

Omesso versamento delle ritenute: la Cassazione definisce gli elementi costitutivi del reato

di Massimiliano Tavella – dottore commercialista

“Nel reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all’art. 10 bis del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, 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”.

La Cassazione, con [sentenza n.40526 del 1° ottobre 2014](#), evidenzia che elemento costitutivo del reato del sostituto è il rilascio ai sostituiti della relativa certificazione, per cui il contenuto della dichiarazione modello 770 non sostituisce (né integra) la prova del rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate.

Il sistema sanzionatorio per le violazioni degli obblighi fiscali: cenni

Il sistema sanzionatorio per le violazioni degli obblighi imposti dal Legislatore fiscale comprende sanzioni penali, amministrative e sanzioni a queste accessorie.

Le principali sanzioni previste dall’ordinamento tributario sono:

- la reclusione e la multa per i delitti;
- l’arresto e l’ammenda per le contravvenzioni.

Le sanzioni accessorie che si associano all’irrogazione delle principali sanzioni penali sono rappresentate generalmente da:

- restrizioni della sfera individuale del contribuente tramite limitazioni a *status* che risultano essere il presupposto per l’esercizio di diritti o attività;
- diminuzioni patrimoniali sotto forma di lucro cessante.

Il sistema penale tributario è stato oggetto di una rilevante opera di riforma attuata con il D.Lgs. n.74/00 che – rispetto alla precedente disciplina dettata dal D.L. n.429/82, convertito in L. n.516/82 – ha operato un’ampia depenalizzazione dei reati minori, limitando le fattispecie penalmente rilevanti a un numero ridotto di violazioni connotate dalla gravità dell’offesa.

Sono state, pertanto, soppresse tutte le ipotesi contravvenzionali, punibili anche solo a titolo di colpa, sostituite da figure di natura esclusivamente delittuosa, punite a titolo di dolo specifico di evasione, consistente nel fine di evadere le imposte o consentire a terzi l’evasione, nonché di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d’imposta o consentirli a terzi.

Inoltre, non sono più contemplati i reati di pericolo, ma solo veri e propri delitti di danno.

Il passaggio dalla vecchia disciplina dei reati fiscali, contenuta nel D.L. n.429/82, convertito in L. n.516/82, alla nuova è regolato dall’art.2 c.p.: ne consegue che, se secondo le nuove norme:

- a) non costituisce più reato un fatto che in precedenza era punito, per cui l’efficacia della nuova legge si estende anche ai fatti verificatisi prima della sua entrata in vigore;
- b) se le nuove norme individuano nuove figure di reato non può essere sanzionato penalmente un fatto che, al momento in cui fu commesso, non costituiva reato;
- c) se le nuove norme sono modificative delle precedenti si applicano quelle più favorevoli al reo, salvo che sia stata pronunciata sentenza irrevocabile.

I rapporti tra il sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo sono regolati dal principio di specialità previsto dall’art.19, D.Lgs. n.74/00, in base al quale, quando per uno stesso fatto è applicabile sia la sanzione penale che la sanzione amministrativa, si applica la disposizione speciale. Permane, in ogni caso, la responsabilità per la sanzione amministrativa della persona fisica, la società, l’associazione o l’ente solidalmente responsabili nell’interesse dei quali ha agito l’autore della violazione, che non siano, a loro volta, persone fisiche concorrenti nel reato.

In tema di rapporti tra procedimento penale e processo tributario, per il principio dell’autonomia reciproca dei due processi, si è escluso che il processo tributario possa essere sospeso per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende

IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

la relativa definizione. Tale regola è estesa anche al preliminare procedimento amministrativo di accertamento delle violazioni tributarie.

Il reato di omesso versamento delle ritenute certificate

Ai sensi dell'art.23, d.P.R. n.600/73, i soggetti che sono tenuti ad effettuare sui redditi di lavoro dipendente la ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti sono i seguenti:

- gli enti e le società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- le società e le associazioni di persone ex art.5, d.P.R. n.917/86;
- le persone fisiche esercenti le seguenti attività imprenditoriali: industriale diretta alla produzione di beni e servizi; intermediaria nella circolazione dei beni; di trasporto; bancaria; assicurativa o attività di queste ausiliarie;
- le persone fisiche esercenti imprese agricole;
- le persone fisiche che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, arti e professioni;
- il curatore fallimentare e il commissario liquidatore;
- il condominio quale sostituto d'imposta.

L'art.10-bis, D.Lgs. n.74/00, introdotto con l'art.1, co.414, L. n.311/04, dispone che:

“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”.

Appare utile sottolineare che la fattispecie dianzi richiamata era già in precedenza prevista dal D.L. n.429/82, convertito in L. n.516/82, successivamente abrogato dall'art.25, D.Lgs. n.74/00, che aboliva ogni sanzione di tipo penale per l'omesso versamento delle ritenute.

In effetti l'art.10-bis, D.Lgs. n.74/00, reintroducendo nel nostro ordinamento tributario la sanzione per omesso versamento delle ritenute certificate, ha previsto una fattispecie strutturalmente diversa da quella individuata nella L. n.516/82, che sanzionava *“chiunque non versa all'erario le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle somme pagate”.*

La fattispecie si caratterizza per una condotta complessa, costituita dalla componente omissiva rappresentata dal mancato versamento delle ritenute effettuate, e da una componente commissiva, espressa nel versamento della retribuzione con effettuazione della ritenuta operata sulla stessa, unitamente al rilascio ai sostituiti delle certificazioni nei termini per la presentazione del modello 770. Tale termine non coincide con quello previsto dalla normativa fiscale per l'adempimento dell'obbligazione tributaria, che fissa il termine per il versamento all'erario delle ritenute effettuate il giorno 16 del mese successivo a quello in cui le stesse sono state operate da parte del sostituto, mentre l'art.10-bis – nel fare riferimento a tutte le ritenute operate nell'anno d'imposta – stabilisce quale termine di inadempimento rilevante ai fini penali quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta. In estrema sintesi, gli omessi versamenti verificatisi durante il periodo d'imposta assumono rilevanza sul piano penale, qualora l'inadempimento si protragga fino al momento di presentazione della dichiarazione. I singoli omessi versamenti mensili, infatti, produrranno soltanto conseguenze di tipo sanzionatorio amministrativo e non determinano la configurazione del delitto ex art.10-bis fino a quando non sia scaduto il termine di presentazione della dichiarazione. Per quanto riguarda, invece, la certificazione delle ritenute operate, l'art.4, co.6-ter, d.P.R. n.322/98, prevede che i sostituti d'imposta che corrispondono somme e valori soggetti a ritenute alla fonte devono rilasciare al lavoratore un'apposita certificazione unica (modello Cud) ai fini fiscali e contributivi, nella quale vengono attestati l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti, delle ritenute operate, delle detrazioni d'imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali. La certificazione va consegnata, in duplice copia, al contribuente (dipendente, percettore di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, pensionato) entro il 28 febbraio del periodo d'imposta successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro 12 giorni dalla richiesta del dipendente in caso di cessazione del rapporto di lavoro.

Il recente orientamento della Suprema Corte

La questione portata all'attenzione della Corte di Cassazione scaturisce da un procedimento penale nei confronti di un imprenditore condannato sia in primo grado che in appello per il reato di omesso versamento delle ritenute certificate, riferite ad

IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

emolumenti corrisposti ai propri lavoratori dipendenti. La violazione veniva accertata a seguito di controllo automatizzato (ex art.36-bis, d.P.R. n.600/73) della dichiarazione modello 770, nel quale erano ripilotate le ritenute effettuate e certificate, per cui la Corte d'Appello, in particolare, aveva ritenuto che:

- a) l'inserimento del modello 770 attestava di per sé l'avvenuta erogazione degli stipendi cui si riferivano le ritenute;
- b) per integrare il reato di omesso versamento non era necessaria alcuna ulteriore certificazione.

In effetti, secondo tale orientamento, già confermato di recente dalla terza sezione penale della Corte di Cassazione con la sentenza n.19454, depositata il 12 maggio 2014¹, l'onere della prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate, trattandosi di elemento costitutivo del reato, grava sulla pubblica accusa, che può assolverlo anche mediante il ricorso a prove documentali o testimoniali oppure attraverso la prova indiziaria.

Sulla base del suddetto orientamento, dunque, la prova del rilascio della certificazione può ricavarsi da un dato assolutamente non equivoco, in quanto proveniente dallo stesso datore di lavoro obbligato, non essendo necessario verificare se i lavoratori abbiano ricevuto l'attestazione (mod. Cud) da parte del sostituto, poiché la presentazione della dichiarazione modello 770, con alleghe le attestazioni nominative, è indice inequivocabile delle ritenute operate e del rilascio delle certificazioni.

