

Direzione Centrale Entrate
Coordinamento Generale Legale

Roma, 05/07/2016

*Ai Dirigenti centrali e periferici
Ai Responsabili delle Agenzie
Ai Coordinatori generali, centrali e
periferici dei Rami professionali
Al Coordinatore generale Medico legale e
Dirigenti Medici*

Circolare n. 121

e, per conoscenza,

*Al Presidente
Al Presidente e ai Componenti del Consiglio di
Indirizzo e Vigilanza
Al Presidente e ai Componenti del Collegio dei
Sindaci
Al Magistrato della Corte dei Conti delegato
all'esercizio del controllo
Ai Presidenti dei Comitati amministratori
di fondi, gestioni e casse
Al Presidente della Commissione centrale
per l'accertamento e la riscossione
dei contributi agricoli unificati
Ai Presidenti dei Comitati regionali
Ai Presidenti dei Comitati provinciali*

OGGETTO: **Articolo 3, comma 6, del decreto legislativo 15 gennaio 2016 n. 8, attuativo della legge 28 aprile 2014 n. 67 – Depenalizzazione parziale del reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali.**

SOMMARIO: *Con la presente circolare si provvede ad illustrare il nuovo quadro normativo, già oggetto del messaggio n. 804 del 22 febbraio 2016, a seguito dell'intervento di parziale depenalizzazione del reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali di cui all'articolo 2, co. 1-bis, del decreto legge 12 settembre 1983, n. 463, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 1983, n. 638. Il legislatore ha introdotto due diverse fattispecie sanzionatorie legate al valore dell'omissione compiuta dal datore di lavoro: la sanzione penale della reclusione fino a tre anni congiunta alla multa fino a*

euro 1.032 per gli omessi versamenti di importo superiore a euro 10.000 annui e la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000 per gli importi omessi inferiori a tale soglia.

Premessa

Il decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8, attuativo della legge 28 aprile 2014 n. 67, entrato in vigore dal 6 febbraio 2016, ha disposto la depenalizzazione di numerose ipotesi di reato in materia di lavoro e previdenza obbligatoria prevedendone la trasformazione in illeciti amministrativi.

L'intervento di depenalizzazione nell'ambito della materia previdenziale ha riguardato, in particolare, l'articolo 2, co. 1-*bis*, del decreto legge 12 settembre 1983, n. 463, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 1983, n. 638, che è stato sostituito dall'articolo 3, co. 6, del decreto legislativo n. 8/2016. Tale norma ha parzialmente depenalizzato il reato di omesso versamento delle ritenute previdenziali introducendo due diverse fattispecie sanzionatorie collegate all'importo della stessa omissione.

Il testo originario della norma, infatti, puniva con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a euro 1.032 qualsiasi condotta illecita del datore di lavoro che operasse le ritenute previdenziali previste dalla legge sulle retribuzioni senza provvedere al dovuto versamento all'Inps. Siffatta strutturazione giuridica ha comportato un appesantimento del carico di lavoro degli organi giudiziari, accentuatosi in tempi di crisi economica, anche a fronte di somme non versate di esigua entità.

Il legislatore pertanto è intervenuto riscrivendo la norma che, oggi, nella versione attuale, opera un distinguo legato al valore dell'omissione compiuta dal datore di lavoro: la sanzione penale della reclusione fino a tre anni, congiunta alla multa fino a euro 1.032, risulta confermata per i soli omessi versamenti di importo superiore a euro 10.000 annui.

Diversamente, se l'importo omesso resta sotto la predetta soglia, al datore di lavoro si applicherà la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000.

Con la presente circolare, si provvede ad illustrare il nuovo quadro normativo venutosi a delineare, tenuto conto delle indicazioni fornite dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - Direzione Generale per l'Attività Ispettiva – con parere del 3 maggio 2016 condivise dall'Ufficio legislativo del medesimo Dicastero con nota del 3 maggio 2016, prot. 29/0002839/P.

