

## Il reato di omesso versamento ritenute fiscali: i fatti costitutivi dell'illecito penale

di Roberto Lucarini - dottore commercialista

*Sono molte le occasioni in cui sia i giudici di merito che di legittimità sono stati chiamati a interpretare la fattispecie di reato prevista ex art.10-bis, D.Lgs. n.74/00. Ciò è avvenuto su situazioni molto differenti tra loro: riguardo all'effettivo momento temporale di effettuazione del reato; sulla considerazione da dare alle eventuali circostanze di forza maggiore, per lo più legate a crisi di liquidità dei sostituti.*

*Quello che andremo ad analizzare, seguendo il recente giudicato [n.5736/15](#) della Suprema Corte, riguarda invece un risvolto ancora diverso: si tratta, infatti, di valutare con esattezza quelli che sono gli elementi costitutivi del reato, e soprattutto la prova da fornire circa la loro sussistenza.*

### In breve sulla norma penale

La più recente storia della sanzione comminata a fronte del comportamento illecito del sostituto d'imposta, legato essenzialmente al mancato versamento di ritenute fiscali operate ai sostituiti (lavoratori dipendenti o autonomi), può farsi iniziare con la L. n.516/82 (conosciuta al tempo come legge delle "manette agli evasori"). Tale normativa introdusse il reato di omesso versamento delle ritenute fiscali. Con la riforma del diritto penale tributario, a mezzo del D.Lgs. n.74/00, il Legislatore eliminò dapprima tale forma di reato, per poi reintrodurla, inserendo nel citato testo normativo l'art.10-bis, a mezzo dell'art.1, co.414, L. n.311/04.

Vediamo subito cosa prevede il testo, tuttora in vigore, del citato art.10-bis. Un testo che deve essere letto con molta attenzione, al fine specifico di formulare una prima ipotesi dei fatti costituenti l'ipotesi delittuosa:

*"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 doppio illecito

Altro aspetto che deve essere tenuto in considerazione, ai fini della presente analisi, è legato alla fattispecie di illecito amministrativo o penale, che può contraddistinguere la violazione posta in essere dal sostituto.

Si ricorda, infatti, che il mancato versamento periodico (mensile) delle ritenute operate è soggetto alla

sanzione amministrativa pari al 30% della somma non versata<sup>1</sup>. Tale illecito periodico, quindi, rileva esclusivamente sul piano amministrativo.

Ben diverso, invece, il caso di illecito previsto dall'art.10-bis innanzi citato, laddove il mancato versamento di ritenute deve anzitutto riguardare una somma totale annua, di ritenute certificate, superiore a € 50.000,00, protraendosi fin oltre la data di scadenza di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770). Stanti tali presupposti, il comportamento omissivo rivela il carattere di illecito penale, pur sopravvivendo anche quello di illecito amministrativo; il reo andrà quindi incontro a una doppia sanzione<sup>2</sup>. Tutto quanto esposto, sia pur di pertinenza del fatto analizzato, tornerà senz'altro utile nella comprensione dei fatti costitutivi dell'illecito penale.

### L'analisi dell'illecito penale

Per ben comprendere la figura di reato cui stiamo guardando può tornare utile rilevarne alcuni caratteri di base, evidenziando subito che trattasi di illecito penale di tipo delittuoso, dunque non contravvenzionale, punito infatti con la reclusione.

Si parla per tale fattispecie, sia pure tra molte dispute giurisprudenziali, di reato proprio di tipo istantaneo e omissivo. Ciò in quanto il fatto può essere commesso solo dal sostituto d'imposta (reato proprio), assumendo valore di illecito penale con lo scadere del termine previsto *ex lege* (istantaneo), ovvero la presentazione del modello 770, e derivando dal

<sup>1</sup> Ex art.13, D.Lgs. n.471/97.

<sup>2</sup> Sul tema, per eventuali approfondimenti, si veda Cass. SS.UU., sent. 12 settembre 2013, n.37425, dove si spiega che tra le due normative non vige un rapporto di specialità, grazie al quale non sarebbe applicabile la doppia sanzione, ma un rapporto di progressione, con applicabilità quindi della doppia sanzione.

# IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

comportamento di omesso versamento di ritenute (omissivo). Su quest'ultimo punto, tuttavia, entra in gioco anche un aspetto commissivo, del quale parleremo quale parte strutturale della fattispecie di reato.

Anche tale partizione non è fine a sé stessa; con la definizione giuridica di un reato, infatti, si vanno a delineare le parti strutturali dello stesso, indicazioni che torneranno utili al fine di rilevare, nel caso concreto, il palesarsi o meno dell'illecito penale.

