

Rivista di contabilità pubblica riconosciuta di carattere culturale dal Comitato interministeriale di cui al d.P.C.M. 9 marzo 1957

Amministrazione e Contabilità dello Stato e degli enti pubblici

Fondata e diretta da Salvatore Sfrecola

Rivista scientifica riconosciuta dall'ANVUR nell'area 12 - ISSN 0393 - 5604

2022 - Anno XLIII

LA CORTE COSTITUZIONALE E IL REATO DI OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE D'ACCONTO: UN "CONCORSO DI COLPA" TRA ECCESSO DI DELEGA E MANCATI CONTROLLI DEL DELEGANTE.

di Giacomo Vivoli, Professore a contratto in Diritto dell'ambiente e Cultore della materia in Diritto pubblico – Università di Firenze.

Abstract (It): l'articolo approfondisce la sentenza della Corte costituzionale n. 175/2022 con la quale viene dichiarata incostituzionale una disposizione penale per eccesso di delega legislativa in violazione dell'art. 76 della Costituzione; la disposizione violava alcuni pilastri del diritto costituzionale penale quali la riserva di legge e il principio di stretta legalità; l'analisi si conclude evidenziando come anche i controlli parlamentari non si siano dimostrati idonei a rilevare le criticità.

Abstract (En): *this paper explores the judgment of the Constitutional Court no. 175/2022 with which a penal provision is declared unconstitutional for excess of legislative delegation in violation of art. 76 of the Constitution; the provision infringed some pillars of constitutional law such as the principle that certain matters only be governed by parliament ('riserva di legge') and the principle of strict legality in criminal matters; the analysis concludes by highlighting how even the parliamentary checks have not proved to be suitable for detecting the critical issues.*

Sommario: 1. Il sospetto di illegittimità costituzionale: l'eccesso di delega; 2. L'ondivago percorso normativo sulle fattispecie penali imputabili al sostituto d'imposta; 3. Il contrasto in seno alla giurisprudenza di legittimità e il "soccorsismo normativo" del legislatore delegato; 4. La difesa statale: la natura interpretativa della disposizione; 5. La sentenza n. 175/2022 della Corte costituzionale: l'eccesso di delega e il "concorso di colpa" nei pareri rilasciati dalle Commissioni parlamentari.

1. Il sospetto di illegittimità costituzionale: l'eccesso di delega.

Con la sentenza n.175 del 2022 la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 7, co. 1, lett. b) del D.Lgs. 158/2015 nella parte in cui aveva inserito nell'art. 10-bis, co. 1 del D.Lgs. 74/2000 le parole *"dovute sulla base della stessa dichiarazione o"*¹.

Il giudizio si inserisce nell'ampio scenario dei reati tributari ma in relazione a quei comportamenti posti in essere dal contribuente che si traducono "solo" con un mancato o un minor versamento di imposte che egli stesso "autoliquida" e dichiara; tale puntualizzazione, ossia il fatto che il problema sorga dalla mancata riscossione erariale di un debito regolarmente dichiarato, merita di essere evidenziata in quanto vi sono invece, è utile per marcare la differenza da altre fattispecie penali che implicano invece una "attivazione" da parte del contribuente la cui intensità può giungere sino ad ipotesi di dolo specifico finalizzato all'evasione con l'emissione e la registrazione di fatture per operazioni inesistenti; nel caso del reato su cui si focalizza il presente contributo, invece, il disvalore viene individuato nel mancato versamento di imposte dichiarate in assenza di un meccanismo artificioso in più preordinato a far sì che il debito d'imposta venga ridotto rispetto al suo importo "naturale".

La natura meramente omissiva accomuna due reati che, non previsti nel testo iniziale, sono stati poi introdotti successivamente nel D.lgs. 74/2000, la fonte di riferimento fondamentale in ambito penale in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto²; in ordine di tempo prima, in riferimento alle ritenute d'acconto, viene inserito l'art. 10-bis³ e poi, dedicato all'imposta sul valore aggiunto, l'art. 10-ter⁴; entrambe le fattispecie sono concepite secondo una struttura concettuale comune⁵ ossia prevedendo una soglia di tollerabilità annuale – che fissa il confine tra illecito amministrativo sconfinato e reato – ed un termine entro il quale verificare l'eventuale superamento dell'importo massimo consentito.

In entrambi i casi viene sempre concesso al contribuente la possibilità di poter "ravvedersi" entro un congruo termine in modo da consentirgli di gestire eventuali contingenti difficoltà finanziarie; inoltre, quale corollario del fatto che il disvalore viene ravvisato solo nell'omesso versamento

¹ La sentenza ha dichiarato in via consequenziale anche l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, co. 1, lett. a) del D.Lgs. 158/2015 che aggiungeva l'espressione *«dovute o»* alla rubrica dello stesso riferimento.

² Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205.

³ Con l'art. 1, co. 414 della L. 311/2004 è stata disposta l'introduzione dell'art. 10-bis nel D.Lgs. 74/2002.

⁴ Con l'art. 35, co. 7 del D.L. 223/2006 convertito in L. 248/2006 è stata disposta l'introduzione dell'art. 10-ter nel D.Lgs. 74/2002.

⁵ La comunanza risultava più evidente nella prima versione dell'art. 10-ter in quanto rimandava esplicitamente all'art. 10-bis; il testo dell'art. 10-ter era infatti il seguente: *«La disposizione di cui all'articolo 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo»*.

dell'imposta è sempre possibile, anche in caso di consumazione del reato, evitare le conseguenze penali avvalendosi della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 del D.Lgs. 74/2000 ossia a condizione che prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado il contribuente dimostri di aver estinto tutto il debito tributario, comprensivo di sanzioni ed interessi⁶.

Le due fattispecie, IVA e ritenute d'acconto, presentano invece alcune difformità procedurali in funzione anche dei diversi adempimenti richiesti.

Una prima diversità può essere ravvisata nella soglia di punibilità annuale fissata attualmente in 250.000 euro⁷ per l'IVA e in 150.000 euro per le ritenute d'acconto; una seconda distinzione opera nel termine entro il quale il reato si consuma, fissato nel 27 dicembre dell'anno successivo in relazione all'IVA ed entro la scadenza per l'invio della dichiarazione da parte del sostituto d'imposta – ossia il modello 770 – stabilita, attualmente, il 31 ottobre dell'anno successivo a quello di competenza.

Altra differenza procedurale è riscontrabile nella sequenza temporale tra adempimento previsto e consumazione del reato: in caso di omesso versamento Iva, l'invio da parte del contribuente della dichiarazione annuale⁸ all'Agenzia delle entrate precede il termine previsto per la verifica della soglia di punibilità mentre in quello delle ritenute d'acconto è

⁶ Ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, a seguito delle modifiche apportate con il D.Lgs. 158/2015, i reati di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater non sono punibili se «prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso»; la versione originaria dell'articolo prevedeva invece solo una riduzione della pena sino alla metà (poi passata ad un terzo con il D.L. 138/2011) e la non applicazione delle sanzioni accessorie.

⁷ La prima versione dell'art. 10-ter, rimandava all'art. 10-bis vigente *pro tempore* che fissava la soglia in 50.000 euro; in funzione di tale soglia, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 80/2014 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 10-ter nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, puniva l'omesso versamento IVA in base alla dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38. La Corte ravvisò la violazione dell'art. 3 della Costituzione in quanto alcune disposizioni vigenti *pro tempore* (segnatamente dichiarazione infedele e omessa presentazione della dichiarazione IVA) prevedevano soglie di punibilità più elevate per ipotesi di reato più gravi; nelle parole della Corte, «[i]l contribuente che, al fine di evadere l'IVA, presenta una dichiarazione infedele, tesa ad occultare la materia imponibile, o non presenta affatto la dichiarazione, tiene una condotta certamente più "insidiosa" per l'amministrazione finanziaria – in quanto idonea ad ostacolare l'accertamento dell'evasione (e, nel secondo caso, a celare la stessa esistenza di un soggetto di imposta) – rispetto a quella del contribuente che, dopo aver presentato la dichiarazione, omette di versare l'imposta da lui stesso autoliquidata (omissione che può essere dovuta alle più varie ragioni, anche indipendenti da uno specifico intento evasivo, essendo il delitto di cui all'art. 10-ter a dolo generico). In questo modo, infatti, il contribuente rende la propria inadempienza tributaria palese e immediatamente percepibile dagli organi accertatori: sicché, in sostanza, finisce per essere trattato in modo deteriore chi – coeteris paribus – ha tenuto il comportamento maggiormente meno trasgressivo». Successivamente, con l'art. 8, co. 1 del D.Lgs. 158/2015 è stato modificato l'art. 10-ter e stabilito che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro 250.000 per ciascun periodo d'imposta. La disposizione è ancora vigente anche se è da segnalare una strana "parentesi" aperta con il D.L., n. 124/2019 che aveva disposto all'art. 39, co. 1, lett. p) l'abbassamento della soglia di punibilità a 150.000 euro ma, quale deroga all'immediata entrata in vigore delle disposizioni di un decreto legge, veniva anche previsto nell'art. 39, co. 3 che le disposizioni previste ai commi precedenti avessero efficacia solo alla data di pubblicazione in G.U. della legge di conversione che, poi, non confermò la modifica dell'art. 10-ter.

⁸ Termine fissato a fine aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

invece l'invio del modello 770 l'elemento che determina il perfezionamento del reato.

Ma l'elemento differenziale che preme più porre in evidenza e che assume rilievo nella decisione della Corte in commento consiste piuttosto nel rapporto "trilaterale" che caratterizza l'adempimento relativo alle ritenute d'acconto rispetto a quello "bilaterale" relativo all'imposta sul valore aggiunto.

Difatti, mentre ai fini IVA l'obbligo si assolve con l'invio annuale all'Agenzia delle entrate di una sola dichiarazione dove vengono riepilogate tutte le operazioni attive e passive rilevanti ai fini del tributo, l'adempimento relativo alle ritenute d'acconto è più articolato e si compone di due elementi: l'invio del modello 770 all'Agenzia delle entrate a cui si aggiunge però anche il rilascio da parte del sostituto, il datore di lavoro, della certificazione delle ritenute d'acconto trattenute al sostituto, il lavoratore.

Ed è proprio su questo doppio binario comunicativo che vede il sostituto come vertice e, per motivi diversi, l'Agenzia delle entrate ed i vari sostituiti come destinatari, rispettivamente, della dichiarazione 770 e delle comunicazioni che si fondano i dubbi di legittimità costituzionale sollevati dal Tribunale ordinario di Monza nel procedere nei confronti del legale rappresentante di una srl che aveva ommesso di versare ritenute d'acconto relative nell'anno 2015 per un importo superiore ai 150.000 euro perfezionando quindi, ai fini della soglia e del termine, l'ipotesi di reato prevista dall'art. 10-bis del D.Lgs n. 74/2002; tuttavia il legale rappresentante aveva sì inviato la dichiarazione annuale all'Agenzia delle entrate ma senza avere però rilasciato le comunicazioni ai sostituiti.

Il sospetto del rimettente si insinua in questo comportamento asimmetrico da parte della società in quanto mentre la versione originaria dell'art. 10-bis del D.Lgs. 75/2000 puniva l'omesso versamento se risultante "*dalla certificazione rilasciata ai sostituiti*", il successivo l'art. 7, co. 1, lett. b) del D.Lgs. 158/2015 avrebbe invece esteso la portata del precetto a casi diversi; in altri termini il giudice *a quo* rileva come ai fini della consumazione del reato la modifica legislativa, in funzione dell'inciso aggiunto «*dovute sulla base della stessa dichiarazione*», avrebbe reso superfluo verificare anche l'avvenuto rilascio o meno della certificazione ai sostituiti, condizione invece imposta dalla versione previgente.

Il dubbio del giudice *a quo* si inserisce nel diverso *humus* istituzionale e costituzionale che distingue il primo intervento legislativo, che aggiunge *ex novo* l'art. 10-bis nel D. Lgs. 74/2000, dal secondo, che invece integra il precetto con l'inciso sopra evidenziato; infatti, mentre il primo risulta

diretta espressione del Parlamento, il secondo è invece "mediato" tramite l'esercizio della delega legislativa.

In funzione dei rilievi così sintetizzati, l'ordinanza di rimessione, in disparte l'indubbia rilevanza della questione, ritiene vi siano fondati motivi per sospettare della legittimità dell'intervento governativo "integrativo" in riferimento agli artt. 3, 25 co. 2, 76 e 77 co. 1 della Costituzione; dubbi che la Corte condividerà dichiarando l'illegittimità della disposizione censurata per eccesso di delega e ritenendo assorbiti i profili di lesione in riferimento all'art. 3 della Costituzione.

2. L'ondivago percorso normativo sulle fattispecie penali imputabili al sostituto d'imposta.

La Corte, al fine di inquadrare la prospettiva storica in cui inserire le censure del giudice rimettente, ritiene opportuno prima "fare ordine" e ricostruire l'*excursus* normativo della fattispecie incriminatrice oggetto del giudizio; come si avrà modo di verificare la ricostruzione evolutiva, da cui è possibile individuare alcune precise scelte di politica legislativa, appare utile anche per ricavare elementi che confutano le argomentazioni addotte dall'Avvocatura generale dello Stato che, in sintesi, riteneva infondato il vizio di eccesso di delega per la natura interpretativa della disposizione censurata, escludendo quindi che l'aggiunta dell'inciso avrebbe esteso la sua portata precettiva originaria.

Dopo che l'art. 260 del D.P.R. n. 645 del 1958 aveva previsto anche l'arresto sino a 6 mesi per l'omesso versamento in tesoreria delle ritenute operate⁹ e, invece, il successivo art. 92, co. 3 del D.P.R. n. 602/1973 sanzionava con la multa l'omesso versamento¹⁰ da parte del sostituto - o, al sussistere di alcune condizioni, anche solo il ritardo nel loro versamento¹¹ -, il primo intervento organico in materia reati tributari giunge con il D.L. 429/1982 convertito in L. 516/1982¹² (nota anche come "manette agli evasori").

Con tale intervento di riforma furono perseguiti due scopi: estendere il perimetro dei reati a casi che in precedenza ne erano esclusi ed inasprire,

⁹ L'articolo 260, all'interno del testo unico delle leggi sulle imposte dirette, stabiliva una doppia sanzione per chi non provvedeva al versamento in tesoreria «*delle somme dovute a titolo d'imposta o di acconto, in relazione a redditi altrui tassabili in via di rivalsa o soggetti a ritenuta d'acconto*»; l'intervento normativo prevedeva una soprattassa in misura tale all'importo non versato e inoltre puniva la condotta illecita «*con l'arresto fino a sei mesi qualora abbia già operato la ritenuta*».

¹⁰ L'art. 92 co. 3 del DPR 602/73 stabiliva per chi, in un anno solare, non effettuava versamenti di ritenute alla fonte per un importo complessivo superiore a cinquanta milioni di lire, una multa «*da un quarto alla metà della somma non versata*».

¹¹ Infatti il periodo successivo della stessa disposizione aggiungeva che la stessa pena trovava applicazione anche nel caso di singoli versamenti alla duplice condizione che l'importo risultasse superiore a cinquanta milioni di lire e in presenza di un ritardo nel versamento di più di cinque giorni rispetto alla scadenza

¹² Recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto nonché per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria

per quelli invece già previsti, il regime sanzionatorio; inasprimento che in effetti caratterizzò anche i reati attribuibili al sostituto d'imposta.

Infatti, con l'art. 2, fu introdotto un regime sanzionatorio variamente articolato all'interno del quale, in funzione della diversa gravità attribuita dal legislatore al comportamento del sostituto, si operava una distinzione tra casi in cui il reato assumeva natura contravvenzionale (co. 1) da quelli in cui si configurava invece, per la prima volta, in forma delittuosa (co. 2). In particolare, in relazione a quest'ultima, ai sensi dell'art. 2, co. 2 veniva punito con la reclusione da due mesi a tre anni chiunque non versasse all'erario le «*ritenute effettivamente operate*» a titolo di acconto o di imposta.

Il riferimento normativo viene radicalmente modificato dall'art. 3 del D.L. 83/1991 convertito con modifiche in L. 154/1991 con cui il legislatore individua uno spartiacque ben preciso: il mancato versamento delle ritenute perde la sua natura di fattispecie unica e vengono distinte due ipotesi diverse in funzione del rilascio o meno della certificazione ai sostituiti.

Ritenendo superfluo approfondire nel dettaglio le singole disposizioni oramai abrogate è opportuno però puntualizzare questa precisa scelta: il legislatore distingue e diversifica gli scenari che possono presentarsi in funzione delle violazioni negli adempimenti da porre in essere in capo al sostituto d'imposta ed individua come fattispecie più grave, di natura delittuosa, il caso in cui le ritenute sono anche certificate.

Segue poi un deciso ripensamento in materia quando, in attuazione della legge delega n. 205/1999, con il D.Lgs. 74/2000 si riorganizzò organicamente l'intero sistema penale e tributario depenalizzando anche alcuni reati ritenuti minori; e la scelta fu netta e precisa: escludere dal campo di applicazione del diritto penale qualsiasi comportamento di omesso versamento di ritenute d'acconto; esclusione *tout court* indipendentemente dal fatto che le ritenute risultassero certificate o meno. Peraltro, come già ricordato in precedenza¹³, l'esclusione dell'omesso versamento di imposte dal campo di applicazione penale fu un principio generale che, almeno in prima battuta, caratterizzò tutto l'impianto normativo che attribuiva rilevanza solo a quei comportamenti che implicassero un comportamento "attivo" da parte del contribuente; un *quid pluris* oltre il mancato versamento delle imposte.

Il giudice *a quo* non manca di rilevare la filosofia originaria del D.Lgs. 74/2000 dove nell'ordinanza di rimessione evidenzia come l'assetto iniziale fosse «*calibrato su fattispecie di evasione oggettivamente organizzate sulla presentazione di una dichiarazione annuale connotata da*

¹³ *Supra* par. 1.

profili di fraudolenza, e soggettivamente orientate da dolo specifico di evasione, accanto a tre incriminazioni collaterali – artt. 8, 10 e 11 – svincolate dal momento dichiarativo ma colorate da evidente attitudine lesiva».

Riflessione che funge da premessa per constatare che la successiva scelta di reintrodurre la fattispecie di omesso versamento di ritenute certificate ai sensi dell'art. 1, co. 414 della L. 311/2004 (legge finanziaria 2005) risultasse "eccentrica" rispetto all'impianto concettuale originario del D.Lgs. 74/2000; l'estensione del catalogo dei reati a casi di mero omesso versamento di imposte è quindi un evidente segnale di ripensamento in materia da parte del legislatore.

Per quanto interessa infatti, con la L. 311/2004 è stato aggiunto *ex novo* l'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 che così disponeva: «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 risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta».

Il tenore della disposizione, rimasta inalterata sino al D.Lgs. 152/2015, sembrerebbe escludere dall'ambito penale i mancati versamenti di ritenute che non fossero anche stati certificati ai sostituiti; il dato letterale pare deporre in tal senso nel parlare di «*ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti*»; pertanto, almeno dalla lettura ermeneutica più evidente, il legislatore, nell'ottica del ripensamento già evidenziato, inserisce la nuova ipotesi di reato attribuendo al rilascio della certificazione ai sostituiti un significato ben preciso: è la condotta che funge da spartiacque tra applicazione di sanzioni amministrative o penali.

Ma tale scelta, rimessa alla libera discrezionalità del legislatore ed eventualmente sindacabile sotto il profilo della uguaglianza/ragionevolezza, non può essere stata fatta senza avere contezza della precedente distinzione già operata in passato con il D.L. 83/1991 e senza quindi valutare come la novità si potesse inserire nel complesso delle disposizioni già contenute nel D.Lgs. 74/2002; in altri termini l'art. 10-bis non può che essere frutto di una precisa scelta di politica criminale in base alla quale il legislatore ha ritenuto punibili con sanzione penale soltanto i mancati versamenti di ritenute d'acconto previa ulteriore verifica del rilascio della loro certificazione¹⁴.

