

Il modello 770 non prova il rilascio delle certificazioni

Ma dal 22 ottobre 2015 rilevano, per la fattispecie ex art. 10-bis del DLgs. 74/2000, anche le ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. 7884, depositata ieri, ha precisato che, nel reato di **omesso versamento di ritenute certificate** (art. 10-bis del DLgs. 74/2000 ante riforma) spetta all'accusa l'onere di provare l'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate e tale prova non può essere costituita dal solo contenuto del modello 770 proveniente dal datore di lavoro. Rispetto a ciò non rileva il fatto che il DLgs. 158/2015 abbia ridisegnato la fattispecie riconoscendo espressa rilevanza anche alle ritenute dovute sulla base della dichiarazione. Si tratta, infatti, di norma più sfavorevole e, come tale, non applicabile a fatti anteriori all'entrata in vigore della nuova disciplina (22 ottobre 2015).

La questione esaminata dalla Suprema Corte attiene alla possibilità o meno di considerare **indizio grave, preciso e concordante** circa la configurabilità del reato di omesso versamento di ritenute certificate, ex art. 10-bis del DLgs. 74/2000 nella versione ante DLgs. 158/2015, la mera presentazione, da parte del datore di lavoro, del modello 770 (con le relative attestazioni).

Sul tema i giudici di legittimità hanno espresso due soluzioni contrapposte.

Secondo un primo orientamento, il reato in questione è **omissivo proprio**, istantaneo e di mera condotta, rispetto al quale rilevano due presupposti in fatto di natura commissiva: l'effettivo versamento delle retribuzioni oggetto di ritenuta; il rilascio delle certificazioni ai sostituiti (cfr. Cass. nn. [19454/2014](#) e [33187/2013](#)).

Seppure presupposti del reato – e non elementi costitutivi dello stesso – il rilascio delle certificazioni ed il versamento delle retribuzioni devono essere provati dal PM. Quest'ultimo, peraltro, può fornire tale prova anche mediante **documenti, testimoni o indizi**; sempre nel rispetto del principio generale secondo il quale gli indizi devono essere gravi, precisi e concordanti.

Di conseguenza, nel caso di attestazioni contenute nel modello 770 in cui siano puntualmente indicate le certificazioni rilasciate ai sostituiti e riportati i dati circa le ritenute operate, si porrebbe solo un **problema di ripartizione** degli oneri probatori. Nel senso che, qualora il PM abbia fatto leva su tale elemento, incomberebbe sull'imputato l'onere di provare i fatti (estintivi o modificativi) che neutralizzano la pretesa punitiva. E, rispetto a tale onere, non è sufficiente affermare di non aver rilasciato le certificazioni ai sostituiti o di non aver retribuito i dipendenti e, quindi, di non aver operato ritenute (cfr., tra le altre, Cass. nn. [20778/2014](#), [33187/2013](#) e [1443/2013](#)).

Ma la sentenza in commento dichiara di condividere

la contrapposta soluzione, secondo la quale il rilascio delle certificazioni ai sostituiti costituisce **elemento costitutivo** del reato, con onere della prova che, non solo, incombe sull'accusa, ma che neppure può ritenersi assolto sulla base del mero contenuto del modello 770 (cfr. Cass. nn. [10475/2015](#), [6203/2015](#) e [40526/2014](#)).

In particolare, si è affermato che il delitto di cui si discute presenta, accanto alla condotta omissiva, una **duplice componente attiva**: il versamento della retribuzione con effettuazione delle ritenute; il rilascio delle certificazioni prima della scadenza del termine penalmente rilevante. Trattandosi di elementi costitutivi del reato è necessario che sia l'accusa a fornirne la prova.

E – posto che certificazioni e modelli 770 sono formalmente e sostanzialmente diversi, disciplinati da fonti distinte, rispondenti a finalità non coincidenti, e consegnati e presentati in momenti diversi – si è evidenziato come la presentazione del modello 770 possa costituire indizio sufficiente o prova del **pagamento delle retribuzioni** e della effettuazione delle ritenute, ma non anche del rilascio delle certificazioni ai sostituiti (dato che non emerge da alcuna casella o dichiarazione contenuta nel suddetto modello). Il tutto con l'ulteriore precisazione che, mentre le certificazioni devono essere emesse soltanto quando il datore ha provveduto a versare le ritenute, la dichiarazione va invece obbligatoriamente presentata entro il termine di legge.

Ed, allora, da un lato, è impossibile, per il differente contenuto e per le diverse finalità, desumere dai dati riportati nel modello 770 il concreto rilascio ai sostituiti dei relativi certificati (non essendo ravvisabile al riguardo nessuna regola d'esperienza); dall'altro, la mera presentazione del modello 770 non è in grado di escludere il **ragionevole dubbio** che le certificazioni non siano mai state rilasciate ai dipendenti.

Rispetto a ciò, come evidenziato in premessa, non rileva il fatto che l'art. 7, comma 1, lett. b) del DLgs. 158/2015 abbia modificato la fattispecie attribuendo espressa rilevanza anche delle ritenute dovute sulla base della dichiarazione in alternativa ("o") a quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti. Si tratta, infatti, di **norma più sfavorevole** e, quindi, non applicabile a fatti commessi prime dell'entrata in vigore della nuova disciplina (22 ottobre 2015).

La disposizione da ultimo citata, invero, ha anche innalzato **da 50.000 a 150.000 euro** la soglia di punibilità. Ma la circostanza è irrilevante nel caso di specie connotato da un mancato versamento di ammontare decisamente più elevato anche rispetto al nuovo importo.