
L'omesso versamento delle ritenute: aspetti fiscali e penali

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 5 Ottobre 2008

L'omesso versamento delle ritenute ha rilevanti implicazioni fiscali e penali. Affrontiamo i due aspetti, con l'ausilio della giurisprudenza e della dottrina.

Omesso versamento delle ritenute: aspetti fiscali

Come è noto, l'art. 36 ter, comma 2, del D.P.R. n. 600/73 prevede che gli uffici, senza pregiudizio dell'azione accertatrice a norma degli articoli 37 e seguenti, possano procedere entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, al controllo formale della stessa, provvedendo, fra l'altro, ad escludere, in tutto o in parte, lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, dalle comunicazioni di cui all'art. 20, comma 3, del D.P.R. n. 605/73, o dalle certificazioni richieste ai contribuenti ovvero delle ritenute risultanti in misura inferiore a quella indicata nelle dichiarazioni dei contribuenti stessi.

La giurisprudenza

La giurisprudenza è stata più volte chiamata ad occuparsi dell'importante questione. Sul punto, fra le altre, è d'obbligo segnalare che la Corte di Cassazione, sezione I, con sentenza n.8606 del 2 ottobre 1996 ha statuito che

"se è vero che, anche in regime di imposte riscosse in tutto o in parte previa ritenuta alla fonte, debitore principale verso il Fisco, è il percettore del reddito imponibile e non il sostituto che esegue la ritenuta e il successivo versamento..... è nondimeno vero che il sistema normativo è concepito in modo tale da far sì che a tale versamento il sostituto rimanga comunque del tutto estraneo. A lui, infatti, il Fisco non potrebbe opporre che il sostituto ha ommesso di versare la somma trattenuta" (1).

Ancora la Corte di Cassazione, Sez. V, con sentenza n. 3304 del 19 febbraio 2004, ha affermato che la certificazione dei sostituti d'imposta delle ritenute operate, non allegata alla dichiarazione, può essere dimostrata in giudizio dal contribuente, in quanto

"la dichiarazione dei redditi del contribuente affetta da errore (ovvero mancante della documentazione prescritta) è in linea di principio emendabile ed integrabile in ogni tempo quando dalla dichiarazione possono derivare al dichiarante oneri impositivi diversi e più gravosi di quelli che dovrebbero essere, in base alla legge, a suo carico".

Sempre la Suprema Corte, con sentenza n. 14033 del 21 aprile 2006, dep. il 16 giugno 2006, ha ritenuto che il contribuente che abbia percepito un compenso sottoposto a trattenuta d'acconto resta debitore principale dell'obbligazione tributaria, e perciò, ove il sostituto non abbia provveduto a versare all'Erario quanto trattenuto, il Fisco ben può rivolgersi direttamente al contribuente per ottenere le somme dovute a titolo d'imposta; il sostituto, dal canto suo, dovrà rivolgersi al sostituto per ottenere la restituzione di quanto quest'ultimo abbia trattenuto e non abbia versato all'Erario.



Sostituto e sostituito, comunque, sono legittimati ad agire in giudizio per il rimborso delle ritenute fiscali (cfr. Cass. sent. n. 14911 del 28 giugno 2007; cfr. anche Ord. n. 22266 del 9 ottobre 2007 dep. il 24 ottobre 2007 della Corte Cass., SS.UU., che devolve alla giurisdizione del giudice tributario la controversia promossa dal sostituito d'imposta, nei confronti del sostituto ai fini delle imposte dirette, per pretendere il pagamento anche di quella parte del suo credito che il convenuto abbia trattenuto e versato a titolo di ritenuta d'imposta, anche quando abbia ad oggetto non la debenza dell'imposta bensì l'obbligo del sostituto di operare la trattenuta; sia il sostituito sia il sostituto d'imposta sono,

nell'ambito delle imposte sui redditi legittimati a chiedere all'Amministrazione il rimborso delle somme versate a tale titolo, ed a impugnare il relativo provvedimento di rifiuto).

