

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'irrilevanza 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 **differente 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 sostituti", 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 >