

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 17/10/2014

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/36607-l-omesso-versamento-della-contribuzione-previdenziale-aspetti-civilistici-e-penalisticci>

Autore: Vitiello Nicola

## **L'omesso versamento della contribuzione previdenziale: aspetti civilistici e penalistici.**

## **L'OMESSO VERSAMENTO DELLA CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE: ASPETTI CIVILISTICI E PENALISTICI.**

**Sommario:** 1) Premessa; 2) Il rapporto previdenziale; 3) La fattispecie civile; 4) Il ritardato o mancato pagamento dei contributi; 5) Casistica; 6) L'omessa trasmissione dei modelli DM10/2 ed E-mens – UniE-mens; 7) L'omissione contributiva nella gestione separata; 8) La fattispecie penale; 9) Il reato di evasione contributiva; 10) I rapporti tra evasione contributiva e truffa; 11) L'omesso versamento della quota a carico; 12) La prescrizione civile e penale.

### **1) PREMESSA**

Il complesso normativo che attualmente disciplina la tutela sociale dei lavoratori in presenza di eventi menomativi, fisiologici o meno, della capacità di produrre reddito attraverso lo svolgimento della normale attività lavorativa ovvero delle condizioni economiche quiescite è stato determinato da un lungo processo evolutivo.

Le origini del sistema nazionale si ritrovano nell'introduzione dell'istituto delle assicurazioni sociale (L. 80/1898), che rese obbligatoria, per i datori di lavoro, l'assicurazione contro gli infortuni dei propri dipendenti<sup>1</sup>.

La successiva istituzione della Cassa nazionale di previdenza per la vecchiaia e l'invalidità degli operai rafforzò il sistema di tutele sociali, disciplinate *ex novo* dal D.L. 1827/35.

Il regime fascista mantenne tale strutturazione, teorizzando il principio di solidarietà corporativa tra datore di lavoro e lavoratore, consentendo così di

---

<sup>1</sup> Fondamentale per tale primo intervento normativo fu la teorizzazione del cd. rischio professionale, ossia di un criterio di imputazione della responsabilità civile alternativo a quello tradizionale della colpa e del dolo, con conseguente assoggettabilità del datore di lavoro alla rifusione del danno subito dal dipendente, anche se imputabile a caso fortuito, forza maggiore o colpa dello stesso lavoratore.

estendere la tutela previdenziale anche ad eventi non necessariamente dipendenti dallo svolgimento dell'attività lavorativa, non prevedendo alcun onere economico per la finanza pubblica.

L'ordinamento repubblicano, ed in particolare la Costituzione, articolò diversamente il concetto del cd. principio di solidarietà: non più criterio di risoluzione dei conflitti sociali, ma criterio di promozione umana e sociale, attraverso misure di reazione alle ragioni materiali.

La conservazione della struttura originaria, attualmente, permette che l'onere finanziario permanga in via di principio a carico delle categorie direttamente interessate, salvo dosare di volta in volta il sussidiario intervento della finanza statale.

Tale strumento consente così sia di costituire e mantenere forme potenzialmente privilegiate di tutela quali fondi speciali e regimi previdenziali dei liberi professionisti, sia di attrarre nel regime generale dei lavoratori subordinati categorie sotto protette.

## **2) IL RAPPORTO PREVIDENZIALE**

Il principio solidaristico presuppone, pertanto, che le categorie interessate finanzino gli interventi di tutela sociale, con residuale impegno della finanza statale qualora la capienza dei fondi non sia sufficiente.

A tal proposito assume valore fondamentale il rapporto giuridico previdenziale, il quale si connatura per essere un rapporto complesso, di struttura trilaterale, che lega, da un lato, i lavoratori assicurati e l'istituto assicuratore e dall'altro l'istituto assicuratore ed i datori di lavoro assicurati, con rapporti aventi ad oggetto rispettivamente le prestazioni ed i contributi previdenziali.

Il legislatore, infatti, ha così disciplinato le forme di raccolta dei fondi per assicurare la tutela sociale dei lavoratori assicurati, mediante il pagamento di una somma di denaro (cd. contributo previdenziale) da parte del datore di lavoro per il lavoratore assicurato, da versarsi ad un istituto terzo assicuratore (quale, per i lavoratori subordinati ed a progetto pubblici e privati, l'INPS).

La contribuzione costituisce una percentuale della retribuzione spettante al lavoratore.

Stante il carattere solidaristico, tuttavia, tale onere non grava unicamente sul datore di lavoro, ma anche sul lavoratore – quale categoria interessata – il quale, infatti, è tenuto al pagamento della propria contribuzione: l'aliquota è esposta e trattenuta in busta paga dal datore di lavoro quale “quota a carico del dipendente” e versata dal medesimo datore di lavoro all’istituto previdenziale. La contribuzione si articola così di due componenti: la quota a carico del datore di lavoro e la quota a carico del lavoratore, con conseguente onere per il datore di lavoro di evidenziare in busta paga l'imponibile contributivo su cui risulta applicata la contribuzione, con specifica indicazione della trattenuta per la quota a carico del lavoratore (pari al 9,19% per i lavoratori subordinati), ed il versamento della somma di denaro così determinata all’istituto assicuratore.

Tratteggiata la fattispecie previdenziale, si deve analizzare la disciplina normativa prevista dal legislatore nazionale nelle ipotesi in cui vi sia un inadempimento di tali obblighi da parte del datore di lavoro.

Le sanzioni previste si articolano in civili e penali: per maggiore chiarezza espositiva si preferisce esaminare separatamente lo specifico regime giuridico.

### **3) LA FATTISPECIE CIVILE**

La fattispecie dell’omesso versamento della contribuzione si articola sostanzialmente in due distinte ipotesi, cui si ricollega uno specifico regime sanzionatorio: il ritardato o mancato pagamento dei contributi il cui ammontare sia rilevabile dalle denunce e/o registrazione obbligatorie e l’omessa denuncia della contribuzione dovuta – e conseguente omesso versamento.

### **4) IL RITARDATO O MANCATO PAGAMENTO DEI CONTRIBUTI**

La fattispecie sanzionatoria del mancato pagamento dei contributi, il cui ammontare sia rilevabile dalle denunce e dalle registrazioni obbligatorie, è disciplinata dall’art. 116 L. 388/00, che ha introdotto un regime sanzionatorio meno oneroso e penalizzante del precedente sia riguardo alle sanzioni – si ricorda come la disposizione in esame abbia abolito le sanzioni amministrative *ex art. 35, II e III c., L. 689/81* – sia con riferimento ai criteri di determinazione delle stesse.

Il legislatore ha previsto, dunque, quale sistema sanzionatorio l’applicazione di

sanzioni civili, variabili secondo la tipologia di illecito commesso.

Infatti, l'ordinamento prevede due distinte fattispecie di ritardato o mancato pagamento della contribuzione dovuta: la morosità e l'evasione.

Caratteristica di tale ipotesi di violazione è rappresentata dalla necessità, per l'ente accertante, di poter quantificare il debito contributivo sulla base di documenti, denunce e registrazioni obbligatorie del dipendente effettuate e trasmesse da parte del datore di lavoro<sup>2</sup>.

Elemento distintivo è rappresentato dal momento in cui l'azienda sana la propria posizione debitoria ovvero il debito è quantificato dall'INPS.

Nel caso di mancato o ritardato pagamento – entro il termine di legge o comunque entro un anno da tale scadenza – di contributi o premi il cui ammontare sia comunque rilevabile dalle denunce e/o dalle registrazioni obbligatorie<sup>3</sup> (cd. morosità), si applica una sanzione civile determinata in ragione d'anno, in misura pari al tasso ufficiale di riferimento (cd. T.U.R.) maggiorato di 5,5 punti percentuali.

Le sanzioni non possono superare il tetto massimo del 40% dei contributi dovuti: al superamento di tale soglia, si applicano gli interessi di mora sul solo

---

<sup>2</sup> Tra le diverse ipotesi giova ricordare l'omessa presentazione del modello mensile DM10/2, a condizione che il datore di lavoro abbia adempiuto nei termini di legge alla comunicazione obbligatoria di assunzione e che il lavoratore sia stato regolarmente registrato nel L.U.L. ovvero nei dismessi libri paga e matricola. Erano, inoltre, ritenute fattispecie tipiche di omissione contributiva la mancata presentazione del DM10/2 a fronte di retribuzioni imponibili ai fini contributivi regolarmente esposte sul modello SA/770 e le differenze tra l'importo annuo delle retribuzioni imponibili ai fini contributivi esposte sul modello SA/770 regolarmente presentato ed il totale annuo delle retribuzioni esposte sulle denunce mensili presentate dall'azienda. Per approfondimenti, INPS, circolare, 5 giugno 2008, n. 66.

<sup>3</sup> La dottrina si è a lungo interrogata sulla necessaria presenza di entrambi i requisiti (denunce e registrazioni) ai fini dell'applicabilità di tale regime. L'INPS, con propria circolare, aveva chiarito come il regime in esame fosse applicabile solo qualora il datore di lavoro avesse provveduto alle regolari denunce e registrazioni, ed avesse unicamente omesso il versamento della contribuzione. La *ratio* di tale elaborazione era da ricercarsi nella necessità che il datore di lavoro provvedesse ad entrambi gli obblighi di denuncia mensile mediante DM10 complessivo e compilazione del modello E-Mens individuale (prima SA/770), che permettevano all'Istituto di conoscere sia il debito contributivo complessivo sia quello riferito al singolo lavoratore in forza. Con l'introduzione del modello Uni-Emens (2010), tali problematiche devono intendersi superate: infatti, il datore di lavoro è tenuto alla presentazione mensile dei modelli Uni-Emens per ogni singolo lavoratore in forza, e l'aggregazione di tali modelli determinerà in automatico la compilazione del modello DM10. Sul punto, INPS, circolare, 23 maggio 2001, n. 110.

debito contributivo.

Diversamente, nell'ipotesi di elusione contributiva consolidatasi oltre un anno dalla scadenza di legge prevista per il pagamento (cd. evasione), la sanzione civile applicata sarà pari al 30% in ragion d'anno, con tetto massimo al 60% dei contributi dovuti.

## **5) CASISTICA**

Dall'analisi delle disciplina generale emerge come il legislatore abbia, nell'ipotesi di omesso versamento dei contributi, individuato due regimi sanzionatori differenti, a seconda che l'evasione contributiva si sia consolidata da un periodo inferiore a 12 mesi oppure superiore.

Specifiche disposizioni sono dettate, invece, con riferimento ad alcune ipotesi particolarmente ricorrenti.

### **5.A) Evasione denunciata prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori**

In caso di regolarizzazione spontanea effettuata prima di contestazioni o richieste degli enti impositori, entro dodici mesi dal termine utile per il pagamento dei contributi, con il versamento effettuato entro trenta giorni dalla denuncia (art. 116, c. VIII, lett. b), ultimo periodo, L. 388/00), determina l'applicazione del regime sanzionatorio più favorevole, con applicazione della sanzione civile pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti percentuali in ragione d'anno.

Anche in tale circostanza opera il tetto massimo del 40% dei contributi dovuti: superato tale limite, sono dovuti gli interessi di mora calcolati sul solo debito contributivo.

Qualora siano decorsi più di dodici mesi dal termine utile per l'adempimento dell'obbligazione contributiva, si applicherà il regime sanzionatorio dell'evasione, con tetto massimo fissato al 60% dei contributi dovuti.

### **5.B) Incertezza degli obblighi contributivi**

Nell'ipotesi in cui l'omissione contributiva sia stata determinata da oggettive incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziale o

amministrativi<sup>4</sup> comporta l'applicazione della sanzione civile prevista per la morosità, ossia con tetto massimo al 40%.

Tuttavia, in questo caso non maturano gli interessi di mora sulla somma eventualmente eccedente tale limite: in caso di omesso adempimento nel termine fissato dall'Ente impositore, le sanzioni sono dovute nella misura prevista per l'inadempienza originaria.

Presupposto per l'applicazione di tale regime di favore è l'esistenza di uno stato di oggettiva incertezza connessa a contrasti giurisprudenziali in capo all'obbligato: detto stato di incertezza deve essere comunque accertato dall'organo giurisdizionale.

