

Profili probatori dell'omesso versamento di ritenute dovute o certificate nella lettura delle Sezioni Unite.

di *Francesca Longo*

CASSAZIONE PENALE, SEZ. UN., 22 MARZO 2018 (UD. 1 GIUGNO 2018), N. 24782
PRESIDENTE CARCANO, RELATORE ANDREAZZA

Sommario: **1.** La questione rimessa alle Sezioni Unite. - **2.** Il delitto di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 nella sentenza n. 24782/2018. - **3.** L'iter logico-motivazionale seguito dalle Sezioni Unite. - **3.1.** I precedenti giurisprudenziali. - **3.2.** Questioni di diritto intertemporale e soluzione al contrasto. - **3.3.** I rapporti fra illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/1997 e l'illecito penale di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000: applicazione del principio del *ne bis in idem*. - **3.4** Qualificazione giuridica del modello 770 e del certificato unico nel reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate. - **4.** Osservazioni conclusive.

1. La questione rimessa alle Sezioni Unite.

La sentenza in commento affronta uno degli aspetti che ha maggiormente interessato gli interpreti in relazione all'applicazione dell'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000¹. La questione rimessa alle Sezioni Unite riguarda l'idoneità del modello 770 a provare - di per sé - l'avvenuto rilascio delle certificazioni delle ritenute fiscali operate.

La fattispecie concreta, che ha condotto alla pronuncia delle Sezioni Unite, riguardava il legale rappresentante di una società a responsabilità limitata, il quale aveva omesso di versare, nei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, le ritenute relative agli emolumenti erogati nell'anno di imposta 2010 per un ammontare complessivo di Euro 222.602,89. L'imputato, condannato dal giudice di prime cure alla pena di otto mesi di reclusione, proponeva ricorso per cassazione avverso la sentenza di appello, che aveva confermato la pronuncia di primo grado, eccedendo cinque

¹ L'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 disciplina l'omesso versamento di ritenute dovute o certificate, prevedendo che “È punito 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 ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantomila euro per ciascun periodo d'imposta.”.

motivi di censura: violazione dell'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 e art. 4, commi 6 *ter* e 1, D.P.R. n. 322/1998, ossia l'erroneo convincimento che il modello 770/2011 fosse idoneo a dimostrare il rilascio della certificazione unica ai sostituiti d'imposta; violazione del principio di colpevolezza quale onere in capo all'accusa della prova della responsabilità penale, ai sensi degli artt. 27 Cost., 6 CEDU e 533 c.p.p.; mancata individuazione dell'imputato sulla base delle risultanze probatorie; violazione della normativa di diritto intertemporale in merito al trattamento sanzionatorio; infine, illegittimità del provvedimento di manifesta infondatezza delle questioni di illegittimità costituzionale dell'art. 322 *ter* c.p. in relazione agli artt. 1 Protocollo n. 1 e 42 Cost..

La sentenza in commento si sofferma sulla prima delle doglianze avanzate dal ricorrente, ossia sulla rilevanza probatoria del modello 770, alla luce degli orientamenti sviluppatasi nel corso delle numerose riforme subite dall'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000.

La terza sezione della Suprema Corte, investita del ricorso, riconosciuto il contrasto su una questione interpretativa di massima importanza, ne rimetteva la composizione alle Sezioni Unite con l'ordinanza n. 55486 del 23.11.2017². In particolare, il quesito posto al Supremo Collegio era il seguente: se, ai fini dell'accertamento del reato di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, nel testo anteriore all'entrata in vigore del d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158, art. 7, comma 1, lett. b), per integrare la prova dell'avvenuta consegna ai sostituiti d'imposta delle certificazioni delle ritenute fiscali possa essere sufficiente la dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro oppure occorranza allo scopo ulteriori elementi probatori.

A far sorgere la necessità di investire della questione le Sezioni Unite, pertanto, è stato il contrasto giurisprudenziale dovuto all'incertezza che animava la terza sezione, sia sotto il profilo sostanziale - fattispecie omissiva istantanea o fattispecie in forma progressiva composta da un elemento omissivo e un elemento commissivo - sia sotto il profilo probatorio.

2. Il delitto di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 nella sentenza n. 24782/2018.

Le Sezioni Unite, innanzitutto, riportano gli aspetti tecnici della disciplina tributaria di riferimento, quella relativa al versamento delle ritenute operate sulle retribuzioni, fornendo la nozione di sostituto d'imposta e delineandone i profili applicativi.

La Corte ricorda il ruolo del sostituto d'imposta - soggetto attivo del reato di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 - nel panorama tributario. In particolare, è colui che eroga gli emolumenti e trattiene da questi una percentuale (cosiddetta ritenuta alla fonte) che dovrà successivamente versare all'Erario, somma che costituirà quanto dovuto dal precettore a titolo di imposta sul reddito.

² Cass. pen., sez. III, ordinanza n. 55486/2017 del 23.11.2017 (dep. 13.12.2017), in *Diritto e Giustizia*, 2017, 14 dicembre

Ratio dell'istituto, sottolinea la Cassazione, è l'esigenza pratica di colpire la ricchezza da tassare nel momento della produzione, prima ancora che la stessa giunga nella disponibilità del destinatario. La disciplina della ritenuta alla fonte si trova nel Titolo III del D.P.R. del 29 settembre 1973 n. 600, che dispone sia il campo applicativo delle disposizioni in essa contenute sia gli obblighi del sostituto d'imposta³. Da tale normativa si ricava che quest'ultimo è tenuto, tra gli altri adempimenti, a rilasciare ai sostituiti la certificazione unica (cosiddetta C.U.) e a presentare la dichiarazione annuale unica di sostituto d'imposta (cosiddetto modello 770). Proprio in ordine alla qualificazione giuridica nel reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificare e alla valenza probatoria di tali documenti le Sezioni Unite sono state chiamate a risolvere il contrasto giurisprudenziale sorto in seno alla sezione terza.

A tal riguardo, il Supremo Collegio ritiene doveroso operare un *excursus* evolutivo della disciplina sanzionatoria dell'omesso versamento di ritenute da parte del sostituto, trattazione finalizzata tanto alla comprensione dei precedenti giurisprudenziali che hanno portato al contrasto posto alla loro attenzione quanto all'applicazione della disciplina di diritto intertemporale.

