

Il commercialista telematico

LA FINANZIARIA INTRODUCE IL REATO DI “OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE”

Le novità, introdotta dalla Finanziaria per il 2005, è applicabile già da quest'anno

Nell'ormai immediato termine per la consegna o l'invio delle certificazioni dei sostituti di imposta (si vedano gli articoli pubblicati relativamente ai [CUD](#) e alle certificazioni dei [dividendi](#)), si pone prepotentemente d'attualità una novità in tema di diritto penale tributario introdotta dalla ultima legge finanziaria, ed applicabile già da quest'anno, ossia in riferimento alle certificazioni relative all'anno 2004, anche se la condotta omissiva che di qui a poco si illustrerà è relativa ad un comportamento posto in essere, anche se parzialmente, in un periodo antecedente l'introduzione della nuova norma.

Per effetto del disposto dal comma 414 dell'unico articolo della Finanziaria (Legge 30 dicembre 2004 n. 311), viene aggiunta un'ulteriore fattispecie nel D.Lgs. n. 74/00, relativo ai [reati tributari](#). Viene infatti adesso inserito l'articolo 10 bis, che prevede la sanzione della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (mod. 770) ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai percettori, per un ammontare superiore a euro 50.000 per ciascun periodo d'imposta.

È appena il caso di rilevare come questo nuovo reato confligga con la *ratio* posta alla base della riforma del sistema penale tributario, tutta incentrata sul principale obbligo del contribuente, ossia sulla dichiarazione dei redditi e sulla dichiarazione Iva.

Ad ogni modo, è opportuno, stante come detto l'immediata operatività della norma stessa, procedere ad esaminare gli aspetti costitutivi della fattispecie.

Soggetti attivi

Il reato di omesso versamento di ritenute certificate può essere commesso solo da chi dette ritenute è obbligato ad effettuare e a versare, ossia dai cosiddetti “sostituti d'imposta”.

Elemento oggettivo

Poiché la condotta punita è quella di omesso versamento di ritenute “certificate”, è utile precisare in quali casi esse vanno certificate. Al riguardo, i sostituti d'imposta sono obbligati al rilascio di una certificazione in rapporto ai redditi di lavoro dipendente e assimilati, ai redditi di lavoro autonomo, e ai redditi di capitale e diversi, in quest'ultimo caso se il sostituto è tenuto a rendere la dichiarazione indicando i nominativi dei singoli percettori.

È poi prevista una soglia di punibilità, in quanto l'omesso versamento delle ritenute certificate presenta rilevanza penale esclusivamente quando l'ammontare complessivo dell'omissione è superiore 50.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta.

Analogamente a quanto disposto per gli altri delitti tributari di cui al D.Lgs. 74/2000, quindi, l'integrazione della nuova fattispecie è subordinata al superamento di una soglia di punibilità.

Ai fini della configurazione del delitto, si ritiene che gli omessi versamenti debbano essere riferiti all'ammontare totale delle ritenute effettuate, senza distinguere in base alle categorie reddituali; ad avere rilievo, infatti, è il solo importo complessivo delle ritenute certificate di cui si sia omesso il versamento nell'ambito di un medesimo periodo d'imposta e non il presupposto impositivo reddituale. Pertanto, nel caso in cui un sostituto abbia certificato e non versato ritenute effettuate sui redditi da lavoro dipendente per 30.000 euro, e su redditi da lavoro autonomo per 25.000 euro, esso ricadrà nell'ambito di applicazione della norma.

L'elemento del dolo

Il reato è di carattere doloso, ossia viene ad integrarsi quando il soggetto omette il versamento pur essendo perfettamente a conoscenza che ciò costituisce reato. Non sarà dunque punibile il comportamento colposo, configurabile, ad esempio, nel caso in cui l'omesso versamento sia determinato da una semplice (quanto verosimile) dimenticanza. L'elemento soggettivo richiesto dall'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 si differenzia da quello previsto nelle altre fattispecie penali tributarie di cui al D.Lgs. n. 74/00: la richiesta del mero dolo generico implica un ampliamento dell'ambito della punibilità.