E la Cassazione, con sentenza n. 12072 del 18 marzo 2008, dep. il 16 aprile 2008, ha sostenuto che

“non v'è dubbio che il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 3 nel testo all'epoca vigente prevedeva che la certificazione relativa alla ritenuta alla fonte doveva essere rilasciata dal sostituto d'imposta ed allegata alla dichiarazione dei redditi (“...Le persone fisiche che hanno percepito somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, devono allegare alla dichiarazione, un certificato del sostituto d'imposta attestante l'ammontare delle somme e dei valori corrisposti con l'indicazione della relativa causale e l'ammontare delle ritenute operate....”).

La documentazione prescritta non può essere sostituita da equipollenti, come ad esempio dal c.d. conto individuale tenuti dai sostituti d'imposta, ai sensi del ricordato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 21, nel testo vigente prima delle modifiche legislative del 1994.

Non sembra inoltre conferente il richiamo alla normativa attuale che non richiede più l'allegazione delle certificazioni in parola come adempimento del contribuente dichiarante; invero è comunque prescritto che questi conservi la documentazione certificativa delle ritenute d'acconto per tutto il periodo di decadenza del potere d'accertamento da parte dell'Ufficio; infatti nel caso di controllo la prova della ritenuta alla fonte può essere data solo con tale precipua documentazione. In altre parole, in subiecta materia, la nuova disciplina non fa che confermare la tesi dell'Amministrazione finanziaria” (2).

La giurisprudenza di merito, dal canto suo, - Comm. trib. Prov. di Teramo, Sez. III, sentenza n. 198 del 18 dicembre 2007 – ha consentito lo scomputo delle ritenute subite da parte del sostituto anche con altra documentazione. In pratica i giudici escludono che la certificazione dei sostituiti d'imposta sia condizione essenziale per la deducibilità (di contrario avviso è naturalmente l'Amministrazione finanziaria (3)), potendosi ricavare da altri elementi e/o documenti.

Omesso versamento delle ritenute: aspetti penali

Come è noto la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, introdotta dal D. Lgs. n. 74 del 10.03.2000, ha operato un radicale rovesciamento dei principi che stavano alla base del D.L. 10.07.82 n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516.

La filosofia ispiratrice del nuovo impianto penale – tributario poggia su due principi essenziali: superamento della strategia fondata sul modello dei cd. reati di pericolo (la dichiarazione annuale è adesso il momento in cui si realizza il presupposto dell'evasione e del reato, rinunciando così alla criminalizzazione delle violazioni meramente formali e prodromiche, che non si riflettono sulla dichiarazione); introduzione di un sistema formato da un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa.

La riforma del diritto penale fiscale il legislatore aveva escluso la punibilità degli illeciti riconducibili all'attività del sostituto d'imposta, condotte che nel precedente sistema erano ritenute pericolose (4).

Il comma 414, dell'art. 1, della legge n. 311 del 30 dicembre 2004 ha, invece, inserito, dopo l'articolo 10, l'art. 10-bis – (Omesso versamento di ritenute certificate) –, secondo cui “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 di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta” (5).

Come si evince dall'esame della giurisprudenza, il D.Lgs. n. 74/2000 aveva abrogato espressamente l'art. 2 della legge n. 516/1982 senza, peraltro, introdurre alcuna ipotesi criminosa inerente la condotta del sostituto d'imposta (Cass. Pen. III pen. 27 ottobre 2000 n. 3603).

“Né avrebbero potuto ritenersi applicabili al sostituto d'imposta le disposizioni penali di cui all'art.5 e all'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 2000, in riferimento rispettivamente all'omessa dichiarazione ed alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

In entrambi i casi, infatti, viene contemplato il fine specifico di evadere o di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, situazione oggettivamente non configurabile in capo al sostituto di imposta.

Questi, infatti, è tenuto alla presentazione della dichiarazione ed al versamento delle ritenute in riferimento ad una obbligazione tributaria il cui titolare giuridico rimane sempre e comunque il sostituto, soggetto che, secondo i principi generali di diritto tributario, ha posto in essere il presupposto che legittima l'insorgere della pretesa fiscale; pertanto anche quando omette di presentare la dichiarazione ed i versamenti non agisce per un fine proprio... Inoltre la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte di cui all'art. 11 del D.Lgs.74/2000 non punisce una condotta omissiva come nel caso in esame, ma commissiva poiché vi deve essere la necessaria sottrazione di beni alla procedura esecutiva esattoriale (6)".