¹⁴ Anticipando una affermazione della Corte nella sentenza n. 175/2022, limpida risulterà la puntualizzazione che «*determinante al fine della rilevanza penale della condotta omissiva del mancato pagamento delle ritenute era che queste stesse fossero state certificate dal sostituto ai sostituiti; ciò completava la fattispecie e l'elemento oggettivo del reato*» (c.i.d. 6); anche la Corte di Cassazione penale a sezioni unite nella sentenza n. 24782/2018 sul punto non avrà alcun dubbio affermando che «*solo le ritenute che risultino, ovvero siano attestate, dalle certificazioni predette sono quelle idonee ad attingere il grado di disvalore penale considerato*

E' in questa traiettoria normativa, dal percorso ondivago, che si inserisce la L. 23/2014 che delegava il Governo a revisionare il sistema fiscale e, in particolare, quello *“sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti”*; tra i criteri indicati nell'art. 8 risulterà avere poi un peso rilevante nella valutazione della Corte 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»*¹⁵.

Si giunge quindi al D.Lgs. 158/2015, le cui lett. a) e b) dell'art. 7, co. 1 intervengono sull'art. 10-bis integrandone, rispettivamente, rubricazione e contenuto; in termini sostanziali in quest'ultimo viene aggiunto l'inciso *“dovute sulla base della stessa dichiarazione o”* con l'effetto, di cui dubita il giudice *a quo*, di estendere il perimetro del reato a casi prima non previsti; difatti l'utilizzo della congiunzione *“o”* e l'espressione aggiunta – vale a dire il riferimento alla dichiarazione dei sostituti d'imposta – sembra rendere autonoma e autoconsistente la nuova fattispecie rendendo così perseguibile penalmente ciò che prima risultava un illecito amministrativo; occorre inoltre ricordare come il legislatore, nello stesso tempo, abbia anche ritenuto di alzare significativamente la soglia di punibilità annuale che viene infatti portata da 50.000 a 150.000 euro.

L'intervento del legislatore delegato risulta offrire quindi un segnale ambiguo perché da un lato restringe oggettivamente il campo di applicazione della fattispecie – con l'innalzamento della soglia – ma dall'altro sembra invece estenderne la portata considerando penalmente punibili casi che in precedenza non lo erano.

Ma se la riduzione dell'area di punibilità risulta coerente con il criterio stabilito della legge delega e sopra richiamato, altrettanto non può pacificamente affermarsi per l'aggiunta dell'inciso nell'art. 10-bis; proprio su tale aspetto si radicano le censure del giudice *a quo* che dubita della legittimità costituzionale della disposizione come novellata per eccesso di

dal legislatore»; quest'ultima decisione sarà trattata riassuntivamente nel paragrafo successivo. Quest'ultima decisione sarà trattata nel paragrafo successivo.

¹⁵ L'elencazione completa degli orientamenti contenuti nell'art. 8 della legge delega a cui avrebbe dovuto attenersi il Governo è la seguente: *«la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la 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; 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; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative»*.

delega in violazione dell'art. 76 Cost. ossia per avere il Governo, in difformità dei principi e dei criteri direttivi fissati dal Parlamento, esteso l'alveo delle condotte perseguibili penalmente.

3. Il contrasto in seno alla giurisprudenza di legittimità e il "soccorso normativo" del legislatore delegato.

Prima di affrontare l'analisi della decisione della Corte vale la pena porre in evidenza un ulteriore elemento che caratterizza il caso a cui è utile dedicare un minimo approfondimento; difatti, a completamento e per una miglior comprensione dello scenario giuridico in cui si inserisce la disposizione del D.Lgs. 158/2015, non è superfluo considerare come, prima della novella, la questione interpretativa sulla natura della dichiarazione dei sostituti d'imposta in relazione alla fattispecie di reato di omesso versamento di ritenute aveva prodotto contrasti anche all'interno della giurisprudenza di legittimità.

Senza ripercorrere tutte le tappe può risultare sufficiente ricordare come, proprio in funzione del formarsi di diversi orientamenti interpretativi in relazione all'idoneità o meno della presentazione del modello 770 quale prova anche dell'avvenuto rilascio delle certificazioni, con ordinanza del 23 novembre 2017, la Terza sezione penale aveva rimesso la questione alle sezioni unite.

Il quesito di diritto era volto a chiarire proprio se, prima delle modifiche operate con il D.Lgs. 158/2015, l'invio del modello 770 all'Agenzia delle entrate da parte del sostituto integrasse anche la prova dell'avvenuta consegna ai sostituiti delle certificazioni fiscali; ovviamente invece, *post* modifiche - cioè con l'aggiunta dell'inciso - il dubbio in punto di diritto positivo non si poneva più ma, semmai, avrebbe potuto porsi la questione di legittimità costituzionale.

In prospettiva storica il primo orientamento giurisprudenziale emerso faceva conseguire all'invio del modello 770 anche la prova dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti; l'interpretazione meno garantista per il contribuente traeva origine dalla sentenza della Cassazione penale n. 1443 del 2012 e veniva confermata, tra le altre, seppur con qualche elemento di distinzione¹⁶, nelle successive sentenze n. 33187/2013, 20778/2014 e 19454/2014.

¹⁶ In alcuni casi il rilascio delle certificazioni viene considerato elemento costitutivo del reato (33187/2013 e 19454/2014) mentre in altri quale presupposto del reato stesso (sent. 20778/2014); profilo di incertezza non risolto nemmeno dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 37425/2013 dove, seppur qualificando il reato come omissivo proprio, in relazione invece all'elemento del mancato rilascio delle certificazioni viene «*definito, dapprima, come "presupposto" del reato (analogamente alla erogazione delle somme al sostituto) e, poco dopo, come "elemento costitutivo", significativamente richiesto per il solo illecito penale e non anche per l'illecito amministrativo e dunque idoneo a rappresentare, insieme alle diverse scadenze temporali previste per il versamento, la linea di demarcazione tra l'uno e l'altro tipo*» (sent. Cass. Penale S.U. n. 24782/2018).

Il denominatore comune delle decisioni è però chiaro: la prova dell'avvenuto rilascio delle certificazioni delle ritenute ai sostituiti può essere fornito anche mediante "documenti, testimoni o indizi" e, quale specificazione di tale principio, la presentazione del modello 770 da parte del datore di lavoro è sufficiente ad integrarla.

Interessante evidenziare come il collegio sostiene tale posizione in funzione dell'evoluzione storica della legislazione in materia; difatti, preso atto che la scelta iniziale del D.Lgs. 74/2000, percorreva l'evidente direzione di escludere da sanzione penale l'omesso versamento di ritenute d'acconto da parte del sostituto¹⁷, il successivo intervento operato dal legislatore del 2004 con l'introduzione dell'art. 10-bis, pur costituendo «una nuova fattispecie criminosa introdotta o reintrodotta dalla [legge n. 311/2004] senza alcuna continuità normativa con le disposizioni previgenti»¹⁸, nel colmare «il vuoto normativo operava indubitabilmente sullo stesso piano della norma abrogata (d.l. n. 429 del 1982, art. 2, comma 2, conv. in l. n. 516 del 1982)»¹⁹ che, si ricorda, puniva con la reclusione da due mesi a tre anni chiunque non versasse all'erario le ritenute effettivamente operate a titolo di acconto o di imposta (a cui si aggiungeva una multa).

In altri termini, secondo tale prospettiva, quando il legislatore reintroduce con l'art. 10-bis l'ipotesi penale, «non poteva non tener conto della formulazione della norma di cui alla l. n. 516 del 1982, art. 2. [...]. Sicchè, nel riformulare la norma sanzionatoria, ha inteso esplicitare in modo assolutamente chiaro che la sanzione penale trova applicazione soltanto sulle ritenute effettivamente operate sulle retribuzione corrisposte ai dipendenti».

Sin qui l'affermazione, che non affronta direttamente la questione del rilascio della certificazione, è priva di rilievi critici ma funge soltanto da premessa; infatti, proseguendo il filo argomentativo, questo primo orientamento individua quale *ratio legis* l'impedire al datore di lavoro, dissuadendolo con l'applicazione di una sanzione penale, di omettere il versamento delle ritenute d'acconto *ex se*; di conseguenza i giudici, non ravvisando elementi validi per limitarsi al dato letterale della disposizione, ritengono che non possa essere impedito alla pubblica accusa di avvalersi di elementi ulteriori.

Quindi, riassumendo, in base a questa linea interpretativa l'onere della prova potrebbe essere assolto anche mediante ricorso a prove indiziarie tra le quali spicca il poter avvalersi del modello 770; l'invio della dichiarazione annuale ritenuto elemento idoneo e sufficiente ai fini della

¹⁷ Nelle parole della Corte «[s]i era, invero, creato un "vuoto normativo"» (sent. 33187/2013).

¹⁸ Sent. 25785/2010.

¹⁹ Sent. 33187/2013.

prova in quanto le ritenute in esso riepilogate, così si conclude il ragionamento, «*devono ritenersi per ciò stesse certificate, dal momento che non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, perciò stesso, certificato*»²⁰.

Un secondo orientamento, *prima facie* più aderente al tenore letterale della disposizione e divenuto nel tempo prevalente²¹, è stato inaugurato con la sentenza n. 40256/2014; tale filone si sviluppa pragmaticamente percorrendo il solco tracciato dal contenuto della disposizione stessa che, si ricorda, nella versione vigente *pro tempore*, puniva solo chi non versava le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti.

Nella sentenza si afferma chiaramente la duplice condizione richiesta dal legislatore ossia che «*gli elementi costitutivi della fattispecie, necessari per attribuire rilevanza penale alla fattispecie sono costituiti dalle parti di condotta attiva comprendenti sia l'effettuazione della ritenuta e sia la successiva emissione della certificazione*».

Prendendo inoltre una netta posizione - o almeno ritenendo influente il dubbio sollevato ma non ben risolto nel primo orientamento - chiarisce anche che «*trattandosi (...) di elementi costitutivi del reato (ma le conseguenze non cambierebbero anche se si volesse parlare di presupposti del reato) per ritenere sussistente il delitto è necessario che l'accusa fornisca la prova di tali elementi e, in particolare (...) che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la certificazione (o le certificazioni) da cui risultino le ritenute il cui versamento è stato poi omesso*»; questo secondo orientamento seppur non escluda in linea di principio che la prova del rilascio delle certificazioni possa essere fornita anche avvalendosi di prove documentali od orali ma - e questo è il punto rilevante - stabilisce che non può bastare, da sola, la mera presentazione del modello 770.

