

La sentenza della Corte Costituzionale n. 175/2022 e la ridefinizione della fattispecie di omesso versamento di ritenute "dovute o" certificate di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74/2000.

di **Francesca Ballese**

Sommario. **1.** La sentenza della Corte Costituzionale n. 175/2022: cenni introduttivi. - **2.** La fattispecie di reato di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74/2000: gli elementi strutturali. - **3.** La questione di legittimità costituzionale. - **4.** La sentenza della Corte Costituzionale n. 175/2022 e la ridefinizione della condotta disciplinata dall'art. 10 bis d.lgs. 74/2000.

1. La sentenza della Corte Costituzionale n. 175/2022: cenni introduttivi.

Con sentenza n. 175 /2022, depositata il 14.7.2022, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 7 comma 1 lettera b) del d.lgs. 24.9.2015 n. 158 (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, legge 11.3.2014 n. 23), nella parte in cui ha inserito le parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione o" nel testo dell'art. 10 bis del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74 (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) e dello stesso art. 10 bis del d.lgs. 74 del 2000 limitatamente alle parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione". E' opportuno premettere che il reato in questione, fin dalla sua introduzione, è risultato estraneo al nucleo originario delle fattispecie contemplate nel predetto decreto legislativo avendo fatto seguito all'entrata in vigore della legge 30.12.2004 n. 311 (finanziaria 2005) per rispondere- come si legge nella Relazione illustrativa alla legge- alle preoccupazioni suscitate dalla "constatata frequenza del fenomeno" dell'omesso versamento di ritenute da parte dei sostituti d'imposta.

L'art. 10 bis del d.lgs. 74/2000, infatti, non si pone in continuità con la linea di pensiero espressa dal legislatore nella legge delega consistente nel focalizzare l'attenzione sul momento dichiarativo, scelta che aveva condotto ad escludere la rilevanza penale del "mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria avente ad oggetto l'imposta ed i relativi accessori" e, di conseguenza, a non inserire tra le nuove previsioni, il delitto di omesso versamento delle ritenute da parte del sostituto d'imposta, in precedenza

previsto dall'art. 2 L. 516/1982.¹ Viceversa, con la riforma operata dal d.lgs. 158/2015, il legislatore ha mutato definitivamente rotta estendendo la sfera di operatività della condotta illecita al mancato versamento delle ritenute risultanti dalla sola dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Sotto altro profilo, con l'entrata in vigore del decreto legislativo da ultimo citato, si è ridotto l'ambito applicativo della norma incriminatrice, attraverso un innalzamento da euro cinquantamila ad euro centocinquantamila della soglia di punibilità relativa alle ritenute non versate.²

Prima di entrare nel merito delle questioni esaminate nell'ordinanza di rimessione e nella successiva pronuncia della Consulta si ritiene opportuno sviluppare dei brevi cenni sugli elementi costitutivi della fattispecie in questione.

2. La fattispecie di reato di cui all'art. 10 bis d.lgs. 74/2000: gli elementi strutturali.

Il delitto in esame mira a sanzionare il mancato versamento delle ritenute da parte del sostituto d'imposta; si è pertanto, in presenza di un reato proprio che può essere integrato solo da coloro che possono definirsi sostituti d'imposta come individuati dall'art. 23 DPR 600/1973.

In particolare, l'art. 64 del DPR 600/1973 fornisce una specifica definizione del sostituto d'imposta descrivendolo come colui che "in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto: soggetto che, come recita la norma nel prosieguo, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito.

In breve, si è in presenza del fenomeno della sostituzione d'imposta quando l'obbligazione di pagamento del tributo viene posta a carico di soggetti diversi rispetto a coloro che hanno realizzato il presupposto del tributo: il sostituto è un debitore di una somma che concorre a formare il reddito del percettore (c.d. sostituito); da tale somma il sostituto è obbligato a prelevare

¹ Sul punto si ricorda che la citata legge 516/1982, con riguardo alle condotte illecite attribuibili al sostituto di imposta, aveva previsto, all'art. 2, una disciplina sanzionatoria articolata in reati di natura sia contravvenzionale (art. 2, comma 1, numeri 1,2 e 3), sia delittuosa (art. 2, comma 2). Infatti, accanto alle contravvenzioni di omessa e infedele dichiarazione del sostituto di imposta (con la previsione di differenti soglie di punibilità), l'art. 2, comma 2, sanzionava con la reclusione da due mesi a tre anni e con la multa da un quarto alla metà della somma non versata, chiunque non pagava all'erario le "ritenute effettivamente operate" a titolo di acconto o di imposta sulle somme pagate.