Qualora, invece, si verifichi un contrasto giurisprudenziale determinato da una innovazione interpretativa su una materia sulla quale si era già consolidata una prassi diversa ovvero siano state fornite indicazioni erronee da parte degli uffici competenti, è facoltà dell'obbligato – ai sensi dell'art. 116, c. XV, lett. a) L. 388/00 – richiedere che l'INPS riduca le sanzioni civili applicabili fino alla misura degli interessi legali.

Competente ad adottare tale provvedimento è il Direttore della sede regionale, il quale – acquisito il parere non vincolante del Direttore di sede – può disporre, qualora sia stata allegata e debitamente provata l'oggettiva incertezza dell'obbligo contributivo, l'applicazione degli interessi legali vigenti alla data della domanda in luogo delle sanzioni civili<sup>5</sup>.

### **5.C) Assunzione del lavoratore a seguito di una sentenza del giudice del lavoro**

Nel contesto economico attuale, particolare rilevanza deve essere attribuita al sistema normativo regolamentante la disciplina del licenziamento individuale del lavoratore.

Il legislatore ha individuato due tipologie di tutela a fronte dei licenziamenti

---

<sup>4</sup> Tale contrasto può riguardare anche una direttiva comunitaria che intervenga successivamente a disciplinare una materia in modo difforme, quando sulla stessa materia si sia già instaurata una prassi basata su una diversa interpretazione della stessa disposizione normativa. Sul punto, INPS, circolare, 9 maggio 2002, n. 88.

<sup>5</sup> INPS, circolare, 9 maggio 2002, n. 88.

ritenuti illegittimi: la tutela reale e quella obbligatoria.

Elementi distintivi sono sia l'ambito di applicazione sia le forme di tutela garantite: in particolare, il pagamento di un indennizzo parametrato alle mensilità ovvero il reintegro nel posto di lavoro.

Notevoli sono i riflessi assicurativi e contributivi connessi alla declaratoria di illegittimità del licenziamento, a seconda che sia accompagnata o meno dal reintegro.

Infatti, l'INPS<sup>6</sup> ha distinto due diverse ipotesi:

- Ripristino del rapporto assicurativo *ex tunc* con il connesso obbligo contributivo, qualora sia sancito il reintegro nel posto di lavoro;
- Pagamento di un'indennità avente natura meramente risarcitoria, qualora non avvenga il reintegro.

La declaratoria, infatti, ha valenza *ex tunc*, accertando come il licenziamento fosse *ab origine* illegittimo, e pertanto con il reintegro si determina l'obbligo, per il datore di lavoro, di procedere all'invio della modulistica contributiva obbligatoria a far data dal giorno dell'illegittimo licenziamento, con conseguente pagamento dei contributi dovuti.

Trattasi, ovviamente, di una *fictio iuris*: la prestazione contributiva è strettamente legata all'adempimento, da parte del lavoratore, di una prestazione lavorativa.

In questo caso, invece, il datore sarà tenuto al pagamento dei contributi anche se, ovviamente, non risulta essere stata prestata alcuna attività lavorativa da parte del lavoratore<sup>7</sup>, per cause a quest'ultimo non imputabili.

L'imponibile contributivo sarà pari alla retribuzione globale che il lavoratore avrebbe percepito dal momento del licenziamento illegittimo alla data di effettivo reintegro: ove inferiore, dovrà essere adeguata al minima giornaliero o mensile stabilito per legge per l'anno di riferimento.

Le somme così ottenute dovranno essere maggiorate delle sanzioni previste dal legislatore per i casi di morosità, ossia con il tetto massimo al 40%, qualora il

---

<sup>6</sup> INPS, circolare, 27 marzo 1986, n. 70; INPS, circolare, 11 maggio 1992, n. 125.

<sup>7</sup> L'eventuale indennità di disoccupazione erogata al lavoratore licenziato nel corso del giudizio concluso con la reintegrazione deve essere integralmente recuperata dall'ente erogatore.

datore di lavoro provveda entro la scadenza del termine di pagamento dei contributi del periodo di paga in corso alla data della notifica della sentenza<sup>8</sup>.

Diversamente, l'indennità sostitutiva pari a 15 mensilità ha natura prettamente risarcitoria, e come tale non concorre alla formazione dell'imponibile da assoggettare a contribuzione.

La tutela obbligatoria prevede, invece, che in caso di declaratoria di illegittimità il lavoratore non possa ottenere il reintegro nel posto di lavoro, ma unicamente un'indennità, commisurata all'ultima retribuzione globale di fatto, di importo variabile tra un minimo di 2,5 mensilità e un massimo di 14: anche in questo caso, l'indennità ha natura risarcitoria e come tale non concorre alla formazione dell'imponibile contributivo.

#### **5.D) Pagamento ad ente previdenziale diverso**

La normativa in esame disciplina compiutamente anche la fattispecie del pagamento della contribuzione previdenziale ad un ente previdenziale pubblico diverso dal titolare.

In particolare, l'art. 116, c. XX, L. 388/00 statuisce – riprendendo la disciplina codicistica in materia di creditore apparente – che tale adempimento abbia effetto liberatorio qualora il pagamento sia stato effettuato in buona fede, con conseguente obbligo per l'ente beneficiario di trasmettere le somme incassate, senza aggravio di interessi e sanzioni, all'ente titolare.

La *ratio* di tale disciplina risiede nella necessità di snellire l'*iter* burocratico, evitando così l'onere al debitore di richiedere il rimborso al creditore apparente e successivamente versare tale somma all'Ente titolare.

Presupposti per l'applicazione di tale regime sono l'esistenza di un'obbligazione contributiva, dovendo il debitore agire nella ragionevole convinzione di adempiere un obbligo verso il creditore apparente, non rilevando la circostanza che l'ente beneficiario non avesse – ovvero avesse perduto – il titolo alla riscossione dei contributi.

