

DISEGNO DI LEGGE

d'iniziativa dei senatori MAZZOLA, BERLANDA, COVI, MARIOTTI
e RUFFINO

COMUNICATO ALLA PRESIDENZA IL 10 NOVEMBRE 1988

Modifiche all'articolo 2 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429
(norme penali in materia di versamenti dei sostituti di imposta),
convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516

ONOREVOLI SENATORI. — È ormai noto come, a seguito della riforma del 1982 (legge n. 516 del 7 agosto 1982), la disciplina della responsabilità penale del sostituto d'imposta per il mancato versamento all'Erario delle ritenute operate sia stata completamente rinnovata sia sul piano della sanzione che su quello della struttura della fattispecie. La nuova formulazione (articolo 2, secondo comma) si è rivelata essere non solo più afflittiva di quella che l'ha preceduta (articolo 92, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973), ma di gran lunga più gravosa anche dell'articolo 260 del testo unico delle leggi sulle imposte dirette del 1958, in quanto è scomparso il termine di riferimento all'anno

solare ed è punito indistintamente qualsiasi tipo di omissione, ancorchè di minimo rilievo economico.

La mancata previsione di un regime sanzionatorio differenziato per le ipotesi «minori», oltre a dar luogo a sostanziali ingiustizie nei confronti dei contribuenti, ha comportato rilevanti effetti pratici che oggi, dopo cinque anni di applicazione della norma, si manifestano in tutta la loro estrema gravità.

Le cifre dei rapporti penali inviati alle procure della Repubblica sono assai esplicite: dalle segnalazioni soltanto episodiche dei primi anni di applicazione della legge, si è giunti oggi a registrare nel territorio nazionale migliaia di denunce, certamente destinate ad

umentare negli anni successivi a seguito di controlli sistematici che gli Uffici delle imposte e i Centri di servizio - onde evitare la prescrizione dei termini - stanno operando sulle dichiarazioni dei sostituti di imposta relative ai primi anni di vigenza della legge.

Ad esempio, in provincia di Venezia, i 434 procedimenti a carico delle procure registrati nell'anno 1987, oltre ad essere quasi raddoppiati nei primi mesi dell'88 (729), costituiscono quasi il 40 per cento di tutti i reati di massimo grado, con il rischio, quindi (tutt'altro che improbabile), che l'enorme quantità di processi penali tributari relativi a tale disposizione distraiga i tribunali, per mancanza di tempo, dall'esame di altri più gravi reati.

Questa situazione, citata come esempio per la sua particolare rilevanza, non è peraltro molto diversa da quanto si verifica in altre parti del paese, soprattutto nelle regioni del centro-nord.

Il problema è destinato ad ampliarsi ancor più alla luce della rigorosa interpretazione della Cassazione la quale, equiparando il «ritardo» all'«omissione» ed affermando che spetta ai giudici di merito «la congrua valutazione dell'aspetto psicologico del reato», ha lasciato aperto, così, soltanto lo «spiraglio» del dolo.

Consegue allora che, non essendo richiesta - ai fini della sussistenza dell'elemento soggettivo - alcuna finalità ulteriore, e neppure una qualunque intenzionalità di frode ai danni dell'Erario, occorrerà sempre indagare caso per caso ai fini di accertare la ragione del ritardato o omesso versamento.

Si aggravano quindi ancor più gli inconvenienti pratici e l'eccessivo carico degli Uffici delle procure derivanti dall'obbligo di rapporto all'autorità giudiziaria, che incombe (ex articolo 2 del codice di procedura penale) agli Uffici finanziari e alla Guardia di finanza, unitamente al successivo obbligo del titolare dell'azione penale di esercitare tale azione ai fini di accertare la sussistenza del dolo.

Comunque, a prescindere dalle rilevanti implicazioni di ordine pratico che comporta, l'asserita mancanza di dolo è teoricamente ben prospettabile.

Il reato «de quo», rientrando nel novero dei reati omissivi, viene ad esistere sotto il profilo

oggettivo nel momento dell'infruttuoso decorso del termine concesso al sostituto per effettuare il versamento delle ritenute effettivamente operate.