² Sul punto cfr. A. Lanzi- P. Aldovrandi *Diritto penale tributario*, 2017, Wolters Kluwer, II ed., pp. 418 e ss.; si veda altresì, "I nuovi reati tributari", a cura di G. Gambogi, Giuffrè Francis Lefebvre, 2020, pp. 441 e ss.

una percentuale (c.d. ritenuta alla fonte) versandola allo Stato per poi esercitare la rivalsa mediante la ritenuta.³

La sostituzione tributaria, inoltre, può essere a titolo d'imposta o, più frequentemente a titolo d'acconto.⁴

Nel primo caso, il rapporto tributario si esaurisce, nella generalità dei casi tra Fisco e sostituto, mentre nessun rapporto intercorre tra Fisco e sostituito, tanto che il secondo non deve neppure dichiarare i redditi assoggettati a ritenuta e rimane solidalmente obbligato con il sostituto nel solo caso in cui quest'ultimo venga iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo d'imposta né i relativi versamenti, mentre nessun addebito potrà essere mosso al sostituito laddove si sia registrato solo un mero mancato pagamento da parte del sostituto.

Nel caso di sostituzione a titolo d'acconto, invece, il sostituito dovrà inserire tra le componenti del proprio reddito anche le somme assoggettate a ritenute: tali somme, quindi, concorreranno a formare il reddito che verrà assoggettato alla tassazione globale, in base alla quale si determinerà l'imposta dovuta, dalla quale, però, sarà tuttavia necessario detrarre le somme oggetto di ritenuta.

Il meccanismo appena descritto comporta degli obblighi strumentali a carico del sostituto d'imposta, consistenti: a) nell'obbligo di rilasciare al sostituito una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate, così da consentire allo stesso di documentare e, pertanto, di provare la ritenuta subita; b) nel presentare annualmente una dichiarazione unica, anche ai fini previdenziali, di sostituto d'imposta, dalla quale risultino tutte le somme corrisposte e le ritenute operate.

Andando ad analizzare gli elementi più significativi della condotta, l'originaria formulazione dell'art. 10 bis d.lgs. 74/2000, nella versione antecedente la riforma del 2015, contemplava esclusivamente l'omesso versamento di ritenute certificate, con la conseguenza che si era in presenza di un reato a condotta mista⁵, la prima consistente nel rilascio ai sostituiti delle certificazioni relative alle ritenute operate e la seconda, omissiva, di mancato versamento delle predette ritenute.

Già fin dal momento della sua entrata in vigore la norma in questione aveva destato qualche perplessità determinata dal fatto che in tal modo il legislatore aveva scelto di assoggettare a sanzione penale il mancato versamento delle ritenute solo se accompagnato dal rilascio delle relative

³ Sul punto cfr. R. Lupi, *Diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè, 2005, p. 256.

⁴ Cfr. A.Lanzi- P. Aldovrandi, *Diritto penale tributario*, cit., p. 422 e ss.

⁵ Cfr. A. Perini, *Diritto penale tributario*, in A. Cianci- A. Perini- C. Santoriello, *La disciplina penale dell'economia*, Giappichelli, 2008, p. 162.

certificazioni ai sostituiti, con la conseguenza che una condotta che doveva configurarsi come penalmente irrilevante (ovvero l'omesso versamento di ritenute da parte del sostituto) acquisiva rilevanza penale solo se seguita da un comportamento costituente adempimento di un dovere, finalizzato a garantire ad un soggetto terzo (il sostituto) il diritto a detrarre la ritenuta subita.

Tuttavia, almeno nella versione originaria, l'art. 10 bis d.lgs. 74/2000 richiedeva quantomeno che le ritenute non versate risultassero dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti, il che si poneva in contrasto con la realtà dei fatti caratterizzata dalla circostanza tale per cui i procedimenti penali per il reato in esame, nella generalità dei casi, traggono origine da una denuncia presentata dall'agenzia delle Entrate in seguito all'accertamento del mancato versamento delle ritenute effettuato in sede di liquidazione automatica della dichiarazione del sostituto d'imposta; in altre parole, con la comunicazione di reato, l'ufficio accertatore trasmette alla Procura della Repubblica la documentazione in suo possesso (ovvero il Modello 770), che, ovviamente, non comprende le certificazioni rilasciate ai sostituiti; probabilmente proprio per superare l'*empasse* determinato dalle difficoltà di accertamento della condotta in questione il legislatore del 2015 ha aggiunto l'inciso "ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione", che è stato oggetto di censura nell'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale.

Inoltre, pur con la modifica introdotta dalla novella del 2015, il reato in questione continua a configurarsi come reato a condotta mista, rappresentata da un primo segmento di condotta attiva, costituito dalla presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta e/o dal rilascio delle certificazioni cui si aggiunge la condotta omissiva del mancato versamento delle ritenute.

Con riguardo all'elemento soggettivo non emergono profili di criticità, trattandosi di reato a dolo generico, mentre, per quanto concerne la soglia di punibilità che il d.lgs. 158/2015 ha portato da € 50.000 ad € 150.000, la giurisprudenza di legittimità si è espressa nel senso di ritenerla quale elemento costitutivo del reato cui si correla il sorgere dell'obbligo penalmente rilevante di effettuare il versamento delle ritenute entro il termine previsto per la dichiarazione di sostituto d'imposta.⁶

⁶ In tal senso v. Cass. pen. sez. III, sentenza n. 6105/2015 secondo cui "la soglia di punibilità si traduce nella fissazione di una quota di rilevanza quantitativa e/o qualitativa del fatto tipico (...), con la conseguenza che, alla mancata integrazione della soglia corrisponde la convinzione del legislatore circa l'assenza nella condotta incriminata di una sensibilità penalistica del fatto, sicché il comportamento sotto soglia è ritenuto non lesivo del bene giuridico tutelato, consistente, nel caso in esame, nella salvaguardia degli interessi patrimoniali dello Stato connessi alla

3. La questione di legittimità costituzionale.

Nell'ordinanza di rimessione alla Consulta sollevata dal Tribunale di Monza viene messo in evidenza come la fattispecie di omesso versamento di ritenute certificate, nella formulazione contenuta nell'art. 1, comma 414 della legge 311/2004, recante "disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (legge finanziaria 2005) si presentasse del tutto avulsa rispetto all'impianto previsto dal d.lgs. 74/2000 il quale era calibrato su fattispecie di evasione oggettivamente organizzate sulla presentazione di una dichiarazione annuale, connotata da profili di fraudolenza e soggettivamente orientate da dolo specifico di evasione, nonché su tre incriminazioni collaterali, previste dagli artt. 8, 10 e 11 del d.lgs. 74 del 2000, svincolate dal momento dichiarativo, ma pur sempre caratterizzate da una evidente attitudine lesiva.⁷

Prosegue altresì il rimettente ponendo in luce che l'art. 8 della legge n. 23 del 2014, rubricato "Revisione del sistema sanzionatorio" ha delegato il Governo, in parte qua a "procedere ...alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo...la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità".

In attuazione della norma contenuta nella legge delega l'art. 7 del d.lgs. n.158 del 2015 ha modificato il contenuto dell'art. 10 bis del d.lgs. 74/2000 prevedendo che venga 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 dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquanta euro per ciascun periodo d'imposta.

Ne deriva che la riforma del 2015 ha modificato la disposizione in questione sotto un duplice profilo: da un lato ha ristretto il perimetro della rilevanza penale della condotta innalzando la soglia di punibilità e, per altro verso, ha ampliato l'ambito della fattispecie considerando penalmente rilevante anche l'omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della mera presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (Modello 770).

percezione dei tributi, anche in ossequio alla necessità di esaltare il principio di offensività.

⁷ La disposizione rubricata "Omesso versamento di ritenute certificate" puniva con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versava, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.



E', pertanto, evidente, secondo il Tribunale di Monza, l'eccesso di delega rispetto ai parametri definiti dalla legge n. 23/2014 che aveva limitato lo spazio d'azione del legislatore vincolandolo alla mera possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o, addirittura, di considerarle meri illeciti amministrativi.

Nel caso di specie il legislatore, violando il principio non derogabile della riserva di legge in materia penale, che attribuisce al Parlamento il monopolio delle scelte nella definizione delle condotte penalmente rilevanti e del relativo trattamento sanzionatorio, se da un lato ha innalzato la soglia di punibilità prevista dalla disposizione in commento, così adempiendo alle direttive della legge delega, per altro verso, ha completamente 'alterato la filosofia' della legge delega considerando illecito penale l'omesso versamento delle ritenute dovute sulla scorta della dichiarazione presentata e a prescindere dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Non solo: il rimettente mette in luce come la nuova formulazione dell'art. 10 bis d.lgs. 74/2000 abbia definitivamente risolto il contrasto giurisprudenziale circa la necessità o meno del rilascio delle certificazioni ai fini della configurazione della fattispecie penalmente rilevante; contrasto sul quale si era anche pronunciata la Suprema Corte, con la sentenza a SSUU n. 24782/2018, affermando che, al fine del rilascio delle certificazioni, non è sufficiente la mera acquisizione del modello 770, occorrendo piuttosto la prova di tale elemento della fattispecie.