La disposizione in esame prevede che tale operazione sia possibile unicamente qualora l'Ente interessato abbia natura pubblica: tuttavia, nella prassi si

---

<sup>8</sup> INPS, circolare, 28 giugno 2000, n. 124.

preferisce l'adozione di un criterio più elastico, con conseguente estensione della disciplina anche ai casi in cui l'ente beneficiato sia una cassa di categoria ovvero un Ente non pubblico<sup>9</sup>.

Inoltre, il debitore deve dimostrare la propria buona fede, quali la sussistenza di uno stato di apparenza oggettiva, ossia la presenza di circostanze univoche le quali inducano in errore il debitore che ritiene di adempiere al vero creditore.

Tale situazione deve essere accertata dal giudice in base alle circostanze del caso concreto verificando che non ci sia un comportamento colposo del debitore.

Inoltre, è necessario che il debitore, attraverso la sua condotta, non causi lo stato di apparenza.

Secondo l'orientamento prevalente nella giurisprudenza di legittimità, il comportamento tenuto dal debitore deve essere accertato dall'organo giudicante, tenendo in considerazione come parametro oggettivo di riferimento l'uomo medio rappresentato dalla espressione “buon padre di famiglia” di cui all'art. 1176, c. I, c.c., verificando che il debitore abbia adoperato l'ordinaria diligenza, richiedibile per quel determinato caso concreto, nell'adempiere la sua obbligazione al creditore legittimato, *ex lege*, a ricevere la prestazione.

##### **5.E) Omesso pagamento dovuto a fatto dolo del terzo**

Regime particolare è previsto nell'ipotesi in cui l'omesso versamento sia dipeso da una condotta, omissiva o commissiva, dolosa da parte di un soggetto terzo.

Nel caso in esame, infatti, la normativa prevede il beneficio della riduzione delle sanzioni qualora il datore di lavoro abbia provveduto, nel termine di tre mesi dal verificarsi dell'atto lesivo ovvero dalla sua conoscenza, a presentare denuncia all'autorità giudiziaria.

A tal fine, è necessario che la denuncia abbia determinato l'insorgenza di un procedimento penale a carico dell'asserito reo, che risulti già definito ovvero almeno pendente al momento della presentazione della domanda di riduzione delle sanzioni<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> Sul punto, INPS, circolare, 23 maggio 2001, n. 110.

<sup>10</sup> L'archiviazione della denuncia senza che sia stato richiesto il rinvio a giudizio del denunciato ovvero la pronuncia di una sentenza di archiviazione perché il fatto non sussiste

Tale documentazione, rilasciata dall'autorità giudiziaria, attestante l'esito del procedimento penale, dovrà essere necessariamente allegata alla domanda di ammissione al beneficio, non potendosi applicare le disposizioni di cui agli artt. 46 e 47 DPR 445/00, relative alla dichiarazione del soggetto interessato sostitutivo di certificati riguardanti fatti o qualità del dichiarante ovvero di atti notori.

## **6) L'OMESSA TRASMISSIONE DEI MODELLI DM10/2 ED EMENS – UNIEMENS**

Disciplina diversa è prevista dal legislatore nell'ipotesi in cui il datore di lavoro abbia omesso la presentazione, nei termini di legge, dei modelli DM10 e E-mens (oggi Uni-Emens).

In tale caso, infatti, si configura l'ipotesi di evasione contributiva, che si verifica qualora l'inadempienza sia connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, ovvero se il datore di lavoro, con l'intenzione di non versare i contributi o i premi, abbia occultato i rapporti di lavoro in essere o le retribuzioni erogate.

Il regime sanzionatorio previsto è pari a quello dettato nel caso di elusione contributiva consolidatasi oltre un anno dalla scadenza di legge prevista per il pagamento, con applicazione delle sanzioni civili pari al 30% dei contributi evasi, con il tetto del 60% dei contributi dovuti.

Elemento differenziale tra l'evasione e l'elusione consolidatasi oltre l'anno dalla scadenza è, appunto, il termine previsto per l'applicazione delle sanzioni massime: l'evasione si configura il giorno successivo al termine di legge previsto per la presentazione dei modelli (ossia il 16 del mese successivo a quello di riferimento), e determina l'immediata applicazione delle sanzioni in forma maggiorata.

Viceversa, l'elusione contributiva determina l'applicazione di tale tipologia di sanzioni unicamente decorsi i 12 mesi dalla data inizialmente prevista per l'adempimento dell'obbligazione contributiva.

---

ovvero il terzo non l'ha commesso determina l'automatica mancata concessione del beneficio.

## 7) L'OMISSIONE CONTRIBUTIVA NELLA GESTIONE SEPARATA

L'evolversi del mondo del lavoro e l'introduzione di diversificati rapporti di lavoro ha determinato l'insufficienza del modello classico della tutela previdenziale, basata sul rapporto datore di lavoro – lavoratore subordinato.

In particolare, l'introduzione di nuove fattispecie contrattuali, quali la collaborazione coordinata e continuativa – oggi contratto a progetto –, che presenta caratteristiche peculiari rispetto al classico rapporto di lavoro subordinato, ha comportato la necessità di provvedere all'estensione della tutela previdenziale, rispettando tuttavia le caratteristiche propria di tali nuovi contratti.

A tal proposito, l'INPS prevede uno specifico fondo, cd. "Gestione separata" – operativo dal 1996 – il quale raccoglie i contributi di alcune categorie di lavoratori autonomi e cd. parasubordinati, la cui attività non risultava in precedenza coperta da assicurazione previdenziale: sono così garantite tutele previdenziali di carattere pensionistico e non, assimilabili a quelle previste per i lavoratori dipendenti.

Duplici sono le caratteristiche essenziali di tale forma previdenziale: da un lato l'aliquota contributiva, inferiore a quella prevista per i lavoratori subordinati, e pari al 28,72%<sup>11</sup> del compenso previsto<sup>12</sup>; dall'altro, la non applicazione del principio di automaticità delle prestazioni *ex art. 2116 c.c.* per tali lavoratori, con la conseguenza che l'INPS non erogherà la prestazione cui il soggetto avrebbe diritto qualora, a causa delle omissioni del committente, non risulti correttamente versata la contribuzione<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> Per i lavoratori autonomi ed i titolari di posizione fiscale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (liberi professionisti), iscritti in via esclusiva alla gestione separata, per l'anno 2014 l'aliquota contributiva rimane fissata al 27,72%. Sul punto, INPS, circolare, 4 febbraio 2014, n. 18.

