

I REATI DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA DOPO LA REVISIONE DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO TRA SCELTE D'INCRIMINAZIONE IRRAGIONEVOLI ED ECCESSI DI DELEGA

di Alex Ingrassia

Abstract. *Lo scritto ha ad oggetto le fattispecie incriminatrici proprie del sostituto d'imposta, per come novellate dal d.lgs. 158/2015 di revisione del sistema penale tributario. Il focus è posto sulla legittimità costituzionale delle innovazioni, con speciale riferimento al principio di uguaglianza-ragionevolezza e all'ossequio della riserva di legge in materia penale, pur nel contesto della normazione delegata al Governo dal Parlamento.*

SOMMARIO: 1. Ambientamento: i reati del sostituto d'imposta nei diversi paradigmi di politica criminale in materia penale tributaria. – 2. I principi e i criteri direttivi della legge delega per la revisione del sistema penale tributario. – 3. La giurisprudenza costituzionale in materia di eccesso di delega: i limiti imposti al Governo dagli artt. 25 e 76 Cost. – 4. L'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta: la scelta d'incriminazione dell'esecutivo nel silenzio della legge delega. – 5. Dall'omesso versamento delle ritenute certificate a quelle dovute sulla base della dichiarazione del sostituto: genesi ed esiti di uno *sfortunato* intervento legislativo. – 5.1. I dubbi di legittimità costituzionale del novellato art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000 per eccesso di delega. – 6. Alcune – provvisorie – conclusioni in attesa delle indicazioni giurisprudenziali.

1. Ambientamento: i reati del sostituto d'imposta nei diversi paradigmi di politica criminale in materia penale tributaria.

Con la l. 23/2014, il Parlamento ha conferito al Governo un'ampia delega, finalizzata a ridisegnare i tratti fondamentali dell'ordinamento tributario in direzione di un "*sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*"¹. Si è trattato di una delega a tutto campo², ricomprendente anche la revisione del sistema penale tributario,

¹ Secondo l'indicazione della rubrica stessa della legge.

² Basti considerare l'ampio novero di materie su cui ha potuto operare il Governo, ovvero: (i) la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2); (ii) la stima e il monitoraggio dell'evasione fiscale (art. 3); (iii) la stima e il monitoraggio dell'erosione fiscale (art. 4); (iv) l'abuso del diritto e l'elusione fiscale (art. 5); (v) la cooperazione rafforzata tra amministrazione finanziaria ed imprese nella gestione della *compliance* e del rischio fiscale (art. 6); (vi) la semplificazione degli adempimenti e dei regimi fiscali (art. 7); (vii) il rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo (art. 9); (viii) la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali (art. 10); (ix) la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni (art. 11); (x) la razionalizzazione della

declinata nei *desiderata* dell'organo legislativo nelle indicazioni contenute nell'art. 8 della l. 23/2014.

Il decreto delegato 158/2015, avente ad oggetto proprio la revisione del sistema penale tributario, è stato approvato all'esito di un *iter* piuttosto burrascoso, che ha visto dapprima il Governo addirittura ritirare un proprio schema di decreto, dopo averlo reso pubblico senza inviarlo alle Camere nel dicembre 2014³, e poi trasmettere due volte alle Commissioni Parlamentari un nuovo testo⁴, per addivenire alla definitiva formulazione.

Senza poter entrare in questa sede nel merito di tutte le modifiche intervenute sul d.lgs. 74/2000⁵, ci si vuole concentrare sui delitti del sostituto d'imposta⁶, per due fondamentali ordini di ragioni, tra loro strettamente connesse.

In primo luogo, in relazione a tale soggetto, si sono registrate diverse linee di politica criminale: se, infatti, il d.l. 429/1982, conv. in l. 516/1982, c.d. 'manette agli evasori', prevedeva una pluralità di reati ritagliati su tale figura⁷, a presidio sia degli obblighi di dichiarazione, sia dei doveri di versamento dell'imposta, nel duemila il legislatore ha abolito tutte le anzidette incriminazioni, non riproponendole nel nuovo reticolo di precetti contenuti nel d.lgs. 74/2000.

Tale impostazione, però, è stata abbandonata già nel 2004 (art. 1, comma 414 (*sic!*), l. 311/2004 cd. Finanziaria), nel contesto di una trasformazione (tutt'ora in corso)

determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (art. 12-13); (xi) la disciplina dei giochi pubblici (art. 14); (xii) le nuove forme di fiscalità ambientale (art. 15); (xiii) la revisione del sistema sanzionatorio, penale ed amministrativo (art. 8).

³ Si veda sul punto C. CUPELLI, [Gli atti aventi forza di legge in materia penale, la delega fiscale e i soliti sospetti](#), in questa *Rivista*, 23 febbraio 2015.

⁴ Per un commento allo schema di decreto inviato alle Camere nel giugno 2015 si rinvia a S. CAVALLINI, [Osservazioni "di prima lettura" allo schema di decreto legislativo in materia penaltributaria](#), in questa *Rivista*, 20 luglio 2015.

⁵ Per una prima lettura al decreto legislativo si veda S. FINOCCHIARO, [La riforma dei reati tributari: un primo sguardo al d.lgs. 158/2015 appena pubblicato](#), in questa *Rivista*, 9 ottobre 2015; per un commento più approfondito, C. NOCERINO - S. PUTINATI (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015.

⁶ Il sostituto d'imposta, come noto, è colui che, a mente dell'art. 64 D.P.R. 600/1973, è obbligato da specifiche disposizioni al *pagamento di imposte in luogo di altri*, per fatti o situazioni a questi riferibili (*ritenute a titolo di imposta*) o a titolo di acconto (*ritenute d'acconto*). Si ha in queste ipotesi una discrasia tra il soggetto che produce e percepisce il reddito (sostituito) e chi è chiamato a versare l'imposta (sostituito) in luogo del predetto: la ritenuta di parte della somma di cui il sostituto è debitore verso il sostituito copre l'ammontare dell'imposta che il primo è chiamato a pagare in vece del secondo, così da scongiurare possibili frizioni con il principio del pagamento dei tributi sulla base della propria capacità contributiva. Per esemplificare, partendo da un'ipotesi di ritenuta a titolo d'imposta, il datore di lavoro trattiene parte della retribuzione del lavoratore dipendente, privo di altre fonti di reddito e perciò non tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale, e la versa all'Erario in luogo dello stesso: in questa ipotesi, l'identità tra somma ritenuta e somma versata rende l'operazione neutrale per il sostituto, che paga in luogo del sostituito, con somme di spettanza di quest'ultimo.

⁷ Per un'analisi di tali fattispecie si rinvia a R. BRICCHETTI - L. DE RUGGIERO, *I reati tributari*, Milano, 1995, pp. 105 ss.; A. TRAVERSI (a cura di), *I reati tributari in materia di imposte dirette e IVA*, Milano, 1986, pp. 385 ss.; G. FLORA, *I reati previsti dagli artt. 2 e 3 l. n. 516/1982*, in C.F. GROSSO (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1986, pp. 149 ss.

del diritto penale tributario in senso schiettamente riscossivo⁸, con l'introduzione del delitto di omesso versamento delle ritenute certificate di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000: un tipo non più costruito sugli obblighi di dichiarazione, ma su quelli di completo pagamento del *quantum* dovuto all'erario⁹.

