versamento solo sul presupposto che si fosse correttamente perfezionato il momento certificativo della ritenuta;
- pertanto, il disvalore tipico dell'art. 10-*bis* (e solo suo) risiedeva proprio nel fatto che la ritenuta fosse stata certificata al sostituito, disvalore che, invece, sarebbe assente nell'ipotesi di una ritenuta solamente dichiarata nel modello 770, ma non certificata;

⁽¹¹⁾ Sul punto cfr. INGRASSIA, *I reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte d'incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega*, in *Dir. pen. cont.*, 2 febbraio 2016, il quale evidenzia come il neo-introdotto reato di omessa dichiarazione di sostituto d'imposta appaia viziato da profili di eccesso di delega, con conseguente violazione dell'art. 76 Cost..

⁽¹²⁾ Del resto, che quella di una nuova incriminazione non potesse essere la via per rimediare all'incostituzionalità di una norma esistente lo aveva già insegnato l'esperienza fatta sul critico tavolo operatorio della disciplina penale in materia di IVA. Infatti, il legislatore si era già recentemente trovato a dover risolvere i problemi di incostituzionalità dell'art. 10-*ter* d.lgs. 74/2000, derivanti dal difetto di coordinamento con le soglie di punibilità previste dagli artt. 4 e 5 del medesimo decreto, e tali problemi aveva deciso di risolvere con il decreto legge 13 agosto 2011, n. 38 – convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 –, decidendo di abbassare le soglie di punibilità degli articoli 4 e 5 (anziché elevare quelle dell'art. 10-*ter*). Si era così restituita un'apparente ragionevolezza alla disciplina incriminando fatti di omessa dichiarazione IVA commessi per importi che fino a quel momento non avrebbero ricevuto sanzione penale; tuttavia, essendosi disposto solo per il tempo a venire (stante il divieto *ex art. 25*, comma 2 Cost. di incriminazioni retroattive), era rimasta immutata ed irrisolta l'incostituzionalità dell'art. 10-*ter* con riferimento a tutti i fatti commessi prima dell'entrata in vigore della riforma. Incostituzionalità che, infatti, la Corte costituzionale non ha tardato a dichiarare con la citata sentenza n. 80/2014.

- di qui, la conclusione che l'art. 2 d.lgs. 471/1997 non potrebbe valere quale *tertium comparationis* per un giudizio sulla ragionevolezza costituzionale dell'art. 10-bis.

Queste obiezioni, apparentemente corrette sul piano formale, sono – non si nasconde di sospettarlo – il motivo per cui probabilmente un'eventuale questione di legittimità costituzionale sollevata nel senso sopra indicato verrebbe rigettata, con motivazione assai più elegante e articolata di quella qui abbozzata, dalla Corte.

6. Proposte per un ragionevole superamento di tali obiezioni.

Tuttavia, a meglio osservare la natura del problema, ci si avvede di come in realtà tali obiezioni, dietro alla forma, non presentino un reale pregio sostanziale, per varie ragioni.

6.1. Una premessa sul meccanismo della sostituzione d'imposta.

È utile premettere che l'art. 10-bis è norma incriminatrice che si interfaccia con la disciplina della sostituzione d'imposta, istituto tributario in virtù del quale l'Amministrazione finanziaria, anziché riscuotere l'imposta sui redditi direttamente dal loro percettore (c.d. sostituto), incassa il tributo da un altro soggetto (c.d. sostituto d'imposta), il quale, nell'erogare al primo le somme di sua spettanza, effettua sulle stesse il prelievo di una percentuale (c.d. ritenuta alla fonte) che provvederà poi a versare personalmente all'Erario, a titolo di acconto sulle imposte sui redditi dovute dal sostituto.

Siffatto meccanismo comporta alcuni obblighi per il sostituto d'imposta, essenzialmente individuabili nel:

1. versare all'Erario le ritenute entro il giorno sedici del mese successivo a quello in cui ha corrisposto l'importo assoggettato a ritenuta;
2. rilasciare al sostituto la certificazione delle somme che gli sono state pagate, della causale e delle ritenute operate, entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello cui le ritenute ineriscono;

3. dichiarare l'ammontare complessivo delle ritenute mediante la dichiarazione di sostituto d'imposta (c.d. modello 770), da presentarsi entro il 31 luglio dell'anno successivo al periodo d'imposta a cui si riferiscono le ritenute operate.

È utile tenere presente la successione temporale di tali scadenze anche ai fini dell'analisi della fattispecie incriminatrice.