Non introdotto per la prima volta - come per la quasi totalità degli altri reati tributari - con la L. n. 311/2004, il delitto di omesso versamento di ritenute certificate non era stato tantomeno previsto dalla originaria formulazione del d.lgs. n. 74/2000. Tale fattispecie viene, infatti, introdotta per la prima volta dall'art. 2 D.L. 10 luglio 1982 n. 429, convertito dalla L. 7 agosto 1982 n. 516, successivamente modificato dall'art. 3, D.L. 16 marzo 1991 n. 83, convertito dalla L. 15 maggio 1991 n. 154⁴. Nel testo originario, tra le condotta punibili figurava il

³ In particolare, il sostituto d'imposta deve provvedere, entro il sedicesimo giorno del mese successivo a quello in cui gli emolumenti sono stati corrisposti, al versamento in favore dell'Erario degli importi delle ritenute operate alla fonte; rilasciare al sostituito, entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di erogazione delle somme, la certificazione unica attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali; trasmettere in via telematica detta certificazione all'Agenzia delle Entrate entro il 7 marzo dell'anno successivo; presentare, infine, la dichiarazione annuale unica di sostituto d'imposta (cd. modello 770) dalla quale risultino tutte le somme pagate e le ritenute operate nell'anno precedente.

⁴ L'art. 2 del D.L. n. 429/1982 (convertito con L. n. 516/1982), così come modificato dall'art. 3, D.L. n. 83/1991 (convertito con modificazioni in L. n. 154/1991) contemplava i reati del sostituto d'imposta, disponendo che *“Chiunque, essendovi obbligato, omette di presentare la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, se l'ammontare delle somme pagate e non dichiarate è superiore a lire cinquanta milioni per periodo d'imposta, è punito con l'arresto fino a due anni o con l'ammenda fino a lire cinque milioni. Ai fini del presente comma non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine prescritto o presentata ad un ufficio incompetente o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto.*

È punito con l'arresto fino a tre anni o con l'ammenda fino a lire sei milioni chiunque, in qualità di sostituto d'imposta, al di fuori del caso di cui al comma 3, non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale, ritenute alle quali è obbligato per legge relativamente a somme pagate, per un ammontare complessivo per

non aver versato all'Erario “*le ritenute effettivamente operate, a titolo di acconto o di imposta, sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori*”. Nella versione successiva, invece, la norma provvedeva a sanzionare diverse condotte. In particolare, al comma 1 veniva sanzionata la mancata presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta, ossia del modello 770, oggi costituente soltanto illecito amministrativo; mentre le condotte penalmente rilevanti disciplinate ai commi successivi contemplavano il mancato versamento delle ritenute, configuranti due distinte ipotesi: da un lato, il mancato versamento nel termine delle ritenute, dall'altro il mancato versamento nel termine delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti. La norma così modificata, tuttavia, non si limitava ad estendere la tipicità delle condotte, ma introduceva anche delle soglie, superate le quali il trattamento sanzionatorio subiva un inasprimento.

La condotta di omesso versamento delle ritenute, sanzionata anche in via amministrativa dall'art. 13, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997 n. 471⁵ (con le eventuali criticità dovute ad una possibile violazione del principio del *ne bis in idem* e di cui si parlerà nel prosieguo), veniva abrogata proprio con l'introduzione

ciascun periodo d'imposta superiore a lire cinquanta milioni. Non si tiene conto delle ritenute non versate che, in relazione al singolo percipiente, risultano inferiori al 5 per cento delle ritenute ad esso relative.

Chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare complessivo superiore a lire venticinque milioni per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione da tre mesi a tre anni e con la multa da lire tre milioni a lire cinque milioni; se il predetto ammontare complessivo è superiore a dieci milioni di lire ma non a venticinque milioni di lire per ciascun periodo d'imposta si applica la pena dell'arresto fino a tre anni o dell'ammenda fino a lire sei milioni.

Se coesistono i reati di mancata presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta e di mancato versamento delle ritenute di cui, rispettivamente, ai commi 1 e 2, si applicano le sole pene previste al comma 2.”

⁵ L'art. 13 d.lgs. n. 471/1997 disciplina i ritardati od omessi versamenti diretti, prevedendo che “*Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti riguardanti crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale previste dalla legge o riconosciute dall'amministrazione finanziaria, effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al primo periodo, oltre a quanto previsto dalla lettera a) del comma 1 dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggiore imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e ai sensi dell'articolo 54 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.

Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente.”

del d.lgs. n. 74/2000. La riforma, infatti, era volta ad eliminare le ipotesi bagatellari, mirando a sanzionare esclusivamente quelle condotte considerate maggiormente lesive degli interessi erariali.

Al fine di colmare la lacuna normativa creatasi a seguito dell'esclusione dal novero dei reati tributari di quello relativo all'omesso versamento di ritenute dovute, gli interpreti avevano ipotizzato la possibilità di sussumere le condotte prima rilevanti ai sensi dell'art. 2 D.L. n. 429/1982 nel reato di appropriazione indebita di cui all'art. 646 c.p.. In questo scenario, l'inadempimento da parte del sostituto d'imposta di versare le ritenute operate dagli emolumenti corrisposti avrebbe costituito illegittima appropriazione di somme appartenenti al sostituto, che non veniva liberato dall'obbligazione tributaria e nei confronti del quale l'Amministrazione finanziaria poteva agire⁶. Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità escludeva questa ipotesi, fornendo un'interpretazione restrittiva della nozione di "altruità". Infatti, secondo le Sezioni Unite, *"non integra il reato di appropriazione indebita, ma mero illecito civile, la condotta del datore di lavoro che ha omesso di versare al cessionario la quota di retribuzione dovuta al lavoratore e da questo ceduta al terzo"*⁷. Il sostituto, infatti, è debitore in proprio nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non potendosi configurare su tali somme titolarità alcuna da parte del sostituto, da ritenere liberato dall'obbligazione tributaria⁸.

Nel 2004, tuttavia, il legislatore tornava sui suoi passi⁹, introducendo nuovamente nell'alveo del penalmente rilevante la condotta di omesso versamento delle ritenute operate. L'art. 1, comma 414, L. 30 dicembre 2004 n. 311 (legge finanziaria per l'anno 2005) ha introdotto il nuovo art. 10 bis d.lgs. n. 74/2000, dal titolo "Omesso versamento di ritenute certificate"¹⁰. Tale disposizione ha subito, alcuni anni dopo,

⁶ Sul punto, P. Cipolla, *"Il concetto di «altruità della cosa» e le componenti «speciali» della retribuzione"*, in Cassazione Penale, fasc. 11, 2005, p. 3345

⁷ Cass. pen., sez. un., sent. n. 37954/2011 del 25.5.2011 (dep. 20.10.2011), Orlando, con nota di Gioacchino Romeo, *"Le Sezioni Unite intervengono, di nuovo, sulla pretesa appropriazione indebita, da parte del datore di lavoro, di emolumenti dovuti al dipendente"*, in Diritto Penale Contemporaneo online, 24.11.2011. Vedi anche Cass. pen., sez. un., sent. n. 1327/2005 del 27.10.2004 (dep. 19.1.2005), in Diritto e Giustizia, 2005, p. 43.