Come abbiamo già visto con l'introduzione dell'art. 10-bis, la norma – che si riferisce all'istituto della sostituzione tributaria, disciplinato dall'art. 64 del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui “chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili o anche a titolo di acconto” (in pratica, il sostituto, versa all'Erario la ritenuta per il percettore, cosiddetto sostituto) - punisce, con la reclusione da sei mesi a due anni, chiunque non versa entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale della dichiarazione di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

E' di nuovo reato, quindi, l'omesso versamento di ritenute certificate, che soggiace alla medesima disciplina del D. Lgs. n. 74/2000 (circostanze attenuanti, pene accessorie, prescrizioni, etc.) e che necessita per l'integrazione del mancato versamento delle ritenute, sempre che certificate.

La ratio della reintroduzione del reato – con pene superiori rispetto al passato – si spiega con la constatazione da parte dell'erario della persistente violazione dell'obbligo di versare le ritenute operate e certificate, con gravi danni alle casse statali (7).

“In tale sistema il debito verso il Fisco, relativo al versamento delle ritenute da parte del datore di lavoro, risulta collegato con quello della retribuzione in quanto, ogni qualvolta il datore di lavoro - sostituto d'imposta - effettua i pagamenti al lavoratore dipendente, insorge a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, essendo tenuto a ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da poter adempiere il proprio obbligo tributario (anche se ciò comporta l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare).”

In questo senso l'essenza della condotta in questione è stata individuata proprio nel mancato accantonamento delle somme dovute al Fisco, in nome e per conto del quale tali somme sono state trattenute (vd. fra le altre Cass., Sez. III, 28 novembre 1995, n. 11459; Cass., Sez. III, 1° luglio 1999, n. 1178; Cass., Sez. III, 13 ottobre 1999, n. 11649), intendendosi l'accantonamento non in senso effettivo, quale materiale accumulazione della somma dovuta al fisco, ma in senso virtuale, quale obbligo giuridico di provvedervi in conseguenza del pagamento di somme assoggettate a ritenuta (cfr. fra le altre Cass. 20 novembre 1993, n. 10579; Cass. 16 giugno 1994, n. 7099; per Cass., SS.UU. 28 ottobre 2004, le ritenute si risolvono in sostanza in una operazione meramente contabile diretta a determinare l'importo della somma che il datore di lavoro è obbligato a versare, in base ad una norma di legge o avente forza di legge, alla scadenza pattuita in conseguenza della corresponsione della retribuzione) (8)".

Il reato (9) ha natura dolosa e pertanto per la sussistenza della fattispecie non basta la colpa (cioè la semplice dimenticanza) essendo necessario la coscienza e volontà (dolo generico) di non versare allo Stato le ritenute effettuate, unite al superamento delle soglie di punibilità previste.

Il reato reintrodotto si perfeziona solo nel momento in cui il contribuente, entro il termine per la presentazione della dichiarazione, non versa le ritenute certificate di ammontare superiore a 50.000 euro.

In ordine alla competenza territoriale, in forza di quanto prescritto dall'art. 18, comma 1, del D. Lgs. n. 74/2000 e 8 del codice di procedura penale, è competente il giudice penale monocratico del luogo ove il reato si è consumato e, laddove ciò non sia possibile, del luogo di accertamento del reato.

Per l'individuazione dei soggetti attivi sostituti di imposta occorre richiamare il titolo III del D.P.R. n. 600/1973 – Ritenute alla fonte - che regola i soggetti e l'oggetto:

- società, enti, associazioni, persone fisiche che esercitano imprese commerciali o agricole o arti e professioni, e condomini (art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973);
- ente poste italiane e istituti di credito (art. 26 del D.P.R. n. 600/1973);
- regioni, province, comuni e altri enti pubblici (art. 28 del D.P.R. n. 600/1973);

- amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, amministrazioni della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e degli organi legislativi delle Regioni a Statuto speciale (art. 29 del D.P.R. n. 600/1973).