6.2. L'analisi dogmatica del reato e il problematico ruolo della "certificazione" della ritenuta.

Chiarito quanto sopra in merito al meccanismo della sostituzione d'imposta, e osservandolo dal punto di vista di un inquadramento dogmatico ⁽¹³⁾, il reato appare omissivo proprio, a consumazione istantanea, coincidente con lo scadere del termine per la presentazione del modello 770 ⁽¹⁴⁾. Con il prevedere che il reato di omesso

⁽¹³⁾ Si è accennato che il reato è stato interessato dalla riforma del 2015. Si è visto anche che, a voler ritenere costituzionalmente legittimo il neonato reato di omessa dichiarazione di sostituto d'imposta, il problema di una verifica di incostituzionalità dell'art. 10-*bis* si limiterebbe ai fatti commessi prima dell'entrata in vigore della appunto recente riforma, e quindi prima del 22 ottobre 2015. In tale periodo vigeva il vecchio testo della norma, che sarà dunque oggetto di analisi prioritaria nel presente paragrafo. Solo successivamente (§ 7.3) ci si soffermerà sul riscritto art. 10-*bis*, scoprendo comunque che non soltanto l'analisi dogmatica rimane immutata, ma anche i problemi di compatibilità costituzionale non possono dirsi risolti per effetto delle aggiunte testuali operate dal d.lgs. 158/2015.

⁽¹⁴⁾ In questo senso Cass. Pen., Sez. Un., 28 marzo-12 settembre 2013, n. 37425, *Favellato*. In dottrina, v. CARACCIOLI, *Riflessioni sui reati di omissione propria e sulle cause di non punibilità suscitate dalle Sezioni Unite della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, 11, 257; CARACUZZO, *Omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate e crisi d'impresa*, in *Cass. pen.*, 2014, 9, 3072; CIRAULO, *La punibilità degli omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*, in *Cass. pen.*, 2014, 1, 69; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, Torino, 2010, 264; SOANA, *Crisi di liquidità del contribuente e omesso versamento di ritenute certificate e di IVA*, in *Dir. pen. cont.*, 7 ottobre 2013, 3.

Contra, v. BOSSI, *Omesso versamento delle ritenute d'acconto: la Cassazione esercita il "power to overruling"*, in *Dir. giust.*, 2015, 9, 67; LANZI-ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 328; MARZULLO, *Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 10 marzo 2000)*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, 4, 1373; MONTICELLI, *Commento sub art. 10-bis*, in NOCERINO-PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015, 178; PERINI, *Il diritto penale tributario*, in *La disciplina penale dell'economia*, vol. II, a cura di SANTORIELLO, Torino, 2008, 162, i quali propendono per una qualificazione del reato come

versamento si consumi allo scadere del termine per la presentazione del modello 770, dunque, il legislatore penale ha voluto strutturare un sistema in cui, ferma restando la valenza di illecito amministrativo dei singoli omessi versamenti su base mensile, si riconoscesse agli stessi valenza penale solo ove all'omissione non si fosse posto rimedio neppure entro un più ampio (e dunque più favorevole) termine fissato per l'anno successivo a quello di effettuazione delle ritenute.

E sembra corretto affermare che, all'interno della fattispecie, il rilascio della certificazione al sostituto assuma valenza non di segmento della condotta, ma di presupposto della stessa ⁽¹⁵⁾, essendo a ben vedere una “situazione di fatto o giuridica che deve preesistere all'azione o ne deve accompagnare l'esecuzione” ⁽¹⁶⁾, ma che è estranea al disvalore tipico della fattispecie.

Sulla base di questa impostazione, e considerato appunto che il rilascio della certificazione non contribuisce in alcun modo a delineare il disvalore tipico della fattispecie, se ne potrebbe desumere la valenza di elemento provante l'effettuazione delle ritenute: una prova che, tuttavia, potrebbe essere raggiunta anche mediante altri documenti parimenti idonei a dimostrare che è stata operata una ritenuta – presupposto – che poi non è stata versata – condotta –.

Dal che, in sintesi, dovrebbe allora desumersi che ai fini dell'art. 10-*bis* sia punibile anche un omesso versamento di ritenute non certificate, ma di cui l'accusa abbia comunque saputo provare, per altra via, l'effettuazione.

In effetti non si tratta di un'ipotesi di scuola, ma di quanto ha statuito per anni la giurisprudenza di legittimità in materia di omesso versamento di ritenute d'acconto: la dimostrazione dell'effettuazione della ritenuta potrebbe essere fornita anche mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie, ivi compresa la materiale allegazione del modello 770, che potrebbe assumere valenza surrogatoria

a condotta mista, in parte commissiva (operare la ritenuta, rilasciare la certificazione al sostituto) e in parte omissiva (ometterne il versamento).