⁸ Sul punto, Ardito, in Musco - Ardito, *"Diritto penale tributario"*, Zanichelli, 2013, p. 260

⁹ La ratio di tale intervento è palesata nella Relazione governativa alla L. n. 311/2004, nella quale si rileva che la valenza lesiva e la frequenza delle condotte di omesso versamento delle ritenute operate *"rendono necessario assicurare la tutela penale all'interesse protetto dalla corretta e puntuale percezione dei tributi, ancor più quando il comportamento è posto in essere da soggetti quali i sostituti d'imposta che trattengono per riversare all'Erario tributi di altri soggetti che con essi hanno rapporti: i sostituiti"*.

¹⁰ L'originaria formulazione dell'art. 10 bis d.lgs. n. 74/2000 disponeva che *"E' punito 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 ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta."* Per un approfondimento sul punto, F. Marzullo, *"Il delitto di"*

una modifica con l'entrata in vigore dell'art. 7 d.lgs. 24 settembre 2015 n. 158, che ha dato alla norma l'attuale formulazione. La riforma ha inciso principalmente su due aspetti: da un lato, ha innalzato la soglia della rilevanza penale; dall'altro, ha introdotto il riferimento alle ritenute dovute sulla base del modello 770 (del rapporto fra le due norme si parlerà nel prosieguo).

3. L'iter logico-motivazionale seguito dalle Sezioni Unite.

3.1 I precedenti giurisprudenziali.

Prima di enunciare il principio di diritto, le Sezioni Unite - riprendendo le argomentazioni spese nell'ordinanza di rimessione - individuano gli orientamenti giurisprudenziali che hanno portato alla formazione del contrasto in ordine, sotto il profilo sostanziale, alla qualificazione del reato di omesso versamento di ritenute e, sotto il profilo processuale, alla valenza probatoria del modello di dichiarazione 770.

Le modifiche e l'abrogazione dal 2000 al 2004 della fattispecie, ora disciplinata dall'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000, avevano generato non pochi dubbi negli interpreti. Il rispetto dei principi di matrice costituzionale - in particolare di irretroattività della legge penale e di colpevolezza - insieme con la necessità di rapportare la fattispecie penalistica a quella amministrativa, avevano fortemente influenzato le varie ipotesi prospettate.

Un primo orientamento giurisprudenziale, originato dalla sentenza Salmistrano¹¹ e sviluppatosi quasi prevalentemente prima della riforma operata dal d.lgs. n. 158/2015, riteneva che il modello di dichiarazione 770 fosse idoneo - per sé solo - alla dimostrazione del rilascio delle certificazioni uniche. Il ragionamento seguito traeva origine da una riflessione sull'evoluzione normativa della norma incriminatrice. Secondo gli interpreti, l'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 avrebbe avuto come scopo quello di colmare il "vuoto normativo" rimasto dopo l'abrogazione della vecchia legge sui reati tributari. Tale nuova figura delittuosa, pertanto, non si era posta in continuità normativa con le previgenti disposizioni, se non dal punto di vista dell'oggettività giuridica, ossia la tutela degli interessi dell'Erario, lesi da "*chiunque non versa(i) all'erario le ritenute effettivamente operate*". Secondo la sentenza Salmistrano, "*se l'art. 10-bis sanziona l'omesso versamento delle ritenute operate dal sostituto d'imposta, non vi è ragione per ritenere che la prova di ciò debba ricavarsi solo dalle certificazioni senza possibilità di ricorrere ad "equipollenti"*" quali il modello di dichiarazione 770, posto che da esso è possibile ricavare "*un dato assolutamente non equivoco, in quanto proveniente dallo stesso*

omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis d.lgs. n. 74 del 10 marzo 2000", in Rivista italiana di diritto e procedura penale, fasc. 4, 2007, p. 1372

¹¹ Cass. pen., sez. un., sent. n. 1443/2013 del 15.11.2012 (dep. 11.1.2013), in Rivista penale, fasc. 5, 2013, p. 533. Tale orientamento è stato successivamente seguito da numerose pronunce, tra le quali Cass. pen., sez. III, sent. n. 33187/2013 del 12.6.2013; Cass. pen., sez. III, sent. n. 20778 del 6.3.2014; Cass. pen., sez. III, sent. n. 19454 del 27.3.2014; Cass. pen., sez. III, sent. n. 27479 del 30.5.2014.

obbligato, (per il quale) non avrebbe senso dichiarare quello che non è stato corrisposto e, per ciò stesso, certificato". In altre parole, a parere di tale tesi, l'onere probatorio poteva essere assolto dal pubblico ministero mediante il ricorso a prove documentali o testimoniali oppure attraverso la prova indiziaria, ricavabile anche dalla dichiarazione annuale, dato assolutamente non equivoco, in quanto proveniente dallo stesso datore di lavoro obbligato.

L'interpretazione della giurisprudenza di legittimità appena descritta è stata successivamente condivisa e confermata dalle Sezioni Unite, con la sentenza Favellato¹², nella quale la fattispecie di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 viene qualificata come reato omissivo istantaneo, la cui condotta omissiva consiste nel mancato versamento delle ritenute dovute. Tanto l'erogazione degli emolumenti, comportanti l'obbligo di ritenuta alla fonte e il successivo versamento all'Erario, quanto il rilascio al sostituto della certificazione unica costituirebbero, pertanto, meri presupposti necessari dell'illecita omissione.¹³ Tuttavia, come nelle precedenti pronunce di legittimità, anche la sentenza Favellato nella parte motiva sembra non seguire l'enunciato punto fermo in ordine alla qualificazione giuridica del delitto di omesso versamento. Nel cercare di individuare gli elementi specializzanti del reato citato rispetto allo speculare illecito amministrativo, infatti, la Corte qualifica i due inderogabili presupposti quali elementi costitutivi (sulla questione si ritornerà nel prosieguo).

Secondo un altro orientamento, a cui ha dato inizio la sentenza Gagliardi¹⁴ e maggiormente condiviso dopo la riforma del 2015, il modello dichiarativo 770 è idoneo a di per sé a provare l'avvenuto rilascio delle certificazioni uniche ai sostituiti. La pronuncia citata, preliminarmente, aveva rigettato l'orientamento sviluppatosi con la sentenza Favellato, affermando che il reato di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 integrerebbe un reato a condotta mista, costituita da una componente omissiva (il mancato versamento) ed una precedente componente commissiva, consistente a sua volta in due distinte condotte (l'erogazione di somme comportanti l'obbligo di effettuare una ritenuta e il rilascio della

¹² Cass. pen., sez. un., sent. n. 37425/2013 del 28.3.2013 (dep. 12.9.2013), Favellato, in Cassazione Penale, fasc. 1, 2014, p. 38.

¹³ Le Sezioni Unite Favellato (Cass. pen., sez. un., sent. n. 37425/2013, cit.) trattano un altro profilo di particolare interesse, quello riguardante l'elemento soggettivo del reato di omesso versamento delle ritenute, statuendo che *"per la commissione del reato basta [...] la coscienza e volontà di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato"*; coscienza e volontà devono comunque *"investire anche la soglia [...], che è un elemento costitutivo del fatto, contribuendo a definirne il disvalore"*. In relazione, invece, alla certificazione unica e al modello di dichiarazione 770, stante la loro natura di presupposti e non elementi costitutivi del reato, *"la prova del dolo è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi"*.

¹⁴ Cass. pen., sez. un., sent. n. 40526/2014 del 8.4.2014 (dep. 1.10.2014), in Cassazione Penale, fasc. 6, 2015, p. 2419. Questo orientamento è stato condiviso in successive sentenze conformi: Cass. pen., sez. III, sent. n. 10475/2014 del 9.10.2014; Cass. pen., sez. III, sent. n. 11335/2014 del 15.10.2014; Cass. pen., sez. III, sent. n. 6203 del 29.10.2014.

certificazione della ritenuta medesima al sostituto d'imposta). Stante tali premesse, la certificazione unica non costituirebbe mero presupposto, ma elemento costitutivo del reato¹⁵.

Il modello dichiarativo 770, in altre parole, costituirebbe mero indizio e, pertanto, deve essere supportato da adeguato materiale probatorio, non necessariamente rappresentato dall'allegazione delle certificazioni uniche effettivamente rilasciate. Secondo tale ipotesi, l'interpretazione contraria – sostenuta dalla sentenza Salmistrano – si baserebbe sul “presupposto fallace” per il quale tutto quello che è stato dichiarato sarebbe stato per ciò stesso necessariamente certificato. Il modello dichiarativo 770, infatti, da un lato, non contiene la dichiarazione di aver tempestivamente emesso le certificazioni uniche, ma solo di aver erogato le retribuzioni ed effettuato le ritenute e, dall'altro, risponde ad una finalità ed è regolato da una disciplina differente rispetto alla certificazione unica, per cui i due documenti devono considerarsi indipendenti l'uno dall'altro.

L'interpretazione fornita dalla sentenza Gagliardi sarebbe stata, a parere delle pronunce successive¹⁶, confermata dalla riforma operata dal d.lgs. n. 158/2015. La modifica apportata all'art. 10 *bis* citato altro non sarebbe che norma di interpretazione autentica, escludendo pertanto qualsivoglia applicazione dell'art. 2 c.p.. La norma così modificata, infatti, risponderebbe all'esigenza di risolvere il contrasto formatosi, confermando l'orientamento più recente. L'intento è chiaro nella estensione della tipicità del reato anche alle ipotesi di omesso versamento delle ritenute dovute sulla base del modello dichiarativo 770, per cui deve desumersi l'irrilevanza normativa di quanto nell'art. 10 *bis* non era “*espressamente compreso in precedenza*”, il che significa “*la riconosciuta validità, da parte dello stesso legislatore, del secondo dei due indirizzi*” (ovvero quello per cui la dichiarazione modello 770 era idonea a dimostrare l'intervenuto rilascio delle certificazioni).^{17 18}

¹⁵ Tuttavia, vi è da aggiungere che non tutte le pronunce che hanno seguito la sentenza Gagliardi (Cass. pen., sez. III, sent. n. 40526/2014, cit.) in ordine alla portata probatoria del modello 770 hanno poi confermato anche l'aspetto relativo alla qualificazione giuridica della certificazione unica.

¹⁶ Tra quelle citate dalle Sezioni Unite vi sono: Cass. pen., sez. III, sent. n. 48591/2016; Cass. pen., sez. III, sent. n. 48302/2016; Cass. pen., sez. VII, sent. n. 53249/2016; Cass. pen., sez. III, sent. n. 51417/2016; Cass. Pen., sez. III, sent. n. 57104/2017.

¹⁷ Cass. pen., sez. III, sent. n. 10509/2017 del 16.12.2016 (dep. 3.3.2017), Pisu, in CED Cassazione penale, 2017. Tuttavia, tale pronuncia non pare pienamente condividere la tesi dell'interpretazione autentica, limitandosi ad affermare che la riforma ha esteso la tipicità del reato e, pertanto, rigettando l'interpretazione fornita dalla Relazione illustrativa al d.lgs. n. 158/2015 riportante l'espressione “chiarimento”.

¹⁸ Nell'ordinanza di rimessione si rinviene un ulteriore orientamento, sviluppatosi alla luce del secondo enunciato. La Sezione III, nella sentenza n. 10104/2016 del 7.1.2016, Grazzini (in CED Cassazione penale, 2016), afferma che nessuno dei due orientamenti “*si sofferma analiticamente sulla natura della dichiarazione*” contenuta nel modello 770. La questione “*se in riferimento al reato di cui all'art. 10 bis sia attribuibile valore di prova indiziaria decisiva ex art. 192, comma 2, c.p.p. alla dichiarazione fiscale di modello 770*” era stata

La Sezione rimettente, tuttavia, non si limita ad enunciare gli orientamenti componenti il contrasto, ma rassegna le sue conclusioni, attraverso le quali mostra di non condividere la tesi da ultimo enunciata. In particolare, critica le affermazioni della sentenza Grazzini in ordine alla qualificazione della riforma del 2015¹⁹, pronuncia che aveva il pregio di escludere la natura di interpretazione autentica, errando tuttavia nell'argomentare *“in modo assertivo”*. Infatti, *“non sembra essere stato tenuto in conto il contesto della novella del 2015, che in un’ottica globale non ha per nulla inasprito la repressione penale degli illeciti tributari; [...] inoltre, appare difficile qualificare “del tutto inconferente” quel che emerge dalla relazione illustrativa della novella, [la quale] afferma che la modifica ha “chiarito” la portata del testo previgente”*. In altre parole, qualora venisse accolta la tesi dell'interpretazione autentica, potrebbe anche in astratto giungersi alla conclusione per cui anche i fatti di omesso versamento delle ritenute certificate commessi prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 158/2015 potrebbero ritenersi provati con la sola allegazione del modello 770.

