

Reato cancellato per le ritenute omesse sotto la nuova soglia

La Suprema Corte conferma la natura delle soglie e la formula da adottare in caso di mancato superamento dei nuovi importi

/ Maurizio MEOLI

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. [6105](#) depositata ieri, conferma che la soglia di punibilità dei reati tributari – nel caso di specie, quella dell'omesso versamento di ritenute certificate ex art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000 – è un elemento **costitutivo** del reato, con la conseguenza che, qualora la stessa non risulti superata in esito agli innalzamenti operati dal DLgs. 158/2015, la precedente sentenza di condanna deve essere annullata senza rinvio perché “il **fatto non sussiste**” (nel medesimo senso si vedano Cass. nn. [891/2016](#), in tema di infedele dichiarazione, [3098/2016](#), in tema di omesso versamento IVA, nonché [48228/2015](#), già in tema di omesso versamento di ritenute certificate, seppure limitatamente alla formula assolutoria da utilizzare).

Nel caso di specie, un soggetto veniva condannato, in sede di merito, per avere omesso il versamento delle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituti d'imposta per l'anno 2006, entro il successivo settembre 2007, per circa 85.000 euro. Infatti, il previgente art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000 puniva con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versasse 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.

Contro la decisione veniva presentato ricorso per Cassazione, contestandosi l'omessa motivazione circa l'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti e l'erronea applicazione dell'art. 13 del DLgs. 74/2000, in allora recante la disciplina della circostanza attenuante correlata al pagamento del debito tributario. Il Procuratore generale presso la Suprema Corte, peraltro, all'udienza del novembre 2015, richiedeva l'**annullamento** senza rinvio perché “il fatto non era (più) previsto dalla legge come reato”.

Sulla fattispecie era, infatti, intervenuto, dal 22 ottobre 2015, il DLgs. 158/2015; e, in base alla nuova previsione dell'art. 10-*bis*, “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 dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a **centocinquantamila euro** per ciascun periodo d'imposta”. Nella nuova fattispecie di omesso versamento di ritenute, quindi, la soglia di punibilità viene triplicata, passando da 50.000 a 150.000 euro (al contempo, ma in senso opposto, ai fini della fattispecie rilevano anche

le “ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione”).

La Suprema Corte osserva, innanzitutto, come, nel caso di specie, **non** risulti **integrata** la nuova soglia di punibilità. Inoltre, come già osservato dalla sentenza n. 3098/2016 per l'art. 10-*ter* e per le fattispecie analoghe, la soglia di punibilità in questione rientra tra gli elementi costitutivi del reato e non tra le condizioni obiettive di punibilità (analogamente Cass. n. 891/2016, in relazione alle soglie della dichiarazione infedele di cui all'art. 4).

Infatti, il perfezionamento del reato non dipende da un evento futuro e incerto (ossia da una *condicio*), ma dallo stesso comportamento omissivo dell'agente che non versa le ritenute operate nella qualità di sostituto d'imposta entro il termine penalmente previsto, per un importo che – integrata la soglia – contribuisce alla realizzazione del fatto tipico.

La soglia di punibilità si traduce nella fissazione di una quota di rilevanza **quantitativa e/o qualitativa** del fatto tipico. Mentre al mancato superamento corrisponde la convinzione del legislatore circa l'assenza nella condotta di una “sensibilità” penalistica. Il comportamento sotto soglia, cioè, non lede il bene giuridico tutelato della salvaguardia degli interessi patrimoniali dello Stato connessi alla percezione dei tributi (ciò anche nel rispetto della necessità di esaltare il principio di offensività).

Secondo i giudici di legittimità, poi, la conferma di tale soluzione può essere tratta dalle indicazioni fornite dalla sentenza della Corte costituzionale n. 241/2004, in relazione alle soglie di punibilità previste dalla previgente fattispecie di false comunicazioni sociali, nonché dalla stessa Relazione di accompagnamento del DLgs. 74/2000.

Anche la soglia di punibilità deve essere “attinta” dall'elemento **soggettivo** della fattispecie, ovvero dal dolo generico. E la prova di tale profilo soggettivo è insita, in genere, nella presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta o in quanto risulta dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti, emergendo da tali atti l'importo dovuto e da versare nei termini stabiliti dal legislatore penale.

“Il fatto non sussiste” esclude la rilevanza anche in sede non penale

Ora, per le condotte omissive in questione poste *ante* DLgs. 158/2015, il mancato superamento anche della

nuova soglia di punibilità, come nel caso di specie, determina l'assoluzione dell'imputato con la formula "il fatto non sussiste", che esclude ogni possibile rilevanza del fatto anche in sede **diversa** da quella penale. Tale formula è da utilizzare in ipotesi di mancata integrazione della soglia di punibilità sia perché, essendo stato contestato un fatto integrante la soglia, lo stesso è invece risultato, a seguito dell'accertamento processuale, sotto-soglia, sia perché la soglia di punibilità è stata elevata dallo *ius superveniens* (come accaduto con il DLgs. 158/2015).

La formula "il fatto non è previsto dalla legge come reato", invocata dal Procuratore generale, riguarda, in-

vece, la diversa ipotesi in cui **manchi** una qualsiasi **norma penale** cui ricondurre il fatto imputato (Cass. nn. 3098/2016 e 891/2016).

Resta comunque impregiudicato, per assenza di accertamento in sede penale, l'eventuale mancato versamento delle ritenute in misura inferiore alla soglia di punibilità (che integra un fatto diverso, penalmente irrilevante, ma sanzionabile in via amministrativa); vale a dire che l'Amministrazione finanziaria può procedere all'**accertamento** della violazione e all'irrogazione delle relative sanzioni in relazione all'imposta dovuta e non versata, purché sotto soglia (Cass. n. 3098/2016).