

# Omessa dichiarazione e versamento: le novità per il modello 770

di [Federico Gavioli](#)

Publicato il 12 Ottobre 2016

la proroga della presentazione del modello 770/2016 ha comportato anche lo slittamento del reato di omessa dichiarazione che si consuma se la dichiarazione si presenta oltre il prossimo 14 dicembre 2016: tutte le novità sull'omessa presentazione del modello 770 e l'omesso versamento delle ritenute certificate

La proroga della presentazione del modello 770/2016 ha comportato anche lo slittamento del reato di omessa dichiarazione che si consuma se la dichiarazione si presenta **oltre il prossimo 14 dicembre 2016**; novità da quest'anno sono previste anche in relazione al reato di omesso versamento delle ritenute che si manifesta con l'indicazione nel modello 770 dell'importo non versato

## Modello 770

Per effetto della proroga contenuta nel D.P.C.M. del 26 luglio 2016, il 15 settembre 2016 è stato l'ultimo giorno utile per l'invio del modello 770/2016; tale proroga ha fatto slittare il termine di consegna dei modelli; di conseguenza sono stati spostati gli effetti della consumazione dei reati:

1. di omesso versamento delle ritenute;
2. di omessa presentazione del modello.

Sono tenuti a presentare la dichiarazione Modello 770/Semplificato i soggetti che nel 2015 hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte, ai sensi degli artt. 23, 24, 25, 25-bis, 25-ter, 29 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 33, co. 4, del D.P.R. n. 42 del 1988.

## I soggetti obbligati a presentare il modello 770/2016 semplificato

Di seguito si elencano i soggetti che devono presentare il modello 770/2016 semplificato :

- le società di capitali (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di /mutua assicurazione) residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti commerciali equiparati alle società di capitali (enti pubblici e privati che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato;
- gli enti non commerciali (enti pubblici, tra i quali sono compresi anche università statali, regioni, province, comuni, ed enti privati non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) residenti nel territorio dello Stato;
- le associazioni non riconosciute, i consorzi, le aziende speciali istituite ai sensi degli artt. 22 e 23, della L. 8 giugno 1990, n. 142, e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti;
- le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato;
- i trust;
- i condomini;
- le società di persone (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice) residenti nel territorio dello Stato;
- le società di armamento residenti nel territorio dello Stato;
- le società di fatto o irregolari residenti nel territorio dello Stato;
- le società o le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato;
- le aziende coniugali, se l'attività è esercitata in società fra coniugi residenti nel territorio dello Stato;
- i gruppi europei d'interesse economico (GEIE);
- le persone fisiche che esercitano imprese commerciali o imprese agricole;

- le persone fisiche che esercitano arti e professioni;
- le amministrazioni dello Stato, comprese quelle con ordinamento autonomo, le quali operano le ritenute ai sensi dell'art. 29, del D.P.R. n. 600/73;
- i curatori fallimentari, i commissari liquidatori, gli eredi che non proseguono l'attività del sostituto d'imposta deceduto.

### **Il nuovo reato di omessa dichiarazione versamento di ritenute**

Il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015) prevede la revisione del sistema penale tributario, mediante modifiche del D.Lgs. n. 74 del 2000 (Titolo I) e la modifica dell'impianto sanzionatorio amministrativo (Titolo II).

Il decreto dà attuazione all'articolo 8, della legge delega n. 23 del 2014, il quale reca i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio penale, che deve essere attuata secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità, e del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo. La finalità del decreto è quella di meglio collegare le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti, con 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.

L'articolo 5, del citato D.Lgs. 158/2015, eleva la pena della reclusione prevista per il reato di omessa dichiarazione (articolo 5, del D.Lgs. n. 74 del 2000); la nuova pena è fissata da un anno e sei mesi a quattro anni (la pena previgente era da un anno a tre anni).

Allo stesso tempo è elevata la soglia di punibilità che scatta quando l'imposta evasa è superiore a 50 mila euro (la soglia previgente era di 30 mila euro).

Il comma 1-bis introduce il nuovo reato di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta che punisce, con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni, chiunque non presenta, essendovi tenuto, la dichiarazione di sostituto d'imposta (il c.d. modello 770), quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50 mila euro.

Per entrambi i reati previsti dall'articolo 5, i limiti massimi di pena (superiori a tre anni) consentono, ex art. 280 c.p.p., l'applicazione di misure coercitive diverse dalla custodia in carcere (arresti domiciliari, divieto di espatrio, obbligo di presentazione alla polizia giudiziaria, divieto e obbligo di dimora).

L'art. 10-bis, del D.Lgs. 74 del 2000 (rubricato "*Omesso versamento di ritenute certificate*"), nel testo in vigore sino al 21 ottobre 2015, stabiliva 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 risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta*".