1. *Il nuovo regime sanzionatorio di cui all'art. 2, comma 1-bis del decreto legge 12 settembre 1983, n. 463, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 1983, n. 638.*

L'art. 2, co. 1, del decreto legge 12 settembre 1983, n. 463, convertito, con modificazioni dalla legge 11 novembre 1983, n. 638, ha fissato l'obbligo in capo al datore di lavoro del versamento delle ritenute previdenziali ed assistenziali operate 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, stabilendo inoltre che tali somme non possono essere portate a conguaglio con quelle anticipate, nelle forme e nei termini di legge, ai lavoratori per conto delle gestioni previdenziali ed assistenziali, e regolarmente denunciate alle gestioni stesse. Unica eccezione, sempre secondo il citato comma 1, è costituita dall'ipotesi in cui, 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.

Il comma 1-*bis* del medesimo art. 2, come novellato dall'articolo 3 del d.lgs. n. 8/2016, stabilisce che:

- 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 (fattispecie di reato);
- l'omesso versamento per un importo fino a euro 10.000 annui è soggetto alla sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000 (fattispecie dequalificata in illecito amministrativo).

Gli effetti che conseguono all'omesso versamento delle ritenute previdenziali risultano collegati al relativo importo e, conseguentemente, l'illecito punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a euro 1.032 si configura nella sola ipotesi in cui l'importo non versato sia superiore ad euro 10.000 annui.

In ogni caso il legislatore ha inteso confermare anche nell'attuale formulazione della norma, in una logica di attenuazione della punizione in presenza di un comportamento attivo del datore di lavoro, la previsione di *non punibilità* con la sanzione penale per le omissioni più gravi e di *non assoggettabilità alla sanzione amministrativa* per quelle sotto soglia qualora il versamento delle ritenute omesse venga effettuato entro tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'accertamento della violazione.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - Direzione Generale per l'Attività Ispettiva - con propria circolare n. 6/2016 del 5 febbraio 2016, nel fornire le prime indicazioni operative in ordine all'applicazione del d.lgs. n. 8/2016, con riguardo alla novella dell'art. 2, co. 1-*bis* della legge n. 638/1983, in considerazione del meccanismo che definisce la non punibilità con la sanzione penale né l'assoggettabilità alla sanzione amministrativa del datore di lavoro laddove lo stesso provveda al versamento delle ritenute entro tre mesi dalla notifica della contestazione della violazione, ha precisato che *si ritiene che si debba escludere l'applicazione dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 124/2004 risultando applicabile esclusivamente la procedura di cui agli articoli 14 e 16 L. n. 689/1981.*

La medesima circolare, nel ribadire la competenza del personale ispettivo del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, dell'Inps e dell'Inail ad irrogare le sanzioni per illeciti commessi dal 6 febbraio 2016, ha chiarito che *l'unico criterio rintracciabile nell'ambito del quadro regolatore vigente è quello contemplato dall'art. 35, comma 2 della L. n. 689/1981 in forza del quale "per le violazioni consistenti nell'omissione totale o parziale del versamento di contributi e premi, l'ordinanza ingiunzione è emessa ai sensi dell'articolo 18 dagli enti ed istituti gestori delle forme di previdenza e assistenza obbligatori (...)"*.

2. Regime (intertemporale) applicabile alle violazioni commesse anteriormente al 6 febbraio 2016 di cui agli artt. 8 e 9 del decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8.

Il d.lgs. n. 8/2016, all'art. 8, regola il regime intertemporale della nuova disciplina prevedendo l'applicazione retroattiva delle sanzioni amministrative con riguardo alle violazioni commesse anteriormente al 6 febbraio 2016, data di entrata in vigore del decreto medesimo.

La norma dispone che la retroattività operi *sempre che il procedimento penale non sia stato definito con sentenza o con decreto divenuti irrevocabili.*

I successivi commi 2 e 3 del medesimo art. 8 disciplinano, con riguardo ai reati depenalizzati, rispettivamente le fattispecie per le quali i procedimenti penali siano stati definiti, prima dell'entrata in vigore del decreto in esame, con sentenza di condanna o decreto irrevocabili e le modalità di applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria.

Con riferimento alle condotte poste in essere anteriormente al 6 febbraio 2016 e interessate

da procedimenti penali non ancora definiti, l'art. 9 disciplina le modalità di trasmissione degli atti dall'autorità giudiziaria all'autorità amministrativa. La norma, infatti, stabilisce al comma 1 che *l'autorità giudiziaria, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del (...) decreto, dispone la trasmissione all'autorità amministrativa competente degli atti dei procedimenti penali relativi ai reati trasformati in illeciti amministrativi, salvo che il reato risulti prescritto o estinto per altra causa alla medesima data.*

I successivi commi 4 e 5 regolano i conseguenti adempimenti dell'autorità amministrativa che, entro 90 giorni dalla ricezione degli atti relativi ai procedimenti penali, deve notificare gli estremi della violazione agli interessati. Per i residenti all'estero tale termine è di 370 giorni.