3.2 Questioni di diritto intertemporale e soluzione al contrasto.

Le Sezioni Unite, come già anticipato, al fine affrontare la questione *de quo* hanno preliminarmente ritenuto necessario soffermarsi sui profili critici sorti a seguito della modifica apportata dal d.lgs. n. 158/2015.

La portata di tale problematica è evidente se si considerano i riflessi tanto sul piano interpretativo quanto sulla dimensione probatoria del reato di omesso versamento di ritenute, coinvolgendo sia la lettura della norma pre-riforma sia quella post intervento legislativo.

Il problema era già stato posto all'attenzione delle sezioni semplici²⁰, che tuttavia avevano avanzato interpretazioni discordanti. In particolare, come anticipato, in un primo momento si era affermata la natura di interpretazione autentica della novella legislativa.

Subito dopo, la citata sentenza Grazzini, in controtendenza rispetto all'orientamento proposto dalla sentenza Gagliardi prima e della numerose conformi poi, aveva escluso la natura di interpretazione autentica della nuova disciplina, sulla base del fatto che - pur ribadendo l'assoluta legittimità di un

rimessa dalla Corte alle Sezioni unite, che tuttavia non affrontarono la questione, trovandosi dinanzi ad un reato estinto.

¹⁹ La sentenza Grazzini (Cass. pen., sez. III, sent. n. 10104/2016, cit.) ha escluso che l'intento e il contenuto effettivo della norma fossero di interpretazione autentica, ma lo ha fatto in modo assertivo, richiamando le pronunce del giudice delle leggi che hanno evidenziato la illegittimità del mascherare in norme di interpretazione autentica norme innovative retroattive, senza peraltro indicare *expressis verbis* perché si debba ritenere che, in concreto, la novella avrebbe costituzionalmente abusato dell'istituto, pur previsto nell'ordinamento, dell'interpretazione autentica nel caso in cui alla modifica *de qua* si dovesse attribuire tale ruolo.

²⁰ La questione di diritto intertemporale sorta con l'abrogazione operata al momento dell'introduzione del d.lgs. n. 74/2000 era già stata affrontata dalle Sezioni Unite, nella sentenza n. 37425/2013, cit.

intervento chiarificatore ad opera del legislatore - doveva applicarsi il costante orientamento della Corte Costituzionale²¹ in ossequio al principio di irretroattività della legge penale sfavorevole. Secondo la Cassazione, *“l’interpolazione normativa, dunque, deve ritenersi innovativa della fattispecie legale, con un ampliamento della tipicità che, necessariamente, non può avere efficacia retroattiva”*. Seppur di portata innovativa, la norma può comunque fungere da canone interpretativo della precedente disciplina, escludendo l’idoneità del modello 770 a provare di per sé il rilascio delle certificazioni²².

La soluzione fornita dalle Sezioni Unite in commento è stata quella di seguire parzialmente questo secondo filone giurisprudenziale, criticando fortemente la tesi della natura di interpretazione autentica della norma. Tale assunto è supportato, innanzitutto, dal dato letterale: la novella ha, infatti, esteso l’area del penalmente rilevante, incriminando anche la condotta di omesso versamento di ritenute risultanti dal modello dichiarativo 770. L’interpretazione fornita risponde, a parere della Corte, all’esigenza di rispettare il principio di legalità e il divieto di *bis in idem* (su quest’ultimo aspetto si tornerà nel punto successivo). In particolare, non è ammissibile un’interpretazione che abroghi parzialmente la norma, ossia una lettura dell’art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 che ometta totalmente di considerare da un punto di vista oggettivo - se non come mero parametro interpretativo - la locuzione aggiunta dalla riforma.

Alla luce della portata innovativa della novella, deve dunque applicarsi la normativa di diritto intertemporale e, in particolare, il principio di irretroattività della legge penale sfavorevole ai sensi degli artt. 2 c.p. e 25 Cost.. Da tale premessa, le Sezioni Unite, al fine di dirimere il contrasto sorto in ordine all’idoneità del modello 770 di provare di per sé il rilascio delle certificazioni uniche, distinguono tra la situazione pre-riforma e quella successiva all’intervento del d.lgs. n. 158/2015.

²¹ Corte Cost., sent. nn. 525/2000 - 311/1995 - 397/1994, secondo cui *“il ricorso da parte del legislatore a leggi di interpretazione autentica non può essere utilizzato per mascherare norme effettivamente innovative dotate di efficacia retroattiva, in quanto così facendo la legge interpretativa tradirebbe la funzione che le è propria: quella di chiarire il senso di norme preesistenti, ovvero di imporre una delle possibili varianti di senso compatibili col tenore letterale, sia al fine di eliminare eventuali incertezze interpretative, sia per rimediare ad interpretazioni giurisprudenziali divergenti con la linea politica del diritto voluta dal legislatore”*.

²² La Corte, in particolare, sostiene che *“se il legislatore ha inteso estendere la tipicità del reato anche alle ipotesi di omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione (c.d. Mod. 770), non soltanto la precedente formulazione racchiudesse nel proprio perimetro di tipicità soltanto l’omesso versamento di ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti - rilievo sostanzialmente pacifico nella giurisprudenza di legittimità -, ma richiedesse, sotto il profilo probatorio, la necessità di una prova del rilascio della certificazione ai sostituiti; il criterio logico dell’argumentum a contrario, desunto dalla novella normativa che ha esteso la rilevanza normativa all’omesso versamento di ritenute dovute sulla base della dichiarazione, infatti, impone di escludere dalla portata applicativa della norma quanto non vi era espressamente compreso in precedenza”*.

In particolare, le Sezioni Unite affermano il seguente principio di diritto “con riferimento all’art. 10 bis nella formulazione anteriore alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158 del 2015, la dichiarazione modello 770 proveniente dal sostituto di imposta non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova della avvenuta consegna al sostituto d’imposta della certificazione fiscale”.