L'articolo 7, del citato D.Lgs. 158/2016, modificando l'articolo 10-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, chiarisce la portata del reato di omesso versamento di ritenute certificate e innalza la soglia di non punibilità da 50 mila euro a 150 mila euro.

Il reato di omesso versamento di ritenute certificate punisce con la reclusione da sei mesi a due anni (pena non modificata) chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta le ritenute "*dovute sulla base della dichiarazione*" (periodo inserito con la norma in esame) ovvero risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a "*150 mila euro*" (la soglia previgente era di 50 mila euro) per ciascun periodo d'imposta.

Ne consegue che nel reato di omesso versamento delle ritenute le omissioni non devono più necessariamente risultare dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, essendo sufficiente che esse siano dovute in base alla dichiarazione.

## **L'omessa dichiarazione del 770**

Scatta da quest'anno il reato di omessa dichiarazione del modello 770; per espressa previsione normativa tale reato si consuma non alla scadenza del termine di presentazione del modello prevista per il 15 settembre per effetto della proroga ma, come già previsto anche per le dichiarazioni omesse ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, la dichiarazione si considera omessa se non è presentata entro il termine di novanta giorni dalla scadenza originaria.

In sostanza poiché il termine di presentazione del modello 770/2016 per effetto del D.P.C.M. del 26 luglio scorso era stato fissato al 15 settembre 2016, da questa data decorrono i novanta giorni entro cui la dichiarazione cessa di essere tardiva per diventare omessa.

In sintesi, il soggetto interessato potrà ravvedere la propria dichiarazione tardiva del modello 770/2016 solo entro il 14 dicembre 2016, ai sensi dell'art. 13, c. 1, lett. c, del D.Lgs. 472/1997.

**Attenzione:** il reato si consuma quando l'ammontare delle ritenute non versate è pari ad un importo superiore a 50mila euro.

### **Il reato di omesso versamento**

Per effetto delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 158/2015, va rilevato che rispetto alla precedente versione è ora previsto che le omissioni non debbano più necessariamente risultare dalla certificazione rilasciate ai sostituti, essendo sufficiente che esse siano dovute in base alla dichiarazione presentata (modello 770).

A partire da quest'anno, in sintesi, per la consumazione del reato sarà sufficiente l'indicazione nel modello 770 dell'importo non versato, per importi superiori a 150mila euro, non risultando più necessarie le certificazioni del sostituto di imposta rilasciate ai sostituti.

### **Le possibili soluzioni per non cadere nel reato**

L'ipotesi delittuosa del reato di omesso versamento di ritenute certificate è stato innalzato a 150 mila euro per periodo di imposta. Il soggetto interessato al fine di poter evitare di incorrere in una ipotesi di reato, avrebbe dovuto versare una somma che gli consentisse di contenere l'omissione al di sotto dei 150mila euro entro il termine di scadenza della presentazione del modello.

### ESEMPIO

**Domanda:** Se un contribuente ha versato entro il 15 settembre solo una parte delle ritenute non versate nei termini stabiliti può incorrere in una ipotesi delittuosa; in sostanza il 15 settembre il contribuente aveva ommesso di versare circa 70mila euro di ritenute; può subire conseguenze di carattere penale

**Risposta:** Nell'ipotesi che le ritenute non versate nel 2015 fossero di circa 180mila euro, se il contribuente ha proceduto a versare, per esempio, ritenute dovute per un importo di 50.000, facendo scendere l'omissione a 130mila euro non scatta l'ipotesi delittuosa; se tale versamento è stato fatto successivamente al 15 settembre il problema di carattere penale non è risolto. Nel caso in esame se il contribuente ha versato l'importo indicato l'omissione è scesa al di sotto della soglia penale.

### Decorrenza

Un aspetto di particolare interesse della riforma delle sanzioni tributarie riguarda l'entrata in vigore della nuova disciplina. Il decreto legislativo n. 158 del 2015 è stato pubblicato nella gazzetta ufficiale n. 233 del 7 ottobre 2015 - Suppl. Ordinario n. 55, ma l'efficacia delle nuove disposizioni risulta in parte differita rispetto al 22 ottobre 2015. Entrando nel dettaglio l'art. 32 del citato decreto legislativo si occupa della decorrenza degli effetti e, di converso, delle abrogazioni.

In particolare, a seguito delle modifiche recate dall'art. 1, c. 133 della legge n. 208 del 2015 (Legge di Stabilità 2016), è previsto che le disposizioni di cui al Titolo II del decreto (sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie) si applicano a decorrere dall'1 gennaio 2016.

12 ottobre 2016

Federico Gavioli