## Le premesse alla sentenza n.5736/15

Il caso che esaminiamo, utile per far luce sull'illecito penale oggetto di queste note, viene posto all'attenzione della Suprema Corte, dopo il giudizio di merito del Tribunale di Vigevano (29 marzo 2011), avallato dalla Corte d'Appello di Milano (28 novembre 2013), con il quale un sostituto d'imposta era stato condannato per il reato *ex art.10-bis*.

Ciò che interessa è essenzialmente il primo motivo di doglianza, col quale il sostituto ricorre per Cassazione. Il reo, infatti, non contesta i fatti omissivi a lui ascritti – omesso versamento di ritenute per € 66.800,00 nell'anno 2006 – ma evidenzia che tali ritenute non furono mai certificate. Per tale motivo, quindi, egli ritiene non palesarsi il reato *ex art.10-bis*, stante la mancanza di un elemento costitutivo dell'illecito ivi previsto.

Fermo restando l'omesso versamento, la divergenza avviene allorché la pubblica accusa cerca di fornire prova riguardo l'avvenuta certificazione delle ritenute omesse. Indizi vevoli quale prova, per le corti territoriali hanno di fatto avallato la commissione del reato.

Il sostituto/ricorrente, al contrario, ravvede nei giudizi di merito la mancata esibizione della prova certa della mancata certificazione.

Come si intuisce, quindi, il fulcro della decisione deve essere riportato agli elementi costitutivi del delitto. Ed è qui che si deve, a mio parere, fare una lettura attenta della norma. Analizzando il dettato letterale si ottengono tali indicazioni, quali strutture portanti dell'illecito previsto:

- il soggetto *“non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta”* le ritenute effettuate. Limite temporale posto al comportamento omissivo. A quel momento, quindi, si valuterà il protrarsi della condotta illecita, venuta a verificarsi con una o più omissioni periodiche nell'anno;
- il soggetto non versa, entro il limite temporale

anzidetto, *“ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti”*. Tali ritenute non versate devono essere state certificate, dal sostituto ai sostituiti, secondo le richieste di legge<sup>3</sup>;

- l'omissione di versamento, con le caratteristiche cui ai punti precedenti, deve riguardare un monte ritenute di *“un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”*. Questo è il limite, stabilito dal Legislatore, affinché si verifichi la fattispecie di illecito penale.

Il punto del ricorso del soggetto reo, nel caso giurisprudenziale analizzato, riguarda quindi la mancanza di uno dei presupposti qualificanti per il verificarsi del reato. Egli infatti, pur non contestando il profilo quantitativo e temporale, contesta la mancanza dell'avvenuta certificazione, meglio, la mancata prova fornita in giudizio su tale aspetto qualificante (ovvero che le ritenute siano state, invece, effettivamente certificate).

A suo parere, quindi, tale assenza di prova fa venir meno il profilo penale, derubricando l'omissione a semplice illecito amministrativo.

Si noti che questo ulteriore aspetto costitutivo del reato, ossia il rilascio della certificazione, differenzia la fattispecie introdotta *ex art.10-bis*, D.Lgs. n.74/00, dalla precedente prevista *ex L. n.516/82*.

Si è infatti indicato come:

*“l'elemento specializzante che determina il configurarsi della natura delittuosa della fattispecie è costituito dal rilascio della certificazione al sostituto. Pertanto, la norma penale non può trovare applicazione non solo nei casi in cui il sostituto non abbia operato le ritenute, ma anche nei casi in cui non abbia rilasciato la certificazione”<sup>4</sup>.*

## Il giudizio della Suprema Corte

I giudici di Cassazione tracciano, inizialmente, un quadro giurisprudenziale di sentenze di legittimità favorevoli e contrarie alla richiesta dell'appellante<sup>5</sup>. A ben vedere, tuttavia, tali decisioni si contrappongono non tanto sull'appartenenza quale elemento costitutivo del reato della certificazione, ma essenzialmente sui criteri di prova del rilascio della certi-

<sup>3</sup> La certificazione delle ritenute avveniva entro il 28 febbraio dell'anno successivo all'effettuazione, a mezzo del modello CUD per redditi di lavoro dipendente e assimilati, o con un prospetto, di libera composizione, per reddito di lavoro autonomo. Con il 2015 per entrambe le tipologie reddituali è stata introdotta la Certificazione Unica.

<sup>4</sup> Cass., sent. n.40526/14.

<sup>5</sup> A favore: Cass. n.40526/14; Cass. n.3689/14 (non citata in sentenza).  
Contra: Cass. n.33187/13; Cass. n.1443/12.

# IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

ficazione stessa. Pare quindi riscontrarsi un parere positivo circa la sussistenza di un comportamento omissivo (mancato versamento) affiancato da un comportamento commissivo (rilascio di certificazione). A mente di apposito giudizio di legittimità si è infatti chiarito che:

*"il delitto in esame presenta una componente omissiva (il mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate) ed una precedente componente commissiva consistente a sua volta in due distinte condotte: a) il versamento della retribuzione con l'effettuazione delle ritenute; b) il rilascio ai sostituiti delle certificazioni prima dello spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta"<sup>6</sup>.*

Il punto riguarda adesso la prova dell'avvenuto rilascio di tale certificazione, prova che risulta, per tali casistiche, a carico dell'accusa.

La fattispecie all'attenzione della Corte, come avvenuto in altri casi precedenti, riguarda la prova del rilascio delle certificazioni avvenuta a mezzo dell'analisi del modello 770. I giudici di merito, infatti, hanno basato il loro giudizio di colpevolezza sulle dichiarazioni rese da un funzionario dell'Agenzia delle Entrate, il quale aveva anche effettuato la verifica, dalle quali era emerso che nei quadri del modello 770 era, in sostanza, esposto il modello Cud di certificazione. La Corte dapprima ammette che la prova del rilascio delle certificazioni sia desumibile anche in via indiziaria, purché gli indizi abbiano le caratteristiche, richieste dalla legge, di essere plurimi, nonché gravi, precisi e concordanti.

Da ciò la Corte deduce che la semplice risultanza del modello 770 ben può rivestire la caratteristica di indizio, ma *"non può costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti"*. Manca, in sostanza, una verifica certa dell'avvenuto rilascio delle certificazioni.

In talune sentenze di merito, sia detto per completezza, si è sottolineato come illogico il comportamento del sostituto che presenti il modello 770 senza rilasciare le dovute certificazioni, anche in considerazione del fatto che i sostituiti certamente lamenterebbero tale mancato rilascio. La Cassazione ha ritenuto tali congetture *"prive di consistenza"*<sup>7</sup>, ben potendosi verificare, nella pratica, simili situazioni anomale.

<sup>6</sup> Cass., sent. n.40526/14, cit..

<sup>7</sup> Cass., sent. n.40526/14, cit..

Per riassumere il tutto, in maniera chiara, si legga quanto espresso nella già citata sentenza di Cassazione n.40526 dell'8 aprile 2014, in chiusura di testo:

*"In conclusione, va affermato il principio che, nel reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, art. 10 bis, spetta all'accusa l'onere della prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate e tale prova non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro. Nella specie la sussistenza del reato contestato è stata desunta sulla base del solo controllo automatizzato della dichiarazione modello 770, la quale è idonea a fornire la prova del mancato versamento delle ritenute ma non è ugualmente idonea a provare anche l'avvenuto rilascio delle certificazioni"*.

Stante, quindi, la sopra esposta insussistenza di prova nel giudizio in esame, la Corte cassa con rinvio la decisione di merito, invitando la Corte territoriale del rinvio ad esaminare con più attenzione tale circostanza.

## Conclusione

Dalla lettura della norma non riesco francamente a comprendere come possa esservi, anche se in effetti vi è stata, una lettura diversa da quella fornita dalla Suprema Corte nella sentenza in commento, avuto riguardo alla prova fornita dall'accusa circa il rilascio delle certificazioni.

Non si capisce, infatti, come possa la sola presentazione del modello 770, senza altri indizi a supporto, fornire prova di ciò. Nel nostro ordinamento tributario, come noto, sono previsti per il sostituto d'imposta, sul tema, due specifici adempimenti:

- il rilascio al sostituto entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di effettuazione delle ritenute di apposita certificazione di tale fatto (prima modello Cud, dal 2015 nuova Certificazione Unica);
- la presentazione in via telematica, entro il 31 luglio, all'Agenzia delle Entrate, della dichiarazione annuale dei sostituiti d'imposta (modello 770), al fine di permettere all'Amministrazione finanziaria di controllare il rispetto delle leggi in materia.

Due adempimenti distinti per due motivazioni distinte. La certificazione al sostituto, così come viene richiesta dalla norma penale, non può quindi che es-

# IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

sere operata a mezzo del modello CU, prima Cud, a nulla rilevando che le medesime informazioni o i medesimi quadri siano inviati a mezzo del modello 770 all'Agenzia delle Entrate. Portando quindi in giudizio solo il documento rilevabile dalla dichiarazione annuale, pur evidenziando i mancati versamenti delle

ritenute ivi esposte, non si fornisce certo prova indiziaria dell'effettiva e avvenuta certificazione. Essa, infatti, dovrebbe essere sostenuta dall'accusa, senza particolari aggravii d'indagine, semplicemente richiedendo ai sostituiti l'eventuale copia del modello CU, loro inviato dal sostituto.

 **Euroconference**  
E-Learning

**Percorso E-Learning**



## **PAGHE E CONTRIBUTI: PERCORSO**

**Durata: 14 ore      Crediti: 12 cfp**

**QUOTA DI PARTECIPAZIONE**

**€ 215,00 + IVA**

*Non cumulabile con sconto Privilege Card*

**SCOPRI DI PIÙ**