

La Corte costituzionale delimita l'area del reato: illegittima la norma del dlgs n. 158/2015

Omessi versamenti con cautela

Rilevano le ritenute risultanti da certificazioni ai sostituiti

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

E GIULIA MARIA MENTASTI

Omesso versamento coi paletti: rileva solo quello delle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti. È quanto consegue alla sentenza n. 175 del 14 luglio 2022, con cui la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 7 comma 1 lett. b), dlgs n. 158/2015, nella parte in cui ha inserito le parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione»; sia per l'effetto dello stesso art. 10-bis dlgs n. 74 del 2000, come modificato dal suindicato decreto, nella parte in cui prevede la rilevanza penale dell'omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Viene così ripristinato il regime in vigore precedentemente al dlgs n. 158/2015, con la conseguenza che ai fini dell'integrazione della fattispecie penale prevista dall'art. 10-bis è necessario che il mancato versamento da parte del sostituto, per un importo superiore alla soglia di punibilità, afferisca alle ritenute certificate; viceversa il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma delle quali non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti, costituisce mero illecito amministrativo tributario.

Il caso in esame. La questione giuridica sottoposta al vaglio della Corte costituzionale riguardava il caso del legale rappresentante di una srl, imputato del delitto di cui all'art. 10-bis dlgs n. 74/2000 (omesso versamento delle ritenute dovute o certificate), per non aver versato, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta per l'anno 2015, le ritenute risultanti dalla dichiarazione modello 770 per un ammontare complessivo di 675.503,69 euro.

Considerato che il momento di consumazione del reato era da individuarsi nel settembre 2016, esso era successivo alla data di entrata in vigore del dlgs n. 158/2015, così da trovare applicazione nella vicenda di specie le modifiche, apportate all'art. 10-bis dal suddetto decreto, secondo cui integrative della fattispecie erano gli omessi versamenti non solo di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche di quelle dovute sulla base della mera dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

La questione di legittimità costituzionale. Considerato il rilievo per il caso di specie, con ordinanza n. 155/2021 il Tri-

bunale di Monza aveva sollevato questione di legittimità costituzionale relativamente all'art. 10-bis dlgs n. 74/2000, così come modificato dal dlgs n. 158/2015, nella parte in cui prevedeva la rilevanza penale di omessi versamenti di ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale del sostituto d'imposta. Il giudice a quo aveva evidenziato come l'art. 8 legge n. 23/2014, rubricato «Revisione del sistema sanzionatorio», aveva delegato il governo, testualmente, 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». Dunque, proprio in attuazione della suddetta norma di delega, l'art. 7 dlgs n. 158/2015 ha innovato il dettato dell'art. 10-bis dlgs n. 74/2000, mutandone la rubrica in «Omesso versamento di ritenute dovute o certificate», e punendo «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 dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultan-

ti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquanta euro per ciascun periodo d'imposta».

Le modifiche del dlgs 158/2015 all'art. 10-quater dlgs 74/2000. Alla luce di tale premessa, il giudice rimettente aveva osservato che per effetto della disposizione censurata la figura delittuosa in esame è stata novellata in relazione a due profili: in primo luogo, si è ristretto il perimetro di rilevanza penale, tramite l'innalzamento della soglia di punibilità; su un altro versante, si è ampliato lo spettro della fattispecie mediante l'aggiunta del riferimento alla debenza delle ritenute sulla scorta della mera presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta (cosiddetto modello 770). Con riguardo a questo secondo profilo ne è derivato che, se fino a quel momento la rilevanza penale era limitata all'omesso versamento delle ritenute certificate, mentre la condotta di omesso versamento delle ritenute dovute in base alla dichiarazione del sostituto rimaneva distinta e non sanzionata penalmente, pur costituendo anch'essa un illecito assoggettato a sanzione amministrativa, a partire dall'entrata in vigore delle modifiche, per l'integrazione del reato non è risultata più necessaria la prova delle certificazioni rilasciate al sostituto,

essendo sufficiente l'indicazione nel modello 770 dell'importo successivamente non versato. Di qui, si legge nell'ordinanza, «l'arricchimento del presupposto di tipicità dell'obbligo di versamento, penalmente presidiato, in capo al sostituto», con conseguente asserita illegittimità costituzionale della disposizione per eccesso di delega nella porzione relativa al sintagma «dovute sulla base della stessa dichiarazione».

