

Finanze e tributi – in genere – reato di omesso versamento di ritenute certificate – prova del rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate – mod. 770 - sufficienza – esclusione – ragioni.

Cass., sez. III, 08.04.2014 (dep. 01.10.2014), n. 40526, Pres. Squassoni, Rel. Franco, P.M. (diff.) Fraticelli

Nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe all'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro. (In motivazione la Corte ha evidenziato che il modello 770 e la certificazione rilasciata ai sostituiti sono documenti disciplinati da fonti normative distinte, rispondono a finalità non coincidenti e non devono essere consegnati o presentati contestualmente). (1)

Finanze e tributi – in genere – omesso versamento di ritenute certificate – sostituto di imposta – ritenute operate – onere della prova – contenuto.

Cass., sez. III, 27.03.2014 (dep. 12.05.2014), n. 19454, Pres. Fiale, Rel. Amoresano, P.M. (conf.) Baldi

Nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, la prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto d'imposta sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, può essere fornita dal pubblico ministero anche mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie. (Fattispecie nella quale è stata ritenuta sufficiente la allegazione dei mod. 770 provenienti dallo stesso datore di lavoro). (2)

(1)(2) Le massime attengono a due recenti pronunce della Suprema Corte in materia di omesso versamento di ritenute certificate *ex art. 10bis* del D. Lgs. n. 74 del 2000.

Le sentenze richiamate forniscono due differenti letture interpretative sulle modalità con cui l'accusa deve fornire la prova dell'elemento costitutivo, rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate.

Secondo Cass. Pen., sez. III, 8 aprile 2014, n. 40526, la prova non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770, proveniente dal datore di lavoro; viceversa, Cass. Pen., sez. III, 27 marzo 2014, n. 19454 ha ritenuto la allegazione dei modelli 770, provenienti dallo stesso datore di lavoro, elemento sufficiente a provare le certificazioni attestanti ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto d'imposta.

Per comprendere le ragioni che hanno portato la stessa sezione della Corte a due pronunce così difformi (a distanza di pochi giorni una dall'altra) è opportuno richiamare una recente sentenza delle Sezioni Unite (20 marzo 2013 n. 37425) che ha il merito di aver chiarito, in *obiter dictum*, taluni aspetti fondamentali della struttura del delitto di cui all'art. 10bis del D. Lgs. n. 74 del 2000.

Seguendo il ragionamento delle Sezioni Unite, “nell'illecito penale di cui all'art. 10bis la condotta commissiva è costituita sia dall'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'Erario con le modalità stabilite, e sia del rilascio al soggetto sostituito di una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate nell'anno precedente, mentre la condotta omissiva si concretizza

nel mancato versamento delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente”.

Pertanto, “la condotta penalmente rilevante non è l'omesso versamento delle ritenute nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento delle ritenute certificate nel maggior termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell'anno precedente”.

Quindi, secondo l'interpretazione fatta propria dalle Sezioni Unite, assume rilevanza centrale l'elemento costitutivo della fattispecie, costituito dal rilascio della certificazione al sostituto.

I due presupposti, o meglio gli elementi costitutivi della fattispecie, necessari per attribuire rilevanza penale alla condotta omissiva sono invero costituiti dalle parti di condotta attiva comprendenti sia l'effettuazione della ritenuta e sia la successiva emissione della certificazione.

Alla luce di quanto sopra, spetterà all'accusa provare che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la certificazione da cui risultino le ritenute, il cui versamento sia stato poi omesso.

Secondo la giurisprudenza consolidata, il pubblico ministero può fornire prova del rilascio delle certificazioni non solo documentalmente, ma anche mediante testimoni o indizi che, in ossequio ai principi generali del diritto, devono essere gravi precisi e concordanti.

Orbene, secondo Cass. Pen., sez. III, 8 aprile 2014, n. 40526 il solo modello 770 non è indizio sufficiente, poiché non è detto che ciò che sia stato dichiarato, sia stato effettivamente versato.

Inoltre, sarebbe impossibile desumere dai dati riportati nel modello 770 il concreto rilascio, ad uno o più sostituiti di imposta, del relativo certificato.

Quindi “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 del modello 770 proveniente dal datore di lavoro”.

Di avviso contrario è stata invece la Cass. Pen., sez. III, 27 marzo 2014, n. 19454, la quale richiamando precedenti pronunce (vd. Tra le altre, Cass. Pen., sez. III, 15 novembre 2012 n. 14443) ha invece ritenuto che la prova della certificazione possa ricavarsi “dalla dichiarazione effettuata nel modello 770, nel quale, in veste di sostituto di imposta, l'imputato aveva dichiarato l'ammontare da lui dovuto a titolo di ritenute sui redditi di lavoro”. (G. Carbone)