Ma i profili di illegittimità costituzionale si estendono, secondo il giudice rimettente, anche alla violazione dell'art. 3 Cost. sotto il profilo dell'inosservanza dei principi di uguaglianza e ragionevolezza.

Infatti, premesso che nel sistema penale tributario non esiste una figura delittuosa che tipizzi la presentazione di dichiarazioni fraudolente del sostituto d'imposta, il Tribunale di Monza pone in luce come, sulla base del riformulato art. 10 bis d.lgs. 74/2000, abbia acquistato rilevanza penale l'omissione liquidatoria di ritenute unicamente risultanti dalla dichiarazione del sostituto d'imposta.

Ne deriva che, da un lato, il legislatore avrebbe deciso di sanzionare il mero omesso versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione presentata (cosiddetto Modello 770), mentre non comparirebbero nel testo normativo previsioni delittuose che puniscano dichiarazioni fraudolente o infedeli del sostituto d'imposta, dal che deriva una evidente violazione dei principi di uguaglianza e ragionevolezza. Infatti, correttamente osserva il giudice rimettente, "conseguirebbe da ciò che, in difetto del rilascio delle certificazioni, è punito il contribuente che presenti un modello 770 veritiero ed ometta di versare le ritenute per un importo superiore ad € 150.000, mentre andrà esente da pena il sostituto di imposta che, rendendosi ugualmente inadempiente a un debito tributario di pari entità, abbia

presentato una dichiarazione falsa, indicando un debito inferiore alla soglia di punibilità”.

4. La sentenza della Corte Costituzionale n. 175/2022 e la ridefinizione della condotta disciplinata dall'art. 10 bis d.lgs. 74/2000.

La Consulta, con la sentenza in commento, esaminati i profili di censura sollevati con l'ordinanza di rimessione e preso atto delle argomentazioni a difesa svolte dall'Avvocatura dello Stato che, oltre a dubitare dell'ammissibilità della questione, ritenendo quella del giudice a quo una mera motivazione di stile, aveva reputato che essa fosse anche priva di fondamento, ha accolto il primo motivo di censura sviluppato dal giudice rimettente, ritenendo che l'ampliamento della fattispecie incriminatrice di omesso versamento di ritenute come previsto dall'art.10 bis del d.lgs. 74/2000, non trovi alcuna copertura nella legge delega n. 23 del 2014.

Nell'argomentare sulla fondatezza delle censure sollevate dal giudice a quo, è interessante ripercorrere l'iter storico che ha accompagnato la fattispecie incriminatrice in esame, ricostruito nella motivazione della sentenza in questione e nel quale è opportuno inquadrare i profili di criticità evidenziati dal giudice rimettente.

Il primo assetto organico del sistema sanzionatorio tributario era contenuto nel decreto legge n. 429 del 10.7.1982, convertito, con modificazioni, nella legge n. 516 del 7.8.1982. In particolare, con riguardo alle condotte illecite attribuibili al sostituto d'imposta, l'art. 2 aveva previsto una disciplina sanzionatoria articolata in reati di natura contravvenzionale (art. 2, comma 2, numeri 1, 2 e 3) e delittuosa (art. 2, comma 2); infatti quest'ultima disposizione sanzionava con la reclusione da due mesi a tre anni e con la multa da un quarto alla metà della somma non versata, chiunque non pagava all'erario le "ritenute effettivamente operate" a titolo di acconto o di imposta sulle somme pagate, mentre la fattispecie contravvenzionale, successivamente rivista anche con la legge 154/1991, sanzionava con la pena dell'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni, l'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, di ritenute alle quali il sostituto d'imposta era obbligato per legge relativamente a somme pagate per un ammontare complessivo, per ciascun periodo d'imposta, superiore a cinquanta milioni di lire.

La legge 154 del 1991 era intervenuta a modificare anche il testo della condotta delittuosa sopra richiamata recitando che: "chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni; se il predetto ammontare complessivo è superiore a dieci milioni di lire ma non a



venticinque milioni di lire per ciascun periodo d'imposta si applica la pena dell'arresto fino a tre anni o dell'ammenda fino a lire sei milioni".

