

Giustizia penale ed economia

Collana diretta da A. Lanzi, P. Corso, E.M. Ambrosetti, G. Garuti, O. Mazza, P. Veneziani

Francesco Marzullo

GLI ILLECITI PENALI DEL SOSTITUTO DI IMPOSTA



G. Giappichelli Editore – Torino

PRESENTAZIONE

Il diritto penale tributario è da tempo attraversato da un costante processo di *trasformazione*, che ha lentamente eroso i principi ispiratori del sistema normativo previsto con il d.lgs. n. 74 del 2000.

Rispetto all'originario *corpus* strettamente caratterizzato da disposizioni evasive di imposta tipizzate da profili di frodolenza, l'alluvionale e continua introduzione di numerose e nuove figure criminose ha spostato il baricentro del sistema sul controllo penale del momento dichiarativo (artt. 2, 3, 4 e 5).

E, tra gli interventi più significativi, deve essere subito segnalato il delitto di omesso versamento di ritenute (oggi necessariamente certificate) *ex art. 10 bis*, cui ha fatto seguito, con la riforma del 2015 (n. 158), l'introduzione del delitto di omessa dichiarazione del sostituto di imposta previsto e punito dall'art. 5, comma 1 *bis*, del d.lgs. n. 74/2000.

Come avremo modo di documentare nelle pagine che seguono, si tratta di interventi, che meritano un'adeguata riflessione, sia sul terreno dell'analisi, anche criminologica del nuovo micro-sistema, che del controllo e della discussione dell'ampio modello giurisprudenziale e degli interventi della Corte Costituzionale.

Se è assai nota, infatti, la diffusione del "meccanismo" della sostituzione tributaria e le finalità di garanzia, che il *trasferimento dell'obbligazione* del debito tributario su un soggetto in *posizione neutrale* dovrebbe assicurare; sono, al tempo stesso, ricorrenti i casi nei quali il *sostituto* non si rivela affatto soggetto *neutro* ed *indifferente* rispetto alla finalità evasiva ed anzi utilizza il mancato assolvimento dell'obbligazione tributaria, come forma di "autofinanziamento".

Si pensi, ad es., al comunicato stampa della FIGC del 19 aprile 2022, ove si legge testualmente, che *La società* [la Reggina] *era stata deferita per il mancato versamento, entro il termine del 16 febbraio scorso, delle ritenute Irpef riguardanti gli emolumenti dovuti ai tesserati per il periodo marzo-ottobre 2021*).

A queste indiscutibili ragioni di interesse, altre parimenti significative seguono alla pronuncia della Corte Costituzionale del 14 luglio 2022: per i Giudici delle leggi, l'art. 10 *bis* rappresenta una nuova e diversa fattispecie (omesso versamento di ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione del sostituto), introdotta dal legislatore del 2015, attraverso un palese eccesso di delega.

Si tratta di un intervento particolarmente incisivo, che, di fatto, ripristina il modello precedente alla novella del 2015, cosicché il *nucleo essenziale* della fattispecie penale dell'art. 10 *bis* torna ad essere il mancato versamento di ritenute certificate, per importi superiori alla soglia di punibilità; laddove, l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma delle quali *non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti*, residua come illecito-amministrativo-tributario.

A ciò deve aggiungersi che, sul piano probatorio, la c.d. "dichiarazione modello 770", proveniente dal medesimo sostituto di imposta, non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova della avvenuta consegna al sostituto della certificazione fiscale¹.

Nell'arco di un *ventennio*, insomma, si è passati dalla totale *depenalizzazione* delle condotte omissive e dichiarative ascrivibili al sostituto di imposta (con la riforma del 2000) alla *criminalizzazione* delle omissioni di ritenute trattenute e "certificate" (legge n. 311 del 2004), nonché, in un secondo momento, di quelle "non certificate" (riforma introdotta dal d.lgs. n. 158 del 2015), per ritornare a *sanzionare* unicamente le condotte omissive di ritenute "trattenute e certificate", per effetto della pronuncia del 14 luglio 2022 n. 175 della Corte Costituzionale.

È sin troppo evidente che si tratta di un sistema complessivamente debole, che apre alla formazione nella prassi di orientamenti contraddittori e assai spesso persino tra lo in aperto contrasto.

La stessa Corte Costituzionale, richiamando, con la decisione n. 175 del luglio 2022, le recenti pronunce della giurisprudenza tributaria e la pronuncia delle SS.UU. civili n. 10378 del 2019 – sulla quale torneremo *funditus* nelle pagine seguenti –, ha espressamente invitato il legislatore «rivedere tale complessivo regime sanzionatorio per renderlo maggiormente funzionale e coerente», alla luce dell'indiscutibile rilievo secondo il quale, «*il rilascio della relativa certificazione da*

¹ Cass. pen., Sez. un., 22 marzo 2018, n. 24782, in *cassazione web*.

parte del sostituto sta perdendo quella valenza che in passato consentiva di identificare una fattispecie più grave, sanzionata penalmente [quella del sostituto che ometteva di versare, pur avendo certificato le ritenute operate], rispetto a una meno grave, sanzionata solo in via amministrativa [che era quella del sostituto che non versava le ritenute operate e si asteneva dal rilasciare le relative certificazioni al sostituto]».

Le indicazioni della Consulta sono, dunque, nel senso della assoluta necessità della ri-fondazione di un nuovo articolato normativo, che, prodotto nelle forme della *legge ordinaria* ovvero del *decreto delegato emanato nel puntuale rispetto dei criteri direttivi della legge delega*, riformuli l'art. 10 *bis*, in linea con i principi di *precisione* e *determinatezza*, sanzionando gli omessi versamenti di ritenute operate, indipendentemente dal rilascio delle relative certificazioni.

