

**CASSAZIONE**

Omesse ritenute con certificazione

Antonio Iorio ▶ pagina 41

Cassazione/1. Necessaria la prova del rilascio: non basta il 770

Reato di omesse ritenute se c'è la certificazione

Antonio Iorio

Senza la prova del rilascio della **certificazione ai sostituiti** non può essere condannato l'imprenditore che ha successivamente omesso di versare le **ritenute** operate. La prova incombe peraltro sull'accusa che intende perseguire il delitto di «messo versamento di ritenute certificate» (previsto dall'articolo 10-bis del Dlgs 74/2000). Così la Cassazione, Terza sezione penale, con la sentenza n. 40526 depositata ieri segna un importante cambio di orientamento.

L'articolo 10-bis punisce 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, le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciate ai sostituiti, per oltre 50mila euro per ciascun periodo. Più volte negli ultimi anni la Corte ha ritenuto sufficiente l'allegazione del modello 770 per provare la violazione, non necessitando le certificazioni delle somme trattate ai sostituiti (tra le ultime, sentenz. 19454/2014, si veda il **Sole 24 Ore** del 13 maggio scorso).

Ciò ha sempre suscitato perplessità, non fosse altro perché la norma fa espresso riferimento alle ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate (e non alle ritenute dichiarate) ed è noto che non sempre quanto indicato nel 770 corrisponde alle risultanze delle certificazioni. Poi, nella maggior parte dei procedimenti penali, l'accusa, e pri-

ma di essa gli organi accertatori, non allegano le certificazioni ma si limitano ad acquisire la dichiarazione 770 in quanto l'omissione, in genere, emerge in sede di controllo automatico dell'agenzia delle Entrate.

Ora finalmente la Corte ravvisa la necessità di mutare orientamento, per una serie di approfondite motivazioni.

Innanzitutto il dato letterale: l'articolo 10-bis sanziona l'omesso versamento non delle ritenute risultanti dal 770, ma di quelle risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti. Se poi fosse corretta un'interpretazione estensiva della disposizione incriminatrice (ritenendo non necessarie le prescritte certificazioni), di fatto si opererebbe una parziale abrogazione della norma e verrebbe meno il fondamento giuridico in base al quale le Sezioni unite hanno sostenuto, di recente, la non identità della sanzione penale rispetto a quella tributaria di omesso versamento di ritenute.

Infatti le Sezioni unite hanno affermato l'applicazione di entrambe le violazioni e l'esclusione del principio di specialità, proprio in ragione della differenza strutturale delle due fattispecie.

Riconoscendo l'irrilevanza delle certificazioni quale elemento costitutivo del reato, le due violazioni sarebbero del tutto identiche, con la conseguente applicazione del principio di specialità e l'irrogazione di una sola sanzione e non di entrambe.

Infine, la sentenza rileva giustamente che l'onere di esibire le certificazioni è dell'accusa e che tale attività non è particolarmente onerosa, per cui mal si comprende, concludono i giudici di legittimità, per quali ragioni per supplire a carenze investigative si debbano forzare i principi del processo penale.

La pronuncia è molto importante perché, nella maggior dei procedimenti, non vengono acquisite le certificazioni rilasciate ai sostituiti. In questi casi ancora pendenti, sarà ora necessario che vi proceda il pm o il giudice d'ufficio altrimenti non dovrebbero esserci dubbi sull'assoluzione del contribuente

© RIPRODUZIONE RISERVATA

