

La posizione degli Ermellini: nessuna salvezza dal mero piano di rateizzazione

# Omesse ritenute, prove a due vie

## Basta il modello 770 per i fatti post riforma del 2015

Pagina a cura  
DI STEFANO LOCONTE  
E GIULIA MARIA MENTASTI

**P**iù semplice la condanna per omesso versamento di ritenute certificate commesso post 2015, e nessuna salvezza deriva dal mero piano di rateizzazione del debito tributario: è quanto emerge dalla sentenza n. 17280/2020, con cui la sezione III penale della Corte di cassazione ha chiarito che dopo la riforma del 2015 l'art. 10 bis, dlgs 74/2000 punisce anche le ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione del datore di lavoro (cosiddetto mod. 770), mentre per i fatti pregressi bisogna dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore quale sostituto di imposta. Inoltre, solo l'integrale pagamento del debito eseguito prima del dibattimento esclude la punibilità.

**Il caso.** Con sentenza del gennaio 2019, la Corte di appello di Milano confermava la sentenza con cui il Tribunale di Milano aveva condannato per il reato di cui all'art. 10 bis, dlgs 74/2000 il legale rappresentante di una Srl con sede legale in Milano, per l'omesso versamento, in relazione all'anno d'imposta 2011, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituzione di imposta, le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per l'ammontare di 194.521 euro.

Avverso la sentenza della Corte di appello lombarda, l'imputato, per il tramite del suo difensore, proponeva ricorso per Cassazione, lamentando in primis l'illogicità della motivazione della sentenza, nella parte in cui, basandosi su mere ipotesi di una teste e addirittura su circostanze mai dichiarate da un'altra teste la Corte di appello, avrebbe sostenuto che i Cud erano stati consegnati ai dipendenti.

Con il secondo motivo, inoltre, la difesa censurava l'erronea applicazione dell'art. 13, dlgs 74/2000, osservando che, ben prima che fosse stato contestato l'omesso versamento dei contributi, all'imputato già in data 14 aprile 2014 era stato accordato in sede amministrativa un piano di rateizzazione, per cui il debito, sebbene non completamente estinto, era stato

La sentenza per punti	
<b>Reato</b>	Omesso versamento ritenute certificate ex art. 10-bis, dlgs 74/2000
<b>Prima questione</b>	La prova dell'elemento costitutivo del reato può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione proveniente dal datore di lavoro (Mod. 770)?
<b>Risposta della Cassazione</b>	Sì, per i fatti post riforma del 2015, a seguito della quale l'art. 10-bis, dlgs 74/2000 punisce anche le ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione mod. 770. No, per i fatti pregressi, per cui bisogna dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore quale sostituto di imposta
<b>Seconda questione</b>	Per l'applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 13, dlgs 74/2000, è sufficiente il piano di rateizzazione e il pagamento di un numero di rate tale da portare il debito al di sotto della soglia di punibilità?
<b>Risposta della Cassazione</b>	No, per due ragioni: • Solo l'integrale pagamento del debito eseguita prima del dibattimento esclude la punibilità; • Il reato si è già perfezionato con l'omissione del versamento che supera la soglia prevista alla scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta dell'anno precedente

comunque ricondotto al di sotto della soglia di punibilità prima dell'apertura del dibattimento.

Al riguardo la difesa rilevava che, se la suddetta norma avesse davvero previsto la esclusione della punibilità solo per quei soggetti che avessero provveduto al pagamento integrale di quanto dovuto, sarebbe stata viziata da illegittimità costituzionale, dovendo la causa di non punibilità essere estesa anche a coloro, come l'imputato, che, prima dell'apertura del dibattimento, avessero provveduto al pagamento parziale del debito, riportandolo sotto la soglia di punibilità.

La Suprema corte, chiamata a pronunciarsi sul ricorso, lo ha ritenuto tuttavia inammissibile per manifesta infondatezza.

**L'omesso versamento di ritenute certificate.** Innanzitutto, la Cassazione ha evidenziato come, in modo pertinente, la Corte territoriale avesse richiamato la pronuncia delle Sezioni Unite (n. 24782 del 22/3/2018) che ha risolto il contrasto interpretativo riguardante la prova dell'elemento costitutivo della fattispecie oggetto di imputazione. Specificamente le Sezioni Unite hanno

affermato il principio secondo cui, in tema di omesso versamento di ritenute certificate, alla luce della modifica apportata dall'art. 7 del dlgs n. 158 del 24 settembre 2015 all'art. 10 bis, dlgs 74/2000 (che ha esteso l'ambito di operatività della norma alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione proveniente dal datore di lavoro, cosiddetto mod. 770), deve ritenersi che, per i fatti pregressi, la prova dell'elemento costitutivo del reato non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione, essendo necessario dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta.

In altre parole, l'estensione del reato, operata dalla novella, anche alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della sola dichiarazione mod. 770 va interpretata, «a contrario», come dimostrazione che la precedente formulazione del citato art. 10-bis non solo racchiudesse nel proprio parametro di tipicità solo l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla predetta certificazione, ma richiedesse anche, sotto il profilo probatorio, la

necessità di una prova del suo rilascio ai sostituiti.

Ciò detto, la Suprema Corte ha rilevato come sia la Corte di appello che il Tribunale (che, pur pronunciandosi prima della sopracitata sentenza n. 24782 del 22/3/2018, aveva comunque già aderito all'orientamento poi recepito dalle sezioni unite) non si fossero limitati a valorizzare le risultanze del modello 770, avendo al contrario accertato, attraverso una esauriente e razionale disamina del materiale probatorio, l'ulteriore circostanza per cui i dipendenti erano stati sempre pagati e i Cud erano stati sempre consegnati ai suddetti.

**Il pagamento del debito tributario quale causa di non punibilità.** Quanto al secondo motivo, gli Ermellini hanno avallato la tesi per cui non potesse essere attribuito rilievo scriminante al piano di rateizzazione concordato con Equitalia prima dell'apertura del dibattimento, avendo efficacia estintiva solo l'integrale pagamento del debito eseguita prima di tale sbarramento processuale.

Al riguardo hanno richiamato l'orientamento (Cass. pen., sez. III, n. 48375 del 13/7/2018), secondo cui, in tema di reati tributari, la

causa di non punibilità dei reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, dlgs 74/2000, opera solo a seguito dell'integrale pagamento, anche rateale, dell'importo dovuto a titolo di debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, e non consegue al mero accordo intervenuto tra debitore e amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito e la rimodulazione della sua scadenza, posto che l'effetto novativo dell'obbligazione che deriva dall'accordo tra il contribuente e l'amministrazione rimane circoscritto all'ambito tributario, non producendo conseguenze sul piano penale, ricollegandosi la causa di non punibilità prevista dalla riforma del 2015 soltanto all'estinzione integrale della posizione debitoria.

Dunque, la circostanza che, a seguito del pagamento delle prime tre rate del piano di rateizzazione del debito, la somma dovuta fosse divenuta inferiore all'importo prevista quale soglia di punibilità, non poteva ritenersi decisiva, sia perché il reato si consuma con l'omissione del versamento che supera la soglia prevista alla scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta dell'anno precedente (Cass. pen., sez. III, n. 22061 del 23/1/2019), sia perché, in ogni caso, il pagamento del debito tributario era stato parziale, il che escludeva nel caso di specie l'operatività della causa di non punibilità invocata dalla difesa.

Né, ha precisato la Corte, si palesano profili di illegittimità costituzionale, non essendo affatto irragionevole che la speciale causa di non punibilità rispetto ai delitti di omesso versamento, caratterizzati peraltro da una soglia di punibilità non irrisoria (fissata per il reato oggetto di imputazione in 150 mila euro), sia riservata solo in favore di chi abbia proceduto all'estinzione integrale e non solo parziale del debito tributario, dovendosi valorizzare, sul piano del riconoscimento degli effetti premiali, la non lieve differenza tra chi onora il debito per intero e chi assume l'impegno di farlo in futuro.

Da qui il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente al pagamento delle spese processuali.