⁽¹⁵⁾ In questo senso GENNAI-TRAVERSI, *I delitti tributari*, Milano, 2011, 151-152.

⁽¹⁶⁾ Così definiscono il presupposto del reato MARINUCCI-DOLCINI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2012, 187.

della certificazione stessa, circa l'effettuazione delle ritenute e la debenza dei versamenti ⁽¹⁷⁾.

È vero che, più recentemente, si è diffuso un diverso orientamento secondo cui tale effetto di equipollenza ai fini della prova del reato si dovrebbe escludere, perché modello 770 e certificazione rilasciata ai sostituiti avrebbero funzioni e scadenze diverse, non sovrapponibili ⁽¹⁸⁾: ma ciò non pare superare la rilevanza del problema.

Rilevanza che, intanto, è rimasta irrisolta nei fatti, dato che la recente chiamata in causa delle Sezioni Unite sull'argomento ⁽¹⁹⁾ è risultata infruttuosa in quanto, all'udienza del 24 settembre 2015, la pronuncia è stata inibita dall'estinzione del reato per prescrizione: di talché, la Corte di Cassazione non ha stabilito quale dei due orientamenti sia quello corretto ⁽²⁰⁾.

E rilevanza che non sarebbe superata, si ritiene, neppure abbracciando l'orientamento più restrittivo, che limita la ricostruzione del reato ai soli casi di effettivo e provato rilascio della certificazione. Resterebbe fermo, infatti, l'appuntarsi del presunto disvalore della fattispecie su di un segmento – il rilascio della certificazione – che tale disvalore non sembra poter dispiegare.

Come si è osservato in dottrina, la certificazione non è idonea di per sé ad arrecare danni all'Amministrazione finanziaria, sia perché non rivolta a quest'ultima ma al sostituito, sia perché contenente la certificazione del fatto che si è operata la ritenuta, ma non che la si sia versata. Pertanto, appare illogico desumerne un disvalore tale da giustificare la previsione di una sanzione penale, che non sia invece

⁽¹⁷⁾ Così Cass. Pen., Sez. III, n. 27479/2014; Cass. Pen., Sez. III, n. 20778/2014; Cass. Pen., Sez. III, n. 19454/2014; Cass. Pen., Sez. III, n. 33187/2013; Cass. Pen., Sez. III, n. 1443/2013. In dottrina, condividono tale orientamento LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 330.

⁽¹⁸⁾ Cass. Pen., Sez. III, n. 11335/2015; Cass. Pen., Sez. III, n. 10475/2015, con nota adesiva di BOSSI, *Omesso versamento*, cit., 67; Cass. Pen., Sez. III, n. 6203/2015; Cass. Pen., Sez. III, n. 40526/2014.

⁽¹⁹⁾ Cass. Pen., Sez. III, ordinanza 29 aprile-25 maggio 2015, n. 21629, con nota di CAPITANI, *Omesso versamento delle ritenute, basta allegare il modello 770? Il dubbio (finalmente) alle Sezioni Unite*, in *Dir. giust.*, 2015, 21, 110.

⁽²⁰⁾ Ed è verosimile che, dei due, l'orientamento accolto dalle Sezioni Unite sarebbe stato comunque il primo: se non altro stando alla citata ordinanza di rimessione della questione alle Sezioni Unite, che propendeva per l'equiparazione a fini probatori del modello 770 alla certificazione, dato che non avrebbe avuto senso dichiarare ritenute non effettuate, e che – non a caso – una soluzione del tutto analoga è adottata a proposito della c.d. dichiarazione DM10 all'INPS, a fini di prova del reato di omesso versamento di ritenute previdenziali.

prevista per omessi versamenti di ritenute non certificate, che anzi, per certi profili si presenterebbero anche come fattispecie maggiormente antiggiuridiche ⁽²¹⁾.

Insomma, anche volendo ipotizzare una lettura ortopedica della norma, volta a forzarla entro i termini di una apparente compatibilità costituzionale, la si ridurrebbe comunque ad un *nonsense* sistematico e politico-criminale.