Le pagine che seguono sono dedicate all'analisi delle forme del controllo penale del sostituto d'imposta, alla luce degli approdi delle SS.UU. e della Corte Costituzionale, per poi procedere all'esegesi dell'art. 10 *bis*, ed in particolare al tema della natura giuridica della soglia di punibilità (condizione obiettiva di punibilità o evento materiale del reato) e delle conseguenti ricadute in tema di accertamento del coefficiente psicologico.

Altro tema sul quale ci soffermeremo, per le ampie ricadute applicative, riguarda la configurabilità o meno del delitto di cui all'art. 10 *bis*, all'interno delle procedure concordatarie e del conseguente esame della rilevanza penale della presentazione della domanda di concordato preventivo, prima della scadenza del termine per il pagamento dell'obbligazione tributaria penalmente rilevante.

L'ultima parte è, infine, dedicata all'analisi della disposizione di cui all'art. 5 *bis* e ai rapporti tra il delitto dichiarativo del sostituto e la simmetrica fattispecie omissiva; nonché al complesso tema della confisca obbligatoria diretta e per equivalente del profitto, *ex art. 12 bis* del d.lgs. n. 74/2000, anche e soprattutto attraverso la discussione delle indicazioni contenute nelle sentenze a SS.UU. Gubert del 2014, Lucci del 2015 e Coppola del 2021 e dei numerosi arresti giurisprudenziali del 2022 delle Sezioni semplici.

CAPITOLO I

IL CONTROLLO PENALE DEL SOSTITUTO D'IMPOSTA, NEL PRISMA DEGLI INTERVENTI DELLE SEZIONI UNITE E DELLA CORTE COSTITUZIONALE

SOMMARIO: 1. L'avvio dell'indagine. – 2. La *depenalizzazione* del marzo 2000 (d.lgs. n. 74) e la *reintroduzione*, nel dicembre 2004, del mancato versamento delle ritenute certificate (legge n. 311/2004 – Finanziaria 2005). – 3. Lo *standard* probatorio del requisito oggettivo del delitto di cui all'art. 10 *bis* (“ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti”). – 4. La novella del d.lgs. n. 158 del 2015: la nuova tipicità oggettiva del delitto di cui all'art. 10 *bis*. – 5. La decisione delle Sezioni Unite “Macerata” e la valenza probatoria del Modello di dichiarazione 770 per le condotte omissive commesse prima del 22 ottobre 2015. – 6. L'incidente di costituzionalità del Tribunale di Monza. – 6.1. *Segue*: la sentenza della Corte Costituzionale del 14 luglio 2022, n. 175.

1. *L'avvio dell'indagine*

Con il d.l. 10 luglio 1982, n. 429 successivamente convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, la struttura dei reati del “sostituto di imposta” si articolava sulla duplice previsione di una ipotesi delittuosa per i casi di omesso pagamento delle «ritenute effettivamente operate» a titolo di acconto o di imposta; e di una fattispecie contravvenzionale per le ipotesi contravvenzionali di omessa e infedele dichiarazione.

Sul terreno sanzionatorio, la soluzione prescelta prevedeva un inasprimento del regime sanzionatorio, sia rispetto all'art. 92, comma 3, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, che allo stesso art. 260 del d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645, che, al contrario, stabiliva la pena dell'arresto fino a sei mesi per la condotta di «omissione del versamento in tesoreria» di ritenute operate¹.

¹ All'interno dell'ampio panorama dottrinale segnaliamo, CARACCIOLI I., GIAR-

Tale disciplina veniva, poi, novellata dal decreto legge n. 83/1991, convertito, con modificazioni, nella legge n. 154/1991, che ha mantenuto ferma la previsione dell'omessa dichiarazione annuale del sostituto di imposta quale illecito penale di natura contravvenzionale, disciplinando l'omesso versamento delle ritenute, secondo due distinte fattispecie incriminatrici: una di natura contravvenzionale e l'altra di natura delittuosa, in ragione dell'importo delle ritenute non versate.

La prima, di natura contravvenzionale, prevista al comma 2 del novellato art. 2, del d.l. n. 429 del 1982, sanzionava, con la pena dell'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni, l'omesso versamento entro il termine previsto, per la presentazione della dichiarazione annuale, di ritenute per un ammontare complessivo per ciascun periodo di imposta superiore a cinquanta milioni di lire.

La seconda, di natura delittuosa, prevista al comma 3, secondo la quale: "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 complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni; se il predetto ammontare complessivo è superiore a dieci milioni di lire ma non a venticinque milioni di lire per ciascuno periodo d'imposta si applica la pena dell'arresto fino a tre anni o dell'ammenda fino a lire sei milioni".

A tali fattispecie incriminatrici compendiate nell'art. 2 si aggiungevano tre fattispecie delittuose compendiate nell'art. 4 della legge n. 516/1982:

(aa) la repressione degli illeciti del sostituto di imposta (fino all'entrata in vigore del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74) era affidata alle se-

DA A., LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria: commentario al d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Padova, 2001, pag. 401; CARACCIOLI I., *Tutela penale del diritto di imposizione fiscale*, Bologna, 1992 pag. 269; CORSO P.M., STORTONI L. (a cura di), *I reati in materia fiscale*, Torino, 1990, pag. 389; FIANDACA G., MUSCO E. (a cura di) in *Diritto penale tributario*, Milano, 1992, pag. 98; DI AMATO A., PISANO R. (a cura di), in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, vol. VII, Milano, 2002, pag. 350 e segg.; FLORA G., *I reati previsti dall'art. 2 l. 516/1982*, Milano, 1992, pag. 164; SPAGNOLO G., *Diritto penale tributario*, in C. PEDRAZZI, A. ALESSANDRI, L. FOFFANI, S. SEMINARA (a cura di), *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 1999, pag. 715; TRAVERSI A., GENNAI S. (a cura di), *Diritto penale commerciale*, Cedam, 2008, pag. 212 e segg. GALLO S., GALLO G. (a cura di), *La legge penale e processuale tributaria*, Milano, 1994, pag. 289 e segg.