Dal punto di vista oggettivo, la condotta penalmente delittuosa consiste nell'omettere il versamento delle ritenute certificate e pertanto, il delitto risulta configurato ogni qualvolta l'omesso versamento riguardi ritenute dovute, per esempio, sulle seguenti tipologie reddituali: redditi di lavoro dipendente e assimilati, redditi di lavoro autonomo, redditi di capitale e redditi diversi.

Si osserva che la migliore dottrina, unita alla giurisprudenza, dal novero dei soggetti attivi esclude "il curatore fallimentare in quanto questi non rientra tra i soggetti che l'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 - con previsione tassativa - comprende tra quelli tenuti ad effettuare la ritenuta d'acconto dell'imposta sui redditi di lavoro, ed, inoltre, perché deve escludersi che egli possa essere soggetto agli obblighi che gravavano sull'imprenditore quale sostituto d'imposta, in quanto essi trovano il loro presupposto proprio nell'esercizio dell'impresa, mentre, una volta dichiarato il fallimento, l'impresa cessa (10)".

"Si ripropone la questione della rilevanza penale della delega di funzioni a favore di terzi e, quindi, se l'amministratore sfugga o meno da responsabilità, qualora abbia conferito una delega onnicomprensiva relativa alla cura di ogni aspetto contabile e formale della ditta ad un dipendente o ad un consulente esterno all'impresa.

Tuttavia - considerata la natura delittuosa del nuovo reato - l'affermazione in sede processuale della responsabilità concorsuale del delegante sarà comunque subordinata alla prova che il concorrente abbia agito con dolo. Pertanto, resta penalmente irrilevante una condotta di omessa vigilanza sempre che integri un comportamento colposo e non a titolo di dolo eventuale (11)".

Sulla base della formulazione normativa la condotta, di natura omissiva, è data dal mancato versamento delle ritenute - entro il termine di presentazione della dichiarazione - di cui è stata rilasciata, la prevista certificazione al sostituto, qualora queste siano di ammontare superiore ai cinquantamila euro per periodo di imposta.

Per la sussistenza del reato, dal punto di vista oggettivo, è necessario:

- che ci si trovi in una di quelle ipotesi sopra indicate nelle quali deve essere operata la ritenuta, sia a titolo di imposta che di acconto;
- che il sostituto abbia certificato al sostituito l'avvenuta effettuazione della ritenuta.

“Per la sussistenza di questo delitto è, altresì, necessario che questi certificati siano stati rilasciati ai sostituiti prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione da parte del sostituto, essendo questo il momento ultimo di consumazione del reato (12)”.

“Il motivo per il quale il legislatore ha ritenuto di dover limitare la condotta qui penalmente rilevante solo ai casi nei quali una tale certificazione è stata rilasciata dal sostituto deriva dalla particolare rilevanza che detta documentazione assume nel rapporto tributario.

Infatti, come già indicato, a seguito di essa il sostituito sarà liberato dalla propria obbligazione tributaria in relazione a quella somma oggetto di ritenuta potendo l'Erario rifarsi unicamente nei confronti del sostituto che diviene, allora, l'unico soggetto per essa obbligato non potendosi addebitare al percettore di quelle somme, che è stato di esse depauperato in sede di ritenuta, il successivo comportamento omissivo del sostituto.

Solo a seguito del rilascio di questa certificazione, allora, il sostituito, in caso di ritenuta a titolo d'imposta sarà liberato dalla propria obbligazione tributaria, mentre nel caso di ritenuta d'acconto potrà effettuare una sorta di compensazione tra il proprio debito di imposta ed il credito corrispondente alla trattenuta subita(13)”.

Elemento caratterizzante la fattispecie incriminatrice ora reintrodotta è sicuramente il fatto che le ritenute non versate dal sostituto d'imposta siano state "certificate", ovvero risultino dalla certificazione rilasciate ai sostituiti.