Difatti, tramite il suo invio all'Agenzia delle entrate, il sostituto attesta sì di avere erogato le retribuzioni ed effettuato le ritenute ma non anche di averle certificate ai sostituiti; inoltre, marcando una certa distanza tra i due adempimenti che ne impedisce l'assimilazione *tout court*, è agevole

²⁰ Sent. 1443/2012. Sempre nell'ottica dell'idoneità del modello 770 quale mezzo di prova ai fini della certificazione delle ritenute, la Corte aveva posto in evidenza come esso abbia la funzione di comunicare «in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati fiscali relativi alle ritenute operate nell'anno precedente nonché gli altri dati contributivi ed assicurativi richiesti, tra cui i dati relativi alle certificazioni rilasciate ai soggetti cui sono stati corrisposti in tale anno redditi di lavoro dipendente, equiparati ed assimilati o indennità di fine rapporto» (sent. 20778/2014, ns il corsivo).

²¹ Sulla inidoneità della sola dichiarazione modello 770 a provare l'avvenuto rilascio delle certificazioni la sentenza n. 24782/2018 della Corte di cassazione penale a sezioni unite cita, oltre la sentenza n. 40256/2014, anche le seguenti decisioni: «Sez. 3, n. 10475/15 del 9/10/2014, Calderone, Rv. 263007; Sez. 3, n. 11335/15 del 15/10/2014, Pareto, Rv. 262855; Sez. 3, n. 6203 del 29/10/2014, Rispoli, Rv. 262365; Sez. 3, n. 37075/15 del 19/12/2014, Ravelli; Sez. 3, n. 5736 del 21/01/2015, Patti; Sez. 3, n. 10104 del 7/1/2016, Grazzini, Rv. 266301; Sez. 3, n. 7884 del 4/2/2016, Bombelli; Sez. 3, n. 41468 del 30/03/2016, Pappalardo; Sez. 3, n. 48591 del 26/4/2016, Pellicani, Rv. 268492; Sez. 3, n. 48302 del 20/09/2016, Donetti; Sez. 7, n. 53249 del 23/09/2016; D'Ambrosi; Sez. 3, n. 51417 del 29/11/2016, Fontanella; Sez. 3, n. 10509/17 del 16/12/2016, Pisu, Rv. 269141; Sez. 3, n. 57104 del 12/4/2017, Polinari; Sez. 3, n. 30139 del 15/6/2017, Fregolent, Rv. 270464; Sez. 3, n. 36057 del 11/7/2017, Cerere; Sez. 3 n. 1439/18 del 12/7/2017, Sesana; Sez. 3, n. 46390 del 9/10/2017, Gambardella; Sez. 3, n. 2393 del 22/1/2018, Vecchierelli».

osservare come essi mantengono una propria autonomia concettuale supportata da plurimi elementi quali il fatto di essere disciplinati da fonti normative diverse, l'aver scadenze e funzioni diverse e rilevare comunque *«differenze sostanziali tali da non consentire di ritenere, automaticamente, che l'uno non possa risultare indipendente dall'altro»*.

In funzione del chiaro contrasto emerso viene avvertita l'esigenza di fornire una risposta univoca alla questione e si giunge quindi al quesito di diritto rivolto alle sezioni unite affinché chiarissero se, ai fini dell'accertamento del reato di cui all'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 nella versione precedente al D.Lgs. 158/2015, la mera presentazione del modello 770 potesse, da sola, come sostenuto dal primo orientamento, formare prova a disposizione della pubblica accusa dell'avvenuta consegna ai sostituti delle certificazioni delle ritenute operate.

Senza approfondire più di quanto necessario la sentenza n. 24782 del 2018 della Corte di Cassazione a sezioni unite è sufficiente ricordare come i giudici abbiano aderito all'indirizzo che esclude l'idoneità dell'invio del modello 770 quale prova del rilascio delle certificazioni.

Semmai un passaggio della decisione sembra da evidenziare per la sua significatività sulla questione; ci si riferisce all'asserzione che, in contrapposizione alle argomentazioni addotte dall'orientamento "estensivo", sarebbe proprio l'evoluzione storica della disciplina l'elemento determinante per una adeguata prospettazione interpretativa della disposizione.

L'indicazione nell'enunciato che aggiunge, al mancato versamento delle ritenute, anche l'ulteriore elemento della loro certificazione ai sostituti non può essere considerato privo di rilievo ermeneutico in quanto il legislatore, consapevole appunto delle proprie scelte passate, non poteva non rappresentarsi anche le conseguenze sul piano probatorio di una tale specifica; difatti, ribadendo quanto già sottolineato nella sentenza n. 40256/2014, *«se davvero la presentazione della dichiarazione di sostituto presupponesse, secondo il criterio dell'id quod plerumque accidit, sempre e comunque la formazione e consegna dei certificati ai sostituti, il legislatore ne avrebbe certamente tenuto conto ed avrebbe, con notevole semplificazione probatoria, punito unicamente il mancato versamento delle ritenute riportate nella dichiarazione modello 770. Se ciò non ha fatto, ed ha anzi modificato la precedente normativa (che richiedeva soltanto l'omesso versamento delle ritenute), è proprio perché il legislatore era ben consapevole delle differenze strutturali e della radicale autonomia dei due distinti documenti, sicché non era possibile desumere automaticamente dall'esistenza dell'uno la sussistenza dell'altro»*.

Questa analisi del dibattito giurisprudenziale sorto in seno alla giurisprudenza di legittimità assume una sua valenza anche per la comprensione della sentenza della Corte costituzionale n. 175/2022; difatti, come si vedrà meglio nel prosieguo, l'Avvocatura generale dello Stato tenterà, vanamente, di argomentare come la novella apportata con il D.Lgs. 158/2015 avrebbe avuto lo scopo di offrire una sorta di "soccorso normativo"²² all'orientamento meno garantista, intervenendo a chiarire proprio il punto controverso sulla valenza probatoria dal modello 770.

4. La difesa statale: la natura interpretativa della disposizione.

L'Avvocatura dello Stato ha sostenuto l'intervento del legislatore delegato radicando la propria difesa sul tenore meramente interpretativo della disposizione censurata; in altri termini lo scopo perseguito e realizzato non sarebbe stato quello di estendere l'alveo penale ma, piuttosto, solo quello di chiarire la portata della disposizione previgente.

In altri termini l'intervento governativo andava considerato come preordinato a delucidare l'aspetto che stava producendo tensioni interpretative in seno alla giurisprudenza di legittimità²³ e, più precisamente, a dare copertura alla posizione all'orientamento che sembrava prevalente nello scenario storico in cui si inserisce il D.Lgs. 158/2015 ossia far conseguire all'invio del modello 770 la prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

In effetti anche la relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 depone in tal senso laddove, in riferimento alle due novità introdotte nell'art. 10-bis, riporta che *«[è] stata inoltre chiarita, con l'articolo 7, la portata dell'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti di cui all'articolo 10-bis (mediante l'aggiunta del riferimento alle ritenute dovute sulla base della dichiarazione) ed è stata innalzata la soglia di non punibilità da cinquantamila euro a centocinquantamila, per ciascun periodo d'imposta per chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute risultanti quali dovute sulla base della dichiarazione o della certificazione rilasciata ai sostituiti»*.

Il passaggio della relazione, nonostante la sua laconicità, è esplicativo della asserita volontà governativa ma, come la Corte non manca di evidenziare ciò *«forse spiega, ma non legittima, l'introduzione della nuova*

²² L'espressione è utilizzata dalla stessa Corte costituzione nella sentenza n. 175/2022, c.i.d. 12.

²³ Vedi ricostruzione *supra* par. 3.

fattispecie penale da parte del legislatore delegato»; la posizione sostenuta dalla difesa statale non regge infatti al vaglio della Corte per una pluralità di motivi.

In primis c'è l'enunciato formale della disposizione novellata il cui tenore è lontano da ogni forma di chiarificazione.

Difatti, seppur la dottrina non ha mancato di evidenziare come la giurisprudenza costituzionale possa non risultare sempre così intelligibile²⁴, l'intervento legislativo di natura interpretativa assume una fisiologia e non supera i limiti consentiti qualora *«si limiti ad assegnare alla disposizione interpretata un significato già in essa contenuto, riconoscibile come una delle possibili letture del testo originario (ex plurimis: sentenze n. 271 e n. 257 del 2011, n. 209 del 2010, n. 24 del 2009)»*²⁵.

In presenza di tali circostanze l'intervento legislativo è salutare in quanto, come precisato anche nella sentenza n. 311/2009, persegue l'interesse costituzionale di chiarire *«situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo»*, in ragione di *«un dibattito giurisprudenziale irrisolto»* o di *«ristabilire un'interpretazione più aderente alla originaria volontà del legislatore»*.

L'esigenza del legislatore di fornire una interpretazione autentica nasce quindi da una precedente disposizione elaborata in maniera ambigua che, prestandosi a scenari ermeneutici difformi, finisce con il minare quella certezza del diritto che dovrebbe invece essere garantita.

Nella sua dimensione fisiologica essa assume la veste di *“ravvedimento legislativo”* finalizzato a spiegare con maggior chiarezza l'enunciato iniziale rimuovendo le ambiguità che il tempo ha fatto emergere; ma diventa strumento patologico se tenta di far passare una vera e propria novità legislativa come un mero chiarimento del passato²⁶.

All'interno di queste coordinate generali dell'istituto, la natura meramente *“esplicativa”* dell'intervento legislativo richiederebbe una sua ricaduta entro il confine del *“già disciplinato”* in quanto il superamento del

²⁴ Tra le metafore della dottrina più emblematiche si segnalano quelle contenute nei titoli dei contributi in argomento di L.ANTONINI, *Nella «Torre di Babele» della giurisprudenza costituzionale sulle leggi di interpretazione autentica: un caso particolare in materia elettorale*, in *Le Regioni*, 1997, pp. 924 e A. PUGIOTTO, *La labirintica giurisprudenza della Corte costituzionale in tema di leggi di interpretazione autentica*, in *Studium iuris*, 1997, 1, 64 ss.