Sul predetto assetto normativo era poi intervenuto il d.lgs. 74 del 2000, preceduto dalla legge delega 205/1999 (contenente delega al Governo per la depenalizzazione dei reati minori e modifiche al sistema penale e tributario), sostanzialmente finalizzata a depenalizzare i reati connotati da minore gravità e a focalizzare l'attenzione sulle condotte caratterizzate da elementi di frodolenza e, pertanto, connotate da un *quid pluris* rispetto al semplice inadempimento dell'obbligo tributario. A tal proposito è bene sottolineare che le nuove fattispecie, introdotte dagli artt. dal n. 2 al n. 5 del d.lgs. 74/2000, non hanno contemplato condotte riguardanti il sostituto d'imposta con la conseguenza che l'omesso versamento delle ritenute è rimasto sanzionato solo sul piano amministrativo fino all'entrata in vigore della legge n. 311 del 30.12.2004, recante "disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" - (legge finanziaria 2005), la quale ha introdotto, nell'ambito delle fattispecie disciplinate dal d.lgs. 74/2000, l'art. 10 bis che, nella sua formulazione originaria, puniva con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versava, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

Si legge, infatti, nel testo della sentenza n. 175/2022 che "la legge finanziaria del 2005 ha, in sostanza, reintrodotto, sia pure con alcune modifiche, il delitto di omesso versamento di ritenute certificate, già disciplinato dall'art. 2, comma 3, del DL n. 429 del 1982, come convertito e come sostituito dalla novella di cui al DL n. 83 del 1991 e successiva legge di conversione, lasciando però immuni da sanzione penale i casi di mancato versamento all'Erario di ritenute che non fossero state certificate".

Inoltre, prosegue il testo della sentenza in commento, con la legge n. 23 del 2014 il Parlamento ha conferito un'ampia delega al Governo finalizzata a ridefinire l'ordinamento tributario per un "sistema fiscale più equo, trasparente o orientato alla crescita"; in particolare il contenuto della delega, per quanto interessa in questa sede, consisteva nella "revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011 n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle

di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime di dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità".

In attuazione della legge delega è stato introdotto l'art. 10 bis d.lgs. 74/2000 che, come già detto, punisce 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 dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 150.000 euro per ciascun periodo di imposta.

In accoglimento delle censure formulate dal Tribunale di Monza la Corte Costituzionale, ritenendo assorbito il profilo di illegittimità costituzionale relativo alla violazione dell'art. 3 Cost., ha ritenuto sussistente il denunciato eccesso di delega (artt. 76 e 77 Cost.), ribadendo quanto già evidenziato dal giudice rimettente secondo cui, se per un verso, la delega legislativa non priva il legislatore delegato di una sua discrezionalità direttamente proporzionale al grado di specificità dei principi e dei criteri direttivi determinati nella legge delega, per altro verso il legislatore delegante è tenuto ad adottare, in detta materia, criteri direttivi e principi configurati in modo assai preciso così da circoscrivere l'ambito di operatività del delegato. Poste queste premesse, si legge nella sentenza della Consulta che "la disposizione censurata ha, per l'appunto introdotto, una nuova fattispecie di reato, nel senso che ha previsto come condotta penalmente perseguibile ciò che prima costituiva un illecito amministrativo tributario: l'omesso versamento, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, delle ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione, per un ammontare superiore ad una determinata soglia di punibilità (fissata in € 150.000 per ciascun periodo d'imposta)".

Così operando il legislatore ha violato i limiti della legge delega che avrebbe voluto, al contrario, circoscrivere l'ambito delle condotte penalmente rilevanti a quelle connotate da elementi di frodolenza riducendo ad illeciti amministrativi, i c.d. 'reati minori', rappresentati dal mero inadempimento dell'obbligo tributario.

Entrando più nel dettaglio nel contenuto della legge delega e richiamando quanto già esposto nell'ordinanza di rimessione, la Consulta ha messo in luce che due erano le direttrici delineate: una concerneva la revisione del sistema sanzionatorio secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità, prevedendo altresì "la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità".



La seconda direttrice della delega, invece, faceva riferimento alle fattispecie connotate da particolare gravità e, a tal proposito, si legge nel testo della sentenza più volte menzionata, le cui conclusioni sono sicuramente condivisibili alla luce del contenuto della delega e del principio non derogabile di riserva di legge in materia penale, che "il legislatore delegato era facoltizzato alla configurazione del reato "per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione o all'utilizzo di documentazione falsa"; ne deriva che, se da un lato, si sarebbe potuto suggerire una 'rivisitazione' dei reati in materia di dichiarazione, dall'altro lato la condotta consistente nel mancato versamento delle ritenute indicate nella relativa dichiarazione (condotta che, nel momento dell'entrata in vigore della delega, costituiva un mero illecito amministrativo, non era di certo riconducibile né a "comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione ed all'utilizzo di documentazione falsa", né al regime della "dichiarazione infedele", dal momento che ciò che rileva è solo l'omesso versamento delle ritenute "dovute in base alla dichiarazione" a prescindere dal fatto che essa sia fedele o infedele.