Con il d.lgs. 158/2015, infine, il legislatore ha modificato radicalmente la predetta fattispecie, mutandone non a caso il *nomen juris* da "omesso versamento delle ritenute certificate" ad "omesso versamento delle ritenute *dovute o certificate*" e gli ha affiancato, all'art. 5, comma I-*bis*, d.lgs. 74/2000, un reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta.

Se, dunque, merita particolare attenzione il rinnovato interesse politico-criminale per la figura del sostituto d'imposta, osservato nel suo concreto realizzarsi nei nuovi tipi legislativi, specularmente – e qui risiede l'ulteriore e connesso aspetto d'interesse che di seguito verrà particolarmente indagato – vi è da chiedersi se il cambio di rotta trovi la propria legittimazione nella legge delega e se sia stato trapiantato in delitti coerenti con il resto del sistema, ché, altrimenti, un tale trapianto rischia il rigetto, previa dichiarazione di incostituzionalità delle innovazioni di cui al d.lgs. 158/2015.

Per dare risposta a tale quesito, si procederà con una rapida analisi dei principi e dei criteri direttivi contenuti nel citato art. 8 l. 23/2014 (par. 2), per poi tratteggiare i canoni elaborati dalla Corte Costituzionale per saggiare il rispetto da parte dell'esecutivo dei limiti al potere delegato di normazione (par. 3), e, infine, passare al setaccio dei requisiti di validità generale (art. 76 e 25 Cost.) e speciale (art. 8 l. 23/2014) le novellate fattispecie di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta (par. 4) e di omesso versamento delle ritenute certificate o dovute (par. 5), prima di trarre alcune – provvisorie – conclusioni (par. 6).

2. I principi e i criteri direttivi della legge delega per la revisione del sistema penale tributario

Nel proprio *incipit*, l'art. 8 delega il Governo a procedere "alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, secondo i criteri di predeterminazione e proporzione"; al di là del richiamo a tali criteri generali, che dovrebbero informare ogni novella in materia penale per precisa indicazione della Carta Costituzionale¹⁰, è

⁸ Secondo la felicissima espressione di Alessio Lanzi. Sul punto si veda A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Manuale di diritto penale tributario*, Padova, 2014, pp. 324 ss.

⁹ Sul cambiamento di prospettiva politico-criminale si conceda l'inelegante rinvio a A. INGRASSIA, *Parzialmente incostituzionale il delitto di omesso versamento dell'IVA: un'incriminazione da ripensare*, in *Le Soc.*, 2014, pp. 1392 ss.

¹⁰ Sul principio di proporzionalità si veda F. GIUNTA, *L'effettività della pena nell'epoca del dissolvimento del sistema sanzionatorio*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1998, pp. 414 ss. Per una declinazione del principio in prospettiva europea si veda C. SOTIS, [I principi di necessità e proporzionalità della pena nel diritto dell'Unione europea dopo Lisbona](#), in *Riv. trim. dir. pen. cont.*, 1-2012, pp. 111 ss.

sicuramente interessante sottolineare l'utilizzo del concetto di "revisione" del sistema penale tributario, più che di "riforma", come a rimarcare che la novella debba inserirsi in un percorso di continuità con l'attuale *corpus normativo*.

Entrando nel merito dei criteri direttivi, per ciò che qui interessa, l'art. 8 sembra disegnare una tripartizione tra le fattispecie previste dal d.lgs. 74/2000, cui corrisponde una diversa indicazione al Governo per l'esercizio della delega.

(i) Alla prima categoria appartengono i reati caratterizzati da "*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*": vi è, dunque, un obbligo di mantenere la punibilità per le condotte di dichiarazione fraudolenta (artt. 2 e 3), di occultamento o distruzione delle scritture contabili (art. 10), di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11, comma I), di falso nella transazione fiscale (art. 11, comma II) e di indebita compensazione (art. 10 *quater*).

Nondimeno, è consentita al Governo una revisione del fatto tipico di tali delitti, che, per l'esplicita indicazione dell'art. 8, passa anche attraverso la previsione di "adeguate soglie di punibilità".

Quanto alla risposta sanzionatoria, è conferita al legislatore delegato esclusivamente la facoltà – e non l'obbligo – di elevare le pene, non oltre, però, i sei anni di reclusione nel massimo; nel minimo, invece, non è consentito alcun intervento di mitigazione delle attuali previsioni.

(ii) Un secondo significativo nucleo d'intervento nella prospettiva dell'art. 8 attiene alla "revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti".

Da tale criterio si evince, in prima battuta, che il decreto delegato deve mantenere tra i delitti tributari la dichiarazione infedele. In relazione a tale fattispecie, tuttavia, l'art. 8 impone al Governo una rimodulazione del fatto tipico, orientata a tracciare una netta linea di confine tra le ipotesi più gravi di infedeltà dichiarativa, meritevoli di sanzione penale, e quelle segnate da un minore disvalore, per cui è bastevole la sanzione amministrativa.

L'intervento di revisione ha, dunque, un duplice scopo: garantire una migliore conoscibilità del precetto penale, nei suoi confini con il parallelo illecito amministrativo, e assicurare una risposta proporzionata alle condotte, comunque illecite, del contribuente.

(iii) Infine, vi è un criterio residuale per i delitti diversi da quelli previsti nelle precedenti categorie, che lascia al legislatore delegato "la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto conto anche di adeguate soglie di punibilità".

Tale indicazione ha ad oggetto le ipotesi di omesso versamento delle ritenute certificate e dell'IVA e riconosce una libertà – quasi – totale al Governo, che avrebbe potuto, in sostanza: (a) abolire completamente i delitti di cui agli artt. 10 *bis* e/o 10 *ter*; (b) mantenere i delitti ed elevare le soglie di punibilità, con una sola parziale *abolitio criminis*; (c) lasciare inalterata la tipicità dei delitti in parola, ma ridurne la risposta sanzionatoria.

Ci si avvede immediatamente di come non ci si trovi di fronte ad un reale criterio, ad un'indicazione di politica criminale (neppur minimamente) vincolante, ma ad una delega sostanzialmente in bianco al legislatore delegato, che pone non pochi problemi in relazione all'art. 76 Cost. e, ancor prima, alla riserva di legge in materia penale imposta dall'art. 25 Cost.¹¹; nondimeno, i criteri, per quanto ampi, consentono all'esecutivo – al più – il mantenimento dell'area di rilevanza penale della fattispecie di cui all'art. 10 *bis* (criterio *sub c*), non già un suo ampliamento a condotte diverse da quelle già tipizzate al momento della delega.

Ancora, già ad uno sguardo superficiale si può registrare l'assenza, nella tripartizione sopra riportata, di espliciti criteri direttivi in ordine al delitto di omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA: fattispecie che, da un canto, non consta di “*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*” e, dall'altro, per il disvalore che la connota, non può essere nemmeno iscritta “*tra le fattispecie meno gravi*”.

Diviene, dunque, particolarmente stringente verificare *se e a quali condizioni* l'esecutivo possa compiere scelte di politica criminale al di fuori delle indicazioni contenute nella legge delega, valutando le interazioni tra gli artt. 76 e 25 Cost.

