

Reato di omesso versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali

1. Premessa

I contributi previdenziali ed assistenziali servono per reperire le risorse necessarie a garantire ai lavoratori tutte quelle prestazioni che rientrano nel cosiddetto sistema di protezione sociale. Se questi contributi non vengono versati, il sistema va in crisi.

2. La norma

Art. 2 D.L. 12 settembre 1983 n. 463 (convertito con legge 11 novembre 1983 n. 638).

«1. Le ritenute previdenziali ed assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, ivi comprese le trattenute effettuate ai sensi degli articoli 20, 21 e 22 della legge 30 aprile 1969, n. 153, debbono essere comunque versate e non possono essere portate a conguaglio con le somme anticipate, nelle forme e nei termini di legge, dal datore di lavoro ai lavoratori per conto delle gestioni previdenziali ed assistenziali, e regolarmente denunciate alle gestioni stesse, tranne che a seguito di conguaglio tra gli importi contributivi a carico del datore di lavoro e le somme anticipate risulti un saldo attivo a favore del datore di lavoro.

1-bis. L'omesso versamento delle ritenute di cui al comma 1, per un importo superiore a euro 10.000 annui, è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a euro 1.032. Se l'importo omesso non è superiore a euro 10.000 annui, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000. Il datore di lavoro non è punibile, né assoggettabile alla sanzione amministrativa, quando provvede al versamento delle ritenute entro tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione.

1-ter. La denuncia di reato è presentata o trasmessa senza ritardo dopo il versamento di cui al comma 1-bis ovvero decorso inutilmente il termine ivi previsto. Alla denuncia è allegata l'attestazione delle somme eventualmente versate.

1-quater. Durante il termine di cui al comma 1-bis il corso della prescrizione rimane sospeso».

3. Bene giuridico protetto

Il patrimonio dell'Erario.

4. Soggetto attivo

Il datore di lavoro.

5. Elemento soggettivo

Dolo generico, consistente nella consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, sicché non rileva, sotto il profilo dell'elemento soggettivo, la circostanza che il datore di lavoro attraversi una fase di criticità e destini risorse finanziarie per far fronte a debiti ritenuti più urgenti.

6. Elemento oggettivo

La condotta consiste nell'omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali, operate nei confronti dei dipendenti, per un importo superiore a 10.000 euro annui.

7. Consumazione

Alla scadenza del termine per versare, fissato al giorno 16 del mese successivo a quello in cui le ritenute sono state operate. Il periodo individuato dalla Cassazione è dal 16 gennaio al 16 dicembre di ciascun anno. Si tratta di un reato omissivo, unitario, a consumazione prolungata.

8. Prescrizione

Sei anni decorrenti dalla consumazione, a norma dell'art. 157 c.p.¹

Si deve tenere presente, quanto al computo complessivo dei termini di prescrizione, che quando al datore di lavoro sia stato notificato l'avvenuto accertamento della violazione o gli sia stata contestata la violazione, il corso della prescrizione rimane sospeso per il tempo (tre mesi) necessario al datore di lavoro per avvalersi della causa di non punibilità.

9. Tentativo

Non sembra possibile.

10. Procedibilità

D'ufficio.

¹ **Art. 157 c.p. - Prescrizione. Tempo necessario a prescrivere.**

1. La prescrizione estingue il reato decorso il tempo corrispondente al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e comunque un tempo non inferiore a sei anni se si tratta di delitto e a quattro anni se si tratta di contravvenzione, ancorché puniti con la sola pena pecuniaria

11. La soglia di punibilità e l'arco temporale di riferimento.

Il meccanismo della contribuzione, come è ben noto, è congegnato in maniera che la maggior parte di tali contributi sono a carico del datore di lavoro, mentre per una quota minore sono a carico del lavoratore. Tuttavia, anche per le **quote contributive a carico dei dipendenti**, il soggetto obbligato al versamento è sempre il datore di lavoro, che deve appunto trattenere, sulla retribuzione corrisposta al dipendente, la quota contributiva a carico di quest'ultimo, per poi versarla all'Inps. Il datore di lavoro è gravato quindi di un obbligo contributivo "diretto", per la quota di sua spettanza; di un obbligo contributivo "indiretto", per la quota di spettanza del lavoratore, in relazione alla quale egli agisce come sostituto responsabile verso l'ente assicuratore, vale a dire come **soggetto obbligato**, prima a effettuare le ritenute sulle retribuzioni corrisposte al dipendente, e poi, a versare le ritenute stesse all'ente assicuratore.

L'art. 2115 c.c., infatti, impone al datore di lavoro di versare anche la parte di contributo che è a carico del lavoratore, salvo il diritto di rivalsa.

L'art. 19 della legge n. 218 del 1952² prevede che il contributo a carico del lavoratore è trattenuto dal datore di lavoro sulla retribuzione del periodo di paga cui il contributo si riferisce; ciò significa che il **datore di lavoro è il responsabile unico del pagamento dei contributi** anche per la quota a carico del lavoratore.

Che la ritenuta deve essere riferita allo "stesso periodo di paga" al quale il contributo si riferisce, si desume anche dall'art. 1 della legge n. 4 del 1953³, che prevede l'obbligo, imposto al datore di lavoro, di indicare, nel prospetto paga, la distinta delle singole trattenute. Appare dunque chiaro che, attraverso il meccanismo della trattenuta, il datore di lavoro aziona e rende concreto il suo diritto di rivalsa mediante la (anticipata) costituzione della provvista finanziaria necessaria a far fronte – pro quota lavoratore dipendente – alla sua obbligazione nei confronti dell'Inps.