guenti tre fattispecie contravvenzionali (art. 2, comma 1, numeri 1, 2 e 3):

(i) l'art. 2, comma 1, della legge n. 516/1982 puniva con l'arresto fino a due anni e con l'ammenda fino a cinque milioni il sostituto di imposta, che avesse omesso di presentare la dichiarazione annuale, qualora le somme versate al sostituto e non dichiarate fossero superiori a 50 milioni;

(ii) l'art. 2, comma 2, puniva con l'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni il sostituto di imposta che (non avendo rilasciato al sostituto alcuna certificazione) ometteva di versare, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, le ritenute operate sulle somme pagate al sostituto per un ammontare complessivo a cinquanta milioni per ciascun periodo di imposta;

(iii) l'art. 2, comma 3, ultima parte, puniva con l'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni il sostituto di imposta che ometteva di versare le ritenute operate e risultanti da certificazione rilasciata al sostituto per un ammontare complessivo superiore a dieci milioni di lire ma non a venticinque milioni di lire per ciascun periodo di imposta;

(bb) nonché alle seguenti quattro fattispecie delittuose:

(i) l'art. 2, comma 3, prima parte, puniva viceversa con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni il sostituto di imposta che ometteva di versare le ritenute operate e risultanti da certificazione rilasciata al sostituto per un ammontare complessivo superiore a venticinque milioni di lire per ciascun periodo di imposta;

(ii) l'art. 4, lett. a), puniva con la reclusione da sei mesi a cinque anni, il sostituto di imposta che, al fine di evadere le imposte, avesse allegato alla sua dichiarazione annuale o avesse esibito agli uffici finanziari o alla polizia tributaria o comunque avesse rilasciato o utilizzato documenti contraffatti o alterati (c.d. falso materiale);

(iii) l'art. 4, lett. c), puniva con la reclusione da sei mesi a cinque anni il sostituto di imposta che, al fine di evadere le imposte, nella sua dichiarazione annuale avesse indicato nomi immaginari o comunque diversi da quelli veri in modo che ne risultasse impedita l'identificazione dei soggetti;

(iv) l'art. 4, lett. e), puniva, infine, con la reclusione da sei mesi a cinque anni il sostituto di imposta che, al fine di evadere le imposte,

nei certificati rilasciati ai sostituti, cui aveva corrisposto compensi o altre somme soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di acconto, avesse indicato somme, al lordo delle ritenute, diverse da quelle effettivamente corrisposte a coloro che di quei certificati ne avrebbero fatto uso.

Si trattava, a ben vedere, di un *sottosistema completo e articolato* che è stato modificato radicalmente con il d.lgs. n. 74 del 2000 emanato in attuazione dell'art. 9 della legge n. 205 del 1999 che conferiva al Governo la delega a riformare la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

2. La depenalizzazione del marzo 2000 (d.lgs. n. 74) e la reintroduzione, nel dicembre 2004, del mancato versamento delle ritenute certificate (legge n. 311/2004 – Finanziaria 2005)

L'art. 25, comma 1, lett. d) del citato d.lgs. ha abrogato espressamente il Titolo I della legge n. 516/1982, che prevedeva una serie di reati per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, ivi inclusi i reati del sostituto di imposta.

La scelta compiuta nel marzo 2000, di sanzionare solo in sede amministrativa gli illeciti del sostituto di imposta, si inquadrava coerentemente, in un radicale mutamento della strategia nella lotta all'evasione, attraverso l'introduzione di sette disposizioni penali, che spostano l'area dell'intervento repressivo verso la lesione dell'interesse all'integrale e regolare riscossione dei tributi.

La scelta di tecnica legislativa utilizzata dal legislatore è stata, dunque, di abbandonare il *paradigma del pericolo*, per selezionare fattispecie di danno ulteriormente tipizzate sul terreno psicologico dalla previsione del dolo specifico².

²In merito alle linee ispiratrici della riforma del d.lgs. n. 74/2000 si rinvia a CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., *Diritto e procedura penale tributaria: commentario al decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74*, Padova, 2001, pag. 401 e segg.; ANTOLISEI F., edizione integrata da CONTI F., *I reati tributari in Manuale di diritto penale, Leggi complementari*, vol. II, 11, Milano, 2001, pag. 283 e segg.; SPAGNOLO G., *Diritto penale tributario*, in C. PEDRAZZI, A. ALESSANDRI, L. FOFFANI, S. SEMINARA (a cura di) *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2000, II ed. agg., pag. 715 e segg.; FLORA G., *Analisi della nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell'articolo 9 della legge 25 giu-*

Il legislatore del 2000 aveva quindi cambiato completamente rotta e costruito un sistema penale tributario completamente diverso (rispetto alla legge “manette agli evasori”) ispirato al principio di offensività e di sussidiarietà della tutela penale: un nuovo modello di tutela penale contro l'evasione articolato in *macro-fattispecie* di natura delittuosa non più dirette a colpire fatti prodromici all'evasione, bensì incentrate sul momento dichiarativo, attraverso il sistema selettivo delle soglie di punibilità e la previsione finalizzate alla selezione di fatti realmente offensivi per gli interessi patrimoniali dell'Erario.

Sotto il profilo teleologico-funzionale, il baricentro della tutela si concentra sull'interesse giuridico dello Stato alla percezione dei tributi e il contenuto di disvalore dell'illecito penale tributario si emancipa da quello dell'illecito amministrativo; laddove sul terreno sanzionatorio, i nuovi delitti, essendo connotati da un disvalore particolarmente pregnante, vengono puniti con pene munite di un apprezzabile contenuto afflittivo e di una effettiva capacità deterrente.

La scelta del legislatore del 2000 di rinunciare *tout court* alla criminalizzazione delle condotte dei sostituti di imposta punite dalla precedente legge n. 516/1982 ebbe immediate conseguenze sostanziali e processuali.

