

PENALE TRIBUTARIO

Non costituisce più reato l'omesso versamento di ritenute nel Modello 770

di Angelo Ginex



La **Corte costituzionale**, con **sentenza n. 175 depositata ieri 14 luglio**, ha affermato l'**illegittimità costituzionale** sia dell'[articolo 7, comma 1, lettera b\), D.Lgs. 158/2015](#) (che ha operato la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in attuazione della delega ex [articolo 8, comma 1, L. 23/2014](#)), nella parte in cui ha inserito le parole **«dovute sulla base della stessa dichiarazione o»**, sia dello stesso [articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#), nella parte in cui prevede la **rilevanza penale dell'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (cd. Modello 770)**.

La vicenda in esame trae origine da un **procedimento penale** in cui il **legale rappresentante** di una S.r.l. risultava imputato del reato di cui all'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#), in quanto **non aveva versato**, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto d'imposta per l'anno di imposta 2015, **ritenute risultanti dalla dichiarazione annuale Modello 770** per un ammontare complessivo pari a circa 675.000,00 euro.

Con **ordinanza di rimessione** degli atti alla Corte costituzionale, il Tribunale di Monza sollevava le **questioni di legittimità** sopra specificate, rilevando come nella fattispecie tipizzata nel citato **articolo 10-bis**, sulla scorta della copiosa giurisprudenza costituzionale in tema di **eccesso di delega** dallo stesso richiamata, fosse evidente il **contrasto tra i criteri e i principi fissati nella delega e il «prodotto del decreto delegato, quanto alla novellata calibrazione della omissione propria dell'articolo 10-bis D.lgs. 74/2000»**.

Detto in parole semplici, il giudice rimettente contestava che **con la citata novella, la pura omissione del versamento ha acquistato rilevanza penale, se nella dichiarazione risulti la debenza delle somme a titolo di ritenute sulla scorta della dichiarazione (Modello 770), a prescindere dal rilascio delle certificazioni ai sostituiti**. Così facendo, secondo il Tribunale, il legislatore avrebbe mirato a risolvere da un punto di vista normativo il **contrasto**

giurisprudenziale sorto con riferimento alla **valenza probatoria** del citato **Modello 770** circa l'esistenza del rilascio delle certificazioni.

Come noto, tale contrasto è stato poi risolto dalle **Sezioni Unite**, con **sentenza n. 24782/2018**, nella quale si è affermato che **la dichiarazione Modello 770 proveniente dal sostituto d'imposta non può essere ritenuta di per sé sola sufficiente ad integrare la prova dell'avvenuta consegna al sostituto della certificazione fiscale.**

Ebbene, la Corte costituzionale, ritenute **ammissibili** le **questioni di legittimità** sollevate dal giudice rimettente in considerazione della puntuale motivazione in termini di rilevanza, ha affermato che **l'ampliamento della fattispecie incriminatrice** del delitto di omesso versamento delle ritenute ex [articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#), **non trovi alcuna copertura nella delega** di cui al citato [articolo 8, comma 1, L. 23/2014](#).

In particolare, le censure sono state inquadrate nel contesto dell'**evoluzione normativa e giurisprudenziale** che ha interessato la **fattispecie incriminatrice** in esame, onde affermare la **sussistenza** del denunciato **eccesso di delega** anche alla luce del già citato **contrasto giurisprudenziale** in merito alla valenza probatoria del ridetto Modello 770.

È stato osservato che, **risolvendo sul piano normativo il contrasto giurisprudenziale** di cui si è detto, il legislatore ha finito per innalzare lo *standard* di tutela per il bene giuridico di categoria, introducendo la **rilevanza penale per una condotta di omesso versamento anche se non accompagnata dal rilascio di una falsa certificazione ai sostituiti.**

Difatti, così come sottolineato dal giudice rimettente, la normativa vigente realizza il paradosso che, **in difetto del rilascio delle certificazioni, è punito il contribuente che presenti un Modello 770 veritiero e ometta di versare le ritenute per un importo superiore a 150.000 euro; mentre va esente da pena il sostituto di imposta che, rendendosi ugualmente inadempiente a un debito tributario di pari entità, presenti una dichiarazione falsa, indicando un debito inferiore alla soglia di punibilità.**

Sulla base di tali ragioni (sebbene sinteticamente esposte), la Corte costituzionale ha concluso che la scelta del legislatore delegato di inserire le parole **«dovute sulla base della stessa dichiarazione o»**, contrasta con diversi principi costituzionali, non essendo sorretta dai principi e dai criteri direttivi della delega legislativa.

In definitiva, deve ritenersi che **non costituisce più reato l'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (cd. Modello 770)**, che torna quindi ad essere un mero illecito amministrativo tributario, purché non risulti provato il rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti.