

Rilascio delle certificazioni da provare per le vecchie omissioni di ritenute

La prova del rilascio non può trarsi dal modello 770

/ Maurizio MEOLI

La Cassazione, nella sentenza n. [35575/2017](#), fa il punto sulla fattispecie di **omesso versamento di ritenute** ([art. 10-bis](#) del DLgs. 74/2000), in esito alle modifiche apportate dall'[art. 7](#) del DLgs. 158/2015.

Si evidenzia, in primo luogo, come la novella, a partire dal 2015, abbia esteso l'**ambito di operatività** della fattispecie anche alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione annuale del sostituto di imposta (c.d. Mod. 770) e, dunque, anche nei casi in cui egli non abbia operato le ritenute ovvero non le abbia certificate o, ancora, abbia emesso la certificazione oltre la scadenza del termine previsto per il versamento, essendo sufficiente, sul piano probatorio, che le ritenute dovute e non versate risultino dal modello 770.

Per i fatti **pregressi** vale, invece, il principio che la prova dell'elemento costitutivo del reato non possa essere costituita dal solo contenuto del modello 770, essendo necessario dimostrare l'avvenuto rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta. In particolare, secondo la Cassazione n. [10509/2017](#), deve ritenersi che, non soltanto la precedente formula racchiudesse nel proprio perimetro di tipicità soltanto l'omesso versamento di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata dai sostituiti, ma richiedesse anche, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del rilascio della certificazione ai sostituiti (non rappresentata dal solo contenuto della dichiarazione Mod. 770).

Il criterio logico dell'"*argumentum a contrario*", desunto dalla novella che ha esteso la rilevanza penale all'omesso versamento di ritenute dovute sulla base anche della suddetta dichiarazione, infatti, impone di escludere dalla portata applicativa della precedente norma quanto non vi era espressamente compreso (*cf.*, tra le altre, Cass. nn. [41468/2016](#) e [10104/2016](#)). Rispetto al nuovo dato normativo, quindi, perde rilievo la portata "chiarificatrice" che appare prospettata nella relazione illustrativa del DLgs. [158/2015](#) e, allo stesso tempo, la sua valenza innovativa non può avere efficacia retroattiva, attesa l'estensione dell'area dell'incriminazione.

In sintesi, precisa la decisione in commento, nell'ambito di un'implicita distinzione effettuata dal legislatore tra omesso versamento, inteso come trattenimento delle **imposte di terzi** (lavoratori autonomi o dipendenti svolgenti prestazioni o attività lavorativa per il titolare dell'impresa), ed omesso assolvimento da parte del datore di lavoro dei propri obblighi tributari, la rilevanza penale dell'omissione era costituita, nella previ-

gente disciplina, dall'omesso versamento delle ritenute operate e certificate ai sostituiti e non, come avviene nella disciplina attuale, dal solo omesso versamento delle ritenute operate e non corrisposte all'Erario.

In tali ipotesi, la prova del rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate – il cui onere incombe sull'accusa – non può essere costituita dal solo contenuto del modello 770 proveniente dal datore di lavoro, giacché l'*art. 10-bis* del DLgs. 74/2000 punisce solo l'omesso versamento sopra soglia delle **ritenute oggetto di certificazione** e non esclusivamente il mancato versamento delle ritenute indicate, e non certo "certificate", nel modello 770.

Deve, di conseguenza, ritenersi che anche la comunicazione di notizia di reato che costituisca documento compilato sulla base dello stesso modello 770 – atteso che il richiamo ivi contenuto al rilascio delle certificazioni afferisce manifestamente alla parte precompilata – non costituisca **riscontro** dell'avvenuto rilascio delle ricevute ai dipendenti o ai lavoratori autonomi e che, a maggior ragione, non possa ricavarsi prova in tal senso dalla comunicazione di irregolarità che attesta semplicemente la differenza tra il dichiarato ed il versato, valevole ai soli fini fiscali.

In mancanza di **prova documentale** del rilascio delle certificazioni da parte della società debitrice, allora, non può ritenersi perfezionata la condotta materiale integrante la previgente fattispecie: un conto è l'accertamento del tributo, quale differenza tra il dichiarato ed il dovuto, su cui può essere fondata la pretesa tributaria costituente in tale contesto normativo soltanto un illecito amministrativo, e tutt'altro è la sussistenza di un debito che sia stato certificato, nella quale esclusivamente si sostanzia la condotta incriminata dall'*art. 10-bis* del DLgs. 74/2000 nella sua previgente formulazione.

Siffatta prova, peraltro, non poteva essere, nella specie, tratta dalla **deposizione** di una dipendente della società, che non solo non aveva mai affermato di non aver ricevuto a suo tempo la certificazione del sostituto di imposta – non essendo ammissibile un'interpretazione in positivo di quanto non dichiarato dal teste perché non richiestogli – ma che comunque avrebbe potuto attestare quanto riguardava la sua posizione personale, e non certo quella degli altri lavoratori dipendenti, né, tanto meno, di quelli autonomi che avessero svolto prestazioni in quello specifico anno di imposta in favore della società. Neppure poteva rilevare la mera condotta silente (sul punto), in ambito processuale, dell'imputato.