La conclusione a cui è giunta la Corte muove, innanzitutto, da un’interpretazione sistematica: la norma fa riferimento alle certificazioni uniche e non al modello 770. A tale considerazione deve aggiungersi che nel nostro ordinamento vige il principio di colpevolezza, per cui è l’accusa a dover provare i fatti a fondamento dell’incolpazione. Non è condivisibile, pertanto, quell’orientamento - originato dalla sentenza Salmistrano - che ammette un’inversione dell’onere della prova, ritenendo che l’allegazione della dichiarazione modello 770 da parte del datore di lavoro costituisca di per sé prova del rilascio delle certificazioni uniche. Al contrario, è il pubblico ministero che - con ogni mezzo, stante l’atipicità delle prove penali ai sensi dell’art. 189 c.p.p. - dovrà dare prova dell’adempimento di tale onere da parte del sostituto d’imposta. A sostegno della propria tesi, le Sezioni Unite individuano un ultimo argomento, evidenziando le differenze strutturali fra il modello dichiarativo 770 e le certificazioni uniche. In particolare, il primo dei documenti “*non appare [...] recare alcuna specifica indicazione in ordine al rilascio delle certificazioni avendo invece ad oggetto, per quanto qui interessa, unicamente i dati dell’“importo versato” e delle “ritenute operate”*”.²³

La riforma del 2015, invece, ha esteso il momento “attestativo” delle ritenute anche a quanto dovuto sulla base del contenuto della dichiarazione modello 770. In altre parole, la portata innovativa della novella ha reso “*non più indispensabile provare il previo rilascio della certificazione unica potendo guardarsi, per l’individuazione delle ritenute il cui omesso versamento deve essere sanzionato, anche al solo modello 770*”.

A tal riguardo, le Sezioni Unite sembrano cogliere l’interpretazione fornita dalla sentenza Grazzini²⁴ che, avendo riconosciuto l’estensione della tipicità della condotta (rimasta invariata rispetto alla norma originaria), ha attribuito comunque alla riforma una funzione chiarificatrice del portato della precedente formulazione della disposizione.

Proprio il portato innovativo della norma, con l’inserimento di un oggetto dell’omesso versamento (ossia la dichiarazione modello 770), alternativo al rilascio delle certificazioni uniche, porta alla considerazione per cui il primo dei due documenti è idoneo non tanto a provare di per sé il rilascio della C.U. quanto a

²³ Le Sezioni Unite, a tal riguardo, accolgono l’interpretazione fornita dalla sentenza Gagliardi (Cass. pen., sez. III, sent. n. 40526/2014, cit.), criticando invece l’orientamento precedente che, al fine di giustificare l’idoneità probatoria del modello 770, ricorreva ad un ragionamento presuntivo (vedi Cass. pen., sez. III, sent. n. 20778/2014 del 6.3.2014 - dep. 22.5.2014, Leucci, in CED Cassazione penale, 2014).

²⁴ Anche e soprattutto nella parte in cui ricostruiscono l’evoluzione costituzionale della nozione di interpretazione autentica, evidenziandone i limiti applicativi.

costituire esclusivo presupposto della fattispecie, la cui sussistenza - in aggiunta all'omesso versamento delle ritenute e al superamento della soglia di punibilità - parrebbe integrare dal punto di vista oggettivo la disposizione di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000.²⁵

3.3 I rapporti fra illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/1997 e l'illecito penale di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000: applicazione del principio del *ne bis in idem*.

Le Sezioni Unite si sono soffermate, seppur sommariamente e in dipendenza dalla questione di carattere meramente probatorio, sul rapporto fra l'illecito amministrativo di cui all'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471/1997 e il reato di omesso versamento delle ritenute ai sensi dell'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000. L'esame di tale aspetto si rende necessario al fine di valutare un'eventuale violazione del divieto di *bis in idem*, alla luce in particolare delle recenti pronunce nazionali e comunitarie.

La questione era già stata affrontata dalle Sezioni Unite²⁶ (e condivisa dal primo degli orientamenti enunciati nel paragrafo *sub* 3.1) in relazione alla formulazione originaria della norma. In particolare, ad avviso della Corte, non poteva dirsi sussistente un concorso apparente di norme regolato dal principio di specialità, stante il fatto che le due norme richiedono requisiti differenti. In particolare, per il configurarsi dell'illecito amministrativo si richiede l'effettuazione delle ritenute e l'omesso versamento delle stesse entro i termini di legge; mentre, al fine di ritenere integrata la fattispecie penale, dal punto di vista oggettivo, è necessario non solo che le somme destinate all'Erario siano state ritenute e omesse, ma anche che le stesse siano state certificate e superino la soglia di punibilità (nell'originaria formulazione pari ad Euro 50.000,00; attualmente pari ad Euro 150.000,00). In altre parole, i due illeciti sarebbero avvinti da un rapporto di "progressione criminosa", in quanto la norma penale prevedrebbe elementi nuovi e ulteriori, temporalmente collocati in un momento successivo rispetto al perfezionamento dell'illecito amministrativo. Per tale ragione, infatti, il trattamento sanzionatorio previsto per il delitto è più grave rispetto alla speculare fattispecie amministrativa.

Tuttavia, tale assetto viene superato con l'introduzione della riforma del 2015, la cui portata innovativa - secondo la sentenza *Grazzini*, poi richiamata dalla pronuncia in commento - "*sembra offuscare la distinzione [...] tra illecito amministrativo (avente ad oggetto l'omesso versamento delle ritenute) e illecito penale (avente ad oggetto l'omesso versamento delle ritenute certificate e superiori*

²⁵ A tal riguardo, le Sezioni Unite rilevano gli aspetti critici della scelta operata dal legislatore di rendere equipollenti il modello 770 alle certificazioni uniche, sulla base delle evidenti differenze strutturali fra i due documenti, che potrebbero causare un'applicazione distorta della disciplina. Infatti, ben potendo riportare importi diversi, la scelta dell'adoperare l'uno o l'altro da parte della pubblica accusa potrebbe essere orientata al solo fine di superare la soglia di punibilità indicata nell'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000.

²⁶ Cass. pen., sez. un., sent. n. 37425/2013, Favellato, cit., con nota di A. Ciraulo, "*La punibilità degli omessi versamenti dell'IVA e delle ritenute certificate nella lettura delle Sezioni Unite*", in *Cassazione Penale*, fasc. 1, 2014, p. 66

alla soglia legale), lasciando soltanto la soglia di rilevanza penale [...] a delimitare il confine”, con i relativi aspetti critici in tema di cosiddetto “doppio binario” sanzionatorio alla luce della decisione della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, Grande Stevens c. Italia²⁷.

In particolare, il problema si palesa in tutta la sua portata nel caso di irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa e contestuale apertura o pendenza di un procedimento penale per la medesima violazione fiscale. La questione non è espressamente affrontata dalle Sezioni Unite in commento, che si limitano a rilevare le criticità applicative della nuova fattispecie. È la giurisprudenza più recente che, spinta dalle ultime pronunce della Corte di Strasburgo²⁸ recepite dalla Corte Costituzionale²⁹, tenta di trovare una soluzione interpretativa. Si afferma, al riguardo, che non sussiste la violazione del principio del *ne bis in idem* convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa - ma sostanzialmente penale (secondo i criteri elaborati dalla Corte EDU) - e condanna a sanzione penale per il medesimo fatto, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una “connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema” e, pertanto, non vi sia una sovrapposizione di piani sanzionatori e un sacrificio eccessivo per l’interessato.