In base ai principi generali, infatti, il reato omissivo si considera consumato nel momento in cui viene a scadere il termine prescritto per il compimento dell'azione dovuta.

Pertanto, poichè ciò che rileva è il «non facere quod debeat» entro il termine fissato per l'adempimento, l'eventuale successivo versamento delle ritenute appare ininfluenza rispetto al perfezionamento della struttura materiale del reato.

Di conseguenza, applicando rigorosamente il concetto di reato omissivo proprio, e presupponendo inoltre che la norma incriminatrice - inglobando il cosiddetto «elemento normativo» - sia formulata con la tecnica del rinvio parziale, deve ritenersi che il reato trovi compimento nel suo elemento oggettivo con lo stesso spirare dei termini previsti dalle disposizioni tributarie, a nulla valendo l'adempimento spontaneo tardivo, o meglio assumendo significato soltanto come causa di esclusione di dolo.

Va tuttavia precisato, alla luce sia dell'articolo 92 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973 - il quale prevede una riduzione della sanzione amministrativa se il pagamento è fatto entro il terzo giorno dalla scadenza stabilita per il versamento - sia del carattere residuale e «frammentario» del diritto penale, che è solo il pagamento oltre il terzo giorno che deve considerarsi omesso, anche agli effetti del reato previsto dall'articolo 2, secondo comma del decreto-legge n. 429 del 1982.

Se dunque è nell'esplorazione delle norme tributarie che va individuata la disposizione integrativa del precetto penale, altra parte della giurisprudenza si è domandata, con apprezzabili sforzi interpretativi, se non si potesse trovare un qualche aggancio normativo per sostenere un'interpretazione meno «rigorosa» che non sanzionasse cioè comportamenti innocui e che ricollegasse a fatti illeciti sanzioni proporzionali alla gravità della lesione dei beni giuridici protetti.

Si è allora posto il problema di analizzare la rilevanza che assume nella specie il ritardato

versamento, discriminando tale evento - nel totale silenzio del legislatore - da quell'omesso versamento che, viceversa, integrerebbe gli estremi della condotta punibile.

Di conseguenza, la violazione dei termini di cui all'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 1973, n. 602, entro il quale le ritenute vanno versate, dà luogo soltanto ad una ipotesi di ritardo.

Partendo da tale presupposto comune le soluzioni adottate divergono, poichè qualche decisione sostiene che il termine sia individuabile nella data di notifica della cartella esattoriale, altre, più numerose, nel momento di presentazione della dichiarazione del sostituto, altre ancora nella scadenza del termine di accertamento e così via.

Tali soluzioni, tutte ispirate dalla ragionevole motivazione di dare un'interpretazione per quanto possibile equilibrata ed equa alla norma, non possono essere accolte in quanto costruiscono la distinzione concettuale tra omissione e ritardo sulla possibilità, che ancora sussiste, di compiere rapidamente l'atto oltre la scadenza. Utilizzano quindi, per separare l'illecito penale dall'irrilevante, termini che servono invece a distinguere il reato omissivo istantaneo dal reato omissivo permanente.

Il problema interpretativo in esame, pertanto, va risolto in base ai principi di diritto in tema di reati omissivi propri, nel senso che la scadenza del termine per il versamento delle ritenute realizza l'omissione penalmente rilevante, poichè è ad essa che è ricollegabile la violazione dell'obbligo imposto dalla legge.

Si è allora tentato di sostenere che, qualora il ritardo fosse equiparato all'omissione, sotto il profilo della responsabilità penale e della determinazione della pena, si sarebbe potuto profilare un'ipotesi di illegittimità costituzionale per la violazione del principio di uguaglianza essendo trattate nello stesso modo due condotte diverse (omissione e ritardo).

Tuttavia la Corte costituzionale, con ben tre ordinanze, ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione, sostenendo l'insindacabilità delle scelte discrezionali del legislatore da parte dei giudici costituzionali, anche al fine di evitare ciò che in pratica si è verificato nella giurisprudenza di merito e cioè una nuova

forma di «supplenza giudiziaria» con gravi conseguenze in termini di certezza del diritto.

