

Accertamento e contenzioso n. 67/2020

Omesso versamento delle ritenute: non si applica retroattivamente il D.Lgs. 158/2015

di Naima Marconi – avvocato

Con l'importante [decisione n. 25987/2020](#), la Corte di Cassazione ha statuito che, per i fatti antecedenti alla riforma del 2015, il rilascio delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto di imposta, rappresenta elemento costitutivo del reato di cui all'[articolo 10-bis](#), D.Lgs. 74/2000, con la conseguenza che non può essere applicata retroattivamente la normativa prevista dal D.Lgs. 158/2015.

Il caso analizzato dalla Suprema Corte

La Corte di Appello di Milano rigettava l'appello proposto da un contribuente avverso la sentenza del Tribunale, che lo aveva condannato per aver omesso, in qualità di legale rappresentante di una società, il pagamento delle imposte trattenute sulle retribuzioni versate ai dipendenti¹ (articoli 10-bis, D.Lgs. 74/2000). Il collegio osservava inoltre che l'attività istruttoria era stata idonea a dimostrare il rilascio delle certificazioni delle ritenute fiscali e che la condotta omissiva non poteva essere ricollegata alla crisi finanziaria, ma alle scelte compiute dall'imprenditore.

Avverso tale sentenza, la difesa proponeva ricorso per cassazione, sottolineando principalmente come la Corte di merito - in assenza di evidenti elementi probatori - avesse ritenuto integrato il reato sulla sola base dell'omesso versamento delle ritenute operate e non anche in funzione dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti.

Le valutazioni giuridiche formulate dalla Cassazione

La III sezione della Corte di Cassazione, accogliendo il primo dei numerosi motivi di impugnazione, ha precisato che:

¹ Tra gli scritti più recenti si veda M. Genovesi, "I reati di omesso versamento in tempo di pandemia", in *Fisco*, 2020, 23, pag. 2260; G. Bonifacio, "I reati tributari (2016 - 2019)", in *Dir. e Prat. Trib.*, 2020, pag. 752; M. Conigliaro, "Dei delitti e delle pene tributarie: sarà vera deterrenza?", in *Fisco*, 2020, 6, pag. 545.

“le condotte di omesso versamento delle imposte dovute, sulla base della dichiarazione del sostituto di imposta, di cui all'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000² - consumatesi, quindi, anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015³ - non assumono rilievo penale, qualora ai sostituiti non sia stata consegnata la relativa certificazione”.

Non si può, pertanto, applicare retroattivamente l'[articolo 7](#), comma 1, lettera b), D.Lgs. 158/2015, che ha, invece, ampliato la rilevanza penale della condotta, estendendo l'ambito di operatività della norma alla fattispecie in cui ci sia stata soltanto la dichiarazione dal datore di lavoro (modello 770), senza il rilascio delle certificazioni al lavoratore, prima dello spirare del termine di presentazione della dichiarazione.

Pertanto, ragionando a contrario, la precedente formulazione del citato [articolo 10-bis](#), D.Lgs. 74/2000, non soltanto racchiudeva nel proprio parametro di tipicità l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla predetta certificazione, ma richiedeva anche, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del suo rilascio ai sostituiti.

Secondo i giudici, il rilascio delle certificazioni delle ritenute rappresenta, dunque, elemento costitutivo del reato, unitamente alla condotta (omissiva) di mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate, nonché a quella (commissiva) di versamento della retribuzione al netto delle ritenute. Nello specifico, l'elemento del rilascio sarebbe integrato, non dalla mera formazione delle certificazioni in questione, ancorché perfezionata dalla sottoscrizione, ma dalla materiale consegna ai destinatari⁴.

Tale interpretazione trova fondamento in argomenti di carattere testuale, logico-funzionale e sistematico.

² L'omesso versamento di ritenute da parte del sostituto era previsto, quale fatto reato, dall'articolo 2, D.L. 492/1982, convertito dalla L. 516/1982, che, nel suo testo originario, contemplava espressamente come condotta delittuosa il fatto di non versare *“all'Erario le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori”*. La norma veniva successivamente modificata dall'articolo 3, D.L. 83/1991, convertito dalla L. 154/1991, che provvedeva, diversificando la risposta sanzionatoria, a contemplare, alla lettera a), il fatto del mero *“mancato versamento nel termine delle ritenute”* e invece, alla lettera b), il fatto del *“mancato versamento nel termine delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti”*, con ulteriore diversificazione, in tale secondo ambito, della sanzione a seconda del superamento o meno di determinate soglie di punibilità. Allo stesso tempo, la condotta veniva sanzionata anche in via amministrativa per effetto dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997, attesa l'introduzione di una specifica previsione in tal senso riguardante i versamenti tributari in generale dovuti *“alle prescritte scadenze”*. La previsione penale era soppressa dall'articolo 25, lettera d), D.Lgs. 74/2000, espressamente abrogativo del Titolo I, D.L. 429/1982, convertito dalla L. 516/1982, ivi compresi, dunque, anche i reati a carico del sostituto di imposta, senza alcuna contestuale introduzione di fattispecie di reato in continuità normativa rispetto a quella di cui al citato articolo 2. Il fatto tornava a riacquistare le caratteristiche di illecito penale con l'articolo 1, comma 414, L. 311/2004, che provvedeva a inserire, nell'impianto normativo del D.Lgs. 74/2000, l'articolo 10-bis dal titolo *“Omesso versamento di ritenute certificate”*, venendo questa volta, infatti, sanzionato l'omesso versamento, unicamente ove riguardante *“ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti”*, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo di imposta. La norma è stata, infine, modificata per effetto dall'articolo 7, D.Lgs. 158/2015 e attualmente è punito *“chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta”*.

³ Per un quadro in dottrina delle modifiche legislative si vedano, tra gli altri, G. Cernuto, F. D'Arcangelo, *“I reati omissivi e di indebita compensazione”*, in Giarda, Perini, Varraso (a cura di), *“La nuova giustizia penale tributaria”*, Vicenza, 2016, pag. 379 e ss.; S. Cavallini, *“L'omesso versamento di ritenute dovute o certificate”*, in Bricchetti, Veneziani (a cura di), *“I reati tributari”*, in Palazzo, Paliero (diretto da), *“Trattato teorico-pratico di diritto penale”*, Torino, 2017, pag. 326 e ss..

⁴ Vedi, in motivazione, Cassazione n. 40526/2014.

La prima argomentazione è rappresentata dall'uso, dopo il participio passato "rilasciata", della preposizione articolata "ai (sostituiti)". Tale parola, realizzando un collegamento fra l'espressione verbale e un complemento di termine, va a evidenziare che, affinché l'azione sia penalmente rilevante, non basta la mera emissione della certificazione, ma è necessario che essa raggiunga i suoi destinatari.

In ordine al profilo logico-funzionale, i giudici hanno rilevato che, essendo le certificazioni in questione finalizzate a consentire ai sostituiti di documentare il prelievo di imposta da loro subito per opera del sostituto, è logicamente evidente che esse assolvono la loro funzione solo ove siano state materialmente consegnate nella disponibilità del destinatario, dovendo ritenersi che le stesse, anteriormente a tale evento, siano *tamquam non essent*.

Infine, secondo il collegio, l'espressione "rilasciata" sarebbe equivalente a "consegnata", sul presupposto che il Legislatore, all'[articolo 4](#), comma 6-*quater*, D.P.R. 322/1998, abbia espressamente indicato un termine temporale⁵ entro il quale il sostituto d'imposta deve consegnare ai sostituiti le certificazioni in questione. Anche questo ulteriore motivo ha indotto la Suprema Corte a ritenere che l'attività volta al rilascio delle certificazioni si perfezioni solo in caso tempestiva consegna dei certificati agli interessati.

La soluzione trovata

Nel caso in esame, il giudice d'appello non è riuscito a provare, con la dovuta certezza, la sussistenza del suddetto elemento costitutivo. La pronuncia impugnata - pur essendo pacifico l'omesso versamento delle ritenute - si fonda, infatti, sostanzialmente sulle conoscenze acquisite *ex post* dal curatore fallimentare, su una testimonianza *de relato* (inutilizzabile per mancata audizione del *teste* di prima mano) e su altri elementi probatori di scarso rilievo⁶.

La Suprema Corte ha, quindi, concluso che il reperimento delle copie delle certificazioni presso la sede della società fosse fattore sostanzialmente neutro rispetto alla prova dell'elemento costitutivo del reato contestato al ricorrente, non potendosi ritenere perfezionato il rilascio della certificazione in difetto della sottoscrizione per ricevuta del destinatario. Sulla scorta di tali argomentazioni ha, quindi, accolto il ricorso, annullando la sentenza impugnata e rinviando ad altra sezione della Corte d'Appello per una nuova pronuncia.

⁵ Si tratta del 28 febbraio dell'anno successivo a quello cui le certificazioni si riferiscono.

⁶ Ci si riferisce a una testimonianza avente contenuto valutativo, più che dichiarativo, e alla richiesta di rateizzazione delle imposte non tempestivamente versate dal ricorrente.

La prova del rilascio delle certificazioni ai sostituiti

La questione controversa è la seguente: è sufficiente la dichiarazione del sostituto d'imposta (modello 770) per affermare che sia provato il delitto di omesso versamento delle ritenute certificate di cui all'[articolo 10-bis](#), D.Lgs. 74/2000⁷ o serve il rilascio delle certificazioni ai sostituiti?

Secondo un indirizzo più risalente⁸, il delitto è integrato da una condotta omissiva, che si realizza con il mancato versamento – entro il termine di legge – delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta. Si tratterebbe, quindi, di un reato omissivo proprio, istantaneo e di mera condotta, che si perfeziona con il mancato compimento di un'azione dovuta (*non facere quod debetur*). Tale natura, peraltro, non contrasterebbe con il necessario accertamento di 2 presupposti in fatto – richiesti dall'[articolo 10-bis](#), D.Lgs. 74/2000, in esame – di natura palesemente commissiva: l'effettivo versamento delle retribuzioni oggetto di ritenuta e il rilascio delle certificazioni ai sostituiti. Con riguardo a queste ultime, in particolare, tale filone giurisprudenziale ha rilevato che il relativo adempimento non rappresenta un elemento costitutivo del reato, ma soltanto un mero presupposto della condotta illecita, della quale non elide la natura propriamente omissiva.

La prova dell'avvenuta certificazione viene, pertanto, ricavata in modo deduttivo, sulla base della massima d'esperienza per cui “*non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, perciò stesso, certificato*”⁹. La presentazione della dichiarazione modello 770, con allegate le attestazioni nominative, costituirebbe, dunque, un indice inequivocabile delle operate ritenute e delle rilasciate certificazioni. Ulteriore argomentazione spesa per addivenire a tale rigorosa conclusione andrebbe, infine, ricavata da un asserito contenuto confessorio del modello 770¹⁰.

In base a un diverso orientamento maggioritario¹¹, al quale aderisce anche la pronuncia in commento,

la prova dell'elemento costitutivo, rappresentato dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti (il cui onere incombe sull'accusa) non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro. Il delitto in esame presenta, invece, non solo una componente omissiva (il mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate), ma anche una componente commissiva, consistente, a sua volta, in 2 distinte condotte¹²:

⁷ Per una disamina completa dell'articolo, in dottrina si veda F. Marzullo, “*Il delitto di omesso versamento di ritenute certificate (articolo 10-bis D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000)*”, in Riv. it. dir. e proc. pen., 2007, pag. 1372.

⁸ In tal senso, Cassazione n. 1443/2013, n. 33187/2013, n. 19454/2014 e n. 20778/2014.

⁹ In questi esatti termini, Cassazione n. 1443/2012.

¹⁰ Cassazione n. 10104/2016.

¹¹ Cassazione n. 40526/2014, n. 6203/2015, n. 10475/2015 e n. 11355/2015.

¹² Cassazione n. 37425/2013.

1. l'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte¹³ e del loro versamento all'Erario¹⁴;
2. il rilascio al sostituto della certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate¹⁵.

Solo sussistendo tali 2 presupposti, la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, oltre la soglia di importo rilevante, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione lasciata ai sostituiti entro il termine per la presentazione della dichiarazione modello 770, ovvero della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta relativa all'anno precedente.

Sul punto va ricordato che l'operatività del meccanismo di sostituzione d'imposta¹⁶ comporta l'adempimento di alcuni obblighi strumentali a carico del sostituto¹⁷, il quale deve:

- a) rilasciare al sostituto una "certificazione unica" (CU), attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte all'Erario e delle ritenute operate, in modo da permettere al soggetto passivo di documentare e di dimostrare il prelievo subito¹⁸;
- b) presentare annualmente una dichiarazione unica di sostituto d'imposta (modello 770), dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente¹⁹.

Il reato previsto dall'[articolo 10-bis](#), D.Lgs. 74/2000 rappresenta, dunque, una fattispecie a formazione progressiva, in quanto alla condotta omissiva di mancato versamento delle ritenute si unisce inderogabilmente la condotta commissiva della emissione della relativa certificazione²⁰.

Elemento costitutivo di tale reato è, dunque, il rilascio delle certificazioni. Risulta, pertanto, indispensabile la prova della emissione delle certificazioni da cui risultino le ritenute non versate. In altri termini, affinché possa essere contestato il reato²¹ in esame, è necessario che il PM dia prova²² del

¹³ Ai sensi degli articoli 23 e ss., D.P.R. 600/1973.

¹⁴ Con le modalità normativamente stabilite dall'articolo 3, D.P.R. 600/1973.

¹⁵ Ciò, in forza dell'articolo 4, commi 6-ter e 6-quater, D.P.R. 322/1988.

¹⁶ La sostituzione d'imposta è uno strumento impositivo con il quale l'Amministrazione finanziaria, in luogo della riscossione dell'imposta direttamente dal percettore del reddito, incassa il tributo da un altro soggetto, ovvero colui che eroga gli emolumenti, il quale assume la qualifica di "sostituto" d'imposta in quanto soggetto tenuto al pagamento in luogo dell'altro (normale soggetto passivo, c.d. "sostituito"), sotto forma di prelievo di una percentuale (c.d. "ritenuta alla fonte") della somma oggetto di erogazione (costituente reddito) e del suo successivo versamento all'Erario (in genere con cadenza mensile).

¹⁷ Si ha una discrasia tra il soggetto che produce e percepisce il reddito (sostituito) e chi è chiamato a versare l'imposta (sostituto) in luogo del predetto: la ritenuta di parte della somma di cui il sostituto è debitore verso il sostituito copre l'ammontare dell'imposta che il primo è chiamato a pagare in vece del secondo, così da scongiurare possibili frizioni con il principio del pagamento dei tributi sulla base della propria capacità contributiva.

¹⁸ Articolo 4, commi 6-ter e 6-quater e articolo 37, comma 10, D.P.R. 233/2006, convertito dalla L. 248/2006. Tale adempimento deve essere effettuato entro il 16 del mese successivo a quello in cui le somme sono state corrisposte.

¹⁹ A loro volta i contribuenti sono obbligati a conservare le certificazioni così rilasciate e a esibirle a richiesta degli uffici competenti per i dovuti controlli (come previsto dall'articolo 3, comma 3, D.P.R. 600/1973).

²⁰ Per ulteriori approfondimenti, E. Benvegna, "Omesso versamento di ritenute dovute o certificate ai sensi dell'articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000 ante riforma 2015. L'incerto discrimen fra "fatto" intrinsecamente penale e illecito amministrativo", in www.ratioiuris.it, 9 settembre 2019.

²¹ Cassazione n. 1443/2012, n. 33187/2013 e n. 20778/2014.

²² Si ricorda che, dopo l'ultima riforma dell'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, il problema è stato risolto prescindendo dalle certificazioni.

rilascio delle certificazioni²³ attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, anche mediante risultanze documentali, testimoniali o indiziarie. Per contro, qualora l'accusa abbia assolto le proprie incombenze, l'imputato dovrà fornire prova di tutti quei fatti estintivi o modificativi, che possano paralizzare la "pretesa punitiva". Con la conseguenza che la pura e semplice affermazione del ricorrente di non avere rilasciato le certificazioni ai sostituiti o di non aver retribuito i dipendenti, e, per effetto, neppure operato le ritenute, non è idonea all'assolvimento dell'onere probatorio a suo carico. E, dunque, non lo esonera dalle responsabilità, di fronte a prove documentali provenienti dallo stesso imputato o testimoniali, che a queste si riferiscano, che comprovino il contrario. Ne deriva che la presentazione del modello 770 può costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e dell'effettuazione delle ritenute, ma non di avere anche rilasciato le certificazioni ai sostituiti, prima del termine previsto per presentare la dichiarazione, dal momento che esso non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni²⁴.

Infine, va precisato che, mentre le certificazioni debbono essere emesse soltanto quando il datore ha provveduto a versare le ritenute; la dichiarazione va, invece, obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge²⁵. È, pertanto, impossibile - proprio a causa del differente contenuto e funzione dei 2 atti²⁶ - desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, a uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato; e ancora, che la sola presentazione del modello 770 non è di per sé in grado di escludere il ragionevole dubbio che le certificazioni, invece, non siano mai state date ai dipendenti²⁷. In concreto, per raggiungere la prova della sussistenza del fatto, sarà necessario sentire, con le forme del codice di rito, i sostituiti, per chiedere loro se abbiano ricevuto la certificazione, ottenendo risposte positive in misura tale da comportare il superamento della (elevata) soglia di punibilità.

SCHEDA DI SINTESI

Le condotte di omesso versamento delle imposte dovute, sulla base della dichiarazione del sostituto di imposta, di cui all'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000 - consumatesi, quindi,

²³ Si ricorda come Le Sezioni Unite, nella nota sentenza n. 24782/2018, hanno statuito che al PM nella fase delle indagini e del dibattimento, non è più bastevole l'acquisizione di un documento facilmente reperibile, quale il modello 770, per addivenire a una dichiarazione di responsabilità penale. In dottrina, si veda A. Ingrassia, "Le SS.UU. sull'omesso versamento delle ritenute: indicazioni fondamentali per il passato, preziose per il futuro - il commento", in Società, 2018, pag. 1046; S. Gentile, "Omesso versamento di ritenute certificate: il mod.770 non costituisce prova del rilascio delle certificazioni", in Dir.&Giust., n. 192/2018, pag. 13; L. R. Corrado, "Omesso versamento di ritenute certificate: a fini probatori è sufficiente il solo modello 770? La parola alle Sezioni Unite", in Dir.&Giust., n. 202/2017, pag. 7.

²⁴ Cassazione n. 7884/2016.

²⁵ Salvo, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative.

²⁶ La certificazione delle ritenute ha la funzione di attestare l'importo delle somme corrisposte dal sostituto di imposta e delle ritenute da lui operate. La dichiarazione modello 770 è, invece, destinata a informare l'Agenzia delle entrate delle somme corrisposte ai sostituiti, delle ritenute operate sulle stesse e del loro versamento all'Erario.

²⁷ Cassazione n. 40526/2014, n. 5736/2015, n. 10475/2015, n. 11335/2015, n. 37075/2015, n. 10104/2016, n. 10509/2017, n. 46390/2017, n. 57104/2017, n. 1439/2018 e n. 2393/2018.

anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. 158/2015 - non assumono rilievo penale qualora ai sostituiti non sia stata consegnata la relativa certificazione.



Non si può, applicare retroattivamente l'articolo 7, comma 1, lettera b), D.Lgs. 158/2015, che ha, invece, ampliato la rilevanza penale della condotta, estendendo l'ambito di operatività della norma alla fattispecie in cui ci sia stata soltanto la dichiarazione dal datore di lavoro (modello 770), senza il rilascio delle certificazioni al lavoratore, prima dello spirare del termine di presentazione della dichiarazione.



Pertanto, ragionando a contrario, la precedente formulazione del citato articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, non soltanto racchiudeva nel proprio parametro di tipicità solo l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla predetta certificazione, ma richiedeva anche, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del suo rilascio ai sostituiti.



Con riferimento ad attestazioni, contenute nella dichiarazione annuale (modello 770), provenienti dallo stesso sostituto d'imposta, nelle quali sono puntualmente indicate le certificazioni rilasciate ai sostituiti e riportati i dati circa le ritenute operate, al P.M. spetta l'onere di provare i fatti costitutivi dell'addebito contestato, tra cui il rilascio delle certificazioni.



LA DISCIPLINA PENALE TRIBUTARIA: PROFILI SOSTANZIALI E PROCEDURALI
Commentato alla luce della più recente giurisprudenza ed aggiornato al D.Lgs. 75/2020

Autori: Giovanni Barbatò, Aldo Celentano e Giovanni Maccagnani

Prezzi di listino	Versione cartacea	Versione e-book
	€ 40,00	€ 34,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA