

PENALE TRIBUTARIO

Omesso versamento di ritenute: il ruolo delle certificazioni

di Marco Bargagli

L'[articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato ***omesso versamento di ritenute dovute o certificate***) sanziona - ai fini penali tributari - 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 dovute **sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti**, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta.

Per effetto delle novità introdotte, con **decorrenza 22 ottobre 2015**, da parte del D.Lgs. 158/2015 sono state **triplicate le soglie d'irrelevanza penale** degli **omessi versamenti** delle ritenute ai fini delle **imposte sui redditi**, che sono quindi **salite sino a 150.000 euro**, rispetto al precedente limite fissato a **50.000 euro**.

Analizzando la **normativa di riferimento**, nella **versione attualmente applicabile**, emerge che la **fattispecie di reato** si realizza in seguito all'omesso **versamento delle ritenute "dovute sulla base della stessa dichiarazione"** ossia, in alternativa, a quelle **"risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti"**, entro il **termine** previsto per la **presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta**.

In relazione al reato di cui ci stiamo occupando, per una **fattispecie riguardante l'annualità 2008**, la **giurisprudenza** di legittimità e di merito ha fornito **importanti chiarimenti** con particolare riferimento al **ruolo delle certificazioni** rilasciate dal sostituto d'imposta, rispetto alla **presentazione del modello 770**.

Nello specifico, **emettendo sentenza di assoluzione**, il giudice penale ha ravvisato che l'**omesso versamento delle ritenute entro i termini previsti dalla Legge** risultava dal modello 770, senza che venissero **prodotte in dibattimento** anche le **correlate certificazioni** (es. il **CUD – certificato unico dipendente** o la **CU – certificazione unica**).

Tale **principio di diritto** è stato espresso nella **sentenza della Corte di Cassazione n. 7884 del 4 febbraio 2016**, nella quale gli ermellini hanno posto in evidenza le **differenze formali e sostanziali** esistenti tra le **certificazioni rilasciate dal sostituto d'imposta** (c.d. CU-CUD) e la dichiarazione **modello 770**.

In particolare, sulla base delle **argomentazioni logico-giuridiche** espresse dai **supremi giudici**, la prova dell'elemento costitutivo del reato **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.

A parere della Corte, 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:

- il **versamento della retribuzione**, con l'effettuazione delle ritenute;
- il **rilascio ai sostituiti delle certificazioni**, prima dello **spirare del termine** previsto per la **presentazione della dichiarazione del sostituto d'imposta**.

Di conseguenza, come si legge in sentenza *"la **presentazione del modello 770** può costituire **indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute**, in quanto con tale modello il datore di lavoro dichiara di averle appunto effettuate. Non può, invece, **costituire altresì indizio sufficiente o prova di avere anche 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**"*.

Il supremo collegio rileva che da **nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770** emerge che il **sostituto attesta**, sia pure **indirettamente o implicitamente**, di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni.

Inoltre, la **dichiarazione modello 770** e la **certificazione rilasciata ai sostituiti** presentano **differenze sostanziali** tali da **non consentire di ritenere**, automaticamente, che **l'uno non possa risultare indipendente dall'altro**, trattandosi di **documenti disciplinati da fonti normative distinte**, rispondenti a finalità non coincidenti e che non devono essere consegnati o presentati contestualmente.

In definitiva **risulta impossibile**, proprio a causa del **diverso contenuto e funzione dei due atti**:

- desumere, dai dati **riportati nel modello 770**, il **concreto rilascio**, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato;
- 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**.

Tale **approccio ermeneutico** risulta pienamente confermato dalla recente **sentenza n. 7191**, emessa in data **19 giugno 2017** dal **Tribunale di Napoli**.

Anche in tale circostanza, il giudice penale ha **assolto l'imputato** prendendo spunto dalle argomentazioni espresse in precedenza dalla Corte di Cassazione, rilevando **l'assoluta importanza**, per la configurazione del reato previsto e punito dall'[articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000](#), della **certificazione rilasciata dal sostituto d'imposta**, tenuto conto delle **emerse differenze rispetto al modello 770**.

Il giudice partenopeo ha rilevato che, in relazione al reato di cui al citato articolo 10-bis - **prima delle novità introdotte** ad opera del **D.Lgs. 158/2015** - va **esclusa la responsabilità penale** nell'ipotesi di **mera omessa presentazione della dichiarazione annuale**, qualora la stessa non sia accompagnata dal **rilascio della certificazione di avvenuto versamento** delle ritenute.

In buona sostanza nel caso risolto dai giudici, riguardante un periodo d'imposta **ante – riforma**, è emerso che né la **documentazione acquisita**, né la **fase dell'istruttoria orale** hanno fatto emergere la **prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro**, né tale dato può **ricavarsi dal solo contenuto della dichiarazione modello 770** presentata dal medesimo datore di lavoro.

Tuttavia, dopo avere **preso atto delle valutazioni espresse dalla giurisprudenza**, occorre **attentamente valutare** l'impatto delle **modifiche normative** introdotte dall'[articolo 7 del D.Lgs. 158/2015](#), con specifico riferimento ai **presupposti che realizzano il reato di cui al nuovo articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000**, tenuto conto che il legislatore sembra **aver voluto estendere la condotta delittuosa** non solo alle ipotesi di **omesso versamento** delle ritenute alla fonte *“risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti”*, ma anche a quelle *“dovute sulla base della stessa dichiarazione” (modello 770)*.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DEI CONTROLLI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >