

L'inoltro all'Agenzia delle Entrate non prova la dichiarazione del sostituto d'imposta

L'invio telematico di certificazioni e modello 770 all'Amministrazione finanziaria non costituisce avvenuta consegna ai sostituiti

/ Maria Francesca ARTUSI

A seguito della pronuncia della Corte costituzionale n. [175/2022](#), la giurisprudenza penale ha avuto più volte modo di affermare che per verificare la configurabilità del delitto di **omesso versamento** di **ritenute** certificate, si deve tener conto, nel determinarne l'ammontare, delle sole **certificazioni** rilasciate ai dipendenti dal soggetto obbligato, attestanti l'entità delle ritenute operate per ciascuno di essi (tra le altre Cass. n. [2338/2023](#)).

Seguendo tale linea interpretativa la sentenza n. [18214](#), depositata ieri dalla Corte di Cassazione, ha confermato l'assoluzione di un sostituto di imposta che aveva provveduto a inviare le certificazioni all'Agenzia delle Entrate in via telematica, ma non direttamente ai sostituiti.

Viene ricordato in proposito che l'[art. 10-bis](#) del DLgs. 74/2000, per come modificato dal DLgs. [158/2015](#), sanziona 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 **centocinquantamila euro** per ciascun periodo d'imposta.

La citata Corte costituzionale, tuttavia, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di tale fattispecie nella parte in cui sono state inserite – proprio con la modifica del 2015 – le parole “**dovute** sulla base della stessa **dichiarazione**”.

Nelle motivazioni, la Consulta ha dunque chiarito che per effetto di tale dichiarazione di illegittimità costituzionale viene ripristinato il regime vigente prima del DLgs. 158/2015 (entrato in vigore il 20 ottobre 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 puni-

bilità, 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.

Nel caso di specie, l'assoluzione si fonda sul presupposto per cui l'inoltro telematico delle certificazioni e del modello 770 all'Agenzia delle Entrate, da parte del sostituto, **non** costituisce **avvenuta consegna** dello stesso documento ai sostituiti. In particolare, viene sottolineato che il “rapporto bilaterale” che si instaura con il rilascio non trova applicazione quando gli atti vengono caricati su portale telematico; ciò in quanto, pur entrati i certificati nella disponibilità dei sostituiti, non può presumersi che tutti questi siano in grado e abbiano i necessari mezzi per accedere al portale (condizioni che, infatti, la stessa Agenzia richiede che il sostituto debba verificare). A giudizio della Corte d'appello e della Cassazione, dunque, le certificazioni nel procedimento in esame non risultano consegnate ai sostituiti.

Per la prova del reato necessario il rilascio delle certificazioni ai dipendenti

Per confermare la propria decisione, la sentenza in commento ripercorre la normativa tributaria in materia di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA disciplinata, quanto alle modalità operative, dal DPR [322/98](#) (in particolare all'[art. 4](#)) e richiama altresì le istruzioni in materia emesse dall'Agenzia delle Entrate anno per anno.

Tale disciplina, infatti, attesta – secondo i giudici di legittimità – la perdurante necessità che la **certificazione** sia **rilasciata al sostituto**, attività non surrogabile attraverso l'inoltro della dichiarazione all'Agenzia.