In particolare, per effetto dell'art 2, comma 2, c.p., posto che a partire dal 16 aprile 2000 non erano più previste sanzioni penali a presidio degli obblighi tributari³ del sostituto di imposta, si era aperta la possibilità di chiedere ed ottenere la cessazione dell'esecuzione della pena, degli effetti penali ivi compresa la revoca della sentenza di condanna o del decreto penale per *abolitio criminis* (art. 673 c.p.p.)⁴.

Con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000 (16 aprile), si era di-

gno 1999 n. 205, in *Legisl. pen.*, 2001, pag. 17 e segg.; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74*, Milano, 2000, pag. 180 e segg.; QUERCIA L., *I reati tributari*, in Ed. Simone, 2018, pag.123; TRAVERSI A., GENNAI S., *Diritto penale commerciale*, Padova, 2008, pag. 212 e segg.; LUPI R., *Il difficile tentativo di distinguere tra evasione da riscossione e semplice disattenzione o carenza di liquidità*, in *Dialoghi dir. tributario*, 2006, pag. 1071.

³ Si rinvia in particolare alla *Relazione ministeriale al d.lgs. 74/2000*, in *Il Fisco*, 2000, pag. 3163.

⁴ Vedi sul punto Cass., Sez. III, 5 ottobre 2001, n. 39178, in *Il Fisco*, n. 25/2002, fasc. n. 1, pag. 9675, secondo cui: “*L'intervenuta abolizione del reato di omesso versamento delle ritenute di imposta, conseguente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 74/2000, giustifica la revoca delle pregresse condanne da parte del giudice dell'esecuzione ai sensi dell'art. 673 del codice di procedura penale*”.

scusso della possibilità di applicare l'art. 5 (omessa dichiarazione) al sostituto di imposta che non presentava entro il 30 settembre o il 31 ottobre dell'anno successivo a quello in cui aveva operato le trattenute, la dichiarazione annuale (Modello 770 o Modello Unico) attestante l'ammontare delle trattenute effettuate nell'anno precedente.

Secondo una parte della dottrina⁵, l'espressione generica "dichiarazioni annuali" utilizzata all'art. 5 del d.lgs. n. 74/2000 andava riferita anche alle dichiarazioni annuali dei sostituti di imposta e il dolo specifico veniva inteso nel senso di ricomprendere il fine di consentire l'evasione a terzi.

Secondo altri autori⁶, la disposizione *de qua* poteva sanzionare anche l'omessa dichiarazione del sostituto di imposta, la cui funzione non è quella di indicare il reddito percepito dal dichiarante e quindi la sussistenza di un debito o credito di imposta, ma semplicemente di indicare le somme versate e quelle trattenute nei confronti dei sostituiti nel corso del precedente periodo di imposta.

Altri autori⁷, infine, partendo dalla premessa, che l'omessa presentazione da parte del sostituto della relativa dichiarazione è finalizzata all'evasione del terzo e non certo alla propria diretta elusione egli obblighi fiscali, come richiesto espressamente dall'art. 5, hanno sostenuto che si dovesse escludere che la condotta omissiva del sostituto potesse astrattamente integrare gli estremi del delitto di omessa dichiarazione.

Tale ultima tesi andava preferita perché era evidente che il legislatore del 2000 non avesse usato indifferentemente le due espressioni "*al fine di evadere le imposte*" e "*al fine di consentire a terzi l'evasione*", ma avesse dimostrato di ricorrere ora all'una ora all'altra, a seconda della specifica fattispecie di reato (così ad esempio negli artt. 2, 3 e 4 il dolo specifico è dato dal fine di evadere le imposte, nell'art. 8 invece il dolo

⁵ BRICCHETTI R., *Sopra i 150 milioni l'omessa dichiarazione è reato*, in *Guida al diritto*, n. 14/2000, pag. 70 e segg.; TRAVERSI A., GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, 2000, Milano, pag. 226 e segg.

⁶ SPAGNOLO G., *Diritto penale tributario*, in C. PEDRAZZI, A. ALESSANDRI, L. FOFANI, S. SEMINARA (a cura di) *Manuale di diritto penale dell'impresa*, Bologna, 2000, II ed. agg., pag. 751; TINTI B., *Le definizioni normative contenute nell'art. 1 del d.lgs. n. 74 del 2000*, in C. SANTORIELLO (a cura di), *La riforma del diritto penale tributario. Questioni applicative*, Torino, 2001, pag. 14.

⁷ PISANO R., *L'omessa dichiarazione (art.5)*, in A. DI AMATO, R. PISANO (a cura di), *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2002, pag. 354.

specifico è rappresentato dal fine di consentire a terzi l'evasione, nell'art. 10 il dolo specifico si sostanzia nella finalità alternativa di evadere o far evadere le imposte). Sicché, in ossequio al principio di tipicità e di determinatezza della fattispecie di reato, si sarebbe potuto agevolmente concludere circa l'inapplicabilità dell'art 5 (che punisce la condotta omissiva di chi vuole la propria evasione e non quella altrui) all'ipotesi dell'omessa dichiarazione del sostituto di imposta.

A distanza di appena 4 anni, la depenalizzazione degli illeciti del sostituto di imposta si è rivelata inefficace in chiave di contrasto alle condotte evasive ed il legislatore tributario è stato costretto a porvi celere rimedio.

Si è giunti così all'approvazione della legge 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 414 (Finanziaria 2005), che ha inserito l'art. 10 *bis* nel d.lgs. n. 74/2000, e ha reintrodotta nel sistema penale tributario il solo reato di omesso versamento di ritenute certificate ad opera del sostituto di imposta, in parte confermando la scelta legislativa del marzo 2000 di rinunciare alla criminalizzazione tout court delle altre condotte tenute dai sostituti di imposta (in particolare la mancata presentazione della dichiarazione c.d. Modello 770 utilizzato dai sostituti d'imposta per dichiarare dati relativi alle ritenute effettuate, ai versamenti eseguiti, ecc.; attualmente tale Modello va inviato esclusivamente per via telematica all'Agenzia delle Entrate entro il 31 ottobre).

