

# Modello 770 entro il 31 luglio



Il 31 luglio, se non ci saranno proroghe, non sarà solo la data entro la quale i sostituti d'imposta dovranno provvedere a trasmettere il modello 770, ma rappresenterà anche il termine per il versamento delle ritenute, pena l'applicazione delle sanzioni penali previste dal nostro Ordinamento.

Deve infatti essere ricordato come l'art. 10 del Dlgs 74/2000 preveda la reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Come abbiamo già più volte sottolineato con specifico riferimento al reato di omesso versamento dell'Iva, anche in questo caso va ribadito come una riforma del diritto penale tributario sia necessaria.

Può infatti accadere che, in questo grave contesto di crisi economica, l'imprenditore preferisca onorare i suoi debiti nei confronti di dipendenti e fornitori, non avendo le disponibilità per poter versare le ritenute effettuate: in questo caso, pur in mancanza di qualsiasi intento frodatorio, è comunque applicata la sanzione penale.

La pena rischia inoltre di essere raddoppiata con l'introduzione delle nuove norme in tema di autoriciclaggio, se non si provvede a migliorare la formulazione del nuovo articolo 648-bis che dovrebbe essere a breve introdotto.

**Il reato di omesso versamento delle ritenute** – Affinché scatti il reato non è necessario che vi sia uno specifico intento di evadere le imposte, essendo sufficiente il mero dolo generico: basta quindi la consapevolezza dell'omesso versamento delle ritenute per far sì che sia applicabile la sanzione penale.

Si ritiene infatti che il contribuente sia chiamato ad accantonare nel corso dell'anno le somme dovute all'erario, per cui eventuali crisi di liquidità non possono, da sole, giustificare l'omesso versamento (si vedano, a tal proposito, la sentenza delle Sezioni Unite penali della Corte di cassazione n. 37425 del 2013, nonché la sentenza n.5467 del 4 febbraio 2014, sempre della Corte di Cassazione.)

La Corte di cassazione (Sentenza 7 febbraio 2014, n. 5905) ha quindi legato la "salvezza" alla necessità di dimostrare che l'omesso versamento delle ritenute non è dipeso dalla volontà dell'imprenditore: circostanza tutt'altro che semplice da dimostrare.

Purtuttavia, come recentemente chiarito sempre dalla Corte di cassazione, il dolo, seppur generico, deve comunque essere provato. Se è infatti vero che è sufficiente la mera consapevolezza della condotta omissiva, *"non si tratta, tuttavia, di un dolo in "re ipsa", in quanto lo stesso deve essere provato"* (Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale, sentenza 11 luglio 2014, n. 30574).

Al contrario, i giudici di merito hanno spesso riconosciuto le difficoltà dell'imprenditore, mettendolo quindi al riparo dall'irrogazione delle sanzioni penali nel caso di difficoltà oggettiva a provvedere ai pagamenti.

**Il principio di specialità** – Molti dubbi sorgono invece con riferimento al rispetto del principio di specialità. Come noto, infatti, l'art. 19, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ha recepito, nell'ambito del diritto penale tributario, il principio secondo il quale, nel caso in cui un determinato

fatto sia idoneo a configurare la violazione di due disposizioni, una che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa, l'altra che preveda l'applicazione di una sanzione penale, deve essere applicata soltanto la sanzione che si configura come "speciale" rispetto all'altra.

Più precisamente, una norma è "speciale" se presenta uno o più elementi particolari aggiuntivi rispetto all'altra, che, al contrario, ha una sfera di applicazione più ampia: in altre parole si può dire che la disposizione speciale è ricompresa in quella generale, e la fattispecie potrebbe essere disciplinata da quest'ultima se mancasse la norma specifica che più puntualmente la descriva.

Nella generalità dei casi è la norma penale ad essere "speciale" rispetto a quella amministrativa, in quanto sono spesso richiesti dalla prima specifici elementi, come il dolo specifico, il superamento delle soglie di punibilità, nonché particolari modalità commissive.

Con specifico riferimento al reato di omesso versamento delle ritenute ben si potrebbe pensare, dunque, che trovi applicazione il principio appena esposto.

Di parere contrario è stata invece la Corte di Cassazione, che, con la sentenza 15 maggio 2014, n. 20266 ha invece chiarito che *"il reato di omesso versamento di ritenute certificate .. non si pone in rapporto di specialità ma di progressione illecita con il Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 1, che punisce con la sanzione amministrativa l'omesso versamento periodico delle ritenute alla data delle singole scadenze mensili, con la conseguenza che al trasgressore devono essere applicate entrambe le sanzioni"*

Le speranze non possono quindi che essere riposte in uno specifico intervento del Legislatore, nel rispetto di quelle che sono le più recenti pronunce della Corte europea dei

diritti dell'uomo.

*FONTE: [www.fiscal-focus.info](http://www.fiscal-focus.info)*