² **Art. 19 Legge 4 aprile 1952 n. 218.**

1. Il datore di lavoro è responsabile del pagamento dei contributi anche per la parte a carico del lavoratore qualunque patto in contrario è nullo.
2. Il contributo a carico del lavoratore è trattenuto dal datore di lavoro sulla retribuzione corrisposta al lavoratore stesso alla scadenza del periodo di paga cui il contributo si riferisce.

³ **Art. 1 Legge 5 gennaio 1953 n. 4.**

1. E' fatto obbligo ai datori di lavoro di consegnare, all'atto della corresponsione della retribuzione, ai lavoratori dipendenti, con esclusione dei dirigenti, un prospetto di paga in cui devono essere indicati il nome, cognome e qualifica professionale del lavoratore, il periodo cui la retribuzione si riferisce, gli assegni familiari e tutti gli altri elementi che, comunque, compongono detta retribuzione, nonché, distintamente, le singole trattenute.
2. Tale prospetto paga deve portare la firma, sigla o timbro del datore di lavoro o di chi ne fa le veci.
3. Le società cooperative sono tenute alla compilazione del prospetto di paga sia per gli operai ausiliari che per i propri soci dipendenti.

Il contributo, infatti, è percentualmente quantificato sull'ammontare della retribuzione lorda del lavoratore, come prevede l'art. 17 della legge n. 218 del 1952, e, pur costituendone una quota ideale – perché corrispondente a una somma fisicamente non consegnata al lavoratore stesso – è pur sempre una parte della retribuzione utilizzata dal datore a fini di rivalsa.

Le due distinte omissioni, pur se si riferiscono allo stesso contributo assicurativo e previdenziale, hanno per il legislatore una valenza giuridica del tutto diversa: e infatti, l'omesso versamento della **quota di contributi a carico del datore di lavoro** (che è poi quella di maggior peso) è stato depenalizzato (*cf.* artt. 32, 35 e 36 della legge 24 novembre 1981, n. 689) ed è punito con una sanzione amministrativa (art. 2, comma 2, dello stesso decreto legge n. 463 del 1983), a meno che non sia la conseguenza dell'omissione di una registrazione o di una denuncia che il datore di lavoro è obbligato a effettuare. Mentre l'omesso versamento delle **ritenute** operate nei confronti del dipendente è ancora configurato come delitto punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a euro 1.032,91 (art. 2, comma 1-bis, citato).

Per tali motivi è da condividere la tesi di coloro i quali sostengono che il legislatore con l'art. 2 del decreto legge n. 463 del 1983 ha inteso reprimere non il fatto omissivo del mancato versamento dei contributi, ma il più grave fatto commissivo dell'**appropriazione indebita** da parte del datore di lavoro di somme prelevate dalla retribuzione dei lavoratori dipendenti.

L'obbligo di versare le ritenute nasce solo al momento della "effettiva corresponsione" della retribuzione, sulla quale le ritenute stesse debbono essere operate.

Va osservato che il **mancato pagamento della retribuzione** costituisce un inadempimento civile, mentre l'omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali (operate su retribuzioni effettivamente corrisposte) è stato assimilato dal legislatore a una appropriazione indebita; appare chiaro che quest'ultima fattispecie criminosa è del tutto autonoma rispetto al primo comportamento.

Deve, inoltre, porsi in rilievo che il comportamento del datore di lavoro che omette di pagare la retribuzione ai suoi dipendenti e di versare le ritenute è meno grave rispetto al comportamento consistente solamente nel trattenere queste ultime. Il primo comportamento, infatti, non si presta a essere occultato, e in tempi assai brevi, alla fine della settimana lavorativa o del mese, i lavoratori dovranno necessariamente prendere cognizione dell'inadempimento e potranno esperire i rimedi opportuni; mentre il mancato versamento delle ritenute assicurative e previdenziali può rimanere celato anche per lunghi periodi e costituisce dunque una condotta insidiosa, capace di procurare al lavoratore danni assai gravi.

Va ribadito che il delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali non è configurabile a carico del datore di lavoro **nel caso di mancata corresponsione** della relativa retribuzione ai dipendenti.

La contribuzione complessivamente dovuta dal datore di lavoro è comprensiva della quota a carico del lavoratore, detratta dall'imponibile complessivo e addebitata al lavoratore tramite il Libro Unico del Lavoro (ex busta paga), o meglio non erogata, al momento della corresponsione della retribuzione. Le ritenute previdenziali e assistenziali, operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, devono essere comunque versate e **non possono essere portate a conguaglio con le somme anticipate dal datore di lavoro per conto dell'ente previdenziale** (art. 2 comma 1 della legge 11/11/1983, n. 638). La sola eccezione è prevista nel caso in cui la somma algebrica tra i contributi dovuti e le somme anticipate produca un saldo a credito del datore di lavoro.

Prima delle modifiche apportate dal D.lgs. 15 gennaio 2016, n. 8 (Disposizioni in materia di depenalizzazione in vigore dal 06/02/2016), l'assenza della soglia di punibilità consentiva di qualificare il reato come "omissivo istantaneo", ed il momento consumativo del delitto corrispondeva alla scadenza del termine utile concesso al datore di lavoro per il versamento (giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento dei contributi): ad ogni mensilità non versata corrispondeva un singolo reato (con effetti significativi sul calcolo della prescrizione).