Poiché, come si è detto, il delitto si configura con il semplice dolo generico, e non con quello specifico di risparmiare imposte, sembra che debba ugualmente essere punito il sostituto d'imposta che, versando in una grave difficoltà economica, con conseguente crisi di liquidità, ometta il versamento delle ritenute certificate. La situazione di illiquidità, semmai, potrebbe costituire un motivo per la concessione delle attenuanti generiche, senza che dunque possa rappresentare una causa di non punibilità.

Momento consumativo

Il reato in esame si perfeziona al momento della scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta. Al riguardo, si ricorda che questo termine è diversamente strutturato in base alla tipologia di dichiarazioni dei sostituti d'imposta, e in relazione ai dati in esse richiesti. Infatti, nel caso di modello 770 semplificato, il termine scade il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento; nel caso di modello 770 ordinario, il termine scade il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di riferimento.

In prossimità di tale scadenza dunque, il sostituto che abbia omesso il versamento di ritenute certificate dovrà esaminare se e quali ritenute abbia certificato negli attestati rilasciati ai sostituiti, controllare se i versamenti periodici effettuati siano pari o meno alle certificazioni di ritenute rilasciate, fare un conteggio di quanto certificato e non ancora versato e scegliere quale comportamento adottare: se cioè versare la differenza tra già versato e ritenute certificate, eliminando così ogni rischio penale, oppure non versare la differenza ed affrontare il rischio di una sanzione che potrà essere amministrativa o penale, a seconda che le ritenute certificate e non versate siano inferiori o superiori a 50.000 euro.

Non viene dunque sanzionato penalmente il tardivo versamento, ossia quello effettuato dopo la scadenza naturale del giorno 16 del mese successivo a quello in cui sono stati erogati i compensi (o di effettuazione della ritenuta).

Contraddizioni della norma

Sulla scorta dell'analisi normativa appena illustrata, si vede come non manchino, nella nuova norma, degli aspetti problematici che adesso esaminiamo.

Si pensi, in primo luogo, all'ipotesi in cui il sostituto d'imposta, pur omettendo il versamento, non abbia però provveduto al rilascio della certificazione. Tale condotta non ha dunque, per quanto suddetto, rilevanza penale; la nuova fattispecie, infatti, colpisce esclusivamente il mancato versamento delle ritenute attestata nella certificazione.

Altrettanto immune da sanzione è chi abbia effettuato dei pagamenti "in nero", in quanto in questo caso il sostituto non ha operato trattenute e ovviamente non ha effettuato neppure le certificazioni, mentre il sostituto riceve un pagamento destinato a rimanere ignoto al Fisco; anche in questo caso, infatti, la condotta non si estrinseca attraverso una certificazione attestante ritenute, venendo a mancare un elemento costitutivo del delitto.

Un altro caso di impunità è anche la condotta del sostituto che presenti una certificazione difforme dal vero, indicando (e, successivamente, versando) importi oggetto di ritenuta inferiori a quelli che avrebbe dovuto effettuare. Il soggetto che segue tale comportamento, infatti, avrà versato, nei termini prescritti, gli importi risultanti dalla certificazione, escludendo il rischio penale, ed omesso il versamento della parte di ritenute non risultanti nella certificazione, condotta che è priva di rilevanza penale.

Infine, in base alla lettera della norma, si evince che rimane priva di rilevanza penale l'omessa presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta.

Schema riassuntivo

<i>soggetti</i>	sostituti di imposta
<i>fattispecie</i>	omesso versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione mod. 770 ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata
<i>pena</i>	reclusione da sei mesi a due anni
<i>soglia di punibilità</i>	ammontare di ritenute (certificate e non versate) superiore a 50.000 euro per ciascun periodo di imposta

Danilo Sciuto
dottore commercialista in Catania
daniosciuto@commercialistatelematico.com

sottoscrivi l'abbonamento annuale

iscriviti alla newsletter gratuita

© 1995 - 2005 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.