

PENALE TRIBUTARIO

Ritenuta d'acconto e calcolo dell'imposta evasa

di Luigi Ferrajoli

Con la [**sentenza n. 2256 del 18 gennaio 2017**](#), la Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, è stata chiamata a pronunciarsi in ordine al tema della qualificazione di “**imposta evasa**” e delle **soglie di punibilità** stabilite in relazione al reato di **dichiarazione infedele** di cui all’[**articolo 4 D.Lgs. 74/2000**](#).

Nel caso di specie, un commercialista libero professionista aveva proposto ricorso avanti la Suprema Corte avverso la conferma, da parte del Tribunale del riesame, del **decreto di sequestro preventivo**, fino alla concorrenza di una determinata somma, disposto dal Giudice delle indagini preliminari.

In particolare, il provvedimento *de quo* era riferito all’ipotesi delittuosa di cui al citato articolo 4, in quanto il ricorrente aveva indicato, nella **dichiarazione annuale**, **elementi attivi inferiori a quelli effettivi**, non inserendo tra i **componenti positivi** un importo complessivo per prestazioni professionali al medesimo corrisposto mediante la cessione di un terreno di una società. Sul punto, si specifica che l’importo in questione era stato oggetto di **fattura** prodotta dal legale rappresentante della menzionata società ma **non registrata** dal professionista nella propria contabilità, con conseguente **evasione dell’Irpef**.

Si evidenzia che il Tribunale cautelare aveva affermato che “*del tutto pacifico che la somma corrispondente alla ritenuta d'aconto possa essere detratta dall'ammontare complessivo dell'imposta dovuta unicamente qualora sia stata effettivamente corrisposta all'Erario*”.

La Corte di Cassazione, argomentando sulle doglianze espresse da parte ricorrente, ha innanzitutto richiamato la disposizione di cui all’[**articolo 1, comma 1, lettera f\), D.Lgs. 74/2000**](#), secondo cui per **imposta evasa** debba intendersi “*la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata nella dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo (...) di ritenuta (...) prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine*”.

Secondo il Giudice di legittimità, il Tribunale del riesame aveva correttamente desunto da tale norma come la **ritenuta d'aconto** possa essere **detratta**, da parte del **sostituito**, dall’ammontare complessivo dell’imposta dovuta “**unicamente qualora sia stata effettivamente corrisposta all'Erario dal sostituto di imposta entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, rimanendo in tal caso indifferente per il fisco l'autore del pagamento (sostituto o sostituito)**”.

Ebbene, non solo nel caso in esame la ritenuta d'acconto, riferita alla fattura emessa dal professionista, **non era stata versata** né da quest'ultimo, né dalla società, ma **tale circostanza era perfettamente nota** al commercialista in quanto la richiamata società era sua cliente.

A fronte delle doglianze del ricorrente per cui vi sarebbero differenze tra sistema penale e tributario, la Suprema Corte ha affermato che l'[**articolo 1, comma 1, D.Lgs. 74/2000**](#) fornisce tutti i segni linguistici necessari per comprendere gli **elementi tipici** delle fattispecie penali contenute nel decreto medesimo.

Per tale ragione, il richiamato decreto legislativo fornisce la definizione di imposta evasa e chiarisce che **il sostituito non è esente dagli obblighi dichiarativi a suo carico se il sostituto non adempie.**

A tale riguardo, la Corte di Cassazione ha menzionato, aderendovi, le pronunce di legittimità della Sezione Tributaria per cui **il sostituto d'imposta** è colui che “*in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri ... ed anche a titolo di acconto*”. Ciò tuttavia non esclude affatto che “*anche il sostituito debba ritenersi già originariamente (e non solo in relazione alla fase di riscossione) obbligato solidale d'imposta*, e quindi egli stesso soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri, derivando da ciò che, *in caso di mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto, al pagamento del tributo è obbligato anche il sostituito*”.

Detto questo, la Corte ha evidenziato ulteriormente che, agli effetti della legge penale, la **ratio** che sostiene tale interpretazione è giustificata dall'esigenza di evitare che **eventuali collusioni** tra sostituto e sostituito possano **eludere** gli obblighi dichiarativi **in danno dell'erario** (anche se, naturalmente, il sostituito potrà rivalersi sul sostituto per il rimborso dell'indebito tributario).

Il Giudice di legittimità conclude dunque con il principio per cui “*in caso di mancato versamento della ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta e sempre che sia stata superata la relativa soglia di punibilità quantitativa e percentuale* (della quale ultima il ricorrente non discute), **integra il reato di infedele dichiarazione** previsto dal D.Lgs. 74/2000, articolo 4, la condotta del **sostituito che indica** nella dichiarazione fiscale **elementi attivi** per un ammontare **inferiore a quelli effettivi, non inserendo tra i componenti positivi gli importi della ritenuta d'acconto operata dal sostituto d'imposta e da questi non versata**, costituendo tali poste elementi attivi del reddito che concorrono alla determinazione dell'imposta evasa come definita dal D.Lgs. 74/2000, articolo 1, comma 1, lettera f”.

Seminario di specializzazione

I PRINCIPALI STRUMENTI DI ACCERTAMENTO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)