Successivamente al citato D.lgs. 8/2016, il reato ha assunto una "struttura unitaria", rispetto alla quale la condotta omissiva può configurarsi anche attraverso una pluralità (eventuale) di omissioni, che possono di per sé anche non costituire reato, con la conseguenza che la consumazione può essere, secondo i casi, **tanto istantanea quanto di durata** e, in quest'ultimo caso, ad effetto prolungato, sebbene nel solco del periodo annuale di riferimento, sino al termine del quale può realizzarsi o protrarsi il momento consumativo del reato. Va escluso pertanto, proprio in ragione della connessione con il dato temporale dell'anno, che eventuali successive omissioni nell'arco del medesimo periodo e fino al mese finale di dicembre possano dare luogo ad ulteriori reati. Si pensi ad esempio che il superamento della soglia potrebbe avvenire già dal mese di gennaio, senza ulteriori omissioni, oppure potrebbe derivare da più omissioni di importo superiore a 10.000 euro ricorrenti nel medesimo anno, o ancora superamento della soglia riferita all'intero arco temporale annuale con omessi versamenti che, singolarmente presi, non superino i 10.000 euro.

Mettiamo il caso che, ad esempio, a gennaio venga superata la soglia, successivamente, da febbraio a giugno, i contributi vengano versati (o gli omessi versamenti mensili sono inferiori a 10.000 euro), e poi ancora nel mese di luglio si superi nuovamente tale soglia, il soggetto non può essere ritenuto colpevole di un secondo reato: il reato resta sempre **unico** perché riferito al **calcolo**

annuale del superamento della soglia prevista dalla legge. Il profitto del reato in questo caso sarà dato dall'ammontare complessivo delle ritenute operate e non versate nell'anno.

Si tratta, cioè, di una fattispecie caratterizzata dalla progressione criminosa nel cui ambito, una volta superato il limite di legge, le ulteriori omissioni nel corso del medesimo anno rappresentano momenti esecutivi di un reato unitario a consumazione prolungata, la cui definitiva "cessazione" viene a coincidere con la scadenza prevista dalla legge per il versamento dell'ultima mensilità.

Va precisato che, ai fini del calcolo del superamento della soglia di punibilità, non rileva la "prescrizione", eventualmente già dichiarata, delle omissioni mensili (ad es. gennaio e febbraio) relative all'annualità in contestazione, in considerazione del fatto che la soglia è attualmente riferita al **periodo annuale** ed è perciò indipendente da fatti estintivi diversi da quello, invece rilevante, del pagamento.

Considerato che la volontà del legislatore non è tanto quella di reprimere l'omesso versamento dei contributi, quanto contrastare il più grave fatto commissivo dell'**indebita appropriazione** da parte del datore di lavoro di somme prelevate dalla retribuzione erogata al lavoratore dipendente, visto che il **versamento** delle ritenute operate deve essere effettuato entro i termini stabiliti dalla legge (secondo il **principio di cassa** il periodo da considerare è il **16 gennaio -16 dicembre**, relativo alle retribuzioni corrisposte, rispettivamente, nel dicembre dell'anno precedente e nel novembre dell'anno in corso), è lo spirare di questo termine che rileva penalmente ai fini del formarsi della "soglia di punibilità".

Si segnala che sia l'Inps (con circolare 121 del 5 luglio 2016), sia il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (con nota n. 69945 del 06 aprile 2016) hanno indicato periodi diversi da quelli individuati dalla Cassazione; le rispettive note tuttavia, trattandosi di atti interni, non hanno efficacia vincolante. Va peraltro fatta menzione che, con messaggio n. 437 del 31 gennaio 2018, l'Inps si è adeguata a quanto stabilito dalla Cassazione (16 gennaio -16 dicembre).

Oggetto della condotta criminosa sono le ritenute previdenziali ed assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti, somme cioè che il datore di lavoro trattiene per versarle all'Inps e delle quali non può disporre, in quanto appartenenti ai dipendenti, prima, e all'Istituto previdenziale, poi.

Posto che il delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali a carico dei lavoratori è configurabile nel solo caso in cui il datore di lavoro abbia effettivamente **corrisposto** le relative retribuzioni, va detto che il relativo **onere probatorio** relativo alla "effettiva corresponsione delle retribuzioni" grava sulla pubblica accusa, che può però assolverlo sia mediante

il ricorso a prove documentali che testimoniali ovvero attraverso il ricorso alla prova indiziaria. In più occasioni la giurisprudenza ha precisato che detta prova può essere tratta dai c.d. **modelli DM10**, ossia dai modelli attestanti le retribuzioni corrisposte ai dipendenti e gli obblighi contributivi verso l'istituto previdenziale, sempre che non risultino elementi contrari. La presentazione di detti modelli è stata ritenuta sufficiente per accertare l'omesso versamento delle ritenute e, dunque, la responsabilità penale del datore di lavoro. Restava ferma, in ogni caso, la possibilità per l'imputato di fornire prova contraria in ordine alla effettività delle retribuzioni, e quindi di dimostrare eventuali difformità rispetto alla situazione rappresentata dai modelli DM10.

Ai giorni nostri, vanno considerate le modalità di inoltro per via telematica delle denunce mensili contenenti i dati retributivi e le informazioni utili al calcolo dei contributi, attualmente effettuata utilizzando il sistema **UNIEMENS**, che ha progressivamente sostituito le modalità di invio delle informazioni precedentemente contenute nei modelli DM10.