²⁵ Sent. 15/2012.

²⁶ Con la recente sentenza n. 252/2022, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità della L.R. Sicilia n. 19/2021 che, tramite norma che si autodefiniva di interpretazione autentica dell'art. 24 della L.R. Siciliana n. 15/2004, riapriva i termini per il condono edilizio di opere abusive realizzate in aree sottoposte a taluni vincoli idrogeologici, culturali e paesaggistici; quest'ultimo riferimento normativo attuava in Sicilia il terzo condono edilizio ex art. 32 del D.L. 269/2003 convertito in L. 326/2003. Nella premessa alla decisione la Corte ricorda l'irrelevanza della autoqualificazione formale dell'intervento legislativo che deve, invece, superare un vaglio mirato a indagare la natura sostanziale degli effetti che si realizzano; nel caso specifico ha ritenuto che *«la disposizione impugnata, a dispetto della qualificazione fornita dal legislatore regionale, ha carattere innovativo perché – consentendo, con efficacia retroattiva, la sanatoria delle opere realizzate nelle aree soggette a vincoli di inedificabilità relativa – è in evidente contrasto con quanto stabilito dalla disposizione che intende interpretare»*.

perimetro originario della disposizione farebbe invece assumere alla novella una veste novativa.

Come già osservato, una lettura *prima facie* conduce a ritenere l'inciso aggiunto difficilmente qualificabile quale chiarimento dell'enunciato originario ma, piuttosto, come vero e proprio inserimento *ex novo* che determina, rispetto a quella inizialmente prevista, la creazione di una ulteriore e distinta fattispecie di reato.

Del resto, come risulta anche nella ricostruzione dell'*excursus* normativo, il legislatore delegato "non poteva non sapere" della netta distinzione tra mancato versamento in presenza o meno di rilascio della certificazione ai sostituiti quando già nel D.L. 429/82 le due fattispecie venivano trattate diversamente e, non marginalmente, punendo con la sanzione penale solo la prima condotta.

Inoltre, anche a voler riconoscere la disposizione impugnata quale norma di interpretazione autentica, l'argomentazione conduce sempre in un vicolo cieco; in tal caso si profilerebbe infatti un *vulnus* ancora più grave per l'aperto conflitto con la non retroattività della legge penale, uno dei cardini del principio di legalità costituzionalizzato nell'art. 25 co. 2, che codifica l'espressione latina *nullum crimen, nulla poena sine lege*, ossia nessuno può essere punito se non in forza di legge entrata in vigore prima del fatto commesso.

Ma proprio questo sarebbe stato l'effetto realizzato dal legislatore delegato accogliendo la tesi che la disposizione si sarebbe limitata a chiarire, retroattivamente, un contenuto latente della disposizione o, meglio, sancendo la valenza di una prova legale prima non esplicitata; una sorta di presunzione legale *iuris et de iure* concepita sul presupposto che all'invio del modello 770 conseguirebbe anche il rilascio ai sostituiti della certificazione delle ritenute.

In punto di retroattività, almeno sul piano generale, il limite dell'intervento legislativo interpretativo è stato ben evidenziato dalla giurisprudenza costituzionale che lo ha ritenuto superabile ma solo se mirato a soddisfare un superiore interesse pubblico e quindi preordinato alla tutela di motivi interesse generale; anche nelle recenti sentenze n. 36 e 210 del 2021 la Corte ha ricordato come il legislatore possa sì, «*emanare norme retroattive, anche di interpretazione autentica, purché la retroattività trovi adeguata giustificazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale, che costituiscono altrettanti "motivi imperativi di interesse generale", ai sensi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*»²⁷; tuttavia la Corte non ha

²⁷ Richiamando la sentenza n. 78 del 2012 dove la Corte, a sua volta, ricordava come «*il divieto di retroattività della legge (art. 11 delle disposizioni sulla legge in generale), pur costituendo valore fondamentale di civiltà giuridica, non riceve nell'ordinamento la tutela privilegiata di cui all'art. 25 Cost.*» (citando le precedenti

mancato nell'occasione di ricordare come se da un lato la regola dell'irretroattività possa, in via eccezionale, essere derogata, dall'altro esista sempre e comunque il presidio scolpito nell'art. 25 della Costituzione che ne impedisce un suo possibile utilizzo in materia penale²⁸.

5. La sentenza n. 175/2022 della Corte costituzionale: l'eccesso di delega e il "concorso di colpa" nei pareri rilasciati dalle Commissioni parlamentari.

La Corte entra nel merito della questione trattando, anche per ragioni di propedeuticità genetica in relazione al sistema delle fonti²⁹, la censura radicata negli art. 76 e 77 co. 1 Cost. e condivide il vizio sospettato dal giudice rimettente per avere il legislatore delegato introdotto, eccedendo il mandato del delegante, una nuova fattispecie di reato in violazione della riserva di legge e del principio di stretta legalità ex art. 25, co. 2 Cost.

Senza poter affrontare l'argomento in maniera esaustiva si ritiene tuttavia utile ricordare le coordinate generali entro le quali la Corte ha inquadrato il rapporto tra Parlamento e Governo in relazione all'istituto della delega legislativa³⁰ e, in particolare, riassumere i ruoli, i limiti e i complessi equilibri tra gli organi costituzionali che ne conseguono; *in primis* occorre ricordare come con l'istituto della delega il Parlamento non trasferisca al Governo l'esercizio di un potere proprio, ma gli permette di esercitare un potere che la Costituzione gli ha riconosciuto³¹.

Le distorsioni rispetto al dettato costituzionale possono manifestarsi sotto due profili, sia in relazione alla legge delega stessa sia in riferimento a vizi

sentenze n. 15 del 2012, n. 236 del 2011, e n. 393 del 2006); con la sentenza n. 78/2012 la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, co. 61, del D.L. n. 225/2010 (Proroga di termini previsti da disposizioni legislative e di interventi urgenti in materia tributaria e di sostegno alle imprese e alle famiglie), convertito, con modificazioni, dalla L n. 10/2011 ossia ha dichiarato illegittima la disposizione contenuta in uno dei tanti e forse troppi decreti "Milleproroghe" sulla prescrizione in tema di ripetizione di interessi anatocistici.

²⁸ Difatti, la materia penale è l'unica che trova costituzionalizzato il principio di irretroattività della legge, sancito poi anche dall'art. 2 c.p.; il principio generale viene invece affermato nell'art. 11 delle disposizioni preliminari al c.c. ma ad esso, «la Corte costituzionale non ha riconosciuto valenza di carattere costituzionale, ammettendo così, in tutte le materie diverse da quella penale, l'ammissibilità di leggi retroattive, salvo un attento controllo sulla loro ragionevolezza», P.CARETTI, *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, 2011, p. 129.

²⁹ Nella recente sentenza n. 142/2020, proprio affrontando una censura per violazione dell'art. 76 Cost., la Corte ha affermato come questa risulti «logicamente prioritaria, poiché incidente sul piano delle fonti».

³⁰ Il tema è ovviamente molto complesso e denso di implicazioni e riflessioni costituzionali più ampie legandosi anche all'utilizzo ed il peso che nel tempo hanno assunto i poteri normativi governativi rispetto alla fonte legislativa ordinaria di natura esclusivamente parlamentare; gli aspetti critici sono stati mossi dalla dottrina sia in relazione alla delega legislativa che all'utilizzo della decretazione d'urgenza; limitandosi all'istituto della delega legislativa quale oggetto del presente studio si segnalano, nella sterminata mole di contributi della dottrina, due riferimenti; in prospettiva storica, l'approfondito studio del periodo 1992-2002, di G. TARLI BARBIERI, *La grande espansione della delegazione legislativa nel più recente periodo*, in P. CARETTI - RUGGERI (a cura di), *Le deleghe legislative: riflessioni sulla recente esperienza normativa e giurisprudenziale: atti del convegno, Pisa, 11 giugno 2002*, 2003, p. 47 - 148, dove l'A. mette in evidenza gli elementi salienti della trasformazione dell'istituto rispetto al disegno costituzionale originario; più recentemente, sempre in chiave critica, v. G. MARCHETTI, *La delegazione legislativa nella prassi: l'allontanamento dell'istituto dal modello costituzionale e dalla legge n. 400/1988*, in *Osservatorio sulle fonti*, n. 1, 2019 a cui si rimanda anche per le ampie citazioni bibliografiche.

³¹ A.MORRONE, *Fonti normative. Concetti generali, problemi, casi*, 2022, p. 167.

rilevati nel decreto delegato; statisticamente parlando la seconda casistica risulta la più ricorrente mentre rappresenta un caso molto raro che la Corte accerti una violazione dell'art. 76 in riferimento alla legge di delegazione³².

Per quanto concerne l'ambito della delega, la Corte non ha mai avuto alcun dubbio nell'ammettere anche in materia penale il ricorso alla delegazione legislativa «*sulla base della equiparazione fra legge ed atti aventi forza di legge ai fini del rispetto della riserva di legge di cui all'art. 25 della Costituzione*»³³.

Sul confine tra delega e suo esercizio da parte del Governo, se da un lato il legislatore delegato mantiene fisiologicamente una certa flessibilità e autonomia³⁴ nel determinare in concreto l'applicazione dei principi e dei criteri direttivi indicati nella legge delega, dall'altro il sindacato della Corte è preordinato a verificare che l'esercizio di tale discrezionalità si mantenga all'interno dei limiti fissati dal Parlamento in modo da non violare l'equilibrio costituzionale; è evidente poi come sia lo spazio d'azione del legislatore delegato sia la successiva valutazione da parte della Corte risulteranno, quantomeno in una certa misura, condizionati anche dal grado di genericità o di specificità dei principi e dei criteri direttivi indicati nella legge delega³⁵.

