
Certificazione Unica e omesso versamento delle ritenute

di [Mario Agostinelli](#)

Publicato il 18 Marzo 2015

analisi del problema che nasce dalla certificazione di ritenute non versate, tenuto conto che l'omesso versamento di ritenute è un reato tributario

Il delitto contemplato al D.Lgs. 74/2000, art. 10 bis, punisce l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalle certificazioni, ossia dal CUD e, dall'anno 2015, dalla CU, rilasciati ai sostituiti.

E' quanto ha affermato dalla Suprema Corte di Cassazione, Sez III penale, con la sentenza n. 5736 del 21 gennaio 2015, con la quale è cristallizzato il percorso giurisprudenziale verso il consolidato principio che, il presupposto di reato prescritto dall'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000, è costituito da un lato dal comportamento attivo ("comportamento commissivo") che coincide con l'effettuazione della trattenuta fiscale e dal rilascio della CU e, dall'altro, dal comportamento omissivo dell'omesso versamento delle relative ritenute.

In particolare, per l'integrazione del reato non è sufficiente il solo mancato versamento delle ritenute, ma occorre anche un precedente comportamento commissivo, ossia che il soggetto abbia rilasciato al sostituito la relativa certificazione e che le ritenute il cui versamento è omesso siano appunto quelle indicate nelle dette certificazioni.

In altri termini, come già affermato dalla Cassazione Sez. Unite (sentenza n. 37425/2013) e dalla suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 40526/2014, il reato in esame si caratterizza per l'elemento specializzante del rilascio della certificazione al sostituito, con la conseguenza che, la norma penale non può trovare applicazione non soltanto quando il sostituito non abbia operato le ritenute ma anche quando questi abbia rilasciato la certificazione in un momento successivo alla scadenza del termine per effettuare il versamento.

Il consolidato orientamento della Cassazione afferma, infatti, che l'omesso versamento deve interessare le ritenute contenute nelle CU rilasciate ai sostituiti prima del termine di presentazione della dichiarazione 770 (Sentenza 40526/2014).

ATTENZIONE:

- Il reato di omesso versamento delle ritenute di cui all'articolo 10 bis del D.Lgs 74/2000 ha ad oggetto le ritenute indicate nelle CU rilasciate al sostituito;
- Il reato è integrato solo nel caso in cui il sostituto d'imposta rilasci le certificazioni ma non provveda a versare le somme trattenute a titolo di ritenuta entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale.

Il Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 10 bis, inserito dalla Legge 30 dicembre 2004, n. 311, articolo 1, comma 414, ed entrato in vigore in data 1 gennaio 2005, prevede la pena della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versa, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta.

In merito, la giurisprudenza in commento precisa che: "frequentemente non si tiene conto del fatto che il delitto contemplato dall'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000, non punisce l'omesso versamento delle ritenute risultanti dal modello 770, ma l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti".

ATTENZIONE: Elemento caratterizzante il reato di omesso versamento delle ritenute previsto dall'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000, è l'adempimento di cui ai commi 6 ter e 6 quater dell'articolo 4 del DPR 322/1998 che consiste nel rilascio e nella consegna della certificazione unica attestante i redditi, le detrazioni, le ritenute fiscali (oltre che i dati contributivi ed i premi INAIL, la cui indicazione è prevista dai relativi provvedimenti attuativi).

Ne deriverebbe che, la trasmissione telematica della Certificazione Unica all'Agenzia delle Entrate, prevista dal comma 6 quinquies dell'articolo 4 del DPR 322/1998, di per sé, non costituisce elemento specializzante che caratterizza il presupposto di reato di cui all'omesso versamento delle ritenute Irpef.

La trasmissione telematica delle CU è adempimento distinto da quello della consegna al sostituito delle certificazioni attestati la posizione fiscale del medesimo e, pertanto, al pari del modello 770, non costituisce elemento caratterizzante il presupposto di reato in trattativa.

CERTIFICAZIONE UNICA E PROVA DEL RILASCIO DELLA STESSA

Per ritenere sussistente il delitto è necessario che l'accusa fornisca la prova degli elementi costitutivi del reato e, in particolare, che l'accusa fornisca la prova che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la

certificazione (o le certificazioni) da cui risultino le ritenute il cui versamento è stato poi omesso.

In parole semplici, la prova dell'avvenuto rilascio della certificazione unica ai sostituiti di imposta deve essere fornita dall'accusa che si può avvalere di documenti, testimoni o indizi, i quali ultimi, secondo i principi generali, devono essere plurimi, nonché gravi, precisi e concordanti.

Deve essere rimarcato che è inoltre indispensabile, perché elemento costitutivo del reato, che il rilascio della CU preceda la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione del sostituto di imposta, termine ultimo per la consumazione del reato.

La Giurisprudenza ha affermato che, la presentazione del modello 770 potrà costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto pagamento delle retribuzioni e dell'effettuazione delle ritenute, che con esso il datore di lavoro dichiara di aver operato, ma non può costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto rilascio della certificazione unica entro il termine di presentazione della dichiarazione.

Infatti, il modello di dichiarazione 770 non contiene anche la dichiarazione di aver tempestivamente emesso le certificazioni.

ATTENZIONE: nel reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'articolo 10 bis del D.Lgs 74/2000 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 modello 770 preveniente dal datore di lavoro

In altri termini, il controllo del modello 770 è idoneo a dimostrare il mancato versamento delle ritenute, ma non a provare anche l'avvenuto rilascio delle certificazioni.

Le ragioni di tali conclusioni sono largamente argomentate nella sentenza n. 40526/2014, la quale afferma che, la presentazione del modello 770 non fornisce la prova certa della consegna delle Certificazioni potendosi ben verificare che il contribuente abbia effettuato le trattenute, abbia omesso il rilascio e la consegna delle CU, e abbia comunque presentato il modello 770 per evitare le relative sanzioni amministrative come, per altro, appare assolutamente possibile anche il diverso e contrario comportamento secondo il quale il contribuente abbia effettuato le trattenute, abbia consegnato le CU e omesso la presentazione del modello 770.

La presentazione del modello 770, ai fini della prova de qua, potrà al più costituire un elemento indiziario che non perfeziona il costruito della prova presuntiva. Questa, come affermato dalla Sentenza. 40526/2014, deve consistere in indizi plurimi, precisi e concordanti. L'articolo 192 c.p.p. secondo comma prevede che, *la prova indiziaria deve essere costituita da più indizi, e non da uno solo di essi, e i molteplici indizi, nel loro insieme, devono essere univocamente concordanti rispetto al fatto da dimostrare nonché storicamente certi e rappresentativi di una rilevante contiguità logica con il fatto*

ignoto.

In altri termini, un solo indizio non forma la prova presuntiva che è raggiunta proprio sulla base del collegamento e della confluenza univoca dei plurimi indizi.

La presentazione del modello 770, in altre parole, è un indizio che non costituisce elemento probatorio valido in giudizio.

Alle medesime conclusioni si ritiene si debba addivenire con riferimento all'adempimento della trasmissione telematica della certificazione unica all'agenzia delle entrate di cui all'articolo 2 del D.Lgs. 175/2014.

Tale adempimento e il relativo controllo non sono, infatti, sufficienti ad accertare l'avvenuta consegna della certificazione unica al sostituto, comportamento caratterizzante il presupposto di reato in argomento, né, tanto meno, ad accertare che la certificazione unica sia stata consegnata entro il termine di presentazione della dichiarazione 770.

La trasmissione telematica delle certificazioni potrà al più, al pari della presentazione del modello 770, costituire un elemento indiziario, non sufficiente di per sé a rappresentare una prova presuntiva dell'avvenuta consegna della certificazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti.

Si ritiene che, neanche la sommatoria dei due indizi, la presentazione del 770 e la trasmissione telematica della certificazione, ex co. 6 quinquies dell'articolo 4 del DPR 322/1998, possano insieme costituire la prova presuntiva di cui all'art. 192 co. 2 del c.p.p. perché, né dall'uno né dall'altro adempimento sembra si può desumere, quale conseguenza logica, la consegna della certificazione al sostituto nel termine prescritto dalla norma penale.

Giova rilevare che l'articolo 4 del DPR 322/1998 distingue marcati differenziati adempimenti a carico del contribuente che eroga redditi soggetti all'obbligo di operare la trattenuta.

ADEMPIMENTI DICHIARATIVI E COMUNICATIVI DEI SOSTITUTI DI IMPOSTA

- **Art. 4 c. 1:** la presentazione di una dichiarazione unica, anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) e dei premi dovuti all'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro (I.N.A.I.L.), relativa a tutti i percipienti, redatta in conformità ai modelli approvati con i provvedimenti (770 ordinario);

- **Art. 4 c. 3-bis:** trasmissione in via telematica, direttamente o tramite gli incaricati di cui all'articolo 3, commi 2-bis e 3, all'Agenzia delle entrate dei dati fiscali e contributivi contenuti nella certificazione, nonché gli ulteriori dati necessari per l'attività di liquidazione e controllo dell'Amministrazione finanziaria e degli enti previdenziali e assicurativi, entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di erogazione. (Le trasmissioni in via telematica effettuate ai sensi del presente comma sono equiparate, a tutti gli effetti, alla esposizione dei medesimi dati nella dichiarazione di cui al precedente punto) (770 semplificato)

- **Art. 4 c. 6-ter:** rilasciare un'apposita certificazione unica anche ai fini dei contributi dovuti all'Istituto nazionale per la previdenza sociale (I.N.P.S.) attestante l'ammontare complessivo delle somme e valori attribuiti al sostituto, l'ammontare delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati stabiliti con il provvedimento amministrativo di approvazione dello schema di certificazione unica. La certificazione è unica anche ai fini dei contributi dovuti agli altri enti e casse previdenziali.

- **Art. 4 c. 6-quater:** consegna delle certificazioni agli interessati di cui al comma 6-ter, sottoscritte anche mediante sistemi di elaborazione automatica, entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti ovvero entro dodici giorni dalla richiesta degli stessi in caso di interruzione del rapporto di lavoro.

- Art. 4 c. 6-quinquies: trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate le CU entro il 7 marzo dell'anno successivo a quello in cui le somme e i valori sono stati corrisposti.

Per quanto fin qui rilevato, al fine di esercitare un incrocio tra gli adempimenti amministrativi aventi rilevanza tributaria si può affermare che, ai sensi della normativa di cui all'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000, costituiscono elementi costitutivi (o presupposti di reato) gli adempimenti di cui ai commi 6 ter e 6 quater e non anche quelli di cui ai commi 1, 3-bis e 6 quinquies.

L'accusa deve fornire la prova dell'avvenuto adempimento della comunicazione della certificazione al sostituto di imposta, prescritto dai commi 6-ter e 6 quater dell'articolo 4 del DPR 322/1998, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale di cui al comma 3 bis del medesimo articolo.

Tenuto conto dell'attuale consolidato orientamento giuridico si propone una sintesi dei principi che definisco il presupposto del reato di omesso versamento delle ritenute IRPEF

IL PRESUPPOSTO DI REATO

1 – EFFETTUAZIONE DELLE TRATTENUTE FISCALI PER UN IMPORTO SUPERIORE AD € 50.000,00 PER CIASCUN PERIODO DI IMPOSTA

2 – RILASCIO DELLE CU INDICANTI TRATTENUTE FISCALI PER UN IMPORTO SUPERIORE AD € 50.000,00 PER CIASCUN PERIODO DI IMPOSTA ENTRO IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE 770

3 – OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE FISCALI PER UN IMPORTO ANNUO SUPERIORE AD € 50.000,00

Si ritiene conclusivamente che, la presentazione del modello 770 e la trasmissione TELEMATICA della certificazione Unica non siano fatti sufficienti a fornire la prova della consegna della certificazione unica ai sostituiti e pertanto non sono, laddove provati, elementi sufficienti per il perfezionamento della prova della sussistenza del presupposto di reato di omesso versamento delle ritenute operate alla fonte.

Si tratterà di vedere se l'attuale CONSOLIDATA PROIEZIONE GIURIDICA proporrà un diverso orientamento alla luce del nuovo adempimento della trasmissione telematica delle certificazioni uniche introdotto dall'articolo 2 del D.Lgs. 175/2014.

18 marzo 2015

Mario Agostinelli.