12. Le retribuzioni in nero.

Dobbiamo chiederci cosa succede nei casi di lavoro in nero. Nel caso in esame è pacifico che la retribuzione venga corrisposta all'avente diritto, quantunque in tutto o in parte non contabilizzata, e cioè "fuori busta". Le retribuzioni in nero, comportano egualmente il versamento all'Inps delle relative ritenute previdenziali e assistenziali da parte del datore di lavoro?

Secondo il parere della Cassazione l'esistenza di un rapporto di lavoro di natura onerosa, ove risulti **effettivamente corrisposta la relativa retribuzione, rappresenta condizione sufficiente per originare l'obbligo** – a carico del datore di lavoro – di effettuare e versare le dette ritenute, previste dalla legge 638/83 nell'interesse collettivo dei lavoratori, anche perché la misura complessiva della retribuzione viene determinata tenendo pure conto proprio del carico previdenziale.

Ne deriva che l'eventuale accordo *contra legem* con il lavoratore, per il pagamento "in nero" di tutta o parte della sua retribuzione non rileva ai fini della sussistenza del reato in questione, in quanto non fa venir meno il corrispondente obbligo del datore, posto – lo si ripete – nell'interesse collettivo dei lavoratori. Cionondimeno, in concreto, appare difficilmente ipotizzabile il versamento di ritenute per retribuzioni non figuranti in busta-paga, anche se il reato *de quo*, normalmente, presuppone la commissione di altri reati, quale quello di cui all'articolo 37 legge 689/81⁴.

⁴ **Art. 37 Legge 689/1981 - Omissione o falsità di registrazione o denuncia obbligatorie.**

1. Salvo che il fatto costituisca più grave reato, il datore di lavoro che, al fine di non versare in tutto o in parte contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatorie, omette una o più registrazioni o denunce obbligatorie, ovvero esegue una o più denunce obbligatorie in tutto o, in parte, non conformi al vero, è punito con la reclusione fino a due anni quando dal fatto deriva l'omesso versamento di contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatorie per un importo mensile non inferiore al maggiore importo fra cinque milioni mensili e il cinquanta per cento dei contributi complessivamente dovuti.

Anche in questo caso, se non c'è alcuna retribuzione, il datore di lavoro non ha nulla di cui appropriarsi e, di conseguenza, non integra alcuna fattispecie di reato.

13. Luogo di consumazione.

La Cassazione ha stabilito che il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali si consuma nel luogo in cui devono essere versati i contributi previdenziali ed assicurativi; in applicazione dell'art. 1182, comma secondo, c.c., le obbligazioni aventi per oggetto una somma di denaro devono essere adempiute **al domicilio che il “creditore” ha al tempo della scadenza.**

Pertanto, il luogo di consumazione non si identifica nella sede dell'impresa, bensì nella sede dell'istituto previdenziale ove la stessa ha **aperto la propria posizione assicurativa.**

14. Causa di non punibilità di cui all'art. 2 comma 1 bis D.L. 463/1983.

Il datore di lavoro non è punibile, né assoggettabile alla sanzione amministrativa, quando provvede al versamento delle ritenute **entro tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione.** Il pagamento si configura quindi come una causa di esclusione della punibilità di un fatto di reato già perfezionatosi nei suoi elementi costitutivi.

Quanto all'oggetto della condotta "riparatoria", non v'è altrettanto dubbio che si deve trattare della **somma oggetto di contestazione**, corrispondente all'oggetto materiale della condotta omissiva penalmente sanzionata.

In caso di omesso versamento di ritenute previdenziali da parte del datore di lavoro che sia **persona giuridica**, il termine di tre mesi decorre dalla comunicazione regolarmente effettuata alla persona giuridica, salvo che l'amministratore o legale rappresentante dimostri che tale comunicazione non sia stata portata alla sua conoscenza per fatto a lui non imputabile. Al riguardo, va precisato che tale comunicazione può essere effettuata in "forma libera", e quindi sia tramite contestazione a verbale, sia tramite notificazione giudiziaria o lettera raccomandata.

E' stato precisato che qualora il datore di lavoro obbligato al versamento dei contributi sia una **persona fisica**, si ha coincidenza fra “soggetto obbligato”, sotto il profilo amministrativo, al versamento delle trattenute previdenziali all'istituto e “soggetto responsabile”, sotto il profilo penale, per l'omesso versamento. In questo caso non si pone il problema dell'individuazione del destinatario della contestazione o notificazione, in quanto si è in presenza di un unico soggetto responsabile. Analogamente il problema non si pone in tutti i casi nei quali il “soggetto obbligato al versamento” delle ritenute non sia giuridicamente diverso dal “soggetto su cui incombe la responsabilità penale” per l'omesso versamento, cioè quando il primo non assuma una personalità giuridica distinta dal

secondo. E' il caso ad esempio delle "società di persone", in cui non si configura una persona giuridica diversa da quella dei soci, ma solo un'autonomia patrimoniale imperfetta, in forza della quale tutti i soci che hanno agito per la "società" hanno la responsabilità solidale ed illimitata, con il solo beneficio della preventiva escussione del patrimonio sociale, per le obbligazioni sociali, fra le quali vanno annoverate le obbligazioni verso gli Enti previdenziali ed assistenziali.