6.3. L'inidoneità del rilascio della certificazione a rappresentare un reale momento di disvalore della fattispecie.

Da quanto sopra, si desume che deve ritenersi discutibile che il reato di omesso versamento di ritenute certificate (ossia, nella sua versione *ante* 22 ottobre 2015) possa ritenersi connotato da uno specifico disvalore tipico legato al rilascio della certificazione, che giustificerebbe un'incriminazione della condotta di omesso versamento anche in assenza di un eguale (ed anzi, edittalmente più severo) trattamento per la condotta di omessa presentazione del modello 770.

Un simile disvalore, come si vede, non esiste: il rilascio della certificazione può diventare un elemento trascurabile nella ricostruzione del reato, se si è in grado

⁽²¹⁾ In questo senso BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Rass. trib.*, 1997, 29; LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 329; ROCCHETTI, *Omessa certificazione delle ritenute d'acconto da parte del sostituto: l'insensibilità della Corte rispetto al dato normativo*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 675. Secondo MONTICELLI, *op. cit.*, 184, "posto che il sostituto [recte, sostituito] acquista il diritto alla detrazione per il solo fatto di aver subito ritenute, appare condivisibile l'opinione secondo cui queste ultime potrebbero essere provate anche con documenti diversi dalla certificazione consegnata dal sostituto d'imposta". In merito all'incoerenza del punire solo l'omesso versamento di ritenute certificate cfr. GENNAI-TRAVERSI, *op. cit.*, 150, i quali, pur riconoscendo la "peculiarità dell'istituto della sostituzione d'imposta", che comporterebbe la "liberazione del sostituto di fronte all'Amministrazione finanziaria", riflettono su come l'opzione incriminatrice del 2004 sia stata del tutto illogica, poiché copre soltanto l'ipotesi del sostituto che non versi la ritenuta dopo averla certificata, e "non anche l'ipotesi, per certi aspetti più grave, del sostituto che, corrispondendo, ad esempio, uno stipendio "a nero", ometta non solo di operare e versare la relativa ritenuta, ma anche di rilasciare alcuna certificazione al sostituto o, addirittura, di presentare la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta", facendo sul punto un paragone con la previgente legge 516/1982 che, invece, "più opportunamente configurava come reato non soltanto l'omesso versamento di ritenute (sia certificate che non certificate), ma anche l'omessa presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta". Anche MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 258, osserva che l'omesso versamento di una ritenuta non certificata è, per certi aspetti, perfino più grave di quello di una ritenuta certificata, di talché sarebbe del tutto illogico reprimere penalmente il secondo e non il primo.

di provare in altro modo la ritenuta. E in qualunque modo: anche, si è visto, sulla base della semplice dichiarazione del sostituto d'imposta.

La conseguenza di ciò, in altre parole, è che nel nostro ordinamento, fino al 22 ottobre 2015, è stato ritenuto penalmente rilevante non versare una ritenuta dichiarata nel modello 770, ma non anche il non presentare affatto tale modello. E un simile assetto, come si diceva, appare incostituzionale, dato che contrasta con il principio di ragionevolezza e proporzionalità nella selezione delle risposte sanzionatorie da parte del legislatore penale.

È vero che il modello 770 ha natura diversa dal modello Unico o comunque dalle dichiarazioni presentate a fini IRPEF o IVA, in quanto non ha propriamente funzione di autoliquidazione del tributo: ma questo non pare cambiare la sostanza del problema, dato che il 770 ha pur sempre la finalità di portare a conoscenza dell'Agenda delle Entrate l'esistenza del rapporto di sostituzione tributaria ed il fatto che, nel suo ambito, si siano operate delle ritenute alla fonte al sostituto.

Pertanto, punire l'omesso versamento di tali ritenute, e non anche l'omessa presentazione della dichiarazione 770 che le riguarda, porta il sistema ad avere caratteristiche di illogicità, oltre che di incostituzionalità. Si prenda infatti il caso del professionista che, in crisi di liquidità, dopo avere regolarmente operato ritenute d'acconto sui compensi pagati ai propri sostituiti, non sia riuscito a versare i relativi importi nei termini previsti dalla legge tributaria (giorno sedici del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta), e si trovi, l'anno successivo, alla scadenza del termine per la presentazione del modello 770 (che è, si rammenti, anche quella per l'ultimo versamento delle ritenute in tempo utile per evitare la consumazione del reato di cui all'art. 10-*bis*). Davanti a lui, si pone il seguente paradossale bivio:

- presentare regolarmente il modello 770 contenente l'indicazione delle ritenute operate, rendendo agevole all'Agenda delle Entrate il riscontro (meramente aritmetico) del fatto che le stesse non risultavano poi versate, ed esponendosi così a sanzione penale per omesso versamento delle ritenute *ex art. 10-bis* d.lgs. 74/2000;
- oppure, dopo avere omesso il rilascio delle certificazioni ai sostituiti, decidere deliberatamente di non presentare il modello 770, rendendo così

ben più ardua per l’Agenzia delle Entrate la ricostruzione anche solo dell’esistenza dei rapporti di sostituzione d’imposta, per non parlare del fatto che nel loro ambito fossero state operate dal professionista delle ritenute, e che le stesse non siano poi state versate; paradossalmente, a fronte di un simile comportamento ben più antiggiuridico, il professionista avrebbe “ben scelto”, poiché si sarebbe esposto alla mera sanzione amministrativa prevista dall’art. 2 d.lgs. 471/1997 per omessa presentazione del modello 770, mentre sarebbe andato esente da rimprovero per il fatto di non avere versato le ritenute.

Per concludere, l’art. 10-*bis* previgente alla riforma 2015, lungi dal potersi ritenere ragionevole per il sol fatto che limiterebbe (come, si è visto, comunque non è) la sanzione penale ai casi di omesso versamento di ritenuta certificata, appare norma illogica, oltre che incostituzionale, dato che incentiva il sostituto d’imposta a tenere un comportamento maggiormente antiggiuridico (non presentare il modello 770) anziché quello che, pur essendo meno grave (omettere il versamento di ritenute inserite in dichiarazione), lo esporrebbe ad una irragionevole sanzione penale.

6.4. La nuova fattispecie di omesso versamento di ritenute dovute o certificate.

Questi, dunque, i dubbi per quanto concerne la vecchia norma, quindi gli omessi versamenti consumatisi entro il 22 ottobre 2015.

Da quel giorno, è in vigore il riscritto art. 10-*bis* che punisce l’omesso versamento di ritenute “dovute o certificate”, prevedendo la sanzione penale per chiunque non versi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute “dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti”, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d’imposta.

Posto che non sono cambiate le coordinate dogmatiche del reato, che era e rimane a condotta omissiva propria (come argomentato *supra*), va chiarito come debba interpretarsi questa “codificazione” da parte del legislatore dell’orientamento giurisprudenziale che tradizionalmente ha sostenuto l’equiparazione tra 770 e certificazione.

La lettura che sembra più corretta, se non altro perché suggerita dai lavori preparatori ⁽²²⁾, è quella secondo cui la *ratio* dell'intervento risiederebbe nell'aver voluto risolvere la *querelle* sopra descritta definitivamente stabilendo che la dichiarazione 770 è documento sufficiente a far ritenere operata una ritenuta, dovuto il suo versamento, e penalmente rilevante il non farlo.

La portata della novella sarebbe quindi essenzialmente “probatoria”, nel senso che ne uscirebbe facilitato “*l'assolvimento dell'onere probatorio posto a carico dell'accusa*”, e accreditata “*la tesi che per la prova del reato sarebbe ora sufficiente l'acquisizione della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro*” ⁽²³⁾. Tutto ciò, con la conseguenza che “*le attestazioni contenute nella dichiarazione annuale provenienti dallo stesso sostituto d'imposta, nelle quali sono puntualmente riportati i dati circa le ritenute operate, sono sufficienti per dimostrare l'omesso versamento, indipendentemente dal rilascio delle certificazioni, qualora l'aggiunta inserita dal nuovo legislatore venga letta nel senso che il modello 770 assume una valenza formale di tipo “confessorio” sulla circostanza di avere rilasciato le dichiarazioni*” ⁽²⁴⁾.

In questo modo, il riscritto art. 10-*bis* assumerebbe il valore di una sorta di “norma di interpretazione autentica” della precedente fattispecie, della quale vorrebbe risolvere i problemi interpretativi.

Questa lettura, che si ritiene di condividere, poiché correttamente inquadrante il fatto che nulla è cambiato rispetto al modo in cui la norma incriminatrice è sempre stata interpretata, parrebbe tuttavia non essere condivisa dalla giurisprudenza di legittimità, se si tengono presenti le considerazioni spese nella Relazione del

⁽²²⁾ Cfr. la relazione della Camera su *Revisione del sistema sanzionatorio. Schema di d.lgs. n. 183*, 26, secondo la quale l'inserimento del suddetto inciso nel testo dell'art. 10-*bis* comporta che “*nel reato di omesso versamento delle ritenute le omissioni non devono più necessariamente risultare dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, essendo sufficiente che esse siano dovute in base alla dichiarazione*”.

⁽²³⁾ In questo senso si è espressa la Relazione di primo commento al d.lgs. 158/2015 curata dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento, 8 ottobre 2015, in *Dir. pen. cont.*, 10.

⁽²⁴⁾ Così MONTICELLI, *op. cit.*, 185.

Massimario sulla riforma ⁽²⁵⁾, nonché un primo recente pronunciamento sul nuovo art. 10-*bis*, che l'ha interpretato come norma la cui tipicità sarebbe stata estesa rispetto al passato, andando ad includere anche la penale rilevanza dell'omesso versamento di ritenute solo dichiarate e non certificate ⁽²⁶⁾.

È difficile dire se la prima sia la lettura corretta: ma quel che pare certo, è che la seconda è un'interpretazione che, ove seguita, condurrebbe il nuovo art. 10-*bis* in un vicolo cieco in fondo al quale vi sarebbe una probabile declaratoria di incostituzionalità in quanto, ancora una volta, l'incremento dell'area del penalmente rilevante sarebbe avvenuto in violazione del perimetro stabilito dalla legge-delega e, pertanto, dell'art. 76 Cost. ⁽²⁷⁾.

Pertanto, l'impressione è che la novella legislativa, come che la si voglia leggere, non abbia inciso in modo determinante sui sintomi di incostituzionalità dell'art. 10-*bis*.

Rimangono intatti quelli della norma vigente fino al 22 ottobre 2015, che anzi escono in una certa misura "aggravati" dalla constatazione che, non appena il legislatore ha esplicitato nella norma la possibilità di punire omessi versamenti di ritenute soltanto dichiarate (cosa, come si è visto, che già pacificamente avveniva in precedenza), ha avvertito l'esigenza di correre ai ripari inserendo un omologo reato di omessa presentazione della dichiarazione, proprio a salvaguardia del quel

⁽²⁵⁾ Secondo la Relazione dell'Ufficio Massimario della Corte di Cassazione sul d.lgs. 158/2015 (Rel. N. III/05/2015, p. 27), nell'incertezza circa il modo in cui interpretare il nuovo art. 10-*bis*, "*pare comunque di poter escludere che la disposizione introdotta possa definirsi norma di interpretazione autentica, intanto perché così non si autoqualifica, ma soprattutto perché non si limita a chiarire la portata applicativa della disposizione precedente ma anzi ne integra il precetto, così dando mostra di non rispettare i tradizionali indicatori della norma interpretativa, per come rassegnati nella giurisprudenza costituzionale*", richiamando in proposito Corte cost., n. 525/2000 e n. 41/2001.

⁽²⁶⁾ Così Cass. Pen., Sez. III, 4 febbraio-26 febbraio 2016, n. 7884, che desume da ciò un divieto di applicazione retroattiva.

⁽²⁷⁾ In questo senso cfr. nuovamente INGRASSIA, *op. cit.*, 13 ss., il quale da un lato osserva che "*le modifiche introdotte dall'esecutivo, più che semplicemente dirette a risolvere la vexata quaestio nella direzione dell'autosufficienza probatoria dei cc.dd. modelli 770 rispetto al superamento della soglia di punibilità, sembra aver inteso allargare lo spettro delle condotte punibili alle ipotesi di ritenute non certificate, ma semplicemente "dovute"*", ma dall'altro lato reitera i dubbi di incostituzionalità già espressi con riguardo al art. 5, comma 1-*bis* d.lgs. 74/2000.

principio di ragionevolezza (art. 3 Cost.) che rimane peraltro calpestato per tutti i fatti consumatisi prima dell'entrata in vigore del reato di omessa dichiarazione.

Per quanto concerne poi il novellato art. 10-*bis*, ai vecchi sintomi di incostituzionalità se ne sostituiscono di nuovi, legati come visto ad un verosimile eccesso di delega governativo che investe sia la norma in sé sia l'art. 5, comma 1-*bis*, la cui sopravvivenza all'interno del d.lgs. 74/2000 appare comunque, a questo punto, condizione necessaria perché possa sopravvivere anche il riscritto reato di omesso versamento di ritenute: ove infatti, in futuro, la Corte dovesse dichiarare illegittima la nuova fattispecie di omessa dichiarazione, ne verrebbe a cascata colpito anche il nuovo art. 10-*bis* che, se non sanzionato per il medesimo eccesso di delega, si troverebbe comunque a stagliarsi sull'orizzonte del d.lgs. 74/2000 come unica fattispecie incriminatrice a carico del sostituto d'imposta, in assenza – invece, nuovamente – di un'incriminazione della omessa presentazione del modello 770.

7. Conclusioni: una norma, se non incostituzionale, comunque inopportuna.

Nonostante il pregevole e condivisibile *dictum* della sentenza qui in commento, le rilevanti criticità che interessano il reato di omesso versamento di ritenute sembrano rivelare una latente incostituzionalità della norma incriminatrice, in entrambe le sue recenti vesti. Se si tratti di mera suggestione, o di un sospetto fondato, solo la sperimentazione empirica della questione dinnanzi ai potenziali giudici remittenti e, eventualmente, alla Corte costituzionale, potrebbe dirlo.

Quel che si può certamente considerare è come le fattispecie in materia di omesso versamento di tributi, per lo meno per come reintrodotte nel diritto penale italiano con le riforme di metà anni Duemila, siano fattispecie discutibili sul piano politico-criminale e pratico.

Non è un mistero infatti che il reato di omesso versamento di ritenute certificate, introdotto dall'art. 1, comma 414 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (c.d. legge finanziaria 2005), si presenti del tutto disarmonico rispetto a quelli che erano stati i criteri ispiratori fondamentali della riforma del diritto penale tributario

introdotta dal d.lgs. 74/2000 ⁽²⁸⁾, che erano di riservare la sanzione penale a comportamenti connotati da frodolenza, ossia alle fattispecie dichiarative, rinunciando invece a punire il momento riscossivo. Del resto, i reati di omesso versamento erano già stati sperimentati in modo problematico sotto la vigenza della legge 516/1982, portando all'unico concreto risultato di un ingolfamento delle Procure della Repubblica ⁽²⁹⁾.

Si è anche osservato come, con la loro reintroduzione, i reati di omesso versamento abbiano segnato un ritorno ai “*modelli tipici di una concezione autoritaria dello strumento penalistico*” ⁽³⁰⁾, in cui il diritto penale diviene braccio armato della riscossione tributaria, attraverso la previsione di fattispecie di reato che è difficile non vedere come un “*antidoto a basso costo*” contro le disfunzioni dell'amministrazione finanziaria, che non riesce ad assicurare la riscossione dei tributi per via fisiologica o, al limite, mediante le sanzioni già previste dall'ordinamento tributario ⁽³¹⁾.

Ne deriva un apparente “vuoto di disvalori” di queste fattispecie, che rivelano la loro natura strumentale attraverso, per esempio, la lettura di disposizioni come il nuovo art. 13 d.lgs. 74/2000: che il reato divenga non punibile per mero effetto del pagamento del debito tributario è dimostrazione di come esso non sia sorretto da una

⁽²⁸⁾ Si vedano, senza pretesa di esaustività, le critiche di LANZI-ALDROVANDI, *op. cit.*, 326; MARZULLO, *op. cit.*, 1377; MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 33, secondo i quali “*con gli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater (...), deviando dai principi di fondo che hanno ispirato la riforma del 2000, si sono criminalizzati comportamenti non meritevoli né bisognosi di pena consistenti in meri inadempimenti di obbligazione non accompagnati da comportamenti fraudolenti, e cioè da significativi disvalori di azione*”; SANTORIELLO, *Osservazioni a prima lettura*, cit., 3; VALSECCHI, *Omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA (artt. 10 bis e 10 ter, d.lgs. 74/00) per insolvenza del contribuente*, in *Dir. pen. cont.*, 20 dicembre 2013, 1.

⁽²⁹⁾ Osserva CARACCIOLI, *op. cit.*, 254, che “*a fronte della miriade di procedimenti penali per il vecchio reato di omesso versamento delle ritenute di cui all'abrogato art. 2 legge n. 516 – causa non ultima dei successivi condoni tributari con connessa amnistia – il Legislatore, ad avviso di molti, avrebbe dovuto astenersi dall'introduzione di nuove fattispecie criminose in materia di omesso versamento (...) ed invece, con inopportune e non sufficientemente meditate riforme novellistiche degli anni 2005-2006, che appunto hanno introdotto, è dato presumere dietro la spinta dell'amministrazione finanziaria, gli artt. 10-bis e 10-ter, (...) si è dato causa ad un nuovo ingolfamento delle Procure della Repubblica e dei Tribunali con migliaia di procedimenti di difficile gestione pratica*”.

⁽³⁰⁾ MUSCO-ARDITO, *Diritto penale tributario*, cit., 24.

⁽³¹⁾ MUSCO-ARDITO, *op. loc. cit.*.

solida *ratio* punitiva, ma sia il frutto di una discutibile opzione politico-criminale in cui si minaccia la libertà personale del contribuente con una sanzione meramente simbolica, e pronta a retrocedere all'occorrenza, ove egli paghi quanto dovuto.

Anche a voler ragionare con il massimo pragmatismo, appaiono evidenti le frizioni di una simile impostazione con il principio di sussidiarietà penale, che “*esprime l'esigenza che la sanzione penale si applichi solo in assenza di strumenti sanzionatori alternativi, dotati di pari (o maggiore) efficacia dissuasiva*”⁽³²⁾. Alla sanzione penale si dovrebbe ricorrere, insomma, solo quando essa è “*necessaria*”: non anche quando essa è semplicemente “*utile*” a minacciare la reclusione per un mancato pagamento, e poi rinfoderabile secondo opportunità, qualora il pagamento sia avvenuto.

Posto che il bilancio di autorevole dottrina sulle fattispecie in parola è dunque negativo⁽³³⁾, quella recentemente avuta con la riforma del 2015 assume il sapore di un'occasione persa per ridare razionalità al diritto penale tributario: i risultati avrebbero potuto essere apprezzabili, se si fosse esteso ai reati di omesso versamento il generale ripensamento che questa riforma ha segnato, nel senso di restituire priorità alla repressione penale di comportamenti fraudolenti, anziché a qualunque forma di discostamento del contribuente dal “*fiscalmente corretto*”. Emblematico ed apprezzabile, in proposito, l'esempio dell'art. 4 d.lgs. 74/2000, che ha visto una riduzione dell'area del penalmente rilevante con, tra l'altro, la definitiva risoluzione – in senso negativo – della diatriba circa la rilevanza penale della c.d. elusione fiscale.

⁽³²⁾ Così DI AMATO-PISANO, *Trattato di diritto penale dell'impresa*, vol. VII, *I reati tributari*, Padova, 2002, 95, i quali riflettono anche sull'ancoraggio costituzionale del principio di sussidiarietà quale corollario del principio di inviolabilità della libertà personale (art. 13 Cost.), dal quale deriverebbe la necessità di comprimere il bene giuridico della libertà personale solo quando non esista nessuna idonea misura meno afflittiva.

⁽³³⁾ Secondo MUSCO-ARDITO, *op. cit.*, 258, la loro reintroduzione “*non ha fatto altro che dar vita ad un testo normativo che arreca più danni che benefici e, soprattutto, che ha determinato una sostanziale disarmonicità nel sistema sanzionatorio*”. Anche più duro SANTORIELLO, *op. cit.*, 4: “*sarebbe forse il caso di prendere atto della circostanza che norme incriminatrici di inadempimenti del contribuente verso le casse dello Stato hanno fatto il loro tempo e sono fonte di assoluta inefficienza per lo stesso sistema penale*”, di talché “*non ha nessun senso che tali condotte dell'amministratore siano punite – magari con una pena pecuniaria con le conseguenti spese che l'amministrazione della giustizia sopporta, non solo per lo svolgimento del processo, ma anche per tentare di recuperare, invano, le somme dovute a titolo di sanzione (!!) –*”.

Analogo intervento è mancato con riferimento all'art. 10-*bis* (e simili); eppure, in sede legislativa è evidente il fermento che sta interessando le fattispecie in materia di omesso versamento, che, secondo i principi ispiratori della legge-delega 23/2014, sembravano doversi incamminare verso un processo di depenalizzazione (si pensi all'omesso versamento di ritenute previdenziali, fattispecie “gemella” dell'omesso versamento di ritenute alla fonte) ⁽³⁴⁾, e che, nel caso dell'art. 10-*bis*, sono state interessate con la riforma del 2015 da un intervento che è parso avere intuito dove stiano i problemi, ma non quali siano le soluzioni.

La quiete cui queste turbolenze dovranno, prima o poi, per loro natura condurre – in ossequio, se non ai principi di una buona politica criminale, quantomeno alla fisica aristotelica – sembra quella di una nuova espunzione del reato di omesso versamento di ritenute alla fonte dal panorama del diritto penale tributario.

Qualora ciò non avvenisse tempestivamente per via legislativa, si aprirebbe lo spiraglio per verificare dinnanzi alla Corte costituzionale se il difetto di legittimità costituzionale della norma sopra ipotizzato sia in effetti fondato.

⁽³⁴⁾ Per questo parallelismo si esprimono Cass. Pen., Sez. III, n. 52038/2014, nonché la menzionata ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite Cass. Pen., Sez. III, n. 21629/2015.