

I giudici del Palazzaccio danno applicazione alla pronuncia della Corte costituzionale

Omessi versamenti senza reato

Il solo modello 770 non prova il rilascio delle certificazioni

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Omessi versamenti sollevati dalla rilevanza penale, il solo modello 770 non è idoneo a provare il rilascio delle certificazioni: è quanto emerge dalla sentenza n. 43238 del 15 novembre 2022, con cui la Cassazione penale ha disposto l'annullamento con rinvio ritenendo necessario un approfondimento di merito sulla configurabilità del reato attribuito al ricorrente. La Suprema Corte ha infatti dato applicazione alle recenti novità apportate dalla Corte Costituzionale, che con sentenza n. 175 del 14 luglio 2022 ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 10-bis dlgs n. 74/2000, come modificato nel 2015, nella parte in cui prevedeva l'integrazione del reato anche per l'omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

Il caso. Nella vicenda in esame, i giudici meneghini avevano condannato in primo e secondo grado il legale rappresentante di una società per il reato di cui all'art. 10-bis dlgs n. 74/2000, a lui contestato per non aver versato le ritenute dovute in base alla sua dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per l'ammontare di più di mezzo milione di euro, per l'anno di imposta 2015; il fatto risultava pertanto consumato nel settembre 2016, termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa alla suddetta annualità. Il caso ha offerto l'occasione per la Suprema Corte per un approfondimento sul reato di omesso versamento di ritenute, e per dare applicazione a quanto stabilito dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 175 del 14 luglio 2022, determinante anche per la decisione di questo procedimento.

L'origine del reato di omesso versamento di ritenute. Innanzitutto, la Cassazione ha ricordato come la rilevanza penale degli omessi versamenti di ritenute da parte del sostituto, originariamente prevista dal d.l. n. 429/1982, era stata soppressa dal dlgs n. 74/2000, in seguito al quale tale condotta omissiva integrava solo un illecito di carattere amministrativo. Il fatto è tornato però a riacquistare le caratteristiche di illecito pena-

le con la legge finanziaria per l'anno 2005, che ha provveduto a inserire nell'impianto normativo del dlgs 74/2000 l'art. 10 bis dal titolo "omesso versamento di ritenute certificate", venendo questa volta, infatti, sanzionato l'omesso versamento unicamente ove riguardante "ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti", per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta.

Le modifiche del 2015. Tale norma è stata infine modificata dal dlgs n. 158/2015, venendo per effetto di tale riforma punito "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 sostituti, per un ammontare superiore a centocinquantomila euro per ciascun periodo d'imposta". A parte l'innalzamento della soglia della rilevanza penale, l'elemento differenziale nelle due versioni della norma consisteva nel fatto che, mentre in quella ante 2015 si faceva riferimento alle sole "ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti" (quindi il CUD o CU), dal 2015 la norma operava anche, e alternativamente, il riferimento alle "ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione"

(cioè quella annuale del sostituto, e, quindi, il mod. 770).

La sentenza delle Sezioni Unite. L'oggetto materiale della condotta omissiva sanzionata, dapprima limitata alle sole ritenute che risultavano dalla certificazione, è stata quindi estesa alle ritenute emergenti dalla dichiarazione modello 770, per cui, alla luce di tale modifica, si è posto nella giurisprudenza di legittimità il quesito sulla sufficienza, per i soli fatti precedenti alla novella del 2015, della dichiarazione modello 770 del sostituto a dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituti delle certificazioni, cioè a fronte della necessità di considerare tale rilascio, se non quale elemento costitutivo del reato, quanto meno di suo presupposto. Di qui l'intervento della sentenza delle Sezioni Unite n. 24782 del 2018, secondo cui, con riferimento alla normativa previgente alla modifica intervenuta nell'anno 2015, deve essere esclusa la idoneità del solo modello 770 (di dichiarazione delle erogazioni effettuate e delle ritenute operate) a provare l'elemento, da considerare presupposto del reato, del rilascio delle certificazioni; ciò in base al rilievo secondo cui le indicazioni contenute nel modello 770 non sono da sole idonee a provare il fatto del rilascio delle certificazioni, essendo indizio che, se può essere suffi-

ciente in sede cautelare reale a fronte del differente standard dimostrativo richiesto, non lo è però in giudizio a fronte del canone dell'accertamento al di là di ogni ragionevole dubbio cristallizzato dall'art. 533 c.p.p., e gravando dunque sul pubblico ministero l'onere di ricercare, al fine del raggiungimento della prova richiesta ai fini della configurabilità della fattispecie, elementi ulteriori e diversi (orali, come ad esempio le dichiarazioni dei sostituti, o documentali) rispetto alla sola dichiarazione modello 770.

La pronuncia di incostituzionalità. Tanto premesso, la Cassazione ha evidenziato che, con la pronuncia n. 175 del 2022, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale sia del dlgs n. 158/2015 sia dell'art. 10-bis dlgs 74/2000 in riferimento alle parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione o". Le conclusioni alle quali è pervenuta la Consulta si sono basate sull'accoglimento dei profili di censura della norma messi in evidenza nell'ordinanza di rimessione, in punto di eccesso di delega. Seppur infatti il Governo fosse stato delegato a "procedere alla revisione del sistema sanzionatorio penale tributario secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo altresì la possibilità di ridurre

le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative", aveva introdotto una nuova fattispecie penale costituita dall'omesso versamento delle ritenute dovute sulla scorta della dichiarazione presentata e a prescindere dal rilascio delle certificazioni ai sostituti. Per questo la declaratoria di incostituzionalità ha sostanzialmente "sterilizzato" la modifica della norma incriminatrice introdotta con il dlgs n. 158/2015, così che ora l'integrazione della fattispecie penale ex art. 10-bis richiede che il mancato versamento da parte del sostituto, per un importo superiore alla soglia di punibilità, riguardi le ritenute certificate, mentre il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma di cui non c'è pro-

La Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale sia del decreto legislativo n. 158/2015 sia dell'art. 10-bis del decreto legislativo n. 74/2000

va del rilascio delle relative certificazioni ai sostituti, costituisce illecito amministrativo tributario.

La decisione della vicenda. Ed ecco tornare attuali, quindi, non più solo per i fatti pregressi al dlgs n. 158/2015, ma a questo punto anche per i fatti a esso successivi, i criteri interpretativi elaborati dalle Sezioni Unite con la citata sentenza n. 24782 del 2018 e confermati dalla giurisprudenza successiva (cfr. Sez. III, n. 13610/2019 e n. 25987/2020), secondo cui, in tema di omesso versamento di ritenute certificate, ai fini della prova del rilascio al sostituto delle certificazioni attestanti le ritenute operate, non è sufficiente la sola acquisizione della dichiarazione modello 770, dovendosi cioè comprovare in altro modo il rilascio delle predette certificazioni. Alla luce di tali considerazioni, nel pronunciarsi sul caso, la Cassazione ha annullato la sentenza impugnata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano per nuovo giudizio, al fine di verificare l'eventuale configurabilità del reato contestato.