

---

# I reati dei sostituti d'imposta: omessi versamento ritenute e presentazione Modello 770

---

di [Mario Agostinelli](#)

Pubblicato il 9 Dicembre 2015

I comportamenti aventi rilevanza penale per i sostituti di imposta: oltre agli omessi versamenti di ritenute alla fonte operate, anche l'omessa presentazione della dichiarazione del modello 770 è presupposto penalmente rilevante.

Il D.Lgs. 158/2015 ha riformato le disposizioni che disciplinano i comportamenti aventi rilevanza penale per i sostituti di imposta prevedendo che, oltre agli omessi versamenti di ritenute alla fonte operate, anche l'omessa presentazione della dichiarazione del modello 770 (semplificato o ordinario) vada a costituire presupposto penalmente rilevante.

## OMESSA PRESENTAZIONE DEL MODELLO 770

Come noto, l'articolo 5 del d.Lgs. 74/2000 disciplina i reati riconducibili alle omesse presentazioni delle dichiarazioni relative all'IVA e alle imposte dirette.

Il D.Lgs. 158/2015 introduce il nuovo comma 1 bis all'articolo 5, sopra evocato, per prevedere il reato riconducibile all'omessa presentazione del modello 770.

Per una più completa visione del tema appare interessante prendere lettura dell'articolo in trattativa:

*1. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.*

*1-bis. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.*

*2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.*

Palese la modifica apportata con riferimento alle omesse presentazioni delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette ed IVA, per le quali l'importo della soglia di disvalore presupposto di reato è elevata da euro 30.000,00 ad euro 50.000,00, nuova soglia che, per il principio di cui all'articolo 3 del CP, noto come favor rei, deve trovare applicazione anche con riferimento alle violazioni commesse prima dell'entrata in vigore del decreto delegato di riforma (22 ottobre 2015).

Radicale invece la novità introdotta con il comma 1 bis il quale prevede, quale nuovo presupposto di reato, l'omessa presentazione della dichiarazione di sostituto di imposta quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro 50.000,00.

Va immediatamente rilevato che il reato per l'omessa presentazione del modello 770 non è caratterizzato dal dolo specifico ma dal dolo generico.

Dalla lettura comparata, del primo comma e del comma 1 bis dell'articolo 5, risulta evidente la differenza dell'elemento soggettivo richiesto dal legislatore per la configurazione dei due "differenziati" reati di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi ed IVA da un lato e quello di omessa presentazione del modello 770 dall'altro. In altri termini per l'ipotesi di reato di omessa presentazione del modello 770 non è richiesto l'elemento psicologico del fine di evadere le imposte.

Sotto il profilo soggettivo i contribuenti interessati dal nuovo reato di omessa presentazione del modello 770 sono tutti i contribuenti che, ai sensi del DPR 600/73, sono tenuti ad operare la ritenuta alla fonte quando erogano le attribuzioni patrimoniali specificatamente indicate nel medesimo Decreto (Redditi da lavoro dipendente, assimilato a quello di lavoro dipendente, lavoro autonomo, provvigioni, redditi di capitale etc.)

La condotta criminale appare bifasica laddove la norma richieda non solo la omessa presentazione del modello dichiarativo dei sostituti di imposta ma anche l'omesso versamento delle ritenute operate per un importo superiore ad euro 50.000,00

In altri termini il delitto si configura in due fasi:

- omesso versamento delle ritenute per importi superiori ad euro 50.000,00
- omessa presentazione della dichiarazione modello 770.

Si segnala che il legislatore non ha avuto la premura di precisare il termine a cui occorre fare riferimento per la verifica dell'omesso versamento. In parole più semplici, la norma non indica che il reato si configura se il contribuente non presenta il 770 quando non ha versato, entro il termine di presentazione del modello dichiarativo, ritenute per un importo superiore ad euro 50.000,00.

Anche se un'interpretazione logica dovrebbe condurre a ritenere che il termine entro il quale dovrà essere verificata la condotta riconducibile all'omesso versamento dovrà essere quello di presentazione del dichiarativo in cui le ritenute il cui versamento è omesso dovevano trovare collocazione, non si può escludere che il legislatore abbia voluto prevedere la possibilità dell'esclusione del reato nell'ipotesi per la quale tale versamento, per qualsiasi motivo o causa, sia effettuato anche successivamente tale ultimo termine di presentazione della dichiarazione originaria.

La nuova disposizione, come osservato da attenta dottrina, entra in vigore con riferimento ai modelli 770 dell'anno 2015 relativi all'anno 2014.

Infatti, per effetto del secondo comma dell'articolo 5 del D.Lgs. 74/200, secondo il quale le dichiarazioni non si considerano omesse se presentate entro il termine di 90 giorni dalla scadenza legale, le dichiarazioni omesse a rilevanza penale sono quelle non presentate entro tale ulteriore lungo termine. Il reato, vale la pena ricordarlo, rientra tra quelli omissivi a carattere istantaneo che si perfeziona quando, entro l'ultimo termine concesso dalla norma (90 giorni dalla scadenza legale), il contribuente omette l'adempimento (la presentazione della dichiarazione) che la normativa gli imputa.

**ATTENZIONE:** l'omessa presentazione del modello 770 assume rilevanza penale a decorrere dall'obbligo di presentazione del modello 770 2015.

Si precisa infine che la riforma in materia di sanzioni penali tributarie non ha esteso il reato alla fattispecie di infedele presentazione del modello 770. Ne deriva quindi che, mentre è reato la omessa presentazione del modello 770 se è omesso il versamento delle ritenute per un importo superiore ad euro 50.000,00, non è reato presentare il 770 infedele con l'indicazione di ritenute non versate per un importo superiore ad euro 50.000,00 (ma non superiore ad euro 150.000,00).

## ESCLUSIONE DALLA PUNIBILITÀ'

L'articolo 13 del D.Lgs. 74/2000, introdotto a seguito della riforma, prevede al secondo comma che:

*Il reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, IVA e del modello 770 non è punibile (ma sussiste) se i debiti tributari, comprese le sanzioni ed interessi, sono stanti estinti mediante INTEGRALE pagamento degli importi dovuti, a seguito della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreché la presentazione sia intervenuta prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.*

La norma disciplina l'ipotesi di esclusione della punibilità del reato di omessa presentazione del 770 (oltre che della dichiarazione dei redditi ed IVA) nel caso in cui il contribuente presenti la dichiarazione omessa, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva ed entro il medesimo termine effettui il versamento spontaneo di tutte le imposte (per l'ipotesi della presentazione del 770 delle ritenute non versate) e dei relativi interessi e sanzioni sempre che non abbia avuto, prima, conoscenza di attività di accertamento amministrativo o di procedimento penali.

Le sanzioni da corrispondere sono quelle previste per l'omessa presentazione della dichiarazione che, tenuto conto della revisione dell'articolo 2 comma 1 e 3 è commisurata nella misura dal 60% al 120% delle ritenute non versate (con un minimo di euro 200,00, valore non interessante per l'ipotesi di reato per l'omessa presentazione del modello 770 che opera nel caso in cui le ritenute versate risultino essere superiori ad euro 50.000,00)<sup>1</sup>.

Va da se che, poiché la fattispecie a cui ci si riferisce è quella di presentazione del 770 oltre il termine di 90 giorni (altrimenti non ci si porrebbe neanche la questione dell'omessa presentazione del modello dichiarativo), il contribuente non potrà attivare l'istituto del ravvedimento.

Peraltro il contribuente dovendo procedere spontaneamente al pagamento anche delle sanzioni non potrà fruire neanche degli strumenti deflativi (acquiescenza, adesione, mediazione, conciliazione) che trovano applicazione nel solo caso di accertamento della violazione in trattativa (omessa presentazione

del modello 770) circostanza che, come sopra precisato, esclude l'applicabilità dell'istituto della depenalizzazione del reato.

## **OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE ALLA FONTE**

Rilevanti le modifiche apportate alle norme che disciplinano il reato per l'omesso versamento delle ritenute. L'articolo 10 bis, rubricato a seguito della riforma come "Omesso versamento di ritenute DOVUTE O certificate", prevede che:

*E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni 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 150.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta.*

Due le novità introdotte:

1 - La soglia limite di rilevanza per perfezionare il reato è elevata da euro 50.000,00 ad euro 150.000,00, limite più favorevole che trova applicazione, quindi, anche per le violazioni commesse in data precedente all'entrata in vigore del decreto di riforma;

2 - le ritenute oggetto di omesso versamento non sono più solo quelle indicate nelle certificazioni rilasciate al sostituto ma anche quelle semplicemente indicate nel modello 770, superando quindi la querela giurisprudenziale della sufficienza dell'indicazione nel modello dichiarativo delle ritenute non versate al fine della prova della sussistenza del presupposto di reato.

La disposizione, che introduce nel presupposto di reato anche l'omesso versamento di ritenute indicate nel modello 770 a prescindere dalla loro indicazione nelle Certificazioni Uniche rilasciate al sostituto, trova applicazione a decorrere dal 22 ottobre 2015 e quindi, si ritiene, a decorrere e con riferimento alle ritenute i cui versamenti risultano omessi e che sono indicate nel modello 770/2016 (si veda la sentenza della Suprema Corte di Cassazione sez. Unite del 12 settembre 2013 n.37425).

Sincronizzando le conclusioni contenute nella sentenza della Corte di cassazione sez. Unite del 12 settembre 2013 n. 37425 si avrà che:

1 - L'elemento psicologico richiesto è il dolo generico che coincide con la conoscenza e la consapevolezza di commettere la fattispecie delittuosa;

2 – Il presupposto è costituito sia dalla erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'erario sia dal rilascio al soggetto sostituto di una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate nell'anno precedente ovvero dall'indicazione delle ritenute nel modello 770 AI SENSI DELLA NUOVA FORMULAZIONE DELLA NORMA;

3 – la condotta omissiva si concretizza nel mancato versamento, per un ammontare superiore ad € 150.000,00 delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione ai sostituiti o dall'indicazione nel modello 770;

4 – il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta relativa all'anno precedente.

La condotta criminosa è e rimane trifasica: erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuare la ritenuta e di versamento delle stesse all'erario, **OMESSO VERSAMENTO DELLE RELATIVE RITENUTE** per un importo superiore ad euro 150.000,00, rilascio della CU o indicazione delle ritenute nel modello 770.

## **ESCLUSIONE DELLA PUNIBILITÀ PER GLI OMESSI VERSAMENTI**

Anche con riferimento agli omessi versamenti delle ritenute (come per altro per gli omessi versamenti delle imposte dirette sul reddito e dell'IVA e delle compensazioni indebite mediante l'utilizzo di crediti non spettanti e non anche inesistenti) l'articolo 13 del D.Lgs. 74/2000 prevede l'ipotesi di esclusione della punibilità riconducibile all'integrale versamento dei tributi e delle relative sanzioni.

In particolare il primo comma dell'articolo 13 prevede che:

- I REATI DI OMESSO VERSAMENTO E DI COMPENSAZIONE DI CREDITI NON SPETTANTI non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.
- Il successivo comma 3 prevede inoltre che: qualora prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione (ESISTENTE) è dato un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Quindi, per l'omesso versamento delle ritenute non opera la punibilità riconducibile al reato di omesso versamento di cui all'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000 se il contribuente effettua l'integrale pagamento (e non il pagamento per mettersi sotto soglia) dell'importo dovuto oltre interessi e sanzioni a seguito di definizione amministrativa (adesione, ACQUIESCENZA e mediazione) o di definizione giudiziale (conciliazione) oltre che in caso di ravvedimento.

Risulta essere sufficiente per evitare la pena l'avvio della procedura di rateazione, riconducibile ad uno degli istituti deflativi sopra evocati (con esclusione del pagamento mediante ravvedimento che non prevede la modalità rateale; per tale ipotesi il versamento del dovuto deve quindi risultare integralmente effettuato), prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (prima dell'avvio del processo penale). In tal caso il giudice deve attribuire il termine di tre mesi per l'estinzione di tutto il debito residuo. Inoltre il giudice ha la facoltà di prorogare tale termine per ulteriori tre mesi.

Il legislatore ha introdotto una causa di non punibilità che trova la sua giustificazione politico criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della propria condotta attraverso la piena soddisfazione dell'erario prima del processo penale.

Si tratta di una condotta poco grave: il contribuente ha indicato il proprio debito fiscale risultato in seguito inadempiente. Il successivo adempimento ANCORCHÉ NON SPONTANEO, rende sufficiente il ricorso alle sole sanzioni amministrative.

## SITUAZIONE DI MANCANZA DEL PRESUPPOSTO DEL REATO

Tenuto conto dell'assenza del reato per l'ipotesi di infedele presentazione del 770 si propone una circostanza fattuale che implica l'esclusione della sussistenza del presupposto di reato.

Si supponga che il contribuente non abbia versato ritenute per euro 200.000,00.

Il contribuente procede come segue:

- presenta un modello 770 infedele indicando compensi, interessi e altre somme a cui corrispondono ritenute non versate per euro 150.000,00; così operando evita il reato per omessa presentazione del modello 770;
- Il contribuente rilascia certificazioni per un importo non superiore ad euro 150.000,00.

Così operando il contribuente non commette alcun reato né con riferimento all'omessa presentazione del modello 770 né con riferimento all'omesso versamento per importi superiori ad euro 150.000,00 di ritenute indicate nelle CU rilasciate o nel modello 770.

9 dicembre 2015

Mario Agostinelli

## NOTE

1 L'articolo 2 del D.Lgs. 471/1997 prevede inoltre al comma 4 l'applicazione della sanzione nella misura di 50,00 euro per ogni percipiente che avrebbe dovuto trovare indicazione nella dichiarazione omessa