3. La giurisprudenza costituzionale in materia di eccesso di delega: i limiti imposti al Governo dagli artt. 25 e 76 Cost.

La questione dell'eccesso di delega in materia penale¹² si ambienta, per sua natura, in un *habitat* ostile, segnato dalle opposte esigenze, da un canto, dell'ossequio (non solo formale) alla riserva di legge di cui all'art. 25 Cost.¹³, che vorrebbe il Parlamento come protagonista assoluto delle scelte d'incriminazione, e, dall'altro, della logica stessa sottesa alla delega legislativa *ex art.* 76 Cost.¹⁴, che richiede sia lasciata

¹¹ Sul principio di riserva di legge, nella sterminata bibliografia, si veda, nella manualistica, il fondamentale G. MARINUCCI - E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, Milano, 2001, pp. 37 ss.; di recente, G. INSOLERA (a cura di), *Riserva di legge e democrazia penale: il ruolo della scienza penale*, Bologna, 2011.

¹² Per un'analisi monografica della questione si veda C. CUPELLI, *La legalità delegata. Crisi e attualità della riserva di legge nel diritto penale*, Napoli, 2012.

¹³ Sul tema la bibliografia è sterminata. Tra gli altri studi, senza alcuna pretesa di completezza, si richiamano qui E. DOLCINI, *Il carattere generale e astratto della legge e la riserva di legge in materia penale*, in G. COCCO (a cura di), *Interpretazione e precedente giudiziale in diritto penale*, Padova, 2005, pp. 61 ss.; G. FIANDACA, *Crisi della riserva di legge e disagio della democrazia rappresentativa nell'età del protagonismo giurisdizionale*, in *Criminalia*, 2011, pp. 79 ss.; F. GIUNTA, *Riserva di legge* (Voce), in F. GIUNTA (a cura di), *Diritto penale. I dizionari sistematici*, Milano, 2008, pp. 41 ss.; G. MARINUCCI, *Politica criminale e codificazione del principio di colpevolezza*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1996, p. 445 ss.; F. PALAZZO, *Riserva di legge e diritto penale moderno*, in *Stud. iur.*, 1996, pp. 278 ss.

¹⁴ Sulla delega legislativa si rinvia, nel contesto di una bibliografia vastissima e, ovviamente, senza alcuna prospettiva di compiutezza del richiamo, ad A. CERRI, *Delega legislativa*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988, pp. 3 ss.; A.A. CERVATI, *La delega legislativa*, Milano, 1972, *passim*; N. MACCABIANI, *La legge delegata: vincoli costituzionali e discrezionalità del Governo*, Milano, 2005, *passim*; F. MODUGNO (a cura di), *Trasformazioni della delega legislativa. II. Crisi della legge e sistema delle fonti*, Milano, 2000, *passim*.

discrezionalità al Governo, pur nei confini tracciati dai principi e criteri direttivi posti dalla legge delega.

Tale relazione normativa è segnata da una sorta di “peccato originale”¹⁵, che rende ogni soluzione apparentemente impercorribile: o la legge delega è tanto puntuale da tipizzare già la fattispecie incriminatrice, rendendo inutile l’intervento dell’esecutivo in contrasto con l’art. 76 Cost., oppure è ampia, così da rimettere la definizione dei confini dell’illecito penale al Governo, in patente frizione con l’art. 25 Cost.

Tuttavia, non è certamente questa la sede per una critica, eventualmente anche radicale, al ricorso al decreto legislativo per la normazione in materia penale¹⁶; più modestamente, dando per presupposta una tale possibilità sulla base di un dato *storico-prasseologico*¹⁷, si vogliono qui evidenziare i termini entro i quali la Corte Costituzionale ammette un siffatto percorso legislativo per l’introduzione o la modifica di reati.

In generale, l’art. 76 Cost. pone tre fondamentali limiti, coesenziali ai fini di un valido esercizio della facoltà di delegare la potestà legislativa al Governo, prescrivendo segnatamente al Parlamento l’individuazione, nella legge delega, di: (i) un tempo limitato per il suo esercizio; (ii) un oggetto determinato su cui l’esecutivo potrà legiferare; (iii) principi e criteri direttivi che delimitano il perimetro di discrezionalità dell’esecutivo.

Se i primi due requisiti previsti dall’art. 76 Cost. non sollevano particolari questioni né rivestono in questa sede significativo interesse¹⁸, centrale è, invece, il ruolo svolto dai “principi e criteri direttivi”, giacché essi costituiscono il fondamentale metro di giudizio (sotto un profilo contenutistico) della legittimità costituzionale del decreto delegato. In effetti, per predicare l’esistenza di un eccesso di delega è necessario valutare se le scelte dell’esecutivo si siano poste *in contrasto* o, non meno radicalmente sotto il profilo degli esiti del giudizio di legittimità, *al di fuori* del tracciato della legge delega.

Sul punto, l’insegnamento tradizionale della Corte Costituzionale¹⁹ è stato nel senso della maggior conservazione possibile dei decreti delegati, propugnando un’interpretazione che, per un verso, massimizza la necessaria discrezionalità governativa connaturata all’art. 76 Cost., per l’altro, arricchisce il contenuto dei “principi e criteri direttivi” attraverso il richiamo alla *ratio legis*, ai lavori preparatori, ad altri atti normativi primari o euro-unitari con cui la disciplina di nuovo conio si

¹⁵ Ci si riferisce al paradosso evidenziato da C. CUPELLI, *La legalità delegata*, cit., pp. 320-321.

¹⁶ Per una critica radicale si veda G. MARINUCCI - E. DOLCINI, *Corso di diritto penale*, cit., pp. 41 ss., nonché più di recente la più volte richiamata opera di C. CUPELLI, *La legalità delegata*, cit., *passim*.

¹⁷ La Consulta infatti ha ammesso in più occasioni la possibilità di legiferare in materia penale attraverso il ricorso al decreto legislativo: si vedano, per esempio, Corte Cost., 23.3.1966, n. 26; Corte Cost., 27.6.1972, n. 113; Corte Cost., 14.6.1990, n. 282.

¹⁸ Si rinvia sul punto agli Autori già richiamati alla nota 14.

¹⁹ Si possono richiamare, per dar conto di tale filone interpretativo, tra le molte, Corte Cost., 31.5.2000, n. 163, in *Giur. cost.*, 2000, pp. 1453 ss., con nota di G. D’ELIA, *Sulla determinazione ratione delegationis dei principi e criteri direttivi secondo la giurisprudenza costituzionale*; Corte Cost., 8.6.2005, n. 228; Corte Cost., 11.4.2008, n. 98, in *Giur. cost.*, 2008, pp. 1165 ss..

deve coordinare²⁰, al fine di “contenere” le scelte dell’esecutivo nei confini della normazione delegata.