La *ratio* di tale intervento è chiaramente esplicitata nella *Relazione governativa* alla legge n. 311/2004, nella quale si rileva, che la valenza lesiva e la frequenza delle condotte di omesso versamento delle ritenute operate "rendono necessario assicurare la tutela penale all'interesse protetto dalla corretta e puntuale percezione dei tributi, ancor più quando il comportamento è posto in essere da soggetti quali i sostituti d'imposta che trattengono per riversare all'Erario tributi di altri soggetti che con essi hanno rapporti: i sostituiti".

In effetti il 2004, nel tentativo di potenziare l'azione di contrasto all'evasione, segna l'inizio di un nuovo processo di rafforzamento dell'apparato repressivo tributario ispirato ad una logica completamente diversa da quella del d.lgs. n. 74/2000, che incide profondamente sulla fisionomia del modello di tutela penale tributario⁸.

⁸ LANZI A., ALDROVANDI P. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2020, pag. 479; laddove si legge che: "la novella operata attraverso l'introduzione dell'art. 10 *bis* costituisce, con evidenza, il frutto di un «ripensamento» [...] rispetto alla scelta effettuata dal legislatore del 2000 di «concentrare» la propria attenzio-

Dal 2004 al 2006, il legislatore ha introdotto tre nuove fattispecie incriminatrici, che puniscono l'inadempimento del debito tributario e segnatamente l'omesso versamento delle ritenute certificate, l'omesso versamento IVA e l'indebita compensazione, previsti rispettivamente dagli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 10 *quater* del d.lgs. n. 74/2000. Si tratta di fattispecie incriminatrici incentrate sul mero inadempimento del debito tributario, che prescindono da qualsiasi connotato di fraudolenza e dal dolo di evasione.

In realtà, il legislatore del 2004 aveva avvertito l'esigenza di reintrodurre solo uno dei reati del sostituto di imposta⁹, originariamente contemplati dalla legge n. 516/1982 e con l'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria per l'anno 2005) ha inse-

ne sul momento dichiarativo". Sulla natura eccentrica di questa fattispecie, rispetto alla complessiva architettura normativa del d.lgs. n. 74/2000 cfr. anche GAMBONI G., *La riforma dei reati tributari*, Milano, 2016, pag. 252; MUSCO E., ARDITO F. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, pag. 28 e segg. (in particolare, pag. 287 e segg.); CARACCIOLI I., *Omissioni e frodi nella fase della riscossione delle imposte. Problemi attuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, vol. III, pag. 66; FLORA G., *Non avrai altro creditore all'infuori di me! Riflessioni sparse sul delitto di omesso versamento Iva*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 3-4/2020, pag. 553 e segg.; FENSO R., *Riflessioni a margine della criminalizzazione dell'omesso versamento della ritenuta certificata e dell'imposta sul valore aggiunto dichiarato: un anomalo inasprimento delle tutele che presiedono l'obbligazione tributaria*, in *Dialoghi dir. tributario*, 2007, pag. 483 e segg.; PROFITI E., *Omesso versamento di ritenute certificate: la nuova disciplina del reato del sostituto di imposta ex art. 10 bis del d.lgs.74/2000*, in *Rass. trib.*, 2006, pag. 1213-1219; DI SIENA M., *Note minime circa il delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco*, I, 2005, pag. 2374; CORSO P.M., *Costituisce nuovamente delitto l'omesso versamento di ritenute*, in *Corr. trib.*, 2005, pag. 263. RESTIVO C., *Sul reato di omesso versamento delle ritenute certificate reintrodotta dalla legge 31/2004*, in *Boll. trib.*, 2005, pag. 13.

⁹ MASTROGIACOMO E., *Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute certificate*, in *Il Fisco*, n. 39/2004, pag. 6713; secondo l'autore "il fenomeno dell'omesso versamento delle ritenute certificate è letteralmente esplosivo, soprattutto nel mondo delle società di calcio, dove accurati controlli dell'Agenzia delle Entrate hanno permesso di scoprire una rilevante evasione rappresentata dalle ritenute non versate sui compensi pagati ai propri tesserati per importi anche superiori a milioni di euro". Nella relazione illustrativa alla legge finanziaria del 2005 si osserva infatti che "la constatata frequenza del fenomeno ed il danno che da tali comportamenti deriva all'Erario, rendono necessario assicurare tutela penale all'interesse protetto dalla corretta e puntuale percezione dei tributi". Sempre nella relazione illustrativa si legge che l'esigenza dell'Erario alla concreta e puntuale percezione dei tributi è ancor più pressante quando il comportamento omissivo sia posto in essere da quei soggetti che sono delegati dall'Erario al versamento di somme dovute da terzi (come nel caso di sostituzione tributaria).

rito l'art. 10 *bis* nel d.lgs. n. 74 (delitto di omesso versamento di ritenute certificate).

Tale norma riproponeva la previgente fattispecie di cui all'art. 2, comma 3, prima parte, della legge n. 516/1982 con alcune differenze: il minimo edittale non era più di tre mesi ma era stato elevato a sei mesi; il massimo edittale era stato ridotto da tre anni a due anni; è stata inserita una soglia di punibilità più elevata (passando dalle vecchie venticinque milioni di lire ai cinquanta mila euro) ed era stata prevista, infine, una fattispecie unicamente delittuosa per il caso in cui l'ammontare delle ritenute non versate dal sostituto di imposta fosse superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta (senza recuperare la previgente ipotesi attenuata contravvenzionale di cui all'art. 2, comma 3, seconda parte, della legge n. 516/1982, che sanzionava l'omesso versamento di ritenute certificate per un ammontare superiore a dieci milioni di lire ma inferiore a venticinque milioni di vecchie lire).