<sup>12</sup> L'aliquota del 28,72% (ovvero del 27,72%) è ulteriormente ridotta al 22% qualora il cd. parasubordinato sia contestualmente iscritto al FNLD in qualità di titolare di un contratto di lavoro subordinato ovvero di apprendistato. INPS, circolare, 4 febbraio 2014, n. 18.

<sup>13</sup> In senso contrario, Trib. Bergamo, 12 dicembre 2013, n. 941. In tale pronuncia, nel ritenere applicabile anche ai collaboratori coordinati e continuativi e a quelli a progetto iscritti alla gestione separata dell'INPS l'accreditamento automatico dei contributi previdenziali non versati dal committente, il giudice argomenta che la non applicabilità del principio di automatismo delle prestazioni ha una sua coerenza nei casi di rapporti di lavoro

Con riferimento ai lavoratori parasubordinati, che hanno sottoscritto un contratto di lavoro a progetto, grava in capo al datore di lavoro sia l'emissione della busta paga – al termine del progetto ovvero mensilmente, a seconda che sia stata pattuita la suddivisione del compenso su base mensile – sia l'adempimento dell'obbligazione contributiva, con la compilazione della modulistica individuale Uni-Emens.

L'onere contributivo è infatti ripartito per i due terzi in capo al datore di lavoro e per un terzo a carico del collaboratore, e competente all'adempimento della prestazione è unicamente il committente anche per le quote a carico del collaboratore.

L'eventuale inosservanza di tali obblighi determina, in capo al datore di lavoro, l'applicazione del medesimo regime sanzionatorio previsto in caso di omesso pagamento della contribuzione per i lavoratori subordinati, con applicazione delle sanzioni civilistiche dettate in materia di elusione ed evasione e la configurazione del reato di cui all'art. 2, c. I-*bis* e I-*ter*, D.L. 463/83<sup>14</sup>.

## **8) LA FATTISPECIE PENALE**

La fattispecie di omesso versamento della contribuzione dovuta costituisce sia illecito civile – e come tale sanzionata secondo le modalità sopradescritte – sia illecito penale.

A tal proposito, si evidenzia come il legislatore abbia individuato due distinte ipotesi di reato, con presupposti e sanzioni diverse.

## **9) IL REATO DI EVASIONE CONTRIBUTUTIVA**

Ai sensi dell'art. 116 L. 388/00, l'omessa presentazione della modulistica

---

autonomo (ad esempio per i professionisti), nel cui caso l'obbligo di pagamento della contribuzione previdenziale grava sui lavoratori stessi assicurati e sui quali ovviamente non può che ricadere la conseguenza dell'eventuale omesso versamento. Diversamente, nel caso dei contratti di collaborazione coordinata e continuativa o di collaborazione a progetto – in cui tutta una serie di elementi (i contributi versati da parte del committente anche per la quota a carico del lavoratore, l'assimilazione ai fini fiscali dei redditi da collaborazione a quelli da lavoro dipendente e la mancanza di una modalità per costringere il committente a versare i contributi – prefigurano un sistema speculare a quello previsto per i lavoratori dipendenti, con la conseguenza che la mancata applicazione del principio dell'automaticità delle prestazioni potrebbe costituire una violazione dell'art. 3 Cost., in quanto si tutelano situazioni che allo stesso modo meritano tutela, in modo irragionevolmente diverso.

<sup>14</sup> Tale regime sanzionatorio è stato così previsto dall'art. 39 L. 183/10 (cd. Collegato Lavoro).

contributiva prevista integra il reato di evasione contributiva.

Analizzando tale fattispecie, emerge in primo luogo come la presenza di una clausola sussidiaria espressa determini l'applicazione della disposizione nella sola ipotesi in cui la condotta incriminata non integri i presupposti di un reato punito con una sanzione superiore.

Trattasi di reato proprio, in quanto la condotta punita deve essere necessariamente posta in essere da un soggetto qualificato come datore di lavoro.

La nozione di datore di lavoro non è specificata nella disposizione in esame o in altro enunciato normativo dell'ordinamento penale: l'art. 116 L. 388/00 costituisce, infatti, chiaro esempio di norma penale parzialmente in bianco, poiché per la definizione della nozione "datore di lavoro" si deve necessariamente richiamare una norma extrapenale, quale l'art. 2, c. I, lett. b) D.Lgs. 81/08.

La condotta punita si configura qualora il reo ometta uno o più registrazioni o denunce obbligatorie (reato omissivo puro o proprio) ovvero esegua una o più denunce in tutto o in parte non conformi al vero (reato omissivo improprio o omissivo mediante condotta).

La condotta risulta integrata quando l'importo mensile dell'omesso versamento risulti non inferiore al maggior importo fra 2.582 euro mensili e il 50% dei contributi complessivamente dovuti per lo stesso mese.

La dottrina<sup>15</sup> e la giurisprudenza<sup>16</sup> hanno chiarito come sia sufficiente che il datore di lavoro non ottemperi anche ad una sola delle denunce obbligatorie.

Tali adempimenti risultano essere l'iscrizione nei libri aziendali di tutti i dipendenti; la fedele registrazione delle retribuzioni; l'iscrizione della ditta all'INPS; la presentazione delle denunce obbligatorie propriamente dette quali il

---

<sup>15</sup> D. DE FAZIO, Denuncia dell'INPS dei reati di evasione e di omesso versamento delle ritenute previdenziali, su [www.lavoroprevidenza.com](http://www.lavoroprevidenza.com), 2007. Sul punto, A. PIGNOTTI, Omessa denuncia ed evasione, la Corte di Cassazione conferma il suo indirizzo, su [www.altalex.com](http://www.altalex.com), 2010.

<sup>16</sup> Cass. Pen., SS.UU., 7 marzo 2005, n. 4808; Cass. Pen., Sez. II, 10 maggio 2010, n. 11261.

DM10-2 e la modulistica individuale E-Mens ed Uni-Emens<sup>17</sup>.

Elemento soggettivo del reato è il dolo specifico, in quanto è richiesto, ai fini della punibilità, che il datore di lavoro ponga in essere la condotta al fine di non versare in tutto o in parte contributi e premi previsti dalle leggi sulla previdenza e assistenza obbligatoria.

Pertanto, è punita unicamente l'omessa presentazione ovvero l'infedele compilazione delle denunce obbligatorie per legge, purché tale condotta sia realizzata con coscienza e volontà dal reo, e sempre che sia preordinata all'evasione contributiva.

Tale fattispecie, così come formulata, apre diversi interrogativi critici in ordine alla configurabilità del reato nell'ipotesi di omesso adempimento dell'obbligazione contributiva per fatto del terzo.

Deve, infatti, osservarsi come, nella prassi, l'onere di presentazione delle denunce obbligatorie, stante anche il tecnicismo delle medesime – che grava per legge in capo al datore di lavoro – in realtà venga adempiuto direttamente da un professionista a ciò abilitato, quale il consulente del lavoro o il commercialista, il quale presenta attraverso i canali telematici dell'Istituto le denunce obbligatorie.

La giurisprudenza, a tal proposito, ha tuttavia chiarito che la fattispecie in esame sussiste anche qualora il datore di lavoro abbia demandato a terzi – anche professionisti – l'incarico di provvedere all'adempimento.

Infatti, l'obbligato al versamento è sempre il titolare del rapporto – ossia il datore di lavoro – cui spetta il compito di vigilare affinché il terzo adempia l'obbligazione, di cui egli rimane unico ed esclusivo destinatario.<sup>18</sup>

## **10) I RAPPORTI TRA EVASIONE CONTRIBUTIVA E TRUFFA**

La presenza di una clausola di sussidiarietà espressa determina anche l'insorgere di problematiche in ordine ai rapporti tra il reato esaminato e le altre tipologie di reato più gravi.

In particolare, la dottrina e la giurisprudenza si sono a lungo interrogate sulle

---

<sup>17</sup> Sul punto, INPS, circolare, 18 marzo 1997, n. 65; INPS, circolare, 23 maggio 2001, n. 110.

<sup>18</sup> Sul punto, Cass. Pen., Sez. III, 15 novembre 2007, n. 47430; Cass. Pen., Sez. III, 6 aprile 2006, n. 22919; Cass. Pen., Sez. III, 10 aprile 2002, n. 33141; Tribunale di Nola, 23 giugno 2010.

affinità e differenze tra il reato di omesso versamento della contribuzione e il reato di truffa.

La configurazione delle due diverse fattispecie assume particolare importanza stante la natura contravvenzionale del primo reato, con conseguenze in ordine sia all'estinzione del reato sia all'applicazione dell'istituto della prescrizione.

Parte della giurisprudenza<sup>19</sup> ritiene configurabile il reato più grave di truffa in relazione ad una particolare ipotesi di evasione contributiva, consistente nell'attestare falsamente, nelle registrazioni obbligatorie quali DM10 e E-mens ed UniE-mens, somme a conguaglio – quali, ad es., ANF, malattia, maternità, etc. – che in realtà non sono state erogate al lavoratore.

Con riferimento a tali somme, esposte nel quadro D del DM10, il datore di lavoro funge da mero anticipatore, erogando la spettanza al lavoratore in busta paga, indicandole espressamente nella busta paga, e richiedendo in sede di modulistica generale e individuale il conguaglio all'ente previdenziale.

Qualora tale erogazione al lavoratore sia omessa in tutto o in parte risulta configurato il reato di truffa *ex art. 640 c.p.* avendo il datore di lavoro, per mezzo dell'artificio costituito dalla fittizia esposizione di somme come corrisposte al lavoratore, indotto in errore l'istituto previdenziale sul diritto al conguaglio di dette somme, invero mai corrisposte, realizzando così un ingiusto profitto<sup>20</sup>.

## **11) L'OMESSO VERSAMENTO DELLA QUOTA A CARICO**

Diversa, e più grave, fattispecie penale era stata prevista dal legislatore con l'art. 2 D.L. 463/83<sup>21</sup>, norma che ha introdotto il reato di “omesso versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali”.

Tale disposizione normativa è stata oggetto di un'ampia elaborazione giurisprudenziale e dottrinaria, stante le numerose questioni interpretative poste dall'enunciato in esame.

Soggetto attivo della condotta vietata è il datore di lavoro, il titolare del

---

<sup>19</sup> Cass. Pen., Sez. II, 27 febbraio 2007, n. 11184; Cass. Pen., Sez. II, 3 marzo 2010, n. 8537.

<sup>20</sup> Sul punto, Cass. Pen., Sez. II, 27 febbraio 2007, n. 11184; Cass. Pen., Sez. III, 19 ottobre 2000, n. 12169; Cass. Pen., Sez. II, 3 marzo 2010, n. 8537.

<sup>21</sup> Come modificato dall'art. 1 D.lgs. 211/94.

rapporto, su cui grava anche l'obbligo di vigilare sull'adempimento dell'obbligazione<sup>22</sup>.

La condotta incriminata si configura allorquando il datore di lavoro non proceda al versamento all'istituto previdenziale delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate dal medesimo datore di lavoro sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti.

Tale fattispecie è stata estesa dall'art. 39 L. 183/10 (cd. Collegato lavoro) anche alle trattenute operate sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori a progetto.

Il datore di lavoro, pertanto, agisce in qualità di sostituto, adempiendo contemporaneamente ad un proprio obbligo – operare le ritenute direttamente alla fonte, ossia in busta paga – ed un obbligo indiretto, consistente nel versamento delle ritenute all'INPS.

Il legislatore, tuttavia, ha introdotto una condizione di punibilità ai fini della configurazione del reato, ossia che il datore di lavoro non abbia provveduto al versamento delle ritenute entro il termine di tre mesi dalla contestazione ovvero dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione.

Trattasi di un reato omissivo improprio, ovvero commissivo mediante omissione, realizzato allorquando il soggetto attivo, pur avendo provveduto a trattenere la quota di contributi a carico del prestatore, abbia omesso il versamento delle ritenute, determinando così l'appropriazione indebita di tali somme.

Dal punto di vista dell'elemento soggettivo, è richiesto il dolo generico, consistente nella coscienza e volontà dell'omissione.

La norma, all'apparenza piuttosto chiara, lascia tuttavia aperte numerose questioni interpretative.

In primo luogo, la dottrina e la giurisprudenza si sono domandate se il reato si configuri anche in assenza di materiale esborso – da parte del datore di lavoro – delle somme dovute al dipendente a titolo di retribuzione.

A tal proposito sono state elaborate due diverse tesi dottrinarie e

---

<sup>22</sup> Sul punto, Cass. Pen., sez. III, 13 gennaio 2012, n. 885. In senso conforme, Cass. Pen., Sez. III, 7 luglio 2005, n. 24937.

giurisprudenziali.

La tesi positiva trae suo fondamento nell'interpretazione letterale della disposizione, che richiama unicamente il concetto di "omissione delle ritenute", senza alcun riferimento alla materiale corresponsione della retribuzione.

Secondo tale interpretazione, i concetti di "retribuzione" e "ritenute previdenziali" sono indipendenti tra loro: conseguentemente, l'obbligo del versamento all'Ente previdenziale viene qualificato come tributo *ex se*, non derivando dall'adempimento dell'obbligazione della retribuzione lavorativa, ma con una sua autonoma valenza.

L'obbligo del versamento nascerbbe *ex lege* in virtù della stessa prestazione lavorativa e deve essere adempiuto comunque: detta indefettibilità discenderebbe dalle finalità costituzionalmente garantite – cui i versamenti sono destinati – ossia assicurare i mezzi economici necessari per provvedersi ai benefici assistenziali e previdenziali a favore dei lavoratori.

Il rapporto di lavoro e quello previdenziale avrebbero natura autonoma: la retribuzione sarebbe unicamente intesa come criterio di calcolo per la quantificazione del contributo<sup>23</sup>.

Il lavoratore, pertanto, avrebbe diritto, da un lato, alla corresponsione della retribuzione a seguito dell'adempimento della prestazione lavorativa e, dall'altro, alla regolare posizione previdenziale: tali diritti sarebbero autonomi tra loro e l'ordinamento medesimo configurerebbe tutele e sanzioni di tipologia ed entità diverse a seguito della loro lesione.

I sostenitori di tale teoria, infatti, evidenziano come la mancata corresponsione, in tutto o in parte, della retribuzione al lavoratore configuri un illecito civile: l'ordinamento, in questo caso, prescrive che sia onere del lavoratore far valere il proprio diritto, citando il datore di lavoro dinnanzi al Giudice del lavoro o in sede conciliativa presso le DTL per l'ottenimento delle proprie spettanze.

Diversamente, la sanzione per l'omesso versamento delle ritenute configura un illecito di natura penale.

---

<sup>23</sup> Sul punto, Cass. Pen., Sez. III, 16 luglio 1999, n. 11962; Cass. Pen., Sez. III, 19 aprile 2002, n. 21920.

In ultimo, tale elaborazione evidenzia che prevedere la non configurabilità del reato nell’ipotesi in cui il datore di lavoro ometta sia la corresponsione della retribuzione sia il versamento delle ritenute costituisca una violazione dell’art. 3 Cost. per lesione del principio di uguaglianza.

Infatti, non commetterebbe reato il datore di lavoro che abbia omesso sia la corresponsione della retribuzione sia il versamento delle ritenute, mentre si configurerebbe il reato in capo a colui che abbia pagato il dipendente omettendo il versamento dei contributi: la condotta meno grave, pertanto, sarebbe sanzionata in modo più grave, in contrasto con il principio di giustizia sostanziale e di proporzionalità tra la condotta antigiuridica e la sanzione penale. Diversa elaborazione sostiene la non configurazione del reato in esame nell’ipotesi di omessa corresponsione della retribuzione.

Tale teoria evidenzia come vi sia una stretta interdipendenza tra il concetto di “retribuzione” e quello di “trattenuta previdenziale”: quest’ultimo termine presuppone quello di retribuzione, in quanto sarebbe punibile unicamente la condotta omissiva del mancato versamento delle ritenute operate in concreto dal datore di lavoro, operazione possibile solo nell’ipotesi di materiale corresponsione della retribuzione.

L’interpretazione letterale del termine “ritenuta” indicherebbe l’atto di trattenere, per varie ragioni e scopi, parte di una somma dovuta a titolo di stipendio, retribuzione, compenso o altro emolumento: tale trattenuta deve essere “operata”, parola con cui si designa il risultato di un’azione o di un’attività.

A sostegno di tale tesi, si nota come la disposizione debba essere interpretata, sotto il profilo logico, unitamente alle altre norme che regolano la fattispecie del pagamento dei contributi previdenziali e assistenziali da parte del datore di lavoro.

Come osservato da autorevole giurisprudenza<sup>24</sup>, il legislatore ha infatti distinto l’ipotesi dell’omesso versamento dei contributi assicurativi e previdenziali

---

<sup>24</sup> Cass. Pen. SS.UU., 26 giugno 2003, n. 27641. In senso conforme, Cass. Pen., Sez. I, 24 maggio 2001, n. 1849.

direttamente gravanti sul datore di lavoro da quella di omesso versamento delle ritenute operate dal medesimo sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti.

Il datore di lavoro, come noto, è gravato da un obbligo contributivo diretto per la quota di sua spettanza e da un obbligo contributivo indiretto per la quota di spettanza del lavoratore.

Le due distinte omissioni hanno, tuttavia, una valenza giuridica diversa: l'omesso versamento della quota a carico del datore di lavoro, infatti, costituisce fattispecie depenalizzata ed è soggetta ad una sanzione amministrativa, tranne l'ipotesi in cui sia conseguenza dell'omissione di una registrazione o di una denuncia cui il datore di lavoro era tenuto.

Diversa fattispecie – e conseguente sanzione – è stata prevista dal legislatore per l'omesso versamento delle ritenute: la differenza prevista dal legislatore troverebbe sua *ratio* con l'intenzione del medesimo di reprimere non il fatto omissivo del mancato versamento dei contributi, ma unicamente il fatto più grave dell'appropriazione indebita da parte del datore di lavoro di somme prelevate dalla retribuzione dei lavoratori dipendenti.

Ne consegue che l'obbligo di versare le ritenute sussiste solo al momento della effettiva corresponsione della retribuzione, sulla quale sono state le ritenute stesse devono essere operate.

La teoria in esame sottolinea che la qualificazione del reato unicamente nell'ipotesi di corresponsione degli emolumenti non determina una disparità di trattamento tra il datore di lavoro che corrisponde la retribuzione e quello che non adempie, il quale – pur tenendo un comportamento contrario alla legge sotto l'aspetto civile e penale – non sarebbe punibile sotto il profilo penale.

Deve, infatti, osservarsi che il mancato pagamento della retribuzione costituisce una forma di inadempimento civile, il quale difficilmente può essere occultato al lavoratore, il quale conosce immediatamente dell'omissione del datore di lavoro e può esperire celermente i rimedi opportuni.

Diversamente, l'omesso versamento delle ritenute è stato assimilato dal legislatore alla fattispecie dell'appropriazione indebita – e tale inadempimento potrebbe anche essere celato al lavoratore – costituendo una condotta insidiosa,

in grado di provocare ai lavoratori danni ingenti.

Numerose problematiche sono state, inoltre, sollevate in ordine alla decorrenza del termine dei tre mesi per fruire della causa di non punibilità.

A tal proposito, la giurisprudenza<sup>25</sup> ha recentemente evidenziato come il termine dei tre mesi concesso al datore di lavoro per provvedere al versamento delle ritenute – evitando l'applicazione della sanzione penale – decorra non dalla notifica dell'avvenuto accertamento delle violazioni, ma dalla notifica del decreto di citazione diretta a giudizio.

Tale orientamento è stato motivato con riferimento che, per la decorrenza di detto termine, sia sufficiente l'effettiva conoscenza dell'accertamento svolto nei confronti del datore di lavoro, senza che sia necessario che tale atto abbia forme particolari, purché il decreto di citazione diretta a giudizio contenga tutti gli elementi essenziali dell'avviso di accertamento, ossia la specifica indicazione delle somme corrispondenti alle contribuzioni omesse, la messa in mora del datore di lavoro e l'avvertimento che il mancato pagamento comporta la punibilità del reato<sup>26</sup>.

Pertanto, il versamento effettuato dal datore di lavoro nelle more del giudizio deve ritenersi valido – e conseguentemente il processo estinguersi – qualora il datore di lavoro dimostri di non aver ricevuto dall'Ente previdenziale la contestazione ovvero la notifica dell'accertamento delle violazioni ovvero abbia provveduto entro tre mesi dalla ricezione del decreto di citazione diretta a giudizio, non essendo in precedenza comunque decorso il termine di decadenza.

In ultimo, la dottrina e la giurisprudenza si sono interrogate circa il valore esimente da attribuirsi alla circostanza della sussistenza di difficoltà economiche in capo al datore di lavoro.

La tesi predominante in dottrina<sup>27</sup> e in giurisprudenza<sup>28</sup> sottolinea che tale condizione sia irrilevante ai fini della configurazione della fattispecie di reato,

---

<sup>25</sup> Cass. Pen., SS. UU., 18 gennaio 2012, n. 1855.

<sup>26</sup> Cass. Pen., Sez. III, 15 dicembre 2005, n. 6982.

<sup>27</sup> F. TOSCO, "Ritenute previdenziali non versate, conta la citazione in giudizio", 25 gennaio 2012, su [www.eutekne.info](http://www.eutekne.info).

<sup>28</sup> Cass. Pen., Sez. III, 13 gennaio 2012, n. 885.

atteso che la carenza di mezzi finanziari – dalla quale derivi non l'impossibilità materiale di corrispondere le retribuzioni, ma solo quella di versare i contributi – non influisce sulla struttura oggettiva del reato.

Il datore di lavoro, pertanto, avrebbe l'obbligo di ripartire le risorse esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo tale da adempiere all'obbligo di versare le ritenute, anche qualora ciò possa riflettersi sull'integrale pagamento delle retribuzioni<sup>29</sup>.

Conseguentemente, il datore di lavoro sarebbe tenuto a garantire comunque il versamento delle ritenute operate sulle retribuzione – sempre se erogate –, potendo solamente provvedere alla corresponsione solo parziale dei compensi.

## **12) LA PRESCRIZIONE CIVILE E PENALE.**

La previsione da parte del legislatore di una disciplina civilistica e di una penalistica in materia di omessa denuncia/pagamento della contribuzione dovute l'insorgere di problematiche in relazione all'istituto della prescrizione, ossia il decorso del tempo entro il quale l'INPS può far valere le proprie pretese. Infatti, diversi sono i termini prescrizionali previsti dal complesso normativo in esame.

In ambito civile, il termine prescrizionale è quinquennale e decorre dal momento in cui scade il termine utile concesso al datore di lavoro per la presentazione del DM10, pari al giorno sedici del mese successivo a quello cui si riferiscono i contributi.

Il reato di omesso versamento dei contributi ovvero quello di omesso versamento delle ritenute previdenziale prevede un termine prescrizionale più ampio, stante la natura delittuosa dei reati esaminati.

Pertanto, i reati in oggetto seguono i termini codicistici in materia di prescrizione: come chiarito dalla giurisprudenza, i reati di cui all'art. 116 L. 388/00 e art. 2 D.L. 463/83 sono da considerarsi quali reati omissivi istantanei e come tali si consumano nel momento in cui scade il termine utile concesso al datore di lavoro per il versamento fissato al giorno sedici del mese successivo a

---

<sup>29</sup> Sul punto, Cass. Pen., Sez. III, 16 aprile 2007, n. 15179. In senso conforme, Cass. Pen., Sez. feriale, 26 agosto 2010, n. 32348; Cass. Pen., Sez. III, 15 febbraio 1996, n. 141.

quello cui si riferiscono i contributi.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Sul punto, Cass. Pen., Sez. III, 25 giugno 2003, n. 29275. In senso conforme, Corte Appello Trieste, Sez. I, 11 marzo 2010.