Invece, il problema dell'individuazione del destinatario della contestazione o notificazione si pone nel caso di "società di capitali", laddove i due profili di responsabilità si scindono, in quanto l'obbligo, e la relativa responsabilità di tipo civile ed amministrativo, di versamento delle ritenute, in qualità di datore di lavoro "sostituto" incombe sulla società, mentre la responsabilità di tipo penale per l'omesso versamento fa capo sulla persona fisica che, come amministratore o legale rappresentante, è il destinatario della norma incriminatrice contenuta nell'art. 2, comma 1-bis, della legge n. 638/1983 (entrata in vigore il 12 novembre 1983). Tuttavia, è stato sancito che proprio per il rapporto di rappresentanza che lega la persona fisica alla persona giuridica, la contestazione o notificazione dell'omesso versamento effettuata alla persona giuridica vale anche per la persona fisica e viceversa, ed ha validità **sia ai fini amministrativi**, per il pagamento delle somme dovute da parte della persona giuridica, **sia ai fini penali**, per consentire alla persona fisica di evitare la pena qualora le ritenute omesse siano versate entro i tre mesi, a prescindere che ciò avvenga a carico del bilancio aziendale o del patrimonio della persona fisica.

Pertanto, **ogni comunicazione effettuata presso la sede della società vale anche nei confronti della persona fisica**, a meno che questa non provi concretamente di non essere venuta a conoscenza, senza sua colpa, del contenuto della comunicazione.

Tenuto ad adempiere alla diffida inviata ai sensi dell'art. 2, comma 1-bis, D.L. 12 settembre 1983, n. 463, è **colui che era "obbligato" al versamento al momento dell'insorgenza del debito contributivo**, anche se "medio tempore" abbia perduto la rappresentanza o la titolarità dell'impresa, in quanto il predetto adempimento costituisce una causa "personale" di esclusione della punibilità, sicché vi è tenuto soltanto **l'autore del reato**. D'altronde, non può avere alcun rilievo giuridico il fatto che colui che ha commesso il reato, non essendo più datore di lavoro, non abbia più la disponibilità del patrimonio della società di cui i lavoratori sono dipendenti, potendo ovviamente operare il versamento con il patrimonio proprio.

Per quanto riguarda il termine dei tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione, va detto che tale termine, in determinate circostanze, può essere spostato. Si consideri ad esempio che in un caso deciso dalla Cassazione il pagamento è stato ritenuto valido, ai fini della sussistenza della causa di esclusione della punibilità, nonostante sia stato

effettuato nei termini indicati dal GUP, il quale, siccome all'imputato non era stato notificato l'avviso di accertamento, in sede di giudizio abbreviato, aveva preliminarmente rimesso in termini il ricorrente fissando, appunto, un termine per adempiere. A tali fini è stato considerato perfettamente valido anche il “tentativo di pagamento” effettuato più di un anno prima con la consegna al Curatore fallimentare di un assegno circolare per l'importo dei contributi da versare (peraltro, nel caso di specie, non accettato da Equitalia). La sentenza degli ermellini precisava che "in caso di liquidazione o di fallimento", l'obbligato è tenuto a sollecitare il Liquidatore o il Curatore perché adempia al pagamento nel termine trimestrale decorrente dalla contestazione o della notifica dell'avvenuto accertamento della violazione. Da ciò conseguiva che la tempestiva consegna al Curatore fallimentare dell'assegno circolare dell'importo esattamente corrispondente al debito contributivo legittimava a tutti gli effetti **l'applicazione della causa di non punibilità**, a prescindere dal rifiuto del pagamento opposto dall'agente della riscossione, il quale, non poteva certo rendersi arbitro delle vicende relative alla punibilità di un reato.

In ogni caso, trascorso il termine di tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'accertamento della violazione, anche in presenza di avvenuto adempimento, **resta fermo l'obbligo di tempestiva denuncia di reato all'Autorità Giudiziaria**. Ricordiamo che l'art. 2 comma 1-ter stabilisce che: «*La denuncia di reato è presentata o trasmessa senza ritardo **dopo il versamento** di cui al comma 1-bis ovvero **decorso inutilmente il termine** ivi previsto. Alla denuncia è allegata l'attestazione delle somme eventualmente versate*».

La **rateizzazione** dei debiti nei confronti dell'Inps comporta l'estinzione dell'obbligazione originaria e la contestuale costituzione di una nuova obbligazione che viene a sostituirsi a quella preesistente secondo lo schema civilistico della novazione. Tale **novazione non interferisce**, tuttavia, **sul profilo penale** dove l'esistenza del reato, perfezionatasi con il mancato versamento delle ritenute alle scadenze originariamente previste e non rispettate, non può venire meno per effetto di un istituto che, operando sul piano squisitamente civilistico, non può certo vanificare *ex tunc* il disvalore penale del fatto.

Può tuttavia ricorrere **l'errore scusabile** quando la “rateizzazione”, richiesta ed accordata prima che sia intervenuta alcuna contestazione, abbia ingenerato in capo all'imputato il ragionevole, seppure errato, convincimento che la stessa rappresentasse una causa di "anticipata" (rispetto a quella di cui all'art.2, comma 1 bis, cit.) esclusione della punibilità, rilevante *ex art. 59, comma 4, c.p.*⁵, per gli

⁵ **Art. 59 c.p. - Circostanze non conosciute o erroneamente supposte.**

4. Se l'agente ritiene per errore che esistano circostanze di esclusione della pena, queste sono sempre valutate a favore di lui. Tuttavia, se si tratta di errore determinato da colpa, la punibilità non è esclusa, quando il fatto è preveduto dalla legge come delitto colposo.

omessi versamenti collegati a scadenze mensili ritenute cronologicamente superate proprio per effetto della rateazione. Ovviamente non deve trattarsi di un amministratore di una società di capitali e, dunque, di un'azienda di grandi dimensioni dotata di un'organizzazione capillare con mansioni distribuite fra una pluralità di dipendenti con competenze specifiche, e per di più di inadempimento di considerevole entità, sicché ben difficilmente potrebbe prospettarsi un banale errore.

15. Causa di non punibilità per tenuità del fatto ex art. 131-bis del c.p. introdotto ad opera dell'art. 1 del D.Lgs. n. 28/2015⁶.

La causa di non punibilità della "particolare tenuità del fatto" è applicabile, in presenza delle condizioni previste, a tutte le tipologie di reato (non sono, infatti, previste esclusioni specifiche) ed è certamente applicabile ai reati per i quali il legislatore ha previsto una soglia di punibilità, dunque, anche ai reati di omissione dei versamenti contributivi, per i quali il legislatore ha fissato la soglia di punibilità di 10.000 euro.

Nella valutazione complessiva del fatto al fine dell'accertamento della sua particolare tenuità, ed in particolare della particolare tenuità dell'offesa, occorre avere riferimento al **pregiudizio complessivamente arrecato al bene giuridico protetto**, indipendentemente dalle soglie di rilevanza penale, che attengono alla valutazione compiuta dal legislatore a proposito della necessità della sanzione penale, ma che non incidono sulla entità del danno e sulla lesione all'interesse protetto cagionati dalla violazione.

Il comma 1 dell'art. 131-bis del c.p., prevede che la causa di non punibilità si applichi qualora, per le **modalità della condotta** e per l'**esiguità del danno** o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma⁷, l'offesa è di **particolare tenuità** e il **comportamento risulta "non abituale"**.

⁶ **Art. 131-bis c.p. - Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto.**

1. Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le **modalità della condotta** e per l'**esiguità del danno** o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta **non abituale**.
3. Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto **condotte plurime, abituali e reiterate**.

⁷ **Art. 133 c.p. - Gravità del reato: valutazione agli effetti della pena.**

1. Nell'esercizio del potere discrezionale indicato nell'articolo precedente, il giudice deve tener conto della gravità del reato, desunta:
 - 1) dalla natura, dalla specie, dai mezzi, dall'oggetto, dal tempo, dal luogo e da ogni altra modalità dell'azione;
 - 2) dalla gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal reato;
 - 3) dalla intensità del dolo o dal grado della colpa.
2. Il giudice deve tener conto, altresì, della capacità a delinquere del colpevole, desunta:
 - 1) dai motivi a delinquere e dal carattere del reo;
 - 2) dai precedenti penali e giudiziari e, in genere, dalla condotta e dalla vita del reo, antecedenti al reato;
 - 3) dalla condotta contemporanea o susseguente al reato;
 - 4) dalle condizioni di vita individuale, familiare e sociale del reo.

Il 3° comma dell'art. 131-bis del c.p., dice che il **comportamento è abituale** nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso **più reati della stessa indole**, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto **condotte plurime, abituali e reiterate**.

Quanto detto dovrebbe far concludere che nel caso di un (singolo) omesso versamento, per importo di poco superiore la soglia dei 10.000 euro, potrebbe scattare la causa di non punibilità ex art. 131-bis del c.p.

Il problema è allora stabilire cosa succede nei casi di condotte plurime, abituali e reiterate, magari di plurimi omessi versamenti di poco superiori, nel totale annuo, alla soglia dei 10.000 euro.

Orbene, all'indomani della modifica legislativa di cui all'art. 3 comma 6 del D.lgs. 15 gennaio 2016, n. 8, che ha introdotto la soglia di punibilità per il reato di omesso versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali si configura come una fattispecie connotata da **una progressione criminosa** nel cui ambito, superato il limite di legge, **le ulteriori omissioni consumate nel corso del medesimo anno si atteggiavano a momenti esecutivi di un reato unitario a consumazione prolungata**, la cui definitiva cessazione coincide con la scadenza del termine previsto per il versamento dell'ultima mensilità. Dunque, è superata la configurazione del reato quale reato omissivo istantaneo che si consuma alle singole scadenze di versamento (il giorno 16 del mese successivo), essendo ora “reato unico” che si consuma al superamento della soglia di 10.000 euro. Di conseguenza non dovrebbe **configurarsi la “reiterazione” del reato per ogni singolo omesso versamento nell'anno di riferimento** che, sotto il vigore della legge ante modifica, integrava l'unicità del disegno criminoso ai fini dell'art. 81 comma 2 c.p.

D'altro canto, l'art. 131-bis c.p. nel collegare l'**abitualità** del comportamento alla pluralità o reiterazione di condotte, si riferisce, all'evidenza, soltanto a quelle che già di per sé costituiscono reato, anche isolatamente valutate, sì da evidenziare - volta per volta - una nuova e ripetuta lesione del bene giuridico tutelato dalla norma penale.

Si ritiene che la “causa di non punibilità” possa essere applicata “solo se” **gli importi omessi superano di poco l'ammontare della soglia dei 10.000 euro annui**, in considerazione del fatto che il grado di offensività che integra il reato è già stato valutato dal legislatore nella determinazione della soglia di rilevanza penale.

E' stato chiarito, inoltre, che la sola **incensuratezza** non consente, qualora siano state commesse più violazioni, di ritenere il comportamento non abituale.

Ricordiamo che per la giurisprudenza, l'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto di cui all'art. 131 bis c.p. non può essere dichiarata in presenza **di più reati legati dal vincolo della continuazione**, e giudicati nel medesimo procedimento, configurando anche il reato continuato una ipotesi di "comportamento abituale", ostativa al riconoscimento del beneficio.

16. I soggetti le cui trattenute non versate possono dar luogo al delitto.

Occorre puntualizzare che sia il reato, sia l'illecito amministrativo, riguardano anche i collaboratori coordinati e continuativi e i lavoratori agricoli. Difatti, tanto l'art. 1, comma 1172, della legge n. 296/2006 ha esteso la fattispecie illecita dell'art. 2, comma 1-bis, del D.L. n. 463/1983 all'omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate dal datore di lavoro sulle retribuzioni dei **lavoratori subordinati in agricoltura**, quanto l'art. 39 della legge n. 183/2010 ha esteso l'illecito all'omesso versamento delle ritenute operate sui compensi dei titolari di **contratti di collaborazione coordinata e continuativa** iscritti alla gestione separata di cui all'art. 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335 (Circolare Inps n. 71 del 4 maggio 2011).

Per datori di lavoro si intendono sia quelli che operano con il sistema **Uniemens**, sia i committenti della **Gestione Separata**. I committenti, che si avvalgono delle prestazioni di collaboratori, tenuti al versamento della contribuzione all'Inps nella **Gestione separata**, rientrano nell'applicazione della norma per tutte le prestazioni che ricadono nell'alveo delle collaborazioni e per i compensi corrisposti agli amministratori. Il committente viene individuato come il soggetto tenuto al versamento dell'intera contribuzione, quindi anche delle ritenute previdenziali e assistenziali, ne consegue che la fattispecie di reato non si configura quando non si verifichi un **rapporto di committenza** e quando la figura del collaboratore coincida con quella del committente, si pensi ad una collaborazione svolta dall'amministratore delegato per la società stessa.

In questi casi, pertanto, il valore soglia di euro 10.000 sarà determinato rispetto al periodo 1° gennaio – 31 dicembre di ciascun anno, ricomprendendo in esso **tutte le omissioni accertate** anche se riferite alle **diverse Gestioni previdenziali** nelle quali può essere rilevata la fattispecie dell'omissione delle ritenute ed indipendentemente dallo stato gestionale di ciascuna denuncia.

Sono esclusi i datori di lavoro domestico.

17. La notifica.

Abbiamo già detto che la contestazione può essere effettuata in "forma libera", e quindi sia tramite contestazione a verbale, sia tramite notificazione giudiziaria, lettera raccomandata, o via email certificata.

La Corte di Cassazione ha chiarito che il **decreto di citazione a giudizio** può ritenersi equivalente alla notifica dell'avviso di accertamento solo se, al pari di qualsiasi altro atto processuale indirizzato all'imputato, **contenga gli elementi essenziali costituiti dall'indicazione del periodo di omesso versamento e dell'importo, la indicazione della sede dell'ente presso cui effettuare il versamento entro il termine di tre mesi concesso dalla legge e l'avviso che il pagamento consente di fruire della causa di non punibilità.**

Devono ritenersi idonee, a tal fine, anche le notificazioni ricevute con **firma illeggibile** e senza indicazione della qualità del ricevente, purché correttamente indirizzate al destinatario, essendo consentito, nel caso di persone giuridiche, l'invio presso la **sede della società** o presso la residenza o il **domicilio del suo legale rappresentante.**

Secondo la Cassazione la tempestiva contestazione o notificazione delle violazioni **non rappresenta una condizione di procedibilità dell'azione penale** e, qualora il termine di tre mesi, previsto dalla seconda parte del comma 1-bis dell'art. 2 D.L. 463/1983, non sia decorso al momento della celebrazione del dibattimento, **l'imputato può chiedere al giudice un differimento al fine di provvedere all'adempimento.** Pertanto, l'omessa comunicazione o l'assenza di prova di ricezione della contestazione delle violazioni contenente l'avvertimento della possibilità di avvalersi della causa di non punibilità, non incidono sulla sussistenza del reato già perfezionatosi, ma possono consentire all'imputato di provvedere al pagamento nel termine di tre mesi dalla ricezione dell'atto processuale che contenga tutti gli elementi essenziali dell'avviso di accertamento delle violazioni.

La Cassazione, inoltre, ha affermato che in tema di omesso versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali, la **effettiva conoscenza della contestazione dell'inadempimento contributivo** può essere desunta dalla esatta indicazione del destinatario e dall'indirizzo di recapito sulla raccomandata inviata al contravventore, sicché è irrilevante la impossibilità di risalire alla identità del consegnatario del plico in mancanza di concreti e specifici dati obiettivi idonei a dimostrare che la comunicazione non sia stata portata a conoscenza del destinatario senza sua colpa.

Deve presumersi che il soggetto che sottoscrive l'avviso di ricevimento sia comunque persona abilitata alla ricezione per conto del destinatario del plico, che viene peraltro consegnato dall'ufficiale postale secondo precise formalità.

18. Crisi finanziaria del datore di lavoro.

Il datore di lavoro è sempre responsabile per il mancato versamento dei contributi previdenziali ai propri lavoratori, anche quando l'azienda versa in stato di crisi.

Le ritenute previdenziali ed assistenziali sono una componente essenziale del salario che il datore di lavoro deve corrispondere ai propri lavoratori. L'Inps vanta un credito verso il datore solo per il fatto che quest'ultimo abbia assunto dei lavoratori alle proprie dipendenze. Pertanto, già "l'omessa presentazione delle denunce", evidenzerebbe l'intenzione del datore di lavoro di evadere l'obbligo contributivo perché, in tal modo, egli non fa conoscere all'Inps la propria posizione debitoria rispetto ai rapporti di lavoro che sono pur sempre in essere, nonostante il datore di lavoro sia in disagiate condizioni economiche.

L'omesso versamento delle ritenute effettuate a fini contributivi sulle retribuzioni effettivamente corrisposte si traduce, pertanto, nella **distrazione ad altri fini di somme di denaro astrattamente di pertinenza del lavoratore dipendente**, il che confligge in astratto con la tesi della crisi di liquidità.

Ciò non significa che siano possibili casi – il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e, come tale, è insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato – in cui possa riconoscersi l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria. A tal proposito, la Cassazione ha sempre predicato la necessità che siano assolti, sul punto, precisi oneri di allegazione che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, devono investire non solo l'aspetto circa la **non imputabilità** al sostituto di imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe interessato l'impresa, ma anche che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto.

Una siffatta situazione di impossibilità è stata esclusa, in fatto, nel caso di un'azienda che alla scadenza mensile della relativa obbligazione retributiva, aveva continuato a corrispondere lo stipendio ai dipendenti, nonché a pagare i fornitori e le banche: segno che, evidentemente, come correttamente ritenuto dalla Corte territoriale, la crisi di liquidità non era affatto assoluta. Nel caso di specie, si era appurato che l'imputata aveva previsto come risultato certo che, a fronte della reiterazione, mese dopo mese, del pagamento delle retribuzioni, non avrebbe potuto adempiere agli obblighi contributivi.

Sul punto, la difesa dell'imputata aveva opinato che la condotta di omesso versamento delle ritenute previdenziali sarebbe stata scriminata, ai sensi dell'art. 51 c.p., sul piano dell'illiceità penale, dalla scelta del datore di lavoro di destinare le somme disponibili al pagamento delle retribuzioni. Per

tutta risposta la Corte evidenziava che entrambi i diritti, quello correlato all'obbligazione previdenziale e quello riferibile all'obbligo retributivo, sono considerati meritevoli di tutela, ma che tuttavia, nel caso dell'eventuale conflitto tra essi, va privilegiato quello che riceve, secondo la non irragionevole scelta del legislatore, una tutela penalistica attraverso la previsione della fattispecie incriminatrice in questione.

In definitiva, il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali è a dolo generico, ed è integrato dalla consapevole scelta di omettere i versamenti dovuti, ravvisabile anche qualora il datore di lavoro, in presenza di una situazione di difficoltà economica, abbia deciso di dare preferenza al pagamento degli emolumenti ai dipendenti o all'utilizzo dei mezzi finanziari per lo svolgimento dell'attività di impresa e, quindi, di pretermettere il versamento delle ritenute all'Erario.

Per altro verso, va segnalato che ci sono varie decisioni nelle quali è stato affermato che la "carezza finanziaria" non incide in alcun modo neanche sul reato previsto **dall'art. 37 L. 689/1981** (Omissione o falsità in registrazione o denuncia obbligatoria) perché il lavoratore ha un diritto alla posizione previdenziale che è sostanzialmente collegato alla durata del proprio rapporto di lavoro e che non è derogabile da situazioni contingenti.

Considerazioni conclusive

L'interesse giuridico protetto è la tutela del patrimonio dell'Erario. Il legislatore ha individuato una soglia di rilevanza penale, non elevata per la verità, ed ha previsto anche una causa di non punibilità legata al versamento di quanto dovuto, fissando un termine di tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione. Tale causa di non punibilità appare in linea con quanto previsto anche per i delitti tributari *ex artt. 12-bis e art. 13 del D.lgs. 74/2000*.

Il reato, a seguito delle modifiche apportate dal D.lgs. 15 gennaio 2016, n. 8, al di là dell'introduzione della soglia penale dei 10.000 euro, è cambiato strutturalmente passando da reato omissivo a consumazione istantanea, a reato a consumazione prolungata.

Come per i reati tributari, anche qui siamo in presenza di due distinti piani: uno amministrativo e uno penale. Il pagamento rateale del debito, possibile da un punto di vista amministrativo, non influenza le vicende penali. E' certo però che l'obbligato, per poter usufruire della causa di non punibilità, deve essere messo nelle condizioni di sapere esattamente quanto deve versare.

Giurisprudenza essenziale

[Sentenza n. 230 del 29 novembre 2019](#)

[Sentenza n. 36421 del 16 maggio 2019](#)

[Sentenza n. 25537 del 13 febbraio 2019](#)

[Sentenza n. 17965 del 11 gennaio 2019](#)

[Sentenza n. 20725 del 27 marzo 2018](#)

[Sentenza n. 10188 del 07 febbraio 2018](#)

[Sentenza n. 10424 del 18 gennaio 2018](#)

[Sentenza n. 39882 del 29 agosto 2017](#)

[Sentenza n. 5603 del 29 settembre 2016](#)

[Sentenza n. 6118 del 14 gennaio 2016](#)

[Sentenza n. 41530 del 09 luglio 2015](#)

[Sentenza n. 32355 del 03 luglio 2015](#)

[Sentenza n. 32598 del 23 luglio 2014](#)

[Sentenza n. 4723 del 12 dicembre 2007](#)

[Sentenza n. 276421 del 28 maggio 2003](#)