Un’esemplificazione di tale impostazione esegetica classica si rinviene nella decisione 230 del 2010²¹, in cui il Giudice delle leggi ha avuto modo di affermare che «il contenuto della delega deve essere identificato tenendo conto del complessivo contesto normativo nel quale si inseriscono la legge delega ed i relativi principi e criteri direttivi, nonché delle finalità che la ispirano, verificando, nel silenzio del legislatore delegante sullo specifico tema, che le scelte del legislatore delegato non siano in contrasto con gli indirizzi generali della medesima»²². Tale enunciato trova giustificazione, nella prospettiva della Corte, nel fatto che «l’art. 76 Cost. non osta all’emanazione di norme che rappresentino un ordinario sviluppo e, se del caso, un completamento delle scelte espresse dal legislatore delegante, poiché deve escludersi che la funzione del legislatore delegato sia limitata ad una mera scansione linguistica delle previsioni stabilite dal primo; dunque, nell’attuazione della delega è possibile valutare le situazioni giuridiche da regolamentare ed effettuare le conseguenti scelte, nella fisiologica attività di riempimento che lega i due livelli normativi»²³.

Tanto premesso in linea di principio, più di recente e in materia schiettamente sanzionatoria (sia penale che amministrativa) la Consulta pare aver assunto una posizione più rigorosa, restringendo gli spazi di discrezionalità riconoscibili al Governo.

In una recentissima decisione²⁴, infatti, la Corte ha dichiarato l’illegittimità costituzionale per eccesso di delega *ex art. 76 Cost.* della sanzione amministrativa prevista dall’art. 53, comma XV, d.lgs. 165/2001²⁵: secondo il Giudice delle leggi, se è pur vero che deve essere riconosciuto un margine di discrezionalità in capo all’esecutivo, d’altro canto, ove «si discuta della predisposizione, da parte del legislatore delegato, di un meccanismo di tipo sanzionatorio privo di espressa indicazione nell’ambito della delega, lo scrutinio di “conformità” tra le discipline appare particolarmente delicato»²⁶. Nel caso specifico la Corte ha avuto buon gioco nell’osservare, oltre all’irragionevolezza della sanzione di cui era predicata l’illegittimità²⁷, che in assenza di specifiche indicazioni nella legge delega, non è possibile «presuppor[re] che, in una direttiva intesa a conferire al legislatore delegato il

²⁰ Per tale analisi si rinvia a D. DE LUNGO, *La recente giurisprudenza della Corte costituzionale in materia di eccesso di delega*, in *Federalismi*, 10 luglio 2013, pp. 7 ss.

²¹ Si tratta di Corte Cost., 24.6.2010, n. 210, in *Giur. cost.*, con nota di P. CARNEVALE, *La strana permeabilità della legge di delega. Qualche considerazione a margine della sentenza n. 230 del 2010*, pp. 3611 ss.

²² Così Corte Cost., 24.6.2010, n. 210, cit.

²³ *Ibidem*.

²⁴ Si tratta di Corte Cost., 29.4.2015, n. 98.

²⁵ Tale disposizione prevedeva una sanzione amministrativa per gli enti pubblici economici e per i privati che non avessero comunicato i compensi corrisposti a dipendenti delle pubbliche amministrazioni per incarichi non previamente autorizzati.

²⁶ Così Corte Cost., 29.4.2015, n. 98.

²⁷ Come rilevato dalla dottrina costituzionalista, di frequente il giudizio sull’eccesso di delega scivola e si contamina con quello di ragionevolezza: per tutti D. DE LUNGO, *La recente giurisprudenza*, cit., *passim*.

compito di prevedere come obbligatoria una determinata condotta, sia necessariamente ricompresa – sempre e comunque – anche la facoltà di stabilire eventuali correlative sanzioni per l’inosservanza di quest’obbligo, posto che, in linea di principio, la sanzione non rappresenta affatto l’indispensabile corollario di una prescrizione e che quest’ultima può naturalmente svolgere, di per sé, una propria autosufficiente funzione, richiedendo e ottenendo un’esauriente ed efficace osservanza»²⁸.

Ancor più perspicuo, per ciò che qui interessa, è il *rationale* su cui si fonda la sentenza n. 5 del 2014²⁹, che ha dichiarato l’incostituzionalità delle disposizioni con cui era stato abrogato il reato di associazione militare per scopi politici (art. 1 d.lgs. 43/1948), per violazione dell’art. 76 Cost., superando anche il possibile sbarramento dell’incidenza *in malam partem* dell’intervento della Consulta³⁰.

In tale fondamentale decisione, il Giudice delle leggi ha sottolineato come l’abrogazione di una fattispecie incriminatrice – ma *a fortiori* si potrebbe argomentare rispetto alla sua introduzione – compiuta «in carenza o in eccesso di delega, si po[n]e, infatti, in contrasto con l’art. 25, secondo comma, Cost., che demanda in via esclusiva al Parlamento, in quanto rappresentativo dell’intera collettività nazionale, la scelta dei fatti da sottoporre a pena e delle sanzioni loro applicabili, precludendo al Governo scelte di politica criminale autonome o contrastanti con quelle del legislatore delegante»³¹.

Viene così evidenziata la stretta correlazione tra gli artt. 25 e 76 Cost., che impone una lettura più stringente del secondo in relazione al primo nel contesto del sindacato di legittimità costituzionale del decreto delegato e, segnatamente, dell’esercizio degli spazi di discrezionalità affidati all’esecutivo in materia penale dalla legge delega. In breve: il Governo non può compiere autonome scelte di politica criminale, in assenza o in contrasto con le indicazioni del Parlamento.

²⁸ In questi termini Corte Cost., 29.4.2015, n. 98.

²⁹ Il riferimento è a Corte Cost., 23.1.2014, n. 5, in questa *Rivista*, 3 febbraio 2014, con nota di M. SCOLETTA, [La sentenza n. 5/2014 della Corte costituzionale: una nuova importante restrizione delle “zone franche” dal sindacato di legittimità nella materia penale](#); per ulteriori commenti si vedano C. CARUSO, *Dottrina delle “zone franche” e sindacato sulle norme penali di favore: la rivincita della legalità costituzionale*, in *Giur. cost.*, 2014, pp. 122 ss.; C. CUPELLI, *Riserva di legge e carenza di delega legislativa nella tormentata vicenda dell’associazione militare con scopi politici: i nuovi spazi di sindacabilità del vizio procedurale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2014, pp. 977 ss.; E. PROFITI, *L’illegittima abrogazione per difetto di delega del reato di “associazione militare per scopi politici”: quando il principio della riserva di legge non preclude una sentenza di illegittimità costituzionale con effetti “in malam partem”*, in *Cass. pen.*, 2014, pp. 2890 ss.

³⁰ Sul tema si veda, anche per i richiami bibliografici e giurisprudenziali, M. SCOLETTA, *Metamorfosi della legalità. Favor liberatatis e sindacabilità in malam partem delle norme penali*, Pavia, 2012, *passim*.

³¹ Esattamente Corte Cost., 23.1.2014, n. 5.

4. L'omessa dichiarazione del sostituto d'imposta: la scelta d'incriminazione dell'esecutivo nel silenzio della legge delega

Entrando nel merito delle novellate fattispecie incriminatrici, con l'art. 5 d.lgs. 158/2015 il Governo ha affiancato all'incriminazione "tradizionale" di omessa dichiarazione dei redditi e dell'IVA³² una disposizione del tutto nuova nel sistema punitivo di cui al d.lgs. 74/2000, pur non sconosciuta al legislatore³³, che criminalizza la mancata presentazione del modello 770 da parte del sostituto d'imposta.

Segnatamente, il sostituto d'imposta è tenuto a presentare una dichiarazione *ad hoc*, che può comporsi di due modelli cc.dd. 770 ordinario³⁴ e 770 semplificato³⁵, in cui, tra l'altro, deve indicare le ritenute effettuate, i soggetti sostituiti e i riferimenti dei versamenti compiuti all'erario. Il precetto penale presidia, con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni, l'obbligo di presentare tale dichiarazione, nell'ipotesi in cui le ritenute non versate dal sostituto superino i 50.000 euro (*soglia di punibilità*)³⁶.

Ciò detto, si tratta di verificare quali indicazioni, in termini di principi e criteri, offra la legge delega in relazione alla condotta di omessa dichiarazione del sostituto.

Come si è visto³⁷, l'art. 8 l. 23/2014 individua criteri specifici per tre differenti categorie di illeciti: (a) le fattispecie caratterizzate da "*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*"; (b) la dichiarazione infedele; (c) le incriminazioni meno gravi.

³² Il legislatore ha rivoluzionato la fisionomia della fattispecie – disciplinata dall'art. 5 d.lgs. 74/2000 – modificandone i confini, sia in senso espansivo (eliminazione del riferimento all'annualità della dichiarazione) che restrittivo (innalzando la soglia di punibilità), e inasprendo il trattamento sanzionatorio (la cornice edittale è stata elevata in entrambi i suoi estremi). Sui tratti fondamentali della previgente fattispecie di omessa dichiarazione si veda, tra gli altri, A. LANZI - P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, cit., pp. 274 ss.

³³ In effetti, come si è visto, l'ipotesi dell'omessa dichiarazione da parte del sostituto d'imposta era punita dall'art. 2 d.l. 429/1982, cd. 'manette agli evasori', incriminazione non riproposta dal legislatore del 2000. Si vedano, tra gli altri, gli autori citati alla nota 7.

³⁴ Nel modello 770 ordinario devono essere comunicati, secondo le indicazioni dell'amministrazione finanziaria: (a) i dati relativi alle certificazioni rilasciate ai contribuenti ai quali sono stati corrisposti, ovvero (i) i redditi di lavoro dipendente, equiparati (per esempio, le pensioni e i crediti di lavoro riconosciuti in sentenza) e assimilati (per esempio, compensi percepiti da soci di cooperative di produzione e lavoro, remunerazioni dei sacerdoti, assegni periodici corrisposti al coniuge); (ii) le indennità di fine rapporto; (iii) le prestazioni in forma di capitale erogate da fondi pensione; (iv) i redditi di lavoro autonomo; (v) le provvigioni e redditi diversi; (b) i dati contributivi, previdenziali, assicurativi e quelli relativi all'assistenza fiscale prestata per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione; (c) i dati dei versamenti effettuati, dei crediti e delle compensazioni operate; (d) i dati relativi alle somme liquidate a seguito di procedure di pignoramento presso terzi nonché le ritenute operate sui bonifici disposti dai contribuenti per usufruire di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta.

³⁵ Con il modello 770 semplificato il sostituto deve comunicare all'Agenzia delle Entrate: (a) le ritenute operate su dividendi, i proventi da partecipazione, i redditi di capitale, le operazioni di natura finanziaria e le indennità di esproprio; (b) i versamenti effettuati, le compensazioni operate e i crediti d'imposta utilizzati.

³⁶ Per un commento alla novellata fattispecie si veda S. PUTINATI, *Commento sub art. 5*, in C. NOCERINO – S. PUTINATI, *La riforma dei reati tributari*, cit., pp.105 ss.

³⁷ Si rinvia al par. 3.

Orbene, inapplicabili per definizione i criteri previsti dal legislatore per la dichiarazione infedele, nemmeno possono essere prese in considerazione le indicazioni parlamentari relative ai “*comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa*”, non tipizzando l’omessa dichiarazione alcuna di tali condotte. Il tipo descritto dall’art. 5, comma I-bis, d.lgs. 74/2000 si risolve in una mera omissione, restando del tutto irrilevanti eventuali condotte successive o precedenti alla mancata presentazione della dichiarazione³⁸, anche se, come spesso si riscontra nella prassi relativa alla fattispecie tradizionale di omessa dichiarazione³⁹, fraudolente. Il Governo stesso, nella Relazione illustrativa al d.lgs. 158/2015, ha indicato nominalmente le fattispecie riconducibili al paradigma considerato e non vi ha ricompreso le ipotesi di omessa dichiarazione⁴⁰.

Del resto, il delitto in commento non pare nemmeno potersi annoverare tra “*le fattispecie meno gravi*”, per cui, in ogni caso, la legge delega non consente un ampliamento degli spazi di rilevanza penale, ma solo un loro mantenimento con una diminuzione della pena o una loro restrizione.

Né, infine, si potrebbe fondare la novella di cui all’art. 5, comma I-bis, d.lgs. 158/2015 sul generalissimo *incipit* dell’art. 8 l. 23/2014, per cui l’esecutivo è delegato “alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario, secondo i criteri di predeterminazione e proporzione”: si tratterebbe di una delega sostanzialmente in bianco, incompatibile – se isolatamente considerata – con l’art. 25 Cost. e, conseguentemente, inidonea a fondare un intervento del Governo di introduzione *ex novo* di fattispecie incriminatrici.

Peraltro, le modifiche alla fattispecie in commento sono state proposte dall’esecutivo solo nello schema di decreto presentato alle Camere nel giugno 2015, mentre nell’originaria bozza approvata dal Consiglio dei Ministri nel dicembre 2014 non era prevista una fattispecie di omessa dichiarazione del sostituto d’imposta ma, bensì, un delitto di dichiarazione infedele ritagliato su tale soggetto. A ben vedere, in effetti, il criterio contenuto nella legge delega in relazione alla dichiarazione infedele

³⁸ Salvo ovviamente che non integrino altro delitto, non dichiarativo, come la distruzione o l’occultamento di scritture contabili o la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte.

³⁹ Si pensi alle condotte, spesso fraudolente, realizzate per occultare una stabile organizzazione occulta o per simulare una residenza estera e non procedere al pagamento delle imposte in Italia.

⁴⁰ Si legge nella Relazione illustrativa: «Al riguardo, occorre peraltro osservare che la legislazione vigente prevede già diverse figure criminose riconducibili al paradigma considerato: tali, in specie, la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 2 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (articolo 3 del decreto legislativo n. 74 del 2000), l’emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (articolo 8 del decreto legislativo n. 74 del 2000), la sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 74 del 2000), l’esibizione o la trasmissione di falsa documentazione, punita, unitamente all’ipotesi alternativa delle risposte non veritiere, dalla norma “extravagante” di cui all’articolo 11 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Profili di frode in senso oggettivo potrebbero essere riscontrati anche nel delitto di indebita compensazione (articolo 10-*quater* del decreto legislativo n. 74 del 2000), che postula la sottrazione del contribuente al pagamento delle somme dovute tramite l’ostensione di crediti non spettanti o inesistenti».

avrebbe, forse, consentito una qualche – pur labile – legittimazione costituzionale per un’incriminazione del sostituto.