“In questo quadro è evidente che il rilascio da parte del sostituto dell'attestazione della ritenuta operata (nel senso sopra descritto, come obbligo di virtuale accantonamento)

ma non versata, da un lato induce in errore il sostituito, che nell'effettuare la propria dichiarazione fiscale e nel provvedere al calcolo dell'imposta da pagare terrà conto di quanto certificato come trattenuto dal sostituto ma da costui poi non riversato all'Erario (cfr. Cass. 30 aprile 1994, n. 4956), dall'altro lato, creando un'apparenza di regolarità rispetto alla posizione fiscale del contribuente sostituito, rende inefficace il mero controllo formale da parte dell'ufficio finanziario dei dati della dichiarazione del sostituto, e quindi ostacola l'accertamento del mancato pagamento dell'imposta dovuta (possibile solo attraverso un più complesso controllo incrociato delle dichiarazioni e della documentazione del sostituto e del sostituito) (14)".

In merito si rileva il principio espresso dalla Cass., Sez. trib., 27 gennaio 2003, n. 1161, Cass., Sez. trib., 2 aprile 2003, n. 5020, secondo cui "in caso di mancato pagamento delle ritenute d'acconto da parte del datore di lavoro, il soggetto obbligato al pagamento del tributo è comunque anche il lavoratore contribuente", dal momento che "debitore dell'Irpef è il dipendente percettore del reddito, essendo il datore di lavoro solo coobbligato in solido al pagamento in ordine ai redditi su cui non ha effettuato le ritenute e non responsabile in solido per il pagamento dell'imposta", poiché le ritenute che sono operate dal sostituto d'acconto vengono corrisposte allo Stato "in nome e per conto dei lavoratori sostituiti, i quali restano i soggetti passivi dell'obbligazione tributaria, mentre il sostituto non adempie un debito proprio ma un debito del sostituto con denaro del sostituto" (Cass., Sez. trib., 30 ottobre 2000, n. 14278).

Inoltre, come abbiamo già visto, per la configurazione della fattispecie è necessario che le ritenute certificate non siano state versate all'Erario (15) e che questa condotta omissiva si protragga oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale (16).

Trattasi di reato istantaneo che si consuma nel momento in cui scade il termine per la presentazione della dichiarazione senza che sia intervenuto il versamento delle ritenute certificate, ove non è configurabile il tentativo – dal momento che siamo in presenza di un reato omissivo proprio – analogamente alle altre fattispecie omissive presenti nel D.Lgs. n. 74/2000.

Per la sussistenza del delitto è, altresì, necessario che le ritenute certificate e non versate siano per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta.

“Nella quantificazione di questa soglia di punibilità ed, indi, al fine di verificare l'avvenuto o meno suo superamento, dovranno sommarsi tutte le ritenute effettuate, certificate e non versate per tutti gli eventuali sostituiti nell'arco dello stesso periodo di imposta, anche qualora queste appartengano a

categorie reddituali (ad esempio, redditi di lavoro dipendente con redditi di capitale) differenti tra loro (17)", anche relativi a compensi in natura.

Pertanto, al fine del superamento della soglia di punibilità è necessario la coesistenza dei seguenti requisiti:

- ammontare complessivo superiore a 50 mila euro;
- per ciascun periodo d'imposta.

Il delitto in esame richiede la sola necessaria presenza nel soggetto attivo del dolo generico, e quindi che il soggetto attivo abbia la coscienza e volontà di aver effettuato le ritenute e rilasciato la relativa certificazione e di aver, poi, omesso il versamento delle stesse in favore dell'Erario, entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione, senza che assuma rilevanza il fine perseguito dall'agente.

In vigenza dell'art. 2 della legge n. 516/1982 si riteneva che la mancanza di liquidità non poteva essere ritenuta causa di giustificazione ovvero causa di esclusione del dolo.

Anche in vigenza della nuova norma, nei casi in cui il mancato versamento avvenga per mancanza di liquidità dell'azienda o per altri motivi, trattandosi di un reato che non richiede il dolo specifico, bastando solo il dolo eventuale, tale ipotesi è da ritenere delittuosa.

Gianfranco Antico

4 ottobre 2008

NOTE

(1) Sul punto si rinvia a MORINA, Autonomi, basta la fattura, in " Il Sole 24 ore", edizione del 20 marzo 1993, pag. 24

(2) Per ulteriori spunti di riflessione cfr. lo studio n. 192-2007/T del Consiglio nazionale del Notariato, approvato dalla Commissione studi tributari del 7 dicembre 2007, pubblicato sul sito www.notariato.it

(3) L'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, espressamente dispone che "I contribuenti devono conservare, per il periodo previsto dall'[articolo 43](#), le certificazioni dei sostituti di imposta, nonché i documenti probatori dei crediti di imposta, dei versamenti eseguiti con riferimento alla dichiarazione dei redditi e degli oneri deducibili o detraibili ed ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 8. Le certificazioni ed i documenti devono essere esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente".