Il legislatore del 2004¹⁰ aveva, infine, confermato la scelta già operata dal legislatore del 1982 rispetto al momento consumativo del reato in esame, che coincideva (e ancora coincide) con il termine previsto dalla legislazione tributaria per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta.

Il legislatore ha così previsto, al pari del momento consumativo del delitto di omesso versamento dell'iva (art. 10 *ter*), un'ipotesi di resistenza attiva (art. 56, comma 3, c.p.) da parte del sostituto di imposta che, pur avendo omesso di versare all'Erario le ritenute operate sui compensi erogati nel corso di un determinato periodo di imposta, ha a disposizione un ulteriore *spatium deliberandi* (fino a settembre o ottobre dell'anno successivo; attualmente il termine ultimo coincide

¹⁰ Per una compiuta disamina della novella di dicembre 2014 si rinvia a MANNA A., *Corso di diritto penale dell'impresa*, Padova, ultima edizione, pag. 547; DELLA RAGIONE L., *La riforma del sistema sanzionatorio penale tributario in Studium iuris*, 2016; LANZI A., ALDROVANDI P. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, pag. 335; MARTINI A., *Reati in materia di finanza e tributi*, Milano, 2010, pag. 200 e segg.; MARTINI A., *Frode, menzogna e disobbedienza. Volti nuovi e antichi del diritto penale tributario* riformato in *Legislazione penale*, 3 marzo 2016, pagg. 1-33; MUSCO E, ARDITO F. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Bologna, 2016, pag 269 e segg.; PUTINATI S., *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015, pag. 179 e segg.; PERINI A., *La riforma dei reati tributari in Diritto penale e processo*, 2016, pagg. 1-36; SEVERINO P., *La riforma dei reati tributari: un'occasione perduta?*, in *Arch. pen.*, 2016, 3, pagg. 1-12.

con il 31 ottobre dell'anno successivo, data di scadenza per l'invio, con modalità esclusivamente telematica, del Modello 770) per "ritornare sui suoi passi" e versare al Fisco quanto dovuto in modo da non soggiacere alla sanzione penale.

Come chiarito dal Ministero delle Finanze con Circolare *ad hoc* n. 1 del 20 gennaio 2005, l'art. 10 *bis* è stato da subito applicato a tutti quei sostituti che già nel corso 2004 avevano operato le trattenute e non avevano effettuato i relativi riversamenti entro fine settembre o fine ottobre 2005, termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale.

3. *Lo standard probatorio del requisito oggettivo del delitto di cui all'art. 10 bis ("ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti")*

Prima della riforma del 2015 (che sarà trattata più avanti e) che, tramite la previsione di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, estende il perimetro applicativo dell'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000, sanzionando sia l'omesso versamento tanto delle "ritenute certificate" quanto delle "ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione" (per intendersi quelle risultanti dal Modello 770), è necessario controllare l'orientamento più rigoroso della S.C.¹¹, secondo cui la prova necessaria (e sufficiente) ad accertare l'omesso versamento delle ritenute poteva essere fornita, non solo dalle certificazioni in sé, ma anche da "equipollenti" come prove documentali, testimoniali ovvero mediante la prova indiziaria.

In buona sostanza, lo *standard* probatorio¹² sufficiente ad accerta-

¹¹ Cass. pen., Sez. III, 15 novembre 2012, dep. 11 gennaio 2013, n. 1443, in *cassazione web*; Cass. pen., Sez. III, 12 giugno 2013, n. 33187, Buzi; Cass. pen., Sez. III, 6 marzo 2014, n. 20778, Leucci; Cass. pen., Sez. III, 27 marzo 2014, n. 19454; Cass. pen., Sez. III, 30 maggio 2014, n. 27479 (tutte) in *cassazione web*.

¹² LANZI A., ALDROVANDI P. (a cura di), *Diritto penale tributario*, Milano, 2020, pag. 335, secondo cui «la ritenuta potrebbe essere provata anche con documenti diversi dalla certificazione del sostituto»; BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria in Digesto disc. priv. sez. comm.*, 1998, pag. 67 e segg.; ROCCHETTI G., *Omessa certificazione delle ritenute d'acconto da parte del sostituto: l'insensibilità della Corte persiste rispetto al dato normativo*, in *Riv. diritto tributario*, 2009, II, pag. 675 e segg.

re il superamento della soglia di punibilità richiesta dal delitto di cui all'art. 10 *bis* del d.lgs. n. 74/2000, sarebbe costituito dalla semplice acquisizione al fascicolo dibattimentale del Modello 770 (in cui sono riportati gli importi trattenuti dal sostituto di imposta), ovvero la testimonianza resa a dibattimento dal funzionario dell'Agenzia delle Entrate che depona sui contenuti del predetto Modello 770.

Tale orientamento risalente alla sentenza Salmistrano (n. 1443 del 2013) e sviluppatosi quasi prevalentemente prima della riforma operata dal d.lgs. n. 158/2015, basava il suo ragionamento da una riflessione sull'evoluzione normativa della norma incriminatrice.

All'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 spettava una funzione di chiusura, rispetto al "vuoto normativo" creatosi dopo l'abrogazione della vecchia legge sui reati tributari. La nuova figura delittuosa, pertanto, non si poneva in continuità normativa con le previgenti disposizioni, se non dal punto di vista dell'oggettività giuridica, ossia la tutela degli interessi dell'Erario, lesi da "chiunque non versa all'erario le ritenute effettivamente operate".

Secondo la sentenza Salmistrano, "*se l'art. 10 bis sanziona l'omesso versamento delle ritenute operate dal sostituto d'imposta, non vi è ragione per ritenere che la prova di ciò debba ricavarsi solo dalle certificazioni senza possibilità di ricorrere ad equipollenti*" quali il modello di dichiarazione 770, posto che da esso è possibile ricavare un dato assolutamente non equivoco, in quanto proveniente dallo stesso obbligato, (per il quale) non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, per ciò stesso, certificato.

In forza del predetto assunto, l'onere probatorio poteva essere assolto dal pubblico ministero, mediante il ricorso a prove documentali o testimoniali oppure attraverso la prova indiziaria, ricavabile anche dalla dichiarazione annuale, dato assolutamente non equivoco, in quanto proveniente dallo stesso datore di lavoro obbligato.

L'interpretazione giurisprudenziale surriferita è stata nel tempo condivisa dalle Sezioni Unite, con la sentenza Favellato¹³, nella quale la fattispecie di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 viene qualificata come reato omissivo istantaneo, la cui condotta omissiva consiste nel mancato versamento delle ritenute dovute: tanto l'erogazione degli emolumenti, comportanti l'obbligo di ritenuta alla fonte e il successi-

¹³ Cass. pen., Sez. un., sent. n. 37425/2013 del 28 marzo 2013 (dep. 12 settembre 2013), Favellato, in *Cass. pen.*, 2014, pag. 38.

vo versamento all'Erario, quanto il rilascio al sostituto della certificazione unica costituirebbero, pertanto, meri presupposti necessari dell'illecita omissione.

Breve: in virtù di questo primo e più risalente orientamento, per dimostrare il rilascio della certificazione bastava la semplice produzione – da parte dell'accusa – della dichiarazione del sostituto: in tal senso, la prova dell'avvenuta certificazione era desunta, in via deduttiva, sulla base della massima d'esperienza per cui “non avrebbe senso dichiarare ciò che non è stato corrisposto e, per ciò stesso, certificato”.

La semplice presentazione della dichiarazione mod. 770, con allegata le relative attestazioni nominative riferite ai singoli sostituiti, è, dunque, indice inequivocabile delle operate ritenute e, conseguentemente, delle rilasciate certificazioni.

Per contro, secondo un diverso e più recente filone giurisprudenziale¹⁴, il mod. 770 sarebbe di per sé insufficiente a costituire una valida prova dell'avvenuta certificazione, perché la certificazione delle ritenute ha la funzione di attestare l'importo delle somme corrisposte dal sostituto d'imposta e le ritenute da questi effettuate, mentre la dichiarazione mod. 770 è finalizzata ad informare l'Agenzia delle Entrate delle somme corrisposte ai sostituiti, delle ritenute operate su queste somme e del loro versamento all'erario. Proprio in ragione di questa differente finalità, mentre le certificazioni devono essere emesse solamente quando il datore ha provveduto a versare le ritenute, per contro la dichiarazione deve obbligatoriamente esser presentata entro il termine stabilito per legge. Di qui l'impossibilità, a causa della differenza contenutistica e di funzione di queste due atti, di potere desumere dal mod. 770 e dai dati ivi riportati il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti d'imposta, del relativo certificato.

Quest'ultimo orientamento (certamente più in linea con il principio di tassatività e determinatezza della fattispecie penale incriminatrice) era all'evidenza più garantista e più rigoroso in termini di standard probatorio: per provare la sussistenza del delitto di cui all'art. 10 *bis*, è necessario che la Pubblica Accusa dimostri l'effettivo rilascio, da parte del sostituto, delle certificazioni ai sostituiti, atteso che il fat-

¹⁴ Cass. pen., Sez. III, 8 aprile 2014, n. 40526/2014 del 8 aprile 2014 (dep. 1 ottobre 2014), in *Cass. pen.*, 2015, pag. 2419. Nello stesso senso, Cass. pen., Sez. III, 9 ottobre 2014, n. 10475/2014; Cass. pen., Sez. III, 15 ottobre 2014, n. 11335/2014; Cass. pen., Sez. III, 29 ottobre 2014, n. 6203 (tutte) in *dejure web*.

to tipico comprende sia l'effettuazione della ritenuta, sia il successivo inoltro della certificazione; ne consegue che la dichiarazione contenuta nel c.d. Modello 770 potrà al più costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute, ma non potrà invece costituire indizio sufficiente o prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Tali ultimi arresti giurisprudenziali finivano per valorizzare, quale elemento qualificante e tipizzante dell'art. 10 *bis*, l'avvenuto rilascio della certificazione al sostituto, da interpretare alla stregua di un elemento costitutivo della fattispecie e non già un mero presupposto della condotta¹⁵.

In effetti, sotto il profilo della struttura oggettiva del reato, la fattispecie incriminatrice veniva classificata a condotta "mista" (in parte attiva ed in parte omissiva) e a formazione progressiva in quanto, dopo la condotta di trattenuta degli importi e dopo l'azione di rilascio ai sostituiti delle certificazioni relative alle ritenute operate, il sostituto omette il versamento al Fisco delle predette ritenute entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale.

4. La novella del d.lgs. n. 158 del 2015: la nuova tipicità oggettiva del delitto di cui all'art. 10 bis

Mentre era in corso la suesposta diatriba giurisprudenziale sul valore probatorio da riconoscere al Mod 770 rispetto alla dimostrazione dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti, è intervenuta nel settembre 2015 un'ulteriore novella normativa che, con l'art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 (in attuazione della legge delega n. 23 del 2014), ha riformula il delitto di cui all'art. 10 *bis* e ne amplia il suo perimetro applicativo¹⁶.

¹⁵ Anche parte della dottrina propende per la tesi che attribuisce al dato del rilascio della certificazione la natura di elemento costitutivo di fattispecie; MONTICELLI R., *Articolo 10 bis – Omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in C. NOCERINO, S. Putinati (a cura di), *La riforma dei reati tributari*, Torino, 2015, pag. 179; MARZULLO F., *Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate (Art. 10 bis D.lgs. n. 74 del 10 marzo 2000)*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, fasc. 4, 2007, pag. 1372.

¹⁶ Per l'analisi della riforma del settembre 2015 si rinvia a INGRASSIA A., *I reati del sostituto d'imposta dopo la revisione del sistema penale tributario tra scelte*

Viene infatti estesa la portata della norma che sanziona penalmente non solo l'omesso versamento delle ritenute certificate, ma anche il mancato versamento "delle ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione"; il legislatore coerentemente è costretto a riformulare la rubrica dell'art. 10 bis ("*omesso versamento di ritenute dovute o certificate*"); inoltre, la soglia di punibilità per il reato di cui all'art. 10 bis viene triplicata, passando da 50.000 a 150.000 euro, per ciascun periodo d'imposta¹⁷.

In altri termini, con l'intervento riformatore operato con il d.lgs. n. 158/2015¹⁸, la norma ha subito consistenti modifiche con riferimento alla tipicità, sia in senso estensivo che in senso restrittivo: la novella del 2015 ha, infatti, innalzato la soglia di punibilità (con ciò restringendo l'area del penalmente rilevante e comportando una parziale *abolitio criminis*), ma, allo stesso tempo, ha anche inserito nel testo le parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione"¹⁹.

Se, dunque, nel vigore della legge antecedente alla riforma dell'ottobre 2015 potevano ricomprendersi nella sfera di tipicità solamente gli omessi versamenti di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti (componendosi la norma di un primo segmento commissivo – rilascio di certificazioni – cui faceva poi seguito l'inerzia del versamento), a seguito della novella del 2015, viceversa, risulta tipica la pura omissione del versamento, purché – beninteso – risulti

d'incriminazione irragionevoli ed eccessi di delega, in *Diritto penale contemporaneo*, 2 febbraio 2016, pag. 4; IORIO A., MECCA S. (a cura di), *I nuovi reati di omesso versamento e indebita compensazione*, in *Corriere tributario*, 2015, pag. 4263; MOLINO P., *Novità legislative: decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 158*. Relazione a cura dell'ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, in *Diritto penale contemporaneo*, 6 novembre 2015; MONTICELLI R., *Articolo 10 bis. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in C. Nocerino, S. Putinati (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. 158 del 2015*, Torino, 2015, pag. 180 e segg.

¹⁷ PERINI A., *La riforma dei reati tributari*, in *Diritto penale e processo*, 2016, pag. 14; nonché dello stesso Autore, *Reati tributari in Digesto discipline penalistiche*, agg VI, Torino, 2013, 477.

¹⁸ SANTORIELLO C., *Commento agli artt. 10 bis, 10ter e 10quater d.lgs. 74/2000 modificato dal d.lgs. 158/2015*, in I. CARACCIOLI, *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016, 227; SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2013, pag. 299; ancora SOANA G.L., *Le Sezioni unite sui reati per omesso versamento iva e ritenute*, in *Riv. giur. trib.*, 2013, 12, pag. 939.

¹⁹ CAVALLINI S., *L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate*, in R. BRICCHETTI, P. VENEZIANI (a cura di), *I reati tributari*, vol. XIII, Torino, 2017, pag. 313.

dalla dichiarazione la debenza delle somme a titolo di ritenuta sulla scorta della dichiarazione presente nel mod. 770; e ciò, si badi, a prescindere dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Resta tuttavia una incoerenza di fondo in questa novella del 2015 perché da un lato il legislatore ha inteso ampliare lo spettro applicativo dell'art. 10 *bis* (introducendo una nuova fattispecie di reato: l'omesso versamento delle ritenute risultanti dal modello 770), dall'altro ha inteso depenalizzare tutte le condotte di omesso versamento inferiori all'importo di 150 mila euro.

Si è acutamente dedotto come l'introduzione del sintagma "omesso versamento delle ritenute dovute o certificate" trovasse fondamento nella *voluntas legis* di risolvere lo spinoso conflitto giurisprudenziale sorto sul versante probatorio (di cui si è già dato conto) e che, successivamente, è stato sottoposto all'attenzione delle Sezioni Unite²⁰.

Se, infatti, prima della novella, l'art. 10 *bis* puniva il sostituto che rilasciava le certificazioni delle ritenute al sostituito, prima del termine ultimo, per costui, per presentare la propria dichiarazione, senza procedere a versare all'Erario quanto in precedenza trattenuto, ci si interrogava, d'altra parte, sul valore probatorio da riconoscere al mod. 770 rispetto alla dimostrazione dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Con queste conclusioni, pertanto, i giudici di legittimità hanno, da un lato, inteso ribadire come il legislatore del 2004, introducendo l'art. 10 *bis* nel panorama del d.lgs. n. 74/2000, avesse voluto condizionare la tipicità dell'omissione al rilascio delle certificazioni ai sostituiti; dall'altro lato, hanno ravvisato nella riforma del 2015 un ulteriore argomento a favore dell'orientamento da ultimo accolto in tema probatorio proprio dalle Sezioni Unite.

È stato, infatti, da più parti sottolineato come la novella del 2015, lungi dal voler riconoscere rango di interpretazione autentica all'art. 7 del d.lgs. n. 158 /2015 (modificativo dell'art. 10 *bis*), avesse inteso confermare il secondo orientamento giurisprudenziale suesposto in tema di efficacia probatoria del mod. 770: per addivenire all'accerta-

²⁰ INGRASSIA A., *Ragione fiscale vs "illecito penale personale". Il sistema penale-tributario dopo il d.lgs. 158/2015*, Santarcangelo di Romagna, 2016, pag. 118. Cfr. anche INGRASSIA A., *Le SS.UU. sull'omesso versamento delle ritenute: indicazioni fondamentali per il passato, preziose per il futuro*, in *Le Società* 8-9/2018, pag. 1048 e segg.