In definitiva, a fronte della totale assenza di indicazioni nella legge delega, è consequenziale ritenere che l’introduzione del nuovo delitto di omessa dichiarazione del sostituto d’imposta possa rivelarsi in contrasto con gli artt. 25 e 76 Cost., proprio perché nel caso di specie, secondo l’insegnamento della Consulta nella fondamentale decisione n. 5 del 2014, in assenza di criteri direttivi contenuti nell’art. 8 l. 23/2014, il Governo ha compiuto le scelte d’incriminazione (sul *chi* e sul *quanto punire*) riservate esclusivamente al Parlamento⁴¹.

5. Dall’omesso versamento delle ritenute certificate a quelle dovute sulla base della dichiarazione del sostituto: genesi ed esiti di uno *sfortunato* intervento legislativo.

L’intervento senz’altro più significativo del decreto delegato sulle fattispecie di omesso pagamento ha inciso proprio sull’incriminazione di cui all’art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000, il cui stesso *nomen juris*, indicato nella rubrica, è stato modificato, come si è detto, da “omesso versamento delle ritenute certificate” ad “omesso versamento delle ritenute *dovute o certificate*”.

Quanto al precetto, la modifica si muove sia in *direzione restrittiva* della sfera di rilevanza criminale delle condotte del sostituto, attraverso l’innalzamento della soglia di punibilità da 50.000 a 150.000 euro, sia in verso espansivo dell’*enforcement* penale, attraverso un sintagma, la cui funzione non è di agevole decifrazione, che inserisce nel computo dell’imposta non versata “le imposte dovute sulla base della dichiarazione” del sostituto (cc.dd. modelli 770). Proprio su tale sintagma deve porsi l’attenzione.

L’intervento riformatore trova, probabilmente, le sue ragioni nella volontà del legislatore di risolvere un conflitto giurisprudenziale, sottoposto alle Sezioni Unite della Suprema Corte prima dell’entrata in vigore del d.lgs. 158/2015.

La fattispecie in commento, come noto, puniva, prima della novella, il sostituto che rilasciava le certificazioni delle ritenute al sostituto, prima del termine ultimo per costui di presentare la propria dichiarazione dei redditi, senza provvedere a versare all’erario quanto in precedenza trattenuto.

Il punto controverso si risolveva nell’esatto valore probatorio da riconoscere al modello 770 rispetto alla dimostrazione dell’avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti. Segnatamente, il quesito posto al Giudice di legittimità nel suo massimo consesso era il seguente: «se nella ipotesi delittuosa disciplinata dall’art. 10 *bis* del d.lgs. 74/2000 possa darsi valore di prova indiziaria decisiva, ai sensi dell’art. 192 comma 2 c.p.p., alla semplice produzione e/o acquisizione al processo della dichiarazione fiscale mod. 770, chiarendone la portata e le conseguenze nascenti da una eventuale in

⁴¹ Peraltro, tale ragionamento vale anche per l’innalzamento della soglia di punibilità e l’aggravamento della cornice edittale del delitto di omessa dichiarazione delle imposte sui redditi e dell’IVA, trattandosi di intervento normativo che ha ampliato gli spazi di incriminazione della fattispecie, al di fuori di qualsiasi indicazione della legge delega.

veridicità, ovvero se, in presenza di tale dichiarazione, debba essere indispensabile acquisire altri riscontri ed in particolare la certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta ai singoli sostituiti per l'anno di riferimento»⁴².

In effetti, si erano registrati in giurisprudenza due orientamenti contrastanti. Il primo e più risalente⁴³ riteneva sufficiente per provare il rilascio della certificazione la produzione da parte della pubblica accusa della dichiarazione del sostituto. La prova dell'avvenuta certificazione era ricavata – da questo filone giurisprudenziale – deduttivamente, sulla base della massima d'esperienza per cui «non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, perciò stesso, certificato»⁴⁴. In definitiva, in questa prospettiva esegetica, «la presentazione della dichiarazione mod. 770, con allegate le attestazioni nominative, è indice inequivocabile delle operate ritenute e delle rilasciate certificazioni»⁴⁵.

Un diverso filone giurisprudenziale è stato inaugurato da una decisione del 2014 della Suprema Corte⁴⁶, poi seguita da alcuni arresti che ne ripercorrono adesivamente l'apparato motivativo⁴⁷: l'insegnamento è di segno opposto, nel senso dell'insufficienza del modello 770 a costituire una prova sufficiente dell'avvenuta certificazione.

Tale esegesi si fonda, in prima battuta, sull'affermazione dell'indipendenza logica e giuridica della dichiarazione rispetto alla certificazione del sostituto: secondo la Cassazione, la certificazione delle ritenute «ha la funzione di attestare l'importo delle somme corrisposte dal sostituto di imposta e delle ritenute da lui operate», mentre la dichiarazione mod. 770 è destinata ad informare l'Agenzia delle entrate delle somme corrisposte ai sostituiti, delle ritenute operate sulle stesse e del loro versamento all'erario»⁴⁸. In questa prospettiva, prosegue la Corte, «mentre le certificazioni devono essere emesse *soltanto* quando il datore ha provveduto a versare le ritenute, la dichiarazione va invece obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge (salvo, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative)»⁴⁹. La conclusione è che «è perciò impossibile, proprio a causa del differente contenuto e funzione dei due atti, desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato»⁵⁰.

Sotto un diverso profilo, per così dire prasseologico, viene smentita anche la massima d'esperienza posta a fondamento dell'orientamento tradizionale: «ben può accadere che il sostituto rilasci i certificati senza avere versato le relative ritenute, e poi

⁴² La questione è stata sollevata da Cass. pen., Sez. III, 29.4.2015, n. 21629, in *archiviopenale.it*.

⁴³ Si vedano, tra le altre, Cass. pen., Sez. III, 27.3.2014, n. 19454, in *CED Rv.* 260376; Cass. pen., Sez. III, 6.3.2014, n. 20778, in *CED Rv.* 259182; Cass. pen., Sez. III, 15.11.2012, n. 1443, in *CED Rv.* 254152.

⁴⁴ In questi esatti termini Cass. pen., Sez. III, 15.11.2012, n. 1443, *cit.*

⁴⁵ Così, per tutte, Cass. pen., Sez. III, 27.3.2014, n. 19454, *cit.*

⁴⁶ Si tratta di Cass. pen., Sez. III, 8.4.2014, n. 40526, in *CED Rv.* 260090.

⁴⁷ Tra le altre, Cass. pen., Sez. III, 21.1.2015, n. 5736, in *Leggi d'Italia*; Cass. pen., Sez. III, 29.10.2014, 6203, in *CED Rv.* 262365; Cass. pen., Sez. III, 9.10.2014, n. 10475, in *CED Rv.* 263007.

⁴⁸ Esattamente, Cass. pen., Sez. III, 8.4.2014, n. 40526, *cit.*

⁴⁹ *Ibidem.*

⁵⁰ *Ibidem.*

non presenti la dichiarazione mod. 770, al fine di evitare di autodenunciare gli illeciti amministrativi e fiscali da lui commessi. Ed è altrettanto possibile che il sostituto non versi le ritenute e non consegni previamente i certificati ai sostituiti e poi trasmetta la dichiarazione annuale, al fine di non incorrere nelle sanzioni amministrative per omessa presentazione del modello 770, mentre il reato non è integrato per il mancato rilascio delle certificazioni». Tanto è vera tale affermazione, sottolinea la decisione, che il legislatore, nel declinare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche prima della novella del duemila, ha sempre distinto e punito diversamente chi, non versando il *quantum* dovuto al fisco, si limiti ad operare la ritenuta senza certificarla, da chi, invece, rilasci anche il documento al sostituto⁵¹.

Dunque, secondo questo diverso orientamento, da un canto, il contenuto dichiarativo del modello 770 non abbraccia in alcun modo l'effettivo rilascio delle certificazioni e, dall'altro, non è affatto infrequente che il sostituto operi la trattenuta e poi non consegni al sostituto la relativa certificazione.

Il nodo interpretativo non è stato sciolto dalle Sezioni Unite, essendo decorso il termine di prescrizione del reato sottoposto al loro vaglio⁵².

In questo complesso contesto, l'intervento del legislatore pare risolversi in un completo fuor d'opera.

In effetti, le modifiche introdotte dall'esecutivo, più che semplicemente dirette a risolvere la *vexata quaestio* nella direzione dell'autosufficienza probatoria dei cc.dd. modelli 770 rispetto al superamento della soglia di punibilità⁵³, sembra aver inteso

⁵¹ Segnatamente, rileva la Corte, «appare decisiva l'osservazione che se davvero fosse possibile effettuare sempre ed in ogni caso (come nelle sentenze dianzi citate) l'equiparazione fra presentazione del modello 770 e rilascio delle certificazioni - nel senso che l'inoltro del modello 770 implica e dimostra di per sé l'avvenuto rilascio delle certificazioni - allora diverrebbe irrazionale e privo di senso lo stesso sistema normativo delineato dal legislatore con l'introduzione del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 *bis*. La normativa anteriore al 2000 puniva penalmente, sia pure con sanzioni diverse, l'omesso versamento di ritenute certificate e quello di ritenute non certificate (distinguendo quindi le due ipotesi). Il legislatore del 2000 eliminò la distinzione e parificò le due ipotesi, punendole entrambe con una sanzione amministrativa. Con l'introduzione dell'art. 10 *bis*, il legislatore ha reintrodotto la distinzione lasciando ferma la punizione con una sanzione amministrativa per il mancato versamento di qualsiasi tipo di ritenuta, e punendo (oltre che con la sanzione amministrativa) anche con la sanzione penale il mancato versamento di ritenute certificate che superino una certa soglia. Tutto l'impianto normativo (e la stessa sentenza Favellato) si basano quindi proprio sul presupposto che ben possono esistere (e di solito esistono) omessi versamenti di ritenute per le quali non è stata rilasciata certificazione ed omessi versamenti di ritenute per le quali è stata rilasciata certificazione. L'orientamento dianzi ricordato comporta invece inevitabilmente la conseguenza di eliminare qualsiasi distinzione fra le due ipotesi, presupponendo che ogni ritenuta effettuata deve necessariamente essere stata certificata. In questo modo, però, l'illecito amministrativo e quello penale avrebbero ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto e sarebbe più difficile ritenere possibile la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia».

⁵² Lo rileva l'Ufficio del Massimario nella Rel. n. III/05/2015, p. 26.

⁵³ In effetti, non pare percorribile la prospettiva esegetica per cui il legislatore avrebbe introdotto una sorta di prova legale positiva, cioè una limitazione al libero convincimento del giudice in direzione di un'identità, in termini probatori, tra ritenute dichiarate nel modello 770 e certificate. Come, pure, sottolineato dall'Ufficio del Massimario nella Rel. n. III/05/2015, p. 26, una tale «presunzione dai confini non chiari, rischia di entrare in contraddizione con il principio dell'assenza di prove legali nel processo penale e del libero convincimento del giudice». Sulla nozione di prova legale positiva si vedano, tra gli

allargare lo spettro delle condotte punibili alle ipotesi di ritenute non certificate, ma semplicemente “dovute”, come indicato nella nuova rubrica dell’art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000.

Si legge, in effetti, nella Relazione illustrativa al d.lgs. 158/2015 che «si è proceduto, inoltre, ad integrare la rubrica del novellato art. 10-*bis* del decreto legislativo n. 74 del 2000, in materia di omesso versamento di ritenute certificate, tenuto conto delle modifiche introdotte e, in particolare, *dell’estensione del comportamento omissivo* non più alle sole ritenute “certificate”, ma anche a quelle “dovute” sulla base della dichiarazione annuale del sostituto d’imposta»⁵⁴.

Senonché, la formulazione letterale della fattispecie novellata appare del tutto inidonea a raggiungere lo scopo che ha orientato il legislatore, mostrando persino dei tratti antinomici⁵⁵. Il punto è che il legislatore ha indicato non già le ritenute effettuate, con una formulazione quale “ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate”⁵⁶, ma ha scelto di collegare il *quantum* del *debito* (dunque l’eventuale superamento della soglia di punibilità) alla somma indicata nella dichiarazione del sostituto.

In altre parole, per come oggi vigente l’art. 10 *bis* d.lgs. 74/2000, *non* rientreranno nel computo relativo al superamento della soglia di punibilità semplicemente *le ritenute dovute perché effettuate*, ma *bensì esclusivamente quelle certificate o quelle indicate nei cc.dd. modelli 770*: le conseguenze della novella, che affida alle dichiarazioni del sostituto uno dei due alternativi criteri di calcolo del superamento della predetta soglia, si rivelano antinomiche in presenza delle certificazioni e del tutto irragionevoli ove ne sia mancato il rilascio.

In concreto: nell’ipotesi di rilascio delle certificazioni, in difetto di un’incriminazione per infedele o fraudolenta dichiarazione del sostituto, quest’ultimo sarà incentivato a presentare il modello 770, indicando falsamente ritenute in misura inferiore ai 150.000 euro, con la conseguenza, sul piano probatorio, che in una tale eventualità la pubblica accusa non solo dovrà provare, esattamente come prima della

altri e senza alcuna pretesa di completezza, E. AMODIO, *Liberio convincimento e tassatività dei mezzi di prova: un approccio comparativo*, in *Cass. pen.*, 1999, p. 3 ss.; C. SANTORIELLO, *I criteri di valutazione della prova (fra massime d’esperienza e standard di esclusione)*, in A. GAITO (diretto da), *La prova penale. Volume terzo – La valutazione della prova*, Milano, 2008; G. UBERTIS, *Prova (in generale)*, in *Dig. disc. pen.*, Torino, 1995, pp. 331 ss.

⁵⁴ Così la Relazione illustrativa al d.lgs. 158/2015.

⁵⁵ Il riferimento è a C.E. PALIERO, *Il principio di effettività nel diritto penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1990, p. 540 e, in particolare, alla nozione di *legge penale simbolica ad ineffettività antinomica*, che disegna quelle ipotesi in cui «la criminalizzazione in sé innesca, come *Nebeneffekte*, dei veri e propri “effetti perversi”»; si tratta di norme che «per lanciare un segnale o affermare un valore attraverso la pena, *con la pena* indirettamente producono la minaccia o la lesione dello *stesso bene* che la norma “dice” di voler tutelare» (corsivo dell’Autore).