Tuttavia, deve aggiungersi che vi è un altro fondamentale aspetto - non considerato dalla Corte ma - che emerge in altre pronunce di legittimità³⁰, a parere delle quali “è preclusa la deducibilità della violazione del divieto di *bis in idem* in conseguenza

²⁷ Corte EDU, II sez., decisione n. 18640 del 4.3.2014, Grande Stevens e altri c. Italia

²⁸ Si fa riferimento alla recente pronuncia della Corte EDU (grande Camera) del 15.11.2016, causa A e B c. Norvegia, ric. n. 24130/11 e 29758/11, nella quale la Corte ha ritenuto che l’irrogazione, in riferimento agli stessi fatti, di una sanzione fiscale e di una condanna penale non abbia determinato alcuna violazione del principio del *ne bis in idem*: ciò sulla base del principio secondo il quale la garanzia convenzionale è rispettata, qualora tra i due procedimenti sussista una stretta connessione sostanziale e temporale, tale che le due sanzioni per il medesimo fatto siano parte di un’unitaria reazione sanzionatoria apprestata dall’ordinamento. La sentenza introduce un criterio più restrittivo, al fine di individuare le violazioni enunciate, rispetto a quello elaborato nella causa Grande Stevens, stante l’esigenza di evitare che gli ordinamenti degli stati membri subissero il peso di una troppo estesa ingerenza di matrice comunitaria.

²⁹ La Corte costituzionale, con la sent. n. 43/2018 del 24.1.2018 - dep. 2.3.2018 (in Guida al diritto, fasc. 16, 2018, p. 15), ha preso atto del “*carattere innovativo che la regola della sentenza A e B contro Norvegia ha impresso in ambito convenzionale al divieto di bis in idem [...]: si è passati dal divieto imposto agli Stati aderenti di configurare per lo stesso fatto illecito due procedimenti che si concludono indipendentemente l’uno dall’altro, alla facoltà di coordinare nel tempo e nell’oggetto tali procedimenti, in modo che essi possano reputarsi nella sostanza come preordinati a un’unica, prevedibile e non sproporzionata risposta punitiva, avuto specialmente riguardo all’entità della pena (in senso convenzionale) complessivamente irrogata*”, restituendo poi gli atti al giudice a quo stante la necessità di “*una nuova valutazione sulla rilevanza della questione di legittimità costituzionale*”.

³⁰ Cass. pen., sez. III, sent. n. 24309/2017 del 19.1.2017 (dep. 17.5.2017), Bernardoni, in CED Cassazione penale, 2017

della irrogazione di una sanzione formalmente amministrativa, ma della quale venga riconosciuta la natura “sostanzialmente penale” - secondo l’interpretazione dell’art. 4 Protocollo n. 7 CEDU data dalle decisioni emesse dalla Corte europea dei diritti dell’uomo nelle cause Grande Stevens e altri c. Italia del 4 marzo 2014 e Nykanen contro Finlandia del 20 maggio 2014 - quando la prima sanzione sia stata inflitta ad un soggetto giuridico diverso da quello al quale sia stata ascritta, nel successivo procedimento penale, la violazione costituente reato, non potendosi ritenere, in tal caso, che il fatto sia corrispondente sotto il profilo storico-naturalistico a quello oggetto di sanzione penale”. In altre parole, è possibile escludere la sussistenza di un qualsivoglia rapporto rilevante tra sanzione amministrativa e sanzione penale laddove le due ipotesi differiscano dal punto di vista del soggetto attivo. Secondo tale interpretazione, sarebbe pertanto inutile parlare di divieto di *bis in idem* in tutti i casi di illeciti amministrativi ascrivibili a persone giuridiche, quali le società, e relativi illeciti penali ascrivibili invece a persone fisiche, quali amministratori unici o legali rappresentanti. La pretesa punitiva delle due fattispecie, pertanto, non coinciderebbe se non nel caso di impresa individuale, per il semplice fatto che la sanzione andrebbe ad incidere sullo stesso patrimonio.³¹

3.4 Qualificazione giuridica del modello 770 e del certificato unico nel reato di omesso versamento di ritenute dovute o certificate.

Altro aspetto di interesse della pronuncia in commento è la posizione assunta in merito alla qualificazione giuridica tanto del modello 770 quanto del certificato unico nel reato di omesso versamento. In realtà, la Corte - ogniqualvolta si sofferma sull’argomento - ne sostiene la irrilevanza pratica, ritenendo che la qualificazione quale elemento costitutivo ovvero presupposto del reato non implichi alcuna differenza sul piano applicativo.³²

La Sezioni Unite, infatti, risultano quantomeno criptiche nell’assumere una posizione netta sul tema. Tuttavia, lo sforzo interpretativo risulta particolarmente pregevole dal punto di vista dell’*excursus* giurisprudenziale sulla questione e dei riflessi che tali interpretazioni possono avere sulla valenza probatoria del modello 770.

Le posizioni che vengono a confronto si attestano su due tesi opposte: da un lato, parte della giurisprudenza ritiene che il delitto di omesso versamento delle ritenute

³¹ La questione potrebbe trovare nuovi spunti critici nel caso in cui il legislatore optasse per l’inserimento tra i reati presupposto del d.lgs. n. 231/2001 anche dei delitti tributari.

³² Un breve accenno alla natura giuridica del modello dichiarativo 770 viene fatto dalle Sezioni Unite, che - dopo aver rilevato l’esistenza di due orientamenti (da un lato, la sentenza Grazzini - Cass. pen., sez. III, sent. n. 10104/2016, cit. - che ne sostiene la natura di confessione stragiudiziale, dall’altro, la sentenza Pareto - Cass. pen., sez. III, sent. n. 11335/2015 del 15.10.2014 - dep. 18.3.2015, in Rivista penale, fasc. 5, 2015, p. 441 - che invece lo qualifica come mera esternazione di scienza) - ritiene la problematica irrilevante alla questione sottoposta alla sua attenzione.

debba qualificarsi quale fattispecie omissiva istantanea³³; dall'altro, vi è chi ritiene che il reato di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 sia strutturato in forma progressiva³⁴.