(4) L'art. 2, comma 1, del D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982, n. 516 sanzionava l'omessa presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta qualora l'ammontare delle somme pagate e non dichiarate fosse superiore ai vecchi 50 milioni di lire. Il comma 2, prevedeva che "è punito con l'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni chiunque, in qualità di sostituto d'imposta, al di fuori del caso di cui al comma 3, non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale ritenute alle quali è obbligato per legge relativamente a somme pagate, per un ammontare complessivo per ciascun periodo d'imposta superiore a lire cinquanta milioni. Non si tiene conto delle ritenute non versate che, in relazione al singolo percipiente, risultano inferiori al 5 per cento delle ritenute ad esso relative". Il successivo comma 3 disponeva che "chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'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". Di fatto, integrava l'esistenza del reato la sussistenza di due condizioni: mancato versamento delle ritenute e risultanza delle stesse dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti. Le norme sopra indicate non sono state riprodotte nel D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, di riforma dei reati tributari, e pertanto, dall'entrata in vigore della nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, tali condotte – sia se commessi dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74/2000 sia in vigenza della legge n. 516/1982 (per effetto dell'art. 2, comma 2, del c.p.) - non costituivano più reato

(5) Cfr. il preciso, puntuale completo studio di SOANA, Omesso versamento di ritenute certificate, in "Rassegna Tributaria", n. 1/2005, pag. 94, secondo cui "né in senso diverso alla intervenuta irrilevanza penale della condotta di omesso versamento delle ritenute, ha avuto riscontro quella posizione

espressa da una dottrina per la quale il mancato versamento da parte del datore di lavoro delle ritenute d'acconto Irpef, operate sulle retribuzioni dei dipendenti, poteva ancora essere assoggettato a sanzione penale venendo punito, ex art. 646 del codice penale, a titolo di appropriazione indebita", in quanto - "secondo questa prospettazione - il sostituto d'imposta, qualora non versi la ritenuta d'acconto effettuata sulla retribuzione del proprio dipendente, viene ad appropriarsi di somme che devono ritenersi di proprietà di quest'ultimo" (ROSSI, Irrilevanza penale dell'omesso versamento delle ritenute ?, in "il fisco", n. 15/2002, fasc. n. 1, pag. 2282). In senso conforme MASTROGIACOMO, Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate, in "il fisco", n. 39/2004, fasc. n. 1, pag. 6713, che afferma che la lacuna prodotta dalla legge di riforma " non poteva essere colmata contestando il delitto di appropriazione indebita, in considerazione del fatto che il sostituto d'imposta è debitore per un debito proprio e non meramente responsabile per un debito altrui, difettando, quindi, il requisito previsto dall'art. 646 del codice penale: l'altruità della cosa"; MONFREDA, Finanziaria 2005: il delitto di omesso versamento di ritenute da parte del sostituto d'imposta, in "Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", in " www.rivista.ssef.it, secondo cui sin "dall'entrata in vigore del decreto di riforma del 2000 era stata affermata la non riconducibilità della condotta di omissione di versamento delle ritenute da parte del sostituto nell'ambito applicativo della figura illecita dell'appropriazione indebita. La Corte di Cassazione, III pen., 5 novembre 2001, ha ulteriormente affermato che il sostituto di imposta è debitore in proprio verso l'Erario delle ritenute effettuate alle quali manca il requisito dell'altruità ".

(6) MONFREDA, Finanziaria 2005: il delitto di omesso versamento di ritenute da parte del sostituto d'imposta, in " Rivista della Scuola Superiore dell'Economia e delle Finanze", in " www.rivista.ssef.it".

(7) Cfr. MASTROGIACOMO, Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate, in " il fisco", n. 39/2004, fasc. n. 1, pag. 6713, secondo cui " sarà stato un caso, ma soltanto dopo l'entrata in vigore