La sentenza della Corte costituzionale. Dunque, i rilievi sollevati dal Tribunale di Milano hanno colto nel segno e sono stati ritenuti fondati dalla Corte costituzionale, che ha negato come l'intervento di riforma in esame potesse rientrare nell'esercizio del potere discrezionale spettante al legislatore delegato; infatti, nella materia penale è più elevato il grado di determinatezza richiesto per le regole fissate nella legge delega; e ciò perché il controllo del rispetto, da parte del governo, dei principi e criteri direttivi, è anche strumento di garanzia della riserva di legge e del rispetto del principio di stretta legalità, spettando al Parlamento l'individuazione dei fatti da sottoporre a pena e delle sanzioni loro applicabili. La Corte ha in particolare evidenziato come la disposizione censurata abbia introdotto una nuova fattispecie di reato, prevedendo come condotta

penalmente perseguibile ciò che prima costituiva un illecito amministrativo tributario; ma il dlgs 158/2015 avrebbe in tal modo trascurato che, benché vi sia una contiguità delle due condotte, perché concernenti pur sempre le stesse ritenute operate dal sostituto, tuttavia la storia delle modifiche normative intervenute in materia, e le stesse interpretazioni fornite dalla giurisprudenza, hanno dimostrato che si tratta di condotte distinte, le quali hanno avuto un trattamento giuridico sempre diversificato. Per questo, ha concluso la Corte, il legislatore delegato ha introdotto all'art. 10 bis una nuova fattispecie penale (omesso versamento di ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione del sostituto), affiancandola a quella già esistente (omesso versamento di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti), senza essere autorizzato a farlo dalla legge di delega, mentre sarebbe stato necessario un criterio preciso e definito per poter essere rispettoso anche del principio di stretta legalità in materia penale (art. 25, secondo comma, Cost.).

Gli effetti della dichiarazione di incostituzionalità. Con la sentenza in commento, è stato dunque ripristinato il regime in vigore precedentemente al dlgs n. 158/2015, con la conseguenza che ai fini dell'integrazione della fattispecie penale prevista dall'art. 10-bis è ora di nuovo necessario che il mancato versamento da parte del sostituto, per un importo superiore alla soglia di punibilità, afferisca alle ritenute certificate; viceversa il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma delle quali non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti, costituisce mero illecito amministrativo tributario. La pronuncia di incostituzionalità, peraltro, ha effetto non solo per il futuro, ma anche per i procedimenti penali pendenti, nelle ipotesi in cui l'omesso versamento delle ritenute sia stato contestato sulla base della sola dichiarazione annuale e non delle certificazioni rilasciate ai sostituiti, come nel caso sottoposto all'attenzione del Tribunale di Milano e che ha dato origine alla sentenza in esame. Per costante giurisprudenza, infatti, le pronunce di accoglimento di una questione di legittimità costituzionale hanno effetto retroattivo, inficiando la dichiarazione fin dall'origine la norma colpita, con l'unico limite delle situazioni già consolidate, attraverso sentenza passata in giudicato o il verificarsi di altri fatti rilevanti sul piano sostanziale o processuale, quali, ad esempio, la prescrizione e la decadenza.

Gli effetti dell'illegittimità costituzionale

Il dlgs 158/2015	Per effetto del dlgs 158/2015, integrava il reato di «Omesso versamento di ritenute dovute o certificate» il mancato versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute per un ammontare superiore a centocinquanta euro per ciascun periodo d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • dovute sulla base della stessa dichiarazione • o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti
La sentenza 175/2022	Con la sentenza n. 175 del 14 luglio 2022, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 7 comma 1 lett. b), dlgs 158/2015 nella parte in cui ha inserito le parole «dovute sulla base della stessa dichiarazione»
Il nuovo art. 10-bis dlgs 74/2000	A seguito della pronuncia di incostituzionalità: <ul style="list-style-type: none"> • rileva penalmente il mancato versamento da parte del sostituto delle ritenute solo vi è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti • viceversa, si realizza un mero illecito amministrativo tributario
L'efficacia retroattiva	L'efficacia della pronuncia di incostituzionalità: <ul style="list-style-type: none"> • è retroattiva e quindi rileva non solo per il futuro ma anche per i procedimenti penali pendenti • incontra l'unico limite delle situazioni già consolidate attraverso ad es. sentenza passata in giudicato