Per quanto concerne la portata del vaglio la Corte ha fissato alcuni "paletti" stabilendo che il suo controllo non possa che limitarsi a valutare «*le difformità della norma delegata rispetto a quella delegante e non le*

³² Tra le eccezioni si può ricordare la significativa sentenza n. 280/2004 dove la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di due disposizioni di una legge delega per la mancata indicazione di criteri direttivi in grado di orientare l'attività del Governo; il caso trae origine da alcuni ricorsi promossi da Regioni e Province a statuto speciale che impugnavano alcune disposizioni della L. 131/2003 (Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3), c.d. "La Loggia"; nei limiti di quanto interessa la Corte costituzionale ha respinto la censura sulla delega prevista nell'art. 1, co. 4 in quanto limitata alla «*mera ricognizione di quei principi fondamentali vigenti, che siano oggettivamente deducibili anche in base, ad esempio, alle pronunce di questa Corte, ovvero di altre giurisdizioni*» ma ha invece dichiarato fondata la doglianza sui commi 5 e 6 dell'art. 1, in funzione del riconosciuto contrasto «*con l'oggetto "minimale" della delega*» perché «*indirizzano, in violazione dell'art. 76 della Costituzione, l'attività delegata del Governo in termini di determinazione-innovazione dei medesimi principi sulla base di forme di ridefinizione delle materie e delle funzioni, senza indicazione dei criteri direttivi*». Per commenti alla sentenza G.DI COSIMO, *Deleghe e argomenti*, in *Forum di Quad. Cost.*, 2014; N.MACCABIANI, *I decreti legislativi "meramente ricognitivi" dei principi fondamentali come atti "senza forza di legge"? Breve nota a commento della sentenza n. 280/2004 della Corte costituzionale*, in *Forum di Quad. Cost.*, 2014; F.DRAGO, *Luci (poche) ed ombre (molte) della sentenza della Corte costituzionale sulla delega per la ricognizione dei principi fondamentali (Nota a sent. n. 280/2004)*, in *Federalismi.it*, n. 22, 2004;

³³ Ordinanza n. 104/2003 in cui vengono richiamate le precedenti sentenze n. 26 del 1966, n. 113 del 1972 e n. 282 del 1990.

³⁴ Lo spazio del legislatore delegato si può ridurre anche per fattori esterni alla legge delega; ad esempio nella sentenza 219/2008 la Corte ha ricordato come le norme del codice di procedura penale debbano comunque adeguarsi alle norme interposte ai fini del giudizio di costituzionalità costituite dalle convenzioni internazionali ratificate dall'Italia e relative ai diritti della persona e al processo penale (art. 2, co. 1, L. n. 81 del 1987) in quanto «*da queste, infatti, ben possono essere tratti principi e criteri direttivi idonei ad indirizzare, di volta in volta, la pur presente, ma limitata discrezionalità (sentenze n. 224 del 1990; n. 156 del 1987; n. 56 del 1971 e ordinanza n. 228 del 2005) del legislatore delegato*».

³⁵ Nelle parole della Corte nella sentenza n. 126/2000: «*Va premessa l'evidente considerazione che, in materia di delega legislativa, quanto più i principi ed i criteri direttivi impartiti dal legislatore delegante sono analitici e dettagliati, tanto più ridotti risultano i margini di discrezionalità lasciati al legislatore delegato e viceversa*».

scelte del legislatore che investono il merito della legge delegata»³⁶; per quanto concerne il legislatore delegato ha invece indicato come il suo libero apprezzamento «non può mai assurgere a principio od a criterio direttivo, in quanto agli antipodi di una legislazione vincolata, quale è, per definizione, la legislazione su delega»³⁷; inoltre nella fase genetica di approvazione della delega, il delegante, al fine di rispettare i presupposti richiesti dall'art. 76 della Cost., deve comunque lasciare al legislatore delegato un proprio ambito discrezionale non potendo giungere ad «eliminare ogni margine di scelta nell'esercizio della delega» in quanto la logica dell'istituto presuppone di «consentire al potere delegato la possibilità di valutare le particolari situazioni giuridiche da regolamentare nella fisiologica attività di 'riempimento' che lega i due livelli normativi»³⁸ e, anzi, deve escludersi che «la funzione del legislatore delegato sia limitata ad una mera scansione linguistica»³⁹ delle previsioni del delegante.

Davanti ad una situazione che può prospettarsi in modo multiforme la Corte, per costante giurisprudenza⁴⁰, ritiene in primo luogo necessario identificare la *ratio* della delega ossia «le ragioni e le finalità che, tenendo anche conto del complesso dei criteri direttivi impartiti, hanno ispirato il legislatore delegante»⁴¹; identificazione che è preordinata al fine di poter verificare se la norma delegata oggetto di censura possa ad essa trovarvi una rispondenza.

Venendo al caso in commento la Corte, senza la necessità di avvalersi di complesse considerazioni teoriche, accoglie il dubbio del rimettente verificando che il legislatore delegato ha introdotto, con la modifica apportata all'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000, una nuova fattispecie di reato e ha reso penalmente perseguibile, senza essere autorizzato a farlo, una condotta omissiva prima punita solo con sanzione amministrativa.

Nel caso entrano in gioco anche le specificità legate alla materia penale che impongono cautele ulteriori nel valutare i criteri direttivi ed i principi che devono orientare l'attività legislativa delegata; in particolare la Corte

³⁶ Sentenza n. 158/1985.

³⁷ Sentenza n. 68/1991.

³⁸ Sentenza n. 198/1998; su tale aspetto già in precedenza, nella sentenza n. 56/1971, la Corte chiarì come occorresse «respingere l'equivoco che la determinazione dei "principi e criteri direttivi", richiesta dall'art. 76 della Costituzione per una valida delegazione legislativa, elimini ogni discrezionalità nell'esercizio della delega, essendo vero, al contrario, che tale discrezionalità sussiste in quell'ambito che principi e criteri, proprio perché tali, circoscrivono ma non eliminano».

³⁹ Sentenza n. 98/2008.

⁴⁰ Nella sentenza n. 230/2010 la Corte ha ricordato come «per valutare se il legislatore abbia ecceduto [i] – più o meno ampi – margini di discrezionalità, occorre individuare la *ratio* della delega»; ma già in precedenza vedi sentenze nn. 98/2008, 199/2003 e 163/2000.

⁴¹ Sentenza n. 141/1993. Principio ribadito nella recente sentenza n. 174/2021 dove, nell'ambito della materia penale, davanti alla prospettazione di eccesso di delega da parte del giudice rimettente ha affermato che «al fine di valutare se lo stesso legislatore delegato abbia ecceduto da tali margini di discrezionalità, occorre individuare la *ratio* della delega, per verificare se la norma delegata sia con questa coerente (ex plurimis, sentenze n. 142 del 2020, n. 96 del 2020 e n. 10 del 2018)».

puntualizza che se da un lato resta inevitabile, pena una distorsione stessa dello strumento, il permanere di un margine di discrezionalità concesso al legislatore delegato, dall'altro, in ambito penale, il delegante ha il dovere di definire principi e criteri direttivi *«in modo assai preciso, sia definendo la specie e l'entità massima delle pene, sia dettando il criterio, in sé restrittivo, del ricorso alla sanzione penale solo per la tutela di determinati interessi rilevanti»*⁴².

L'alta sensibilità sottesa alla problematica è peraltro confermata dal fatto che, proprio in nome della riserva di legge in ambito penale, la stessa Corte ha posto limiti al suo esame, affermando che non le è possibile utilizzare lo strumento delle sentenze additive con effetti in *malam partem*⁴³ mentre, invece, non risultano impedimenti all'utilizzo di tali pronunce decisorie se riducono l'impatto punitivo.

A titolo esemplificativo nella sentenza n. 109/2016 la Corte ha respinto l'eccezione di inammissibilità formulata dall'Avvocatura dello Stato sulla questione sollevata dal giudice rimettente che fondava il sospetto sul fatto che il legislatore avrebbe appunto aggiunto *«una ulteriore fattispecie nella norma sanzionatoria amministrativa censurata»*; in quel caso si dubitava della legittimità costituzionale dell'art. 75 del D.P.R. 9 ottobre 1990, n. 309⁴⁴ nella parte in cui non includeva anche la coltivazione di piante di cannabis tra le condotte punibili con sole sanzioni amministrative qualora esclusivamente finalizzata ad uso personale; in quell'occasione la Corte, che ha poi dichiarato infondata la questione, chiarì come il principio di riserva di legge ex art. 25 co. 2 Cost pone un limite alle proprie decisioni

⁴² Vengono richiamate le sentenze n. 49 del 1999 e n. 53 del 1997 e l'ordinanza n. 134 del 2003 che peraltro si chiudono tutte con un giudizio di infondatezza delle questioni sollevate che diventa manifesto nel caso dell'ordinanza. In particolare nella sentenza n. 53/1997 la Corte, nel dichiarare non fondata una questione di legittimità costituzionale su una disposizione attinente la tutela del diritto d'autore sollevata dal GIP di Verona, ha comunque espresso *«l'auspicio che il legislatore, ove conferisca deleghe ampie di questo tipo, adotti, per quanto riguarda il ricorso alla sanzione penale, al cui proposito è opportuno il massimo di chiarezza e di certezza, criteri configurati in modo più preciso»*; aspettativa che la Corte ribadisce nella successiva sentenza n. 49/1999 nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 144 e 145 del Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, sollevata, in riferimento all'art. 76 della Costituzione, dalla Corte d'appello di Roma; in quell'occasione è stato osservato in relazione ai criteri e principi direttivi generali della delega relativi alle sanzioni che essi *«attribuiscono al Governo una delega assai ampia, enunciata con la medesima formulazione ripetutamente adottata nelle leggi comunitarie annualmente emanate ed in relazione alle quali si è già altra volta espresso l'auspicio, riferito alle sanzioni penali che esigono il massimo di chiarezza e certezza, che la delega sia enunciata con una più precisa indicazione di criteri»*. L'ordinanza 134/2003 si chiude con la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale di una disposizione in materia di classificazione, imballaggio ed etichettatura dei preparati pericolosi sollevata, in riferimento agli art. 25 co. 2 e 76 della Costituzione, dal Tribunale di Venezia; a giudizio del rimettente, trattandosi di un decreto legislativo delegato, il precetto penale avrebbe dovuto essere *«rispondere a criteri di rigore analiticità e chiarezza al fine di non contrastare con il combinato disposto degli articoli 76 e 25, secondo comma, della Costituzione»* mentre la disposizione denunciata della legge di delega non avrebbe garantito tali presupposti ma anzi si sarebbe utilizzato una formula "vaga e controversa" e comunque *«troppo ampia per indirizzare adeguatamente l'attività di legislazione delegata (come la Corte avrebbe già rilevato tramite i "moniti" svolti nelle sentenze n. 53 del 1997 e n. 49 del 1999)»*.

