

# Verifica delle omesse ritenute previdenziali “per competenza”

Sul calcolo della soglia l'Ispettorato nazionale del lavoro si uniforma alla posizione della Cassazione

/ Maurizio MEOLI

Come evidenziato su *Eutekne.info* (si veda “[Soglia di omesse ritenute previdenziali in base al principio di competenza](#)” del 22 maggio 2017), in ordine al calcolo della soglia di punibilità, di 10.000 euro annui, inserita nella fattispecie di **omesso** versamento di ritenute previdenziali ([art. 2](#) comma 1-*bis* del DL 463/1983) dall'[art. 3](#) comma 6 del DLgs. 8/2016, è emersa una **differente impostazione** tra l'INPS (e il Ministero del Lavoro), da un lato, e la Cassazione, dall'altro.

Quest'ultima, nelle sentenze nn. [39882/2017](#), [39464/2017](#), [649/2017](#), [53722/2016](#) e [37232/2016](#), ha precisato che il DLgs. [8/2016](#) non si è limitato a introdurre un limite di non punibilità delle condotte – lasciando inalterato, per il resto, l'assetto del precedente reato che non prevedeva limiti – ma ha configurato il superamento della soglia, strettamente collegata al periodo temporale dell'anno, quale vero e proprio **elemento caratterizzante** il disvalore di offensività, che viene a segnare, tra l'altro, il momento consumativo del reato.

Il reato deve ritenersi già “perfezionato” nel momento e nel mese in cui l'importo non versato, calcolato a decorrere “dalla mensilità di **gennaio**” dell'anno considerato, superi l'importo di 10.000 euro senza che le ulteriori omissioni che seguano nei mesi successivi dello stesso anno, sino al mese finale di “**dicembre**”, possano “aprire” un nuovo periodo e dare luogo, in caso di secondo superamento, a un ulteriore reato, limitandosi ad accentuare la lesione inferta al bene giuridico per effetto del già verificatosi superamento dell'importo di legge. Vale a dire che le ulteriori omissioni, da un lato, non possono considerarsi un mero *post factum* penalmente irrilevante, ma, dall'altro, approfondendo il disvalore già emerso, non possono segnare, a ogni successiva mensilità non versata, un ulteriore “autonomo” momento di disvalore.

La nuova fattispecie, quindi, è caratterizzata da una **progressione criminosa** nel cui ambito, una volta superato il limite di legge, le ulteriori omissioni relative al medesimo anno si atteggiano a momenti esecutivi di un reato unitario a consumazione prolungata, la cui definitiva cessazione viene a coincidere con la scadenza prevista dalla legge per il versamento dell'ultima mensilità dell'anno (dicembre) ovvero con il termine del 16 del mese di gennaio dell'anno successivo.

Ciò distingue la nuova fattispecie dalla precedente. Quest'ultima si consumava in corrispondenza di ogni omesso versamento mensile. In quella vigente, invece, è prospettata una **triplice alternativa**: il superamento, a partire dal versamento relativo al mese di gennaio, di 10.000 euro, ove allo stesso non faccia più seguito alcu-

na ulteriore omissione; l'ulteriore o le ulteriori omissioni successive sempre riferite allo stesso anno; definitivamente e comunque, laddove anche il versamento del mese di dicembre sia omesso, con la data del 16 gennaio dell'anno successivo. La struttura del “nuovo” reato impone, poi, di tener conto, per l'individuazione o meno del superamento della soglia, di tutte le omissioni verificatesi nel medesimo anno e, dunque, anche di quelle eventualmente **estinte** per prescrizione.

La Cassazione n. [22140/2017](#) ha ulteriormente precisato che, per accertare il superamento della soglia di punibilità, il periodo di un anno è da intendersi come quello nel quale il debito sia **sorto**, secondo un principio di **competenza** e non di cassa. Per poter apprezzare la rilevanza della condotta (ai fini del superamento della suddetta soglia di rilevanza penale), infatti, occorre fare riferimento all'entità complessiva delle omissioni, tenendo conto del momento in cui le relative obbligazioni poi rimaste inadempite sono sorte; e, dunque, avere riguardo al mese di riferimento in cui è sorto il debito, giacché è in relazione a ciascun mese di ogni anno che va verificato l'ammontare delle ritenute non versate, a prescindere dal termine di scadenza per il versamento, che rileva solo ai fini della individuazione del momento consumativo del reato.

L'INPS, invece, nella circolare 5 luglio 2016 n. [121](#), conformemente a quanto precisato dal Ministero del Lavoro nella Nota del 3 maggio 2016 n. [9099](#), ragionando “per cassa”, ha sostenuto che i versamenti che concorrono a determinare la soglia di 10.000 euro annui sono quelli relativi al mese di **dicembre** dell'anno precedente all'annualità considerata (da versare entro il 16 gennaio) fino a quelli relativi al mese di **novembre** dell'annualità considerata (da versare entro il 16 dicembre).

La Direzione centrale vigilanza, affari legali e contenzioso dell'Ispettorato nazionale del lavoro (istituito dal DLgs. [149/2015](#) al fine di integrare in un'unica struttura le attività ispettive di Ministero, INPS e INAIL), ora, con la nota 25 settembre 2017 n. [8376](#), si uniforma alle posizioni della Cassazione. Di conseguenza, il personale ispettivo dovrà verificare l'eventuale omissione del versamento delle ritenute secondo il criterio della **competenza contributiva**; ovvero facendo riferimento al periodo intercorrente dalla scadenza del primo versamento dell'anno contributivo dovuto relativo al mese di gennaio (16 febbraio) sino alla scadenza dell'ultimo, relativo al mese di dicembre (16 gennaio dell'anno successivo). Devono, quindi, ritenersi superate le indicazioni della Nota n. 9099/2016, sulla quale anche l'INPS aveva fondato i propri chiarimenti.