Secondo il primo degli orientamenti riportati, pertanto, soltanto l'omesso versamento configurerebbe elemento costitutivo della condotta, mentre tanto il modello 770 quanto la C.U. sarebbero meri presupposti del reato. In particolare, la condotta omissiva si concretizzerebbe nel mancato versamento, oltre la soglia di punibilità, delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti ovvero dalla dichiarazione annuale del sostituto d'imposta (stante il nuovo disposto della norma), dimostrativi dell'erogazione delle somme comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte, ai sensi degli artt. 23 e ss. D.P.R. n. 600/1973. Tale impostazione ha un chiaro riflesso nella prova dell'elemento soggettivo, che in tal caso dovrebbe esclusivamente investire l'omesso versamento e la soglia di punibilità; mentre, in relazione al rilascio della certificazione al sostituto e la presentazione della dichiarazione annuale, il dolo sarebbe presunto³⁵. Il fondamento di tale tesi risiederebbe, secondo gli interpreti, nella *“struttura dell'elemento oggettivo della fattispecie incriminatrice in relazione alla ratio che la sostiene ed all'interesse protetto dall'incriminazione”*³⁶.

Secondo un altro orientamento, invece, il reato di cui all'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000 costituirebbe una fattispecie a forma progressiva. Il delitto, infatti, presenterebbe *“una componente omissiva, rappresentata dal mancato versamento nel termine delle ritenute effettuate, e una precedente componente commissiva, consistente, a sua volta, in due distinte condotte, rappresentate dal versamento della retribuzione con l'effettuazione delle ritenute e/o dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni prima dello spirare del termine previsto per la presentazione della dichiarazione quale sostituto d'imposta”*³⁷. Dichiarazione annuale e C.U., secondo questa tesi, devono, pertanto, qualificarsi quali elementi costitutivi del reato. Conseguentemente, la prova dell'elemento soggettivo deve riguardare non soltanto la coscienza e volontà di omettere quanto dovuto oltre la soglia penalmente rilevante, ma anche la rappresentazione e volizione del rilascio dei documenti citati entro i termini previsti.

Questa posizione non viene condivisa dalla pronuncia in commento, che rileva un profilo problematico nella prova della volizione della circostanza del rilascio delle certificazioni. Richiamando la nozione di presupposto, le Sezioni Unite sembrano

³³ Tra le pronunce di maggiore interesse vi sono: Cass. pen., sez. un., sent. n. 37425/2013, Favellato, cit.; Cass. pen., sez. III, sent. n. 20778/2014, Leucci, cit.

³⁴ Cass. pen., sez. III, sent. n. 40526/2014, Gagliardi, cit.

³⁵ Precisano altresì le Sezioni Unite Favellato: *“la prova del dolo è insita in genere nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituto e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi”*.

³⁶ Cass. pen., sez. III, sent. n. 20778/2014, Leucci, cit.

³⁷ Cass. pen., sez. III, sent. n. 40526/2014, Gagliardi, cit.

condividere l'assunto per cui tali circostanze debbano considerarsi quali condizioni antecedenti alla condotta penalmente rilevante. Argomenti a sostegno di tale tesi sono il fatto che, tendenzialmente, è lo stesso soggetto agente che, prima di omettere il versamento, rilascia le certificazioni e presenta il modello 770, sicché sarebbe del tutto superfluo interrogarsi sulla volontà del soggetto in relazione a questi ultimi adempimenti. Altro argomento è l'interpretazione letterale della norma. Appare chiaro, ad avviso della Corte, che la disposizione, nell'evidenziare attraverso l'utilizzo del termine "rilasciate" (e nella nuova formulazione "dovute sulla base della stessa dichiarazione") l'antiorità cronologica del rilascio delle certificazioni (ovvero della presentazione del modello 770), abbia inquadrato tale categoria nei presupposti della condotta.

Da tale considerazione, ossia dalla qualificazione della C.U. e del modello 770 quali presupposti della condotta, si ricava l'inidoneità - prima della riforma del 2015 - e l'idoneità - dopo l'intervento legislativo - della dichiarazione annuale a fondare un addebito a titolo di responsabilità per omesso versamento.

4. Osservazioni conclusive.

La decisione delle Sezioni Unite nella sentenza n. 24782/2018 ha sicuramente il merito di aver posto fine ad un contrasto giurisprudenziale in ordine ad un aspetto essenziale, se non dirimente, nell'applicazione della fattispecie di omesso versamento delle ritenute. La rilevanza della pronuncia in commento non si limita, inoltre, a dare una semplice soluzione al caso di specie, rientrando nell'alveo della disciplina originaria dell'art. 10 *bis* d.lgs. n. 74/2000, ma offre un'interpretazione anche della disposizione nella sua nuova formulazione, così come modificata dal d.lgs. n. 158/2015. La statuizione dell'idoneità o inidoneità del modello 770 a provare il rilascio delle certificazioni ha avuto come ulteriore scopo quello di sottolineare un importante aspetto, messo in secondo piano nell'applicazione pratica della disposizione, ossia quello del rispetto dell'onere della prova in capo all'accusa, che aveva subito una contrazione - a discapito del diritto di difesa e del principio di colpevolezza - nella precedente interpretazione giurisprudenziale.

Dall'analisi delle argomentazioni spese in motivazione, si evince anche una presa di posizione - seppur non sempre netta - in ordine ad altri aspetti della disciplina, tra cui il rapporto fra le norme succedutesi nel tempo alla luce della giurisprudenza europea e comunitaria e in ossequio ai principi di *ne bis in idem* e legalità. A tal riguardo, la Corte - seppur in un'ottica di rigorosa interpretazione, fedele al dato letterale - lascia alcuni dubbi in ordine alla qualificazione giuridica del delitto, benché ammetta di propendere per la natura di fattispecie omissiva istantanea. Dinnanzi a tale scelta, si vedrà se e in quale misura le future decisioni di legittimità accoglieranno l'interpretazione fornita, conformandosi concretamente ai principi statuiti nella sentenza in esame. In particolare, i dubbi sul rapporto fra illecito amministrativo e illecito penale - stante anche i recentissimi arresti giurisprudenziali - potrebbero riaffiorare, determinando una situazione di incertezza tale da richiedere un nuovo e decisivo intervento delle Sezioni Unite.

Riprendendo i profili di criticità evidenziati dalla stessa Corte in ordine alla novazione legislativa, è auspicabile un intervento che tenga conto delle diversità strutturali fra le certificazioni uniche e il modello 770 e, pertanto, più attento alla normativa tributaria. La evidente tecnicità delle disposizioni fiscali deve, pertanto, rappresentare una guida per il legislatore, la cui azione deve sempre rispettare i rigorosi principi costituzionali, in particolar modo quello di determinatezza, al fine di impedire il diffondersi di interpretazioni difformi, con una sostanziale sovrapposizione delle funzioni nomofilattica e legislativa.