Entro sessanta giorni dalla notificazione degli estremi della violazione l'interessato è ammesso al pagamento in misura ridotta, pari alla metà della sanzione, oltre alle spese del procedimento. Il legislatore al riguardo ha peraltro precisato che, in quanto compatibili, troveranno applicazione le disposizioni di cui all'articolo 16 della legge 24 novembre 1981, n. 689.

Con la citata circolare n. 6/2016 il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, per affermate ragioni di economia amministrativa, ha individuato l'esclusiva competenza delle Sedi provinciali dell'Istituto quale autorità amministrativa destinataria degli atti trasmessi dall'autorità giudiziaria ai sensi dell'art. 9 del decreto. A tal fine, anche sulla base di specifiche indicazioni fornite ai propri uffici territoriali, ha stabilito che gli stessi provvedano ad inoltrare alle competenti Sedi dell'Istituto tutti i fascicoli eventualmente ricevuti dall'autorità giudiziaria, anche qualora abbiano ad oggetto violazioni rilevate dal personale ispettivo del Ministero.

3. Disposizioni operative.

I profili che emergono dalla novellata formulazione dell'art. 2, comma 1-*bis*, nonché le competenze attribuite allo scrivente Istituto con riguardo al procedimento disciplinato dall'art. 9, sono stati oggetto di opportuni approfondimenti che, con il coinvolgimento dell'Avvocatura dell'Istituto, sono stati compiuti in sede ministeriale e le cui conclusioni sono contenute nella citata nota del 3 maggio 2016 della Direzione Generale per l'Attività Ispettiva del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

a) Modalità di determinazione della soglia di euro 10.000 annui.

Ai fini della determinazione dell'importo di euro 10.000 annui individuati come discrimine per l'identificazione della fattispecie di illecito penale o amministrativo, si precisa che l'arco temporale da considerare per il controllo sul corretto adempimento degli obblighi contributivi è quello che intercorre tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre di ciascun anno (anno civile).

Tenuto conto delle singole scadenze legali degli adempimenti dovuti dai datori di lavoro, in essi ricompresi sia i datori di lavoro che operano con il sistema Uniemens, sia i committenti della Gestione Separata di cui all'art. 2, comma 26 della legge 8 agosto 1995, n. 335 (1) nonché i datori di lavoro agricoli (2), si precisa che i versamenti che concorrono alla determinazione della soglia di euro 10.000 annui sono quelli relativi al mese di dicembre dell'anno precedente all'annualità considerata (da versare entro il 16 gennaio) fino a quelli relativi al mese di novembre dell'annualità considerata (da versare entro il 16 dicembre).

Tale interpretazione, nel rispetto del tenore letterale della norma che definisce il limite di euro 10.000 annui, vincola l'avvio del procedimento di contestazione dell'omesso versamento delle ritenute ad un processo di consuntivazione necessario per la determinazione del valore complessivo dell'omissione.

In tal senso, 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.

- *Violazioni in corso di accertamento o per le quali non era stata completata la gestione alla data del 6 febbraio 2016.*

Costituiranno oggetto di un'unica attività sia la gestione delle violazioni rilevate, in vigore della pregressa disposizione, per le quali non si era ancora proceduto alla notifica della contestazione nei confronti del responsabile, sia la gestione delle violazioni per le quali le Sedi territoriali, alla data di entrata in vigore del d.lgs. n. 8/2016, avevano già proceduto alla contestazione della violazione essendo ancora in corso l'attività diretta ad effettuare la denuncia all'autorità giudiziaria, ai sensi del comma 1-ter dell'art. 2 della legge n. 638/1983.

In tal modo, per ciascun datore di lavoro che abbia omesso il versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali sulle retribuzioni dei lavoratori dipendenti nonché per i committenti sui compensi dei propri collaboratori iscritti alla Gestione Separata di cui all'art. 2, comma 26 della legge n. 335/1995, si procederà ad un'unica contestazione di violazione per ogni singola annualità considerata.

- *Illeciti trasmessi dall'Autorità Giudiziaria.*

La declinazione del procedimento volto a determinare se la soglia delle omissioni si collochi entro o oltre l'importo di euro 10.000 annui, secondo quanto convenuto in sede ministeriale ed esplicitato nella già richiamata nota del 3 maggio 2016, si estende anche alla gestione degli atti di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 8/2016.

Come già precisato, la norma prevede che entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, l'autorità giudiziaria disponga la trasmissione all'autorità amministrativa competente degli atti dei procedimenti penali relativi ai reati trasformati in illeciti amministrativi, salvo che il reato risulti prescritto o estinto per altra causa alla medesima data.

Ai fini della gestione di tali atti, prima di procedere alla notifica della violazione, per ciascuna annualità dovrà essere accertato se nei confronti del medesimo responsabile, avuto riguardo alla posizione contributiva aziendale contraddistinta dal medesimo codice fiscale, esistano ulteriori atti relativi a procedimenti penali distinti ma relativi al medesimo anno oggetto di lavorazione.

In ogni caso, al fine di garantire la gestione unitaria degli illeciti nel rispetto del dettato normativo, nella predetta nota del 3 maggio 2016, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha avuto modo di specificare che *l'Istituto procederà anche a verificare se, al momento della trasmissione degli atti, siano in corso accertamenti per omissioni non riconducibili alle denunce già effettuate e oggetto di trasmissione da parte dell'Autorità giudiziaria.*

Pertanto, una volta completata l'attività di cancellazione di ciascuna denuncia oggetto di trasmissione da effettuare secondo le indicazioni fornite con il messaggio n. 804/2016, solo all'esito della predetta verifica le Sedi potranno procedere, ai sensi del comma 5 dell'art. 9, con atti distinti per ciascun anno considerato e secondo i procedimenti di seguito descritti, alla notifica dell'accertamento dell'avvenuta violazione da parte del datore di lavoro dell'obbligo del versamento delle ritenute previdenziali e assistenziali.

a.1) Procedimento di contestazione dell'omesso versamento delle ritenute di importo non superiore a euro 10.000 annui.

Come già precisato al punto 1., con la circolare n. 6/2016, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. n. 8/2016, ha avuto modo di affermare che il

procedimento sanzionatorio previsto per l'ipotesi in cui l'importo delle ritenute omesse non sia superiore a euro 10.000 è regolato dalla disciplina di cui agli artt. 14 e 16 della legge n. 689/1981.

Tenuto conto della tipicità rivestita dalla fattispecie di illecito in trattazione, la notifica dell'accertamento della violazione costituisce l'avvio del procedimento sanzionatorio e, ai sensi del già citato art. 14, potrà essere effettuata, con le modalità previste dal codice di procedura civile, dal funzionario che ha accertato la violazione stessa. Nel rinviare alle specifiche indicazioni che verranno fornite in merito alla gestione di tale procedimento, si precisa che la notifica dell'accertamento della violazione deve essere effettuata nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 12, comma 1, della legge 20 novembre 1982, n. 890.

Entro 30 giorni dalla notifica del predetto atto, gli interessati potranno far pervenire, ai sensi dell'art. 18 della legge n. 689/1981, scritti difensivi e documenti o fare richiesta di audizione.

Con tale atto verrà sia assegnato al datore di lavoro il termine di 3 mesi per il versamento delle ritenute omesse, che, ove effettuato nei termini previsti, costituisce causa di non assoggettabilità alla sanzione amministrativa dell'autore dell'illecito, sia dato avviso che in assenza del versamento delle ritenute omesse troverà applicazione la sanzione amministrativa nella misura prevista dall'art. 2, co. 1-*bis* – da euro 10.000 a euro 50.000.

Con il medesimo atto verrà inoltre comunicato che, ai fini dell'estinzione del procedimento sanzionatorio, l'autore dell'illecito che non provveda al pagamento nel termine dei tre mesi assegnati, potrà versare, entro il termine dei successivi 60 giorni, l'importo della sanzione amministrativa quantificata nella misura ridotta ai sensi dell'art. 16 della legge n. 689/1981. Tale norma disciplina per le violