

I chiarimenti della Cassazione sulla responsabilità penale in caso di mancato versamento

Omesse ritenute ad alto rischio

Se la società fallisce, è il curatore a rispondere del reato

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE

E GIULIA MARIA MENTASTI

Curatore in manette per l'omesso versamento di ritenute certificate: è quanto emerge dalla sentenza della Cassazione, terza sezione penale, n. 13135 del 4 aprile scorso, che ha ribadito che il soggetto attivo del reato di cui all'art. 10 bis dlgs n. 74/2000 è il legale rappresentante in carica al momento della scadenza del termine finale previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa al periodo d'imposta dell'anno precedente, a prescindere da chi abbia ricoperto in precedenza tale carica.

La condotta penalmente rilevante non è infatti l'omesso versamento delle ritenute nel termine previsto dalla normativa tributaria, ma il mancato versamento delle ritenute certificate nel maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale, così che, nel caso in cui sia nel frattempo intervenuto il fallimento della società, è il curatore fallimentare a rispondere dell'adempimento degli obblighi tributari e del relativo reato.

Il caso. Nel caso in esame il legale rappresentante di una società era stato condannato sia in primo che in secondo grado per il reato di cui all'art. 10-bis dlgs 74/2000, per non aver versato entro il termine annuale previsto per la dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno 2015 le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare pari a circa 300mila euro.

Avverso la sentenza aveva proposto ricorso per Cassazione l'imputato, tramite il proprio difensore, affermando, per quanto ora interessa, che essendo intervenuta la dichiarazione di fallimento con la nomina del curatore fallimentare prima del termine ultimo del 31 luglio 2016 per effettuare il versamento delle ritenute certificate, il soggetto tenuto ad adempiere non era più il legale rappresentante dell'impresa, bensì il curatore fallimentare, senza potersi improvverare all'imputato di aver fornito un contributo causale all'omissione del predetto fallimentare, persona obbligata al versamento al momento della scadenza.

La consumazione del reato di omesso versamento. Nel pronunciarsi sul ricorso, la Suprema Corte ha richiamato la giurisprudenza di legittimità, ferma nel ritenere che il reato di cui all'art. 10-bis dlgs n. 74/2000 è di natura unisussistente e si consuma alla data di

Omesso versamento di ritenute e fallimento

<p>Illecito amministrativo vs penale</p>	<p>Come chiarito da Cass. pen. n. 13135/2025:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la condotta omissiva che si concretizza nel mancato versamento della ritenuta mensile entro il termine di adempimento del giorno quindici del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta è sanzionata amministrativamente dall'art. 13, comma 1, dlgs n. 471/1997 • mentre la condotta omissiva che si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore alla soglia di 150mila euro, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, è sanzionata penalmente dall'art. 10-bis dlgs n. 74/2000
<p>Il soggetto attivo del reato</p>	<p>Come altresì precisato da Cass. pen. n. 13135/2025, nel caso di intervenuto fallimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il soggetto tenuto ad adempiere all'obbligo di versamento non può più identificarsi nel precedente legale rappresentante della società • e ciò perché l'apertura della procedura fallimentare determina lo spossessamento dei beni con conseguente passaggio della gestione sociale in capo al curatore

scadenza del c.d. "termine lungo" previsto dalla fattispecie penalmente sanzionata, non un attimo dopo (Cass. pen., Sez. III, n. 22061/2019); in altri termini, per la Cassazione, fino alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno precedente, il comportamento omissivo del contribuente non è penalmente rilevante, e la condotta criminosa si realizza e consuma solo nell'istante in cui, alla detta scadenza, si registri un'omissione del versamento che (indipendentemente dalle modalità del suo formarsi) superi la soglia minima prevista pari a 150 mila euro; e ciò perché 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 maggiore termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo di imposta dell'anno precedente (Cass. pen., Sez. U. n. 37425/2013).

Illecito amministrativo e penale. La Suprema Corte ha altresì osservato che la condotta omissiva che si concretizza nel mancato versamento della ritenuta mensile entro il termine di adempimento del giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione della ritenuta è sanzionata amministrativamente dall'art. 13, comma 1, dlgs n. 471/1997, mentre la condotta omissiva che si concretizza nel mancato versamento,

per un ammontare superiore alla soglia minima prevista, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, è sanzionata penalmente dall'art. 10-bis dlgs n. 74/2000.

Le Sezioni Unite summenzionate hanno pertanto ricostruito il rapporto tra i due illeciti in termini di "progressione" e affermato che la consumazione dell'illecito amministrativo non è di ostacolo all'applicazione, in riferimento allo stesso periodo di imposta e nella ricorrenza di tutti gli specifici presupposti, della statuizione relativa all'illecito penale di cui all'art. 10-bis dlgs n. 74/2000.

Il momento consumativo nel caso concreto. Ebbene, nel caso di specie, il reato, seppure contestato come commesso in data 30 luglio 2016, in realtà si era consumato il 15 settembre 2016, data di scadenza prevista dal dpcm del 26 luglio 2016 per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa alle ritenute operate nell'anno precedente. Tuttavia, alla data del 15 settembre 2016 (così come già alla data del 30 luglio 2016), il ricorrente era stato interamente sostituito nelle sue attribuzioni dal curatore fallimentare e non avrebbe potuto far fronte al pagamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti.

L'errata conclusione dei giudici di merito. Era conseguentemente inesatta, ed anche incoerente con i richiamati principi di legittimità, l'affermazione della Corte territoriale secondo cui il fallimento della società intervenuto il 26 aprile 2016 sarebbe stato irrilevante, avendo il ricorrente perso la legale rappresentanza della società dopo aver commesso il reato, articolandosi la relativa condotta in una pluralità di fasi iniziate con gli omessi versamenti mensili e proseguite fino al termine ultimo fissato dalla norma penale, per cui l'imputato, sottoscrivendo le certificazioni uniche, si era reso responsabile della condotta di omesso versamento secondo le scadenze previste dalla normativa, irrilevante essendo la successiva dichiarazione di fallimento.

Gli Ermellini hanno così chiarito che, diversamente da quanto affermato dai giudici di merito, l'omesso versamento delle ritenute mensili integra una violazione amministrativa che costituisce il presupposto della violazione penale (senza almeno una violazione del termine mensile non si possono evidentemente determinare i presupposti del reato) che segue in un momento temporalmente successivo al compimento dell'illecito amministrativo. Il meccanismo secondo cui, alla consumazione preventiva di uno o più illeciti amministrativi minori (omissione di uno o più versamenti di ritenute nel termine mensile per un ammontare complessivamente su-

periore alla soglia di punibilità), segue l'illecito maggiore, ovvero la violazione penale, non esclude la concorrente applicazione di entrambi gli illeciti.

Il soggetto attivo del reato. Di conseguenza, in caso di fallimento, il soggetto tenuto ad adempiere all'obbligo di versamento non può più identificarsi nel precedente legale rappresentante della società, e ciò perché l'apertura della procedura fallimentare determina lo spossessamento dei beni con conseguente passaggio della gestione sociale in capo al curatore. Curatore del fallimento che, quale sostituto di imposta, è tenuto agli adempimenti fiscali (effettuazione ritenute, presentazione Modello 770 e versamento delle ritenute in presenza di attivo, diversamente il debito fiscale assumerà la natura di debito concorsuale) (cfr., in termini, Cass. pen., Sez. III, n.

In caso di fallimento, il soggetto tenuto ad adempiere all'obbligo di versamento non può più identificarsi nel precedente legale rappresentante della società

6169/2023). Tanto coerentemente all'ulteriore insegnamento giurisprudenziale secondo cui, stante il carattere istantaneo del reato in esame, che si perfeziona alla scadenza del termine di legge, l'apertura del fallimento in epoca successiva al momento di consumazione del reato non elide la responsabilità del legale rappresentante al momento della scadenza del versamento, in quanto il soggetto attivo del reato di omesso versamento di ritenute è il legale rappresentante in carica al momento della scadenza del termine previsto dall'art. 10-bis dlgs n. 74/2000, a prescindere dal fatto che ricoprisse tale carica al momento della presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta ovvero della sottoscrizione e del rilascio delle certificazioni ai sostituti (Cass. pen., Sez. III, n. 2741/2017).

La decisione della Suprema Corte. Per tutte le suesposte ragioni la Suprema Corte ha ritenuto che il ricorrente non avesse commesso il fatto, non essendo soggetto tenuto all'adempimento del debito alla data di consumazione del reato contestato, e ha pertanto annullato senza rinvio la sentenza impugnata.