Chiusa la prospettiva di un superamento delle ragioni di perplessità prospettate in relazione alla norma, attraverso un atto di legislazione negativa, o di una declaratoria di illegittimità parziale e tolto spazio a pronunce di fattispecie legali meno penalizzatrici (a seguito dell'allineamento della Cassazione alle pronunce della Corte costituzionale), l'unica via legittima per porre rimedio alla vigente situazione appare essere quella della configurabilità nel caso concreto del dolo.

Considerandosi le sopra citate pronunce, ineccepibili sul piano tecnico-giuridico, si rivela necessario modificare la disposizione legislativa, introducendo una speciale causa di non punibilità nell'ipotesi di versamento tardivo delle ritenute nel termine entro il quale la dichiarazione del sostituto deve essere presentata (articolo 9, comma quarto, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973) al fine di alleviare i carichi dei tribunali, ma specialmente per evitare che l'incerta formulazione delle norme dia luogo a continui contrasti giurisprudenziali e quindi a disparità di trattamento tra i contribuenti.

Tale previsione si dimostra auspicabile anzitutto dal punto di vista dell'elemento soggettivo, in quanto è l'unico momento in cui si ha la certezza di un eventuale adempimento colposo, essendo soltanto in tale istante che il sostituto, nell'effettuare il relativo conguaglio, si rende consapevole di non aver versato le ritenute.

È anche per motivi di economia processuale che appare opportuno evitare l'azione penale prima del momento di presentazione della dichiarazione, dato che prima di tale momento, in sede istruttoria, si potrebbe facilmente evidenziare la carenza di dolo per l'accertata involontarietà dell'infrazione.

Inoltre, la previsione di tale termine si rivelerebbe coerente con la disciplina prevista dall'articolo 1 della medesima legge, il quale nel suo complesso prevede particolari scriminanti, sia nel caso di ritardo non superiore a novanta giorni nella presentazione della dichiarazione dei redditi (primo comma), sia nel caso di regolarizzazione, sia pure condizionata, di comportamenti altrimenti sanzionabili (quarto comma).

Analoga infatti appare - alla luce di quanto più volte affermato dalla Cassazione - la posizione dei soggetti attivi delle due fattispecie.

Infine, poichè quel termine si può desumere dall'interpretazione sistematica dell'articolo 2 del decreto-legge n. 429 del 1982, il quale al primo comma prevede tre ipotesi contravvenzionali relative appunto alla dichiarazione del sostituto.

Necessita altresì quantificare una soglia minima di punibilità, oltre la quale si possa configurare il reato, anche in considerazione del fatto che ciò non sembra porre problemi di tipo estimativo, dato che l'individuazione del «quantum» non versato richiede una semplice operazione aritmetica priva di qualsiasi implicazione valutativa.

Si ristabilirebbe così una razionale proporzionalità tra il fatto commesso e la pena

prevista, in quanto si colpirebbe soltanto un'evasione di una certa entità, tale da giustificare così l'intervento della sanzione penale.

Il tutto si rivelerebbe infine congruo sotto il profilo di una politica legislativa, perchè stimolerebbe l'adempimento spontaneo del contribuente nell'ipotesi di brevi ritardi di somme di modesta entità, specialmente se si considera che il mancato versamento in non pochi casi trae origine da una «crisi di liquidità» che può essere momentanea.

Si rende infine necessaria, stante il vigente principio della non retroattività della norma penale finanziaria, previsto dall'articolo 20 della legge n. 4 del 1929 (che esclude l'applicazione dell'articolo 2, terzo comma, del codice penale), una espressa disposizione che stabilisca l'efficacia della norma più favorevole a partire dal 1° gennaio 1983.

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. È punito con la reclusione da due mesi a tre anni e con la multa da un quarto alla metà della somma non versata chiunque non versa all'Erario le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, se l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a cinque milioni e al 5 per cento del versamento da eseguire.

2. Non è punibile chi provveda ad eseguire i versamenti omessi entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta, sempre che la violazione non sia stata contestata e non siano iniziate ispezioni o verifiche.

Art. 2.

1. In deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la disposizione di cui all'articolo 1 si applica anche nel caso in cui il reato sia stato commesso prima dell'entrata in vigore della presente legge; se vi è stata condanna, ne cessano l'esecuzione e gli effetti penali.