⁵⁶ Si tratta della tipizzazione del reato di omesso versamento delle ritenute effettuate, disciplinato dall’art. 2 d.l. 429/1982, nell’originaria versione, precedente alle modifiche intervenute con l’articolo 3, comma 1, del d.l. 83/1991, convertito, con modificazioni, dalla l. 154/1991, che ha ampliato lo spettro anche alle ritenute non effettuate, ma previste per legge. Per la trattazione del punto si rinvia, anche per i riferimenti bibliografici, *ex pluribus*, a R. BRICCHETTI - L. DE RUGGIERO, *I reati tributari*, cit., p. 123.

novella, il superamento della soglia attraverso la dimostrazione delle avvenute certificazioni, ma dovrà, ancor prima, scoprire e documentare la falsità del modello 770. La disposizione che, nella prospettiva del legislatore delegato, doveva *anche* risolvere difficoltà probatorie dell'organo inquirente, per la sua infelice formulazione, le ha nei fatti acuite.

Ancor più evidente è il contrasto della novella con il principio costituzionale di uguaglianza-ragionevolezza⁵⁷ nell'ipotesi in cui non sia avvenuto il rilascio delle certificazioni: in questa evenienza, potrà essere punito il contribuente che presenti un modello 770 veritiero e ometta di versare le ritenute oltre i 150.000 euro (condotta di meno intenso disvalore, in quanto scevra di profili di mendacio) e non già chi, ugualmente non adempiendo ad un pari debito tributario, abbia presentato una dichiarazione falsa, indicando un debito inferiore alla soglia di punibilità (condotta di più accentuato disvalore, essendo contrassegnata da infedeltà dichiarativa).

Ciò espone la norma incriminatrice, *in parte qua*, a seri dubbi di legittimità costituzionale già in relazione all'art. 3 Cost.

5.1. I dubbi di legittimità costituzionale del novellato art. 10 bis d.lgs. 74/2000 per eccesso di delega.

Altrettanto radicali dubbi di legittimità costituzionale sembrano adombrarsi ove si ricerchi nella legge delega il fondamento della scelta di politica criminale compiuta dall'esecutivo.

Infatti, come si è visto, il legislatore ha ampliato la portata incriminatrice dell'art. 10 *bis*, punendo anche il sostituto d'imposta che non abbia certificato le ritenute, ma abbia solo presentato il modello 770, maturando poi, nel termine previsto dall'incriminazione, un debito per le stesse superiore ai 150.000 euro.

Orbene, si tratta di una scelta d'incriminazione non sorretta da alcuna indicazione contenuta nella legge delega⁵⁸ e, per ciò solo, in contrasto con gli artt. 25 e 76 Cost.⁵⁹. Infatti, il criterio residuale previsto dall'art. 8 l. 23/2014 per le "fattispecie meno gravi", tra cui può senz'altro annoverarsi il delitto di omesso versamento delle ritenute certificate, consentiva al legislatore delegato esclusivamente di "ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità".

⁵⁷Per un'analisi della struttura del principio di ragionevolezza in materia penale e delle posizioni assunte dalla Corte Costituzionale in relazione al tema si rinvia a G. DODARO, *Uguaglianza e diritto penale. Uno studio della giurisprudenza costituzionale*, Milano, 2012, *passim*; V. MANES, *Attualità e prospettive del giudizio di ragionevolezza in materia penale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2007, pp. 739 ss.; N. RECCHIA, [Le declinazioni della ragionevolezza penale nelle recenti decisioni della Corte costituzionale](#), in questa *Rivista*, 2 febbraio 2015.

⁵⁸Sui principi e i criteri direttivi contenuti nella legge delega si veda *supra*, par. 3.

⁵⁹Per un'analisi della giurisprudenza di costituzionalità in materia di eccesso di delega si rinvia, anche per i riferimenti bibliografici, al par. 3.

Dunque, la revisione richiesta all'esecutivo era nel senso di una riduzione degli spazi di incriminazione, in direzione di una completa depenalizzazione della condotta o di una parziale *abolitio criminis*, realizzata attraverso un innalzamento della soglia di punibilità o, a tutto concedere, il mantenimento dell'area di rilevanza penale con una mitigazione delle sanzioni; al contrario, la nuova fisionomia del delitto in commento si caratterizza per un ampliamento delle condotte tipiche, realizzata attraverso il nuovo rilievo accordato alle ritenute indicate nel modello 770, indipendentemente dalla loro certificazione, in relazione al superamento della soglia di punibilità.

In altre parole e in sintesi, si registra, a seguito del d.lgs. 158/2015, un ampliamento delle tipologie di omissioni penalmente rilevanti, non richiedendosi più la certificazione delle ritenute da parte del sostituto, essendo bastevole la loro indicazione nel modello 770.

Il decreto delegato segue, dunque, una direzione politico-criminale non solo non consentanea ai criteri della legge delega, ma persino ad essi antitetica: ciò potrebbe bastare, nella prospettiva della Corte Costituzionale⁶⁰, a rendere costituzionalmente illegittima la modifica in parola.

6. Alcune – provvisorie – conclusioni in attesa delle indicazioni giurisprudenziali

Sembrano, dunque, difficilmente superabili i dubbi di legittimità costituzionale delle novellate ipotesi di incriminazione del sostituto d'imposta.

In effetti, quanto all'omessa presentazione del modello 770, punita dall'art. 5, comma I-bis, d.lgs. 74/2000, il legislatore ha introdotto una fattispecie incriminatrice in totale assenza di indicazioni nella legge delega che potessero legittimare un intervento in tale direzione: ciò espone l'intero delitto ad una questione di legittimità costituzionale per eccesso di delega e violazione della riserva di legge in materia penale.

In ordine all'"omesso versamento delle ritenute dovute o certificate" i dubbi si annidano tutti sul nuovo sintagma introdotto dal d.lgs. 158/2015, ponendosi criticità tanto in ordine alla ragionevolezza della modifica, a causa dell'infelice tecnica normativa, sia in relazione al rispetto dei principi e criteri direttivi contenuti nella legge delega, ove si consideri che la scelta politico-criminale del Governo si è posta in termini antitetici alle indicazioni parlamentari (ampliamento delle condotte tipiche *vs* mantenimento dell'area di rilevanza penale con riduzione della pena).

Spetterà, quindi, in prima battuta ai giudici di merito e, eventualmente, alla Consulta saggiare la tenuta costituzionale delle modifiche alle fattispecie proprie del sostituto d'imposta, intervenute con la revisione di cui al d.lgs. 158/2015; l'adozione di una posizione di rigore piuttosto che di *laissez faire* nella giurisprudenza potrebbe offrire importanti indicazioni, ben oltre la specialistica materia penale tributaria, per

⁶⁰ Basti sul punto richiamare l'insegnamento di Corte Cost., 23.1.2014, n. 5, cit., più volte richiamata.

tratteggiare una risposta – almeno su alcuni profili – alla domanda cruciale della modernità penalistica: chi compie le scelte di politica criminale?