

PENALE: L'OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE

di Gianfranco Antico

Con sentenza n. 25875 del 7 luglio 2010 (ud. del 26 maggio 2010) la Corte di Cassazione, Sez. III Pen. si è occupata del reato di omesso versamento delle ritenute, previsto dall'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

Il fatto

Sinteticamente, il fatto: le ritenute oggetto di contestazione sono state tutte eseguite tra il mese di gennaio e quello di dicembre 2004.

La sentenza

La Corte, innanzitutto, premette che non vi è continuità normativa tra l'art. 10-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dall'art. 1, c. 414, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, e le norme incriminatrici previgenti.

Secondo l'indirizzo interpretativo consolidato, infatti, la fattispecie di cui al D.L. 10 luglio 1982, n. 429, art. 2, convertito in L. 7 agosto 1982, n. 516, che sanzionava penalmente l'omesso versamento delle ritenute d'acconto operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, non è stato più previsto dalla legge come reato a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 74 del 2000, che ha diversamente disciplinato la materia dei reati tributari e nel cui testo non figuravano fattispecie di reato in continuità normativa rispetto a quella prevista dalla abrogata L. n. 516 del 1982, citato art. 2, (sez. 3', 29 dicembre 2009 n. 3714, RV 218183).

Si tratta, pertanto, di una nuova fattispecie criminosa introdotta o reintrodotta dalla novella citata, senza alcuna continuità normativa con le disposizioni previgenti.

Tanto premesso, la Corte osserva che elementi costitutivi della fattispecie costituente reato sono la condotta, che può essere commissiva o omissiva, l'elemento psicologico e l'evento, salvo che si tratti di reati di pura condotta.

Nel caso di reati omissivi, in genere, la fattispecie costituente reato si verifica con il mancato compimento dell'azione richiesta dalla norma entro la scadenza del termine all'uopo previsto.

Si deve, quindi, osservare che *“la fattispecie penale prevista dal D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 10 bis, non coincide affatto con quella dell'inadempimento all'obbligo di versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti prevista dalla normativa tributaria ed alla quale sono connesse sanzioni di natura esclusivamente amministrativa. Ed, infatti, diversa è la condotta omissiva e diverso è il termine per l'adempimento. Mentre la norma tributaria si riferisce alle ritenute operate mensilmente e fissa quale termine per il versamento delle stesse all'erario il giorno sedici del mese successivo, l'art. 10 bis, ha ad oggetto le ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta, cui si riferisce la soglia di punibilità fissata dalla norma, e prevede quale termine per l'adempimento quello stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (30 settembre dell'anno successivo), con la conseguenza che col maturare di tale scadenza si verifica l'evento dannoso per l'erario previsto dalla fattispecie penale. Sicché la condotta omissiva propria, che ha ad oggetto il versamento delle ritenute afferenti all'intero anno di imposta, si protrae fino alla scadenza del citato termine, che coincide con la data di commissione del reato, mentre a nulla rileva il già verificatosi inadempimento agli effetti fiscali”*.

Peraltro, osserva ancora la Corte, *“la scadenza del termine per il versamento delle ritenute fiscali non fa venir meno l'obbligazione tributaria, sicché è la permanenza di quest'ultima, considerata nel suo complessivo ammontare riferito all'anno di imposta, ad essere configurata come reato in relazione all'ulteriore scadenza fissata per il pagamento”*.

Sono, quindi, penalmente rilevanti non tanto le omissioni avvenute durante il periodo d'imposta quanto l'omesso versamento, in sede di dichiarazione annuale, delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti e, inoltre, si richiede la sussistenza del dolo generico, facendo salvi quei comportamenti originati da provata dimenticanza o da sola colpa.

Il Reato

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.

Con 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 pericolose¹.

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*

¹ L'art. 2, c. 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, c. 2, del c.p.) - non costituivano più reato.

*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*².

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' 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.

² 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”*.

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 statali³.

Il reato⁴ 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 reintrodotta 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.

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.

Sulla base della formulazione normativa la condotta 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;

³ 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 del D.Lgs. n. 74 (aprile 2000) il fenomeno dell'omesso versamento delle ritenute è letteralmente esploso, soprattutto nel mondo delle società di calcio, dove accurati controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate hanno permesso di scoprire una rilevante evasione rappresentata dalle ritenute non versate sui compensi pagati ai propri tesserati per importi anche superiori a milioni di euro".

⁴ Omissivo proprio istantaneo, che si realizza per effetto del mancato versamento, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale, delle ritenute effettuate e certificate. Cfr. FIANDACA-MUSCO, *Diritto penale tributario*, Milano, 1992, pag. 98

- che il sostituto abbia certificato al sostituito l'avvenuta effettuazione della ritenuta.

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 loro⁵”, 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.

13 settembre 2010
Gianfranco Antico

⁵ SOANA, *Omesso versamento di ritenute certificate*, in *“Rassegna Tributaria”*, n. 1/2005, pag. 106. In senso conforme MASTROGIACOMO, *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *“il fisco”*, n. 39/2004, fasc. n. 1, pag. 6713, in quanto *“ciò che conta è soltanto l'importo complessivo delle ritenute certificate di cui sia stato omesso il versamento, relativo ai compensi erogati in un periodo d'imposta, non il presupposto impositivo reddituale”*.