

Per le omesse ritenute va provato il superamento della soglia di punibilità

Non è sufficiente la sola verifica "a campione" delle certificazioni rilasciate ai sostituiti

/ Stefano COMELLINI

La responsabilità per il reato di cui all'[art. 10-bis](#) del DLgs. 74/2000 non può fondarsi su un accertamento presuntivo dell'ammontare delle ritenute non versate, risultando necessaria la prova del superamento della prevista soglia di punibilità, da intendersi quale **elemento costitutivo** della fattispecie.

La Cassazione ha affermato il condivisibile principio con la sentenza n. [13610](#) depositata ieri.

L'[art. 10-bis](#), nel testo vigente, punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, le ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a **150.000 euro** per ciascun periodo d'imposta.

I fatti giunti all'attenzione della Corte riguardavano la fattispecie nella formulazione precedente il DLgs. [158/2015](#): a parte l'innalzamento della soglia della rilevanza penale (allora 50.000 euro), mentre in quella precedente si faceva riferimento alle sole "ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti" (quindi il CUD o CU), oggi la norma opera anche, e alternativamente, con riferimento alle "**ritenute** dovute sulla base della stessa **dichiarazione**", vale a dire quella annuale del sostituto (modello 770).

Nel caso di specie, i giudici di merito avevano dichiarato la responsabilità del ricorrente, sostituto di imposta, sulla base del controllo incrociato, **parziale**, con le dichiarazioni dei percipienti, da cui era emerso che i dati certificativi relativi agli emolumenti corrisposti e alle ritenute effettuate corrispondevano ai dati indicati dagli stessi nelle loro dichiarazioni. Tuttavia, pur avendo l'indagine riguardato solo un numero ridotto di dipendenti, si era considerato che il superamento presuntivo della soglia di punibilità potesse costituire un valido presupposto della condanna.

La Cassazione ha respinto tale argomentazione, rilevando come la soglia prevista dall'[art. 10-bis](#) contribuisca a definire il disvalore del fatto e, selezionando i comportamenti penalmente rilevanti, debba essere considerata elemento costitutivo del reato.

Pertanto, secondo la Corte, per verificare il superamento della soglia è necessario **sommare tutte** le ritenute non versate al Fisco che siano state operate e certificate nello stesso periodo di imposta, anche se riferite a differenti tipologie di redditi e di compensi o a diversi sostituiti. Ne consegue che per la sussistenza del fatto reato non è sufficiente la sola verifica "a campione" delle certificazioni rilasciate ai sostituiti, ma è necessaria la verifica del concreto superamento della soglia

e non l'elevata probabilità che questo si sia realizzato.

La pronuncia in esame ha poi toccato un altro punto di interesse che, per la sua natura preliminare, ha costituito la ragione di annullamento della sentenza impugnata: la **competenza per territorio** dei reati fiscali.

La Corte ha rilevato come l'[art. 18](#) del DLgs. n. 74/2000 stabilisca che, fatta eccezione per i c.d. reati in dichiarazione e per quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti, per tutti gli altri reati previsti dal DLgs. 74/2000 la competenza debba essere determinata ex [art. 8](#) c.p.p. – con riferimento, quindi, al luogo della consumazione – e solo quando per questa via non sia possibile, competente sia il giudice del luogo dell'accertamento del reato.

Tuttavia, il reato di cui all'[art. 10-bis](#) (come l'[art. 10-ter](#)) è stato introdotto nel DLgs. [74/2000](#), inserito nel Capo II del Titolo II, in epoca successiva alla vigenza del citato art. 18, così fuoriuscendo dalla disciplina diversa da quella fondata sul luogo di consumazione, ivi prevista solo per i reati di cui al Capo I.

Pertanto, posto che il reato di cui all'[art. 10-bis](#) si consuma nel momento in cui scade il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente, la competenza territoriale coincide con il **luogo** in cui si compie l'**omissione** del versamento allo scadere di detto termine. Luogo che per le società corrisponde – e qui la Corte richiama la propria costante giurisprudenza (Cass. n. [20504/2014](#)) – a quello in cui si trova la sede effettiva dell'impresa, quale centro della prevalente attività amministrativa e direttiva di organizzazione, coincidente o meno con la sede legale.

Da ultimo, la Corte ha ribadito, nel solco di una giurisprudenza ormai consolidata, che la situazione di difficoltà finanziaria dell'impresa non esclude la responsabilità per il reato previsto dall'[art. 10-bis](#) DLgs. 74/2000, per l'assoluta irrilevanza del fine concretamente perseguito dal soggetto agente. Non è consentito, quindi, riconoscere valenza alla "**forza maggiore**", se non dimostrando che la crisi dell'impresa non sia stata imputabile all'imprenditore e che non potesse essere dallo stesso fronteggiata tramite il ricorso a idonee misure, da valutarsi in concreto. In altre parole, occorre la prova che il soggetto agente non abbia altrimenti potuto reperire le risorse necessarie per il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, così che l'omissione sia derivata da cause indipendenti dalla sua volontà.