

PENALE TRIBUTARIO

L'elemento costitutivo dell'omesso versamento delle ritenute

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **sentenza n. 7884** emessa il **26 febbraio 2016**, la Suprema Corte ha statuito che, nell'ambito del delitto di **omesso versamento** di ritenute dovute o certificate di cui all'**art.10-bis del D.Lgs. n.74/00** (nella versione ante riforma), la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti **non può essere costituita dal solo** contenuto della dichiarazione **modello 770** proveniente dal datore di lavoro.

La pronuncia in esame prende le mosse dalla condanna, in primo grado, di un soggetto che, in qualità di legale rappresentante di una società, **non aveva versato le ritenute** per l'anno 2008. In secondo grado, la Corte d'Appello aveva ridotto la pena, ma anche affermato come, nel caso di specie, doveva ritenersi **provato** sia **l'elemento oggettivo** in presenza di una dichiarazione 770 proveniente dallo stesso imputato, sia quello soggettivo, attesa la mancata prova da parte dell'imputato dell'impossibilità di adempiere al versamento delle ritenute.

L'imputato medesimo ricorreva quindi in Cassazione rilevando come i giudici di secondo grado avessero erroneamente applicato la disposizione di cui all'art.10-bis in relazione **all'elemento costitutivo del reato** e come il P.M. non avesse fornito **alcuna prova circa il rilascio della certificazione**, quale elemento specializzante per la natura delittuosa della fattispecie.

Sul punto, la Terza Sezione ha quindi riassunto i **due indirizzi giurisprudenziali** formatisi sulla **prova** dell'elemento costitutivo concernente il **rilascio delle certificazioni ai sostituiti**, cioè ai soggetti nei confronti dei quali sono state operate le ritenute.

Secondo il **primo** indirizzo, il **rilascio delle certificazioni deve essere sempre provato** per cui, con riferimento alle attestazioni contenute nella dichiarazione annuale (mod. 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, *"non si pone tanto una questione di mancato rilascio delle certificazioni, quanto di ripartizione degli oneri probatori, **incombendo al pubblico ministero di provare i fatti costitutivi dell'addebito contestato, tra cui, per quanto qui interessa, il rilascio delle certificazioni**"* (Cass. n. 20778/14, n. 33187/13 e n. 1443/12).

Secondo il **secondo** indirizzo, al quale ha aderito la Terza Sezione, *"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"*. Sul punto la medesima Corte ha osservato che *"il delitto in esame, infatti, 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" (Cass. n. 40526/14, n. 6203/15, n. 10475/15 e n. 11355/15).

Trattandosi di **elementi costitutivi del reato**, è **onere dell'accusa fornire la prova** della loro sussistenza.

Ne discende che **la presentazione del modello 770** può costituire **indizio** sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e dell'effettuazione delle ritenute, in quanto, con tale modello, il datore di lavoro dichiara appunto di averle effettuate, ma **non può anche costituire indizio sufficiente o prova di avere rilasciato le certificazioni ai sostituiti**, prima del termine previsto per presentare la dichiarazione, dal momento che **tale modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni** poiché da nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770 emerge che il sostituto attesta di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni.

Inoltre, la Suprema Corte ha ribadito che il **modello 770** differisce dalla certificazione rilasciata ai sostituiti in quanto la prima va obbligatoriamente presentata entro il termine stabilito per legge (salvo, in caso contrario, l'applicazione di sanzioni amministrative), mentre la seconda deve essere emessa soltanto quando il datore ha provveduto a versare le ritenute (la conseguenza è l'**impossibilità**, proprio a causa dei differenti contenuti e funzioni dei due atti, di "**desumere, dai dati riportati nel modello 770, il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato**" e 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 dipendenti**".

Ritenendo quindi che l'onere della prova circa l'elemento costitutivo del reato di cui all'art. 10-bis non fosse stato assolto dall'accusa, la Suprema Corte **ha accolto il ricorso del contribuente**.