⁴³ Già nella sentenza n. 85/1976 la Corte affermò come *«i principi generali vigenti in tema di non retroattività delle sanzioni penali più sfavorevoli al reo, desumibili dagli artt. 25, secondo comma, della Costituzione, e 2 del codice penale, impedirebbero in ogni caso che una eventuale sentenza, anche se di accoglimento, possa produrre un effetto pregiudizievole per l'imputato nel processo penale pendente innanzi al giudice a quo»*.

⁴⁴ Testo unico delle leggi in materia di disciplina degli stupefacenti e sostanze psicotrope, prevenzione, cura e riabilitazione dei relativi stati di tossicodipendenza.

impedendole «di creare nuove fattispecie criminose o di estendere quelle esistenti a casi non previsti» o «di incidere in peius sulla risposta punitiva o su aspetti comunque inerenti alla punibilità»⁴⁵; ma se non vi sono dubbi che per evitare tali deleteri effetti per l'ordinamento non vi sia spazio in materia penale per le sentenze additive in *malam partem*⁴⁶, d'altro canto, invece, «[n]essun ostacolo – al di là di quello generale, legato all'esigenza che l'intervento risulti costituzionalmente vincolato nei contenuti, così da non implicare scelte discrezionali spettanti in via esclusiva al legislatore – incontrano invece le sentenze additive in *bonam partem*, quale quella invocata dall'odierno rimettente, intesa a trasformare in illecito amministrativo una condotta che, secondo il "diritto vivente", configurerebbe il delitto di cui all'art. 73 del d.P.R. n. 309 del 1990».

Utile ricordare come nella precedente sentenza n. 5/2014 la Corte ha avuto modo di precisare come le decisioni in *malam partem* possano essere, in talune circostanze, non soltanto ammissibili ma anche necessarie per ristabilire l'ordine costituzionale; infatti nel risolvere la questione può assumere rilevanza considerare quale soggetto abbia esercitato il potere normativo e se esso avesse, in origine, titolo per poterlo fare.

In presenza di tali presupposti non vi sono preclusioni all'ammissibilità della questione e niente impedisce che dalla decisione possono prodursi effetti in *malam partem*; nelle parole della Corte, «[s]e si escludesse il sindacato costituzionale sugli atti legislativi adottati dal Governo anche nel caso di violazione dell'art. 76 Cost., si consentirebbe allo stesso di incidere, modificandole, sulle valutazioni del Parlamento relative al trattamento penale di alcuni fatti»; in tali circostanze la Corte ha il dovere di intervenire in quanto l'unico soggetto in grado di rilevare la carenza di potere governativo che, in assenza o superando i limiti di una valida delega legislativa, determina proprio la violazione della riserva di legge che, di regola, giustifica il suo *self restraint* rispetto ad ammettere lo scrutinio di casi che conducono a decisioni con effetti in *malam partem*⁴⁷;

⁴⁵ Sent. 394/2006.

⁴⁶ *Ex plurimis* sentenza n. 57 del 2009; ordinanze n. 285 del 2012 e n. 437 del 2006)

⁴⁷ Sulla complessità degli effetti complessiva si veda anche il caso della sentenza n. 32/2014 (che richiama a sua volta la sentenza n. 22/2012 e l'ordinanza n. 34/2013, dove la Corte la sintetizza) e della successiva ordinanza n. 184/2017 con cui la Corte ha ritenuto manifestamente inammissibili una serie di questioni di legittimità costituzionali sollevate dalla Corte di Cassazione aventi ad oggetto il trattamento sanzionatorio previsto dall'art. 73, co. 1, del D.P.R. n. del 1990, come risultante a seguito della decisione che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 4-bis del D.L. n. 272 del 2005; a giudizio del rimettente tale decisione avrebbe avuto l'effetto di reintrodurre una disposizione in *malam partem* in violazione del principio di riserva di legge in materia penale. Per commenti v. P. MILAZZO, *La Corte costituzionale si fa scudo con l'inoppugnabilità e conferma l'esistenza (precaria) nel sistema delle fonti delle leggi "tamquam non essent" anche in materia penale. Osservazioni a corte cost., ord. n. 184/2017, in Osservatorio sulle fonti, n. 2, 2017*; sulla sentenza n. 32/2014 v. G. FILIPPETTA, *La sentenza n. 32 del 2014 della Corte Costituzionale, ovvero dell'irresistibile necessità e dell'inevitabile difficoltà di riscrivere l'art. 77 Cost., in Federalismi.it, 2014, 11 luglio 2014*; C. CUPELLI, *Incostituzionalità per vizio procedurale, reviviscenza della normativa abrogata e riserva di legge in materia penale (nota a C. cost. 25 febbraio 2014 n. 32)*, in *Giur. cost.*, 2014, n. 1/2014, 505, A. LOLLO, *La giurisprudenza costituzionale sul sindacato delle "norme più favorevoli" ad una svolta. La Corte adotta un*

si trattava in quel caso di valutare la disposizione normativa che aveva abrogato la fattispecie incriminatrice delle associazioni di carattere militare tipizzata nel d.lgs. n. 43 del 1948⁴⁸.

Nella sentenza n. 175/2022 la Corte ribadisce come in materia penale il grado di determinatezza richiesto per le regole fissate nella legge delega debba essere necessariamente più elevato, in quanto il controllo sul rispetto dell'art. 76 Cost. da parte del Governo «è anche strumento di garanzia della riserva di legge e del rispetto del principio di stretta legalità» in quanto spetta al Parlamento, e solo ad esso, «l'individuazione dei fatti da sottoporre a pena e delle sanzioni loro applicabili»⁴⁹.

E a suo giudizio il Parlamento non ha mai attribuito il potere al Governo di introdurre l'inciso aggiunto nell'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 che non chiarisce l'enunciato precedente ma aggiunge una nuova fattispecie di reato.

In base anche all'*excurus* normativo prima ricostruito⁵⁰ la Corte rileva come quando il legislatore nel 2004, nell'ottica di un ripensamento nell'ambito dei reati tributari, ha deciso di integrare il D.Lgs. 74/2000 con l'art. 10-bis «non poteva non aver presente che due erano le fattispecie che avevano ad oggetto tale condotta»; e in quel momento la scelta è precisa e va nella chiara direzione, già sperimentata in passato, di prevedere la sanzione penale soltanto per la fattispecie ritenuta più grave ossia per l'omesso versamento di ritenute che siano anche certificate.

La consapevolezza della scelta parlamentare del 2004 implica l'assenza delle asserite lacune nell'enunciato che risultava quindi già completo senza la necessità di alcun chiarimento ulteriore o "soccorso normativo" successivo da parte del legislatore delegato.

Come già evidenziato⁵¹ la Corte, riferendosi alla scelta legislativa del 2004, così afferma: «[d]eterminante al fine della rilevanza penale della condotta omissiva del mancato pagamento delle ritenute era che queste

paradigma "sostanziale ed estende (giustamente) il sindacato di costituzionalità ai casi di violazione della legge di delega, in Osservatorioaic.it, giugno 2014; G. PICCIRILLI, *La sentenza della Corte costituzionale n. 32 del 2014: legge di conversione e articoli aggiuntivi eterogenei*, in Quad. cost., 2014, 396;

⁴⁸ Decisione commentata da M.SCOLETTA, *La sentenza n. 5/2014 della Corte costituzionale: una nuova importante restrizione delle "zone franche" dal sindacato di legittimità nella materia penale*, in Forum di Quad. Cost., 31 marzo 2014.

⁴⁹ Vengono richiamate le sentenze nn. 174/2021, 127/2017 e 5/2014. Con la sentenza n. 174/2021 la Corte ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 35, comma 8, del Testo unico delle leggi di pubblica sicurezza (TULPS), come riformulato dall'art. 3, co. 1, lett. d), del D.Lgs. 204/2010 (Attuazione della direttiva 2008/51/CE, che modifica la direttiva 91/477/CEE relativa al controllo dell'acquisizione e della detenzione di armi); il giudice rimettente prospettava la violazione dell'eccesso di delega in quanto il Governo, in base ai principi e i criteri previsti nella legge delega n. 88/2009, se da un lato avrebbe potuto introdurre nuove ipotesi criminose, dall'altro non avrebbe potuto - come invece aveva fatto - , aggravare le sanzioni penali per i reati esistenti; in quell'occasione la Corte , dal riscontro tra i principi e i criteri direttivi, ha ritenuto che il Governo non avesse ecceduto «i fisiologici margini di discrezionalità impliciti in qualsiasi legge di delegazione, essendosi mantenuto entro il perimetro sancito dal legittimo esercizio delle valutazioni che gli competono nella fase di attuazione della delega».

⁵⁰ *Supra* par. 2.

⁵¹ Vedi nota 14.

stesse fossero state certificate dal sostituto ai sostituiti; ciò completava la fattispecie e l'elemento oggettivo del reato».

Questo è lo scenario in cui si inserisce la legge delega del 2014 che riguarda anche la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in base ai criteri stabiliti dall'art. 8, co. 1 della L. 23/2014.

Dalla loro analisi la Corte rileva come al legislatore delegato veniva attribuita la possibilità di ridurre le pene per le fattispecie meno gravi o, nell'ottica sempre di una finalità mitigatrice, di applicare una sanzione amministrativa a condotte in precedenza punite con quella penale; gli sarebbe stato consentito anche prevedere nuove fattispecie ma soltanto per condotte di particolare gravità ossia «*per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa*».

Tuttavia il complesso degli elementi che caratterizza la fattispecie la rende difficilmente classificabile quale particolarmente grave: *in primis* c'è la sua natura omissiva che si perfeziona, al sussistere dei presupposti di importo e di tempo, con il mero mancato versamento di ritenute d'acconto; in secondo luogo, salvo l'emersione di elementi ulteriori che possano prospettare un disegno criminoso più articolato e complesso, l'assenza di qualsiasi comportamento di natura fraudolenta o simulatoria posta in essere dal sostituto.

Anzi, paradossalmente, in funzione di tali caratteristiche, la fattispecie avrebbe potuto essere considerata dal legislatore delegato considerabile tra quelle meno gravi e, qualora considerata in precedenza reato, rientrando semmai tra i casi con riduzione della pena o, addirittura, con trasformazione in sanzione amministrativa.

La Corte, sulla base delle varie argomentazioni sviluppate, conclude quindi che il legislatore delegato non era autorizzato a introdurre l'inciso nell'art. 10-bis del D.Lgs. 74/2000 perché tale novella non trova alcun riscontro nei principi e nei criteri direttivi della legge delega; a maggior ragione, visto l'ambito di ricaduta e i presidi costituzionali posti a tutela degli interessi protetti, il Governo avrebbe dovuto avere il sostegno di un «*criterio preciso e definito per poter essere rispettoso anche del principio di stretta legalità in materia penale*».

Del resto solo così può essere declinato il principio di stretta legalità ex art. 25, co. 2 della Costituzione; il Parlamento è l'unico soggetto a detenere il "monopolio" per stabilire quali condotte siano punite con sanzioni penali; dopodiché, una volta fissata la volontà, formatasi non marginalmente secondo una dialettica che coinvolge anche le minoranze, diventa irrilevante la procedura legislativa che viene seguita ossia che vi sia un esercizio diretto tramite legge ordinaria - come quella del 2004 che

ha inserito l'art. 10-bis nel D.Lgs. 74/2000- oppure, indirettamente, affidando tale compito al Governo tramite l'istituto della delega legislativa ex art. 76 Cost.

Ma in questo secondo caso, *condicio sine qua non* perché siano rispettati i presidi costituzionali nonché per superare l'eventuale vaglio della Corte, è che risulti nella legge delega una chiara indicazione di principi e criteri che vincolino il legislatore delegato; deve insomma risultare chiaro che vi sia una espressa volontà politica parlamentare in tal senso, e che la delega legislativa sia solo lo strumento tecnicamente più idoneo per realizzarla.

La presenza di principi e criteri direttivi è condizione richiesta dall'art. 76 della Cost. per l'esercizio di qualsiasi delega legislativa ma, *a fortiori* nell'ambito penale vista la delicatezza degli interessi protetti, il loro livello di precisione e di determinatezza deve risultare privo di qualsiasi incertezza o ambiguità.

Indicazione che però non c'era; la disposizione non è stata dichiarata incostituzionale perché in sé lesiva di altri riferimenti costituzionali ma perché già, in radice, non adeguatamente sorretta dai principi e dai criteri direttivi indicati nella legge delega.

Peraltro non sembra superfluo rilevare come nemmeno i pareri obbligatori da parte della Commissioni parlamentari competenti hanno rilevato il vizio riconosciuto poi dalla Corte; o, peggio ancora, avrebbero anche colto la questione ma senza trarne le deduzioni conseguenti.

In particolare nel parere sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio le Commissioni II Giustizia e VI Finanze della Camera hanno espresso parere favorevole il 5 agosto 2015 ponendo, per quanto interessa, quale condizione (poi disattesa) l'individuazione di una soglia di punibilità identica tra omesso versamento Iva e di ritenute d'acconto perché *«appaiono ingiustificatamente diverse»*⁵²; non vi sono invece condizioni od osservazioni dedicate all'inciso aggiunto nell'art. 10-bis.

Nella stessa data anche le analoghe Commissioni al Senato hanno espresso parere favorevole sul predetto schema con condizioni e

⁵² Parere Commissioni II Giustizia e VI Finanze della Camera del 5 agosto 2015, p. 14. Lo schema del D. Lgs. prevedeva l'innalzamento della soglia per il reato di omesso versamento Iva a 250.000 euro e per quello relativo alle ritenute d'acconto a 150.000; le Commissioni chiedevano per entrambi la soglia di 150.000 euro ritenendo quindi in pratica irragionevole una soglia di punibilità più alta per l'omesso versamento di Iva; il testo integrale della lettera j) del parere è il seguente *«con riferimento agli articoli 7 e 8 dello schema, i quali modificano gli articoli 10-bis e 10-ter del decreto legislativo n. 74 del 2000, rispettivamente innalzando la soglia di non punibilità da cinquantamila euro a centocinquantamila euro per il reato di omesso versamento di ritenute certificate e elevando la soglia di punibilità del reato di omesso versamento dell'IVA da 50 mila a 250 mila euro per ciascun periodo di imposta, si provveda a uniformare le soglie di punibilità ivi previste, che appaiono ingiustificatamente diverse, rapportando anche la soglia di punibilità relativa all'omesso versamento dell'IVA a 150.000 euro»*. Il parere richiedeva anche che *«con riferimento agli articoli 5 (omessa dichiarazione), 10-bis (omesso versamento di ritenute certificate) e 10-ter (omesso versamento di IVA), sia individuata una più idonea qualificazione delle condotte omissive di versamenti o di ritenute e delle pene, laddove qualificate da strategie fraudolente non riconducibili a reali situazioni di crisi aziendale»* (lett. f).

osservazioni; ma se il parere alla Camera è silente sull'argomento, colpisce invece l'affermazione contenuta quale osservazione in quello rilasciato al Senato dove così risulta indicato: «valuti il Governo l'opportunità di modificare la rubrica del novellando art. 10-bis del decreto legislativo n. 74 del 2000, in materia di omesso versamento di ritenute certificate, tenendo conto delle modifiche proposte e, in particolare, *dell'estensione del comportamento omissivo penalmente rilevante non più alle sole ritenute "certificate", ma anche a quelle "dovute" sulla base della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta*»⁵³ (enfasi aggiunta).

Alla luce della sentenza in commento sembra quasi incredibile leggere oggi questa affermazione all'interno di un parere della commissione competente in materia che in pratica, in evidente contrasto con la legge delega, riconosce l'estensione del reato a condotte prima non punite (sic!) e piuttosto che rilevare la questione si limita, invece, a richiedere l'adeguamento della rubricazione dell'art. 10-bis; il successivo parere rilasciato al Senato il 16 settembre 2015 non contiene niente di rilevante sull'argomento⁵⁴.

Invece nel parere rilasciato il 17 settembre 2015, le Commissioni alla Camera condividono (sic!) «*l'ampliamento della fattispecie di reato di cui all'articolo 10-bis del D.Lgs n. 74 del 2000 (omesso versamento ritenute) con il riferimento alle ritenute «dovute» oltre che alle ritenute certificate*»⁵⁵.

Anche in questo caso colpisce *ex post* la consapevolezza implicita nell'affermazione che il Governo aveva chiaramente esteso le ipotesi di condotta punibile in contrasto con i principi e i criteri direttivi della legge delega.

Insomma non si può non rilevare che ad un distorto esercizio della delega si aggiunge anche un insufficiente controllo *in itinere* da parte del delegante; insomma un "concorso di colpa" in una materia in cui la soglia di attenzione nell'esercizio dell'attività legislativa deve necessariamente essere alta in funzione dei valori e degli interessi che entrano in gioco.

Che poi qualche incertezza resti e che la sentenza n. 175/2022 della Corte costituzionale non possa risolvere o chiarire tutto sembra emergere anche dal tenore della riflessione conclusiva con l'invito al legislatore «*a rivedere tale complessivo regime sanzionatorio per renderlo maggiormente funzionale e coerente*».

Un aspetto in particolare forse meriterebbe un chiarimento: occorre infatti considerare l'evoluzione degli adempimenti in relazione alle ritenute d'acconto; siamo infatti passati dal CUD - che veniva solo materialmente

⁵³ Legislatura 17^a - Commissioni 2^o e 6^o riunite - Resoconto sommario n. 13 del 05/08/2015.

⁵⁴ Legislatura 17^a - Commissioni 2^o e 6^o riunite - Resoconto sommario n. 15 del 16/09/2015.

⁵⁵ Parere Commissioni II Giustizia e VI Finanze della Camera del 17 settembre 2015, p. 18.

consegnato ai lavoratori -, alla certificazione unica (CU) che viene invece anche inviata all'Agencia delle entrate quale adempimento propedeutico per la c.d. "dichiarazione precompilata".

Potrebbe quindi capitare che il datore di lavoro invii le CU all'Agencia delle entrate ma poi non le consegna materialmente ai lavoratori; con la rimozione dell'inciso dichiarato incostituzionale la disposizione è stata riportata indietro nella sua versione del 2004 e l'enunciato non può quindi farsi carico, almeno esplicitamente, di coordinarsi con le successive modifiche legislative né tantomeno poteva farsene carico la Corte costituzionale.

Uno dei punti controversi potrebbe quindi essere il seguente: tenuto conto che la disposizione parla di «*certificazione rilasciata ai sostituiti*» il solo invio telematico all'Agencia delle entrate delle CU può essere considerata quale prova "indiretta" anche del loro rilascio ai sostituiti?

Da un lato occorre considerare come, a differenza del precedente e meramente materiale CUD, se il datore di lavoro invia le CU all'Agencia delle entrate ogni sostituito può, in autonomia, estrarne copia; vi sono quindi elementi che potrebbero ritenere superabile la questione in via interpretativa ma il caso analizzato ricorda come il campo penale, anche per il principio di tassatività che presiede alla tecnica di formulazione del precetto⁵⁶, non sia il terreno più idoneo per l'attività ermeneutica e di chiarificazione "postuma".

Pertanto anche per evitare defatiganti, costose e inutili attività istruttorie e processuali forse il legislatore dovrebbe cogliere l'indicazione esortativa della Corte a rivedere il sistema sanzionatorio e adeguare la disposizione elaborata nel 2004 ai mutati adempimenti che, nel frattempo, egli stesso ha introdotto.

⁵⁶ F.MANTOVANI, *Diritto penale*, 2011, p. 60.