

Per i giudici di Piazza Cavour non basta l'inoltro telematico all'Agenzia delle Entrate

Omesso versamento con paletti

Ai fini del reato è necessaria la consegna delle certificazioni

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE
E GIULIA MARIA MENTASTI

Omesso versamento coi paletti: per l'integrazione del reato non basta l'inoltro telematico delle certificazioni e del modello 770 all'Agenzia delle Entrate, da parte del sostituto, serve l'avvenuta consegna dello stesso documento ai sostituiti. E' quanto emerge dalla sentenza della Cassazione penale, terza sezione, n. 18214 del 9 maggio 2024, che ha ricordato che, a seguito della pronuncia di illegittimità costituzionale (Corte Cost. n. 115/2022), l'integrazione della fattispecie penale dell'art. 10-bis dlgs 74/2000 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 delle quali non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti, costituisce solo illecito amministrativo tributario. Pertanto il giudice, per verificare la configurabilità del delitto di omesso versamento di ritenute certificate, deve tener conto, nel determinarne l'ammontare, delle sole certificazioni rilasciate ai dipendenti dal soggetto obbligato, attestanti l'entità delle ritenute operate per ciascuno di essi.

Il caso. Nel caso in esame, la Corte di appello di Torino, in riforma della pronuncia emessa dal Tribunale, aveva assolto l'imputato dal delitto di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art. 10-bis dlgs 74/2000 per insussistenza del fatto. Aveva tuttavia proposto ricorso per Cassazione il Procuratore generale della Repubblica presso la Corte di appello di Torino, deducendo l'erronea applicazione della norma, e sostenendo come, a partire dal 2015, il sostituto d'imposta sarebbe tenuto a trasmettere le certificazioni all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, oltre che a tutti i sostituiti, garantendo loro la possibilità di entrare nella disponibilità del documento; qualora tale ultimo invio non si verificasse, i sostituiti potrebbero in ogni caso scaricare la propria certificazione dal cassetto fiscale, utilizzando la dichiarazione dei redditi modello 730 (che ben potrebbero presentare in via diretta). Ebbene, nel caso di specie era stato accertato che l'imputato, quale sostituto d'imposta, pur senza trasmetterle ai sostituiti, avesse inoltrato le certificazioni all'Agenzia in via telematica, così da renderne possibile l'accesso anche ai primi.

Omessi versamenti di ritenute	
Il reato di cui all'art. 10-bis dlgs 74/2000	Per effetto del dlgs 158/2015, integrava il reato di "Omesso versamento di ritenute dovute o certificate" di cui all'art. 10-bis dlgs 74/2000 il mancato versamento entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute per un ammontare superiore a centocinquanta mila euro per ciascun periodo d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • dovute sulla base della stessa dichiarazione • o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti
La sentenza della Corte Costituzionale	Con la sentenza n. 175 del 14 luglio 2022, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 7 comma 1 lett. b), dlgs 158/2015 nella parte in cui ha inserito le parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione"
I chiarimenti della Suprema Corte	Come chiarito da Cass. pen. n. 18214/2024, a seguito della pronuncia di incostituzionalità: <ul style="list-style-type: none"> • rileva penalmente il mancato versamento da parte del sostituto delle ritenute solo se vi è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti • viceversa si realizza un mero illecito amministrativo tributario • il giudice, per verificare la configurabilità del delitto di cui all'art. 10-bis dlgs 74/2000, deve tener conto, nel determinarne l'ammontare, delle sole certificazioni rilasciate ai dipendenti dal soggetto obbligato, attestanti l'entità delle ritenute operate per ciascuno di essi

La norma. Chiamata a pronunciarsi sul ricorso, la Suprema Corte ha innanzitutto ricordato che il dlgs 158/2015 è intervenuto sull'art. 10-bis dlgs 74/2000, sanzionando "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 centocinquanta mila euro per ciascun periodo d'imposta".

La sentenza della Corte Costituzionale. La Corte costituzionale, con la sentenza n. 115/2022, ha tuttavia dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 1, lettera b), dlgs 158/2015, nella parte in cui ha inserito le parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione o" nel testo dell'art. 10-bis e dello stesso articolo con riferimento alle suddette parole. La Corte ha infatti ritenuto che il decreto avesse introdotto all'art. 10-bis una nuova fattispecie penale, affiancandola a quella già esistente, senza essere autorizzato a farlo dalla legge delega 23/2014, che riguardava solo la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità. In motivazione ha inoltre

chiarito che per effetto della dichiarazione di illegittimità è stato ripristinato il regime vigente prima del dlgs 158/2015, che ha introdotto la disposizione censurata, sicché da una parte l'integrazione della fattispecie penale dell'art. 10-bis richiede che il mancato versamento da parte del sostituto, per un importo superiore alla soglia di punibilità, riguardi le ritenute certificate; dall'altra il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma delle quali non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti, costituisce illecito amministrativo tributario.

La giurisprudenza di legittimità. In forza di questa pronuncia, la giurisprudenza di legittimità ha quindi precisato che il giudice, per verificare la configurabilità del delitto di omesso versamento di ritenute certificate, deve tener conto, nel determinarne l'ammontare, delle sole certificazioni rilasciate ai dipendenti dal soggetto obbligato, attestanti l'entità delle ritenute operate per ciascuno di essi (Cass. pen., Sez. III, n. 2338/2022).

L'applicazione alla vicenda concreta. La Corte di appello aveva assolto l'imputato, perché il fatto non sussiste, sul presupposto che l'inoltro telematico delle certificazioni e del modello 770 all'Agenzia delle

Entrate, da parte del sostituto, non costituisca avvenuta consegna dello stesso documento ai sostituiti. In particolare, la sentenza aveva sottolineato come il rapporto bilaterale che si instaura con il rilascio non trova applicazione quando gli atti vengono caricati su portale telematico; ciò in quanto, pur entrati i certificati nella disponibilità dei sostituiti, non può presumersi che tutti questi siano in grado e abbiano i necessari mezzi per accedere al portale (condizioni che, infatti, la stessa Agenzia richiede che il sostituto debba verificare). A giudizio della Corte di appello, dunque, nel caso di specie le certificazioni non risultavano consegnate ai sostituiti.

Le ulteriori conferme normative. Questa conclusione è stata valutata dalla Suprema Corte come corretta. Peraltro, la Suprema Corte ha ricordato che la materia della presentazione delle dichiarazioni dei redditi ed Iva è disciplinata, quanto alle modalità operative, dal dpr 332/1998, il cui art. 4 (Dichiarazione e certificazioni dei sostituti d'imposta) risulta chiaro nel prescrivere al sostituto la predisposizione sia di una dichiarazione destinata all'Agenzia delle entrate, sia delle certificazioni destinate ai sostituiti, che a questi debbono essere consegnate: non risulta sufficiente, quindi, che la sola

dichiarazione venga inoltrata all'Agenzia, tramite portale telematico, e un tale adempimento non si traduce, né può essere ritenuto a ciò equipollente, nella materiale consegna della certificazione al sostituto. Questa conclusione trova piena conferma nelle istruzioni emesse dalla stessa Agenzia anno per anno, compreso quello del caso in esame. Tale disciplina attesa, e ribadisce, la perdurante necessità che la certificazione sia rilasciata al sostituto, adempimento non surrogabile attraverso l'inoltro della dichiarazione da parte del sostituto all'Agenzia; d'altronde, qualora l'esito indicato nel ricorso fosse stato esatto, la Corte costituzionale non avrebbe pronunciato la citata sentenza n. 175 del 2022 (ancorché fondata sull'eccesso di delega), e dunque avrebbe avallato la scelta del legislatore delegato di ga-

Il giudice deve tener conto delle sole certificazioni rilasciate ai dipendenti dal soggetto obbligato, attestanti l'entità delle ritenute operate per ciascuno di essi

rantire equipollenza alla presentazione della dichiarazione all'Agenzia delle entrate e al rilascio della certificazione ai sostituiti. Peraltro, si segnala che il decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio in attuazione della legge delega 111/2023 (c.d. decreto sanzioni), approvato i giorni scorsi in via definitiva dal CdM, ha adeguato il testo dell'art. 10-bis alla pronuncia del 2022 della Corte Costituzionale e ha eliminato la parte in cui si prevedeva la rilevanza penale dell'omesso versamento delle ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale del sostituto d'imposta.

La decisione della Suprema Corte. Alla luce di queste considerazioni, basate sulla disciplina vigente e sulla effettiva disponibilità della certificazione in capo al lavoratore sostituto, la Cassazione ha dunque ritenuto che la sentenza in esame non fosse meritevole di censura, essendo stato riscontrato il solo inoltro della documentazione all'Agenzia delle entrate e non essendo invece stata rinvenuta adeguata prova circa l'effettivo rilascio delle certificazioni ai sostituiti. La Suprema Corte ha pertanto rigettato il ricorso.