Diversamente dalle fattispecie criminose previste dal D.Lgs. n.74/00, non è richiesto quale elemento soggettivo il dolo specifico di evasione, con conseguente irrilevanza del movente dell'omissione del sostituto d'imposta. Il delitto, pertanto, è punito a titolo di dolo generico, inteso come coscienza e volontà di omettere il versamento, mentre è ritenuto sussistente l'elemento oggettivo del reato di omesso versamento, nonostante non vi sia prova della consegna ai dipendenti delle certificazioni relative alle somme trattenute e da versare all'Erario.

Il reato di omesso versamento delle ritenute certificate alla luce della sentenza della Corte di Cassazione n.40526/14

La Suprema Corte, nella sentenza in commento, dopo aver operato una puntuale ricostruzione del

reato di omesso versamento delle ritenute certificate, concentra l'analisi sulla sostanziale differenza tra la fattispecie penale prevista dalla L. n.516/82 e quella delineata dall'art.10-bis, D.Lgs. n.74/00, introdotto con l'art.1, co.414, L. n.311/04, affermando che elementi costitutivi del reato sono, da un lato, l'effettuazione delle ritenute e, dall'altro, il rilascio ai sostituiti del relativo Cud.

Secondo la Corte, dunque, nel caso di omesso versamento delle ritenute che superi la soglia prevista dal D.Lgs. n.74/00 (€ 50.000,00), il trasgressore risponde sia dell'illecito penale sia dell'illecito amministrativo; tuttavia, mentre per rispondere dell'illecito amministrativo è sufficiente che il contribuente abbia effettuato le ritenute senza poi versarle al Fisco, ai fini penali, come richiesto dalla norma, è necessario che lo stesso abbia rilasciato ai sostituiti la relativa certificazione.

In effetti, come ricordato in precedenza, i sostituti d'imposta sono obbligati a rilasciare al sostituto la certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate (modello Cud) e a presentare annualmente una dichiarazione unica di sostituto d'imposta, dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente (modello 770). Trattasi dunque di due adempimenti distinti che hanno finalità diverse.

La questione posta all'attenzione della Corte si fonda, a questo punto, sulla rilevanza probatoria che la sola trasmissione del modello 770 da parte del datore di lavoro assume ai fini della configurazione del reato di omesso versamento delle ritenute certificate. Ma, soprattutto, se il contenuto del modello stesso possa ritenersi prova dell'avvenuto rilascio e dell'effettiva consegna agli interessati della certificazione.

Secondo la Suprema Corte, la presentazione del modello 770 può costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e dell'effettuazione delle ritenute, ma non può costituire indizio sufficiente o prova di avere anche rilasciato la certificazione.

In estrema sintesi, mentre con la consegna del modello Cud il datore di lavoro attesta l'importo delle somme corrisposte e delle ritenute da lui operate, la trasmissione del modello 770 ha la funzione di informare l'Agenzia delle Entrate delle somme corrisposte ai sostituiti, delle ritenute operate sulle stesse e

¹ Si vedano anche Cass. n.1443/12 e n.27718/12.

IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

del loro versamento all'Erario.

I due documenti sono diversi e indipendenti uno dall'altro, per cui non è possibile, secondo la Corte, che la presentazione del modello 770 comporti automaticamente il concreto rilascio, a uno o più sostituti d'imposta, del relativo modello Cud. Il reato, dunque, si consuma con il mancato versamento delle ritenute complessivamente risultanti dalla certificazione entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale.

Sulla base di tali argomentazioni la Suprema Corte, annullando la condanna con rinvio alla Corte d'Appello di Perugia, conclude che nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, di cui all'art.10-bis, D.Lgs. n.74/00, spetta all'accusa l'onere della prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate e che tale prova non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro.

 **Euroconference**
Centro Studi Lavoro e Previdenza

Master di specializzazione

Master di 4 giornate intere

I CONTRATTI DI LAVORO DOPO LE NOVITÀ NORMATIVE 2013/2014

Milano dal 15 dicembre

QUOTA ADVANCE BOOKING per iscrizioni pervenute entro **20 giorni prima** dall'inizio dell'evento

€ 736,00 + IVA (anziché € 920,00 + IVA)



PLATINUM
€ 662,00 + IVA



GOLD
€ 681,00 + IVA



BLU
€ 699,00 + IVA

[ACEDI AL SITO](#)