



*merito*

REPUBBLICA ITALIANA  
In nome del Popolo Italiano  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
TERZA SEZIONE PENALE

11565-23

Composta da:

LUCA RAMACCI

- Presidente -

*ACN*  
Sent. n. sez. 2076/2022

ALDO ACETO

- Relatore -

UP - 14/12/2022

ANDREA GENTILI

R.G.N. 26143/2022

ALESSIO SCARCELLA

Motivazione Semplificata

ALESSANDRO MARIA ANDRONIO

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso proposto da:

(omissis)

(omissis) nato a

(omissis)

avverso la sentenza del 21/04/2022 della CORTE APPELLO di L'AQUILA

visti gli atti, il provvedimento impugnato e il ricorso;

udita la relazione svolta dal Consigliere ALDO ACETO;

lette le richieste del Pubblico Ministero, in persona dell'AVVOCATO GENERALE,

PASQUALE FIMIANI, che ha concluso chiedendo l'annullamento con rinvio;

lette le conclusioni del difensore, AVV. C

(omissis)

che ha insistito per

l'accoglimento del ricorso.

Ricorso definito ex art. 23, comma 8, d.l. n. 137/2020

## **RITENUTO IN FATTO E CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Il sig. (omissis) (omissis) ricorre per l'annullamento della sentenza del 21/04/2022 della Corte di appello di L'Aquila che, in riforma della sentenza del 22/02/2021 del Tribunale di Teramo, da lui impugnata, applicate le circostanze attenuanti generiche, ha rideterminato la pena nella misura di quattro mesi di reclusione, confermando nel resto la condanna per il reato di cui all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000 (omesso versamento delle ritenute risultanti dalle certificazioni per un importo di euro 154.000.00).

1.1. Con unico motivo deduce la violazione di legge e il vizio di motivazione mancante o manifestamente illogica in ordine alla esistenza delle certificazioni rilasciate ai sostituiti.

2. Il ricorso è fondato

3. Osserva il Collegio:

3.1. L'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, nella versione vigente all'epoca della consumazione del reato, sanzionava la condotta di chi non avesse versato, nel termine previsto per presentazione delle dichiarazioni annuali di sostituto di imposta, le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti;

3.2. La Corte di cassazione ha interpretato la norma nel senso che il delitto di omesso versamento delle ritenute certificate ha natura "bifasica" perché presenta una componente omissiva, rappresentata dal mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate, ed una precedente componente commissiva, consistente, a sua volta, in due distinte condotte, costituite, nella versione all'epoca vigente, dal versamento della retribuzione con l'effettuazione delle ritenute e dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni prima dello spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione quale sostituto d'imposta, ed ha precisato che la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe all'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro (Sez. 3, n. 40526 del 08/04/2014, Gagliardi, Rv. 260091 - 01; nel senso che non fosse sufficiente la sola acquisizione del modello 770, Sez. U, n. 24782 del 22/03/2018, Macerata, Rv. 272801 - 01; più recentemente, Sez. 3, n. 25987 del 13/07/2020, Ravasi, Rv. 279743 - 01, ha affermato che per integrare il "rilascio" ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro quale sostituto di imposta non si richiede soltanto la formazione, ancorché



perfezionata attraverso la loro sottoscrizione, delle certificazioni in esame, ma è necessaria l'avvenuta esternazione di queste ultime rispetto alla sfera del loro redattore e la loro materiale consegna ai rispettivi destinatari o, quanto meno, a taluno di essi);

3.3.ed invero: a) il modello 770 e la certificazione rilasciata ai sostituti sono documenti disciplinati da fonti normative distinte, rispondono a finalità non coincidenti, e non devono essere consegnati o presentati contestualmente; b) da nessuna casella o dichiarazione contenuta nei modelli 770 emerge che il sostituto attesti (sia pure indirettamente o implicitamente) di avere rilasciato ai sostituiti le relative certificazioni; c) la valenza indiziaria della sola presentazione del modello 770, ai fini della prova del rilascio delle certificazioni, non solo non è sorretta da alcuna massima di esperienza e dall'*id quod plerumque accidit*, ma è anche implicitamente, e indiscutibilmente, esclusa dal legislatore, che altrimenti avrebbe molto più semplicemente punito con la sanzione penale l'omesso versamento (oltre una certa soglia) di ritenute risultanti dal modello 770 e non già di ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti;

3.4.solo successivamente, a seguito delle modifiche apportate dal legislatore all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, la fattispecie penale è stata estesa anche alle ipotesi di omesso versamento delle ritenute «*dovute sulla base della stessa dichiarazione*» (art. 7, comma 1, lett. b, d.lgs. n. 158 del 2015) ed è conseguentemente mutato il titolo del reato da «*omesso versamento di ritenute certificate*» a «*omesso versamento di ritenute dovute o certificate*»;

3.5.ciò nondimeno, come detto, questa Corte ha continuato a ritenere necessaria, per i fatti precedenti la modifica normativa, la prova dell'effettivo rilascio dei certificati (Sez. U, Macerata, cit.);

3.6.peraltro, con sentenza n. 175 del 2022, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del 2000, limitatamente alle parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione o", restituendo la fattispecie alla sua originaria conformazione, e della rubrica (dalla quale sono state espunte le parole "dovute o");

3.7.è stato così «ripristinato il regime vigente prima del D.Lgs. n. 158 del 2015, che ha introdotto la disposizione censurata, sicché da una parte l'integrazione della fattispecie penale dell'art. 10-bis richiede che il mancato versamento da parte del sostituto, per un importo superiore alla soglia di punibilità, riguardi le ritenute certificate; dall'altra il mancato versamento delle ritenute risultanti dalla dichiarazione, ma delle quali non c'è prova del rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti, costituisce illecito amministrativo tributario» (Corte cost., sent. n. 175 del 2022, cit.);

3.8.si può dunque affermare che, a seguito dell'intervento del Giudice delle leggi, ai fini della integrazione del reato di cui all'art. 10-bis, d.lgs. n. 74 del



2000, è sempre necessaria la prova non solo della effettiva corrispondenza delle retribuzioni ma anche dell'effettivo rilascio delle certificazioni ai sostituiti; tale prova riguarda anche i fatti commessi dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 158 del 2015 che aveva esteso il precetto alle ritenute risultanti dalla sola dichiarazione; anche per tali fatti sarà necessaria la prova dell'effettivo rilascio delle certificazioni;

3.9.nel caso di specie, relativo a reato commesso, come detto, addirittura prima della novella del 2015, il ricorrente aveva espressamente posto in appello il tema della mancanza di prova del rilascio delle certificazioni, avendo il Tribunale ritenuto sufficiente la trasmissione telematica della dichiarazione dei redditi;

3.10.la Corte di appello ha correttamente escluso l'incidenza, sul dolo, della dedotta crisi di impresa (questione non ripresa dall'odierno ricorso ed il cui esame è ormai precluso), ma ha omesso di affrontare l'argomento relativo al rilascio dei certificati, oggettivamente pretermesso;

3.11.ne consegue che la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio alla Corte di appello di Perugia per nuovo giudizio.

**P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata con rinvio per nuovo giudizio alla Corte di appello di Perugia.

Così deciso in Roma, il 14/12/2022.

Il Consigliere estensore

Aldo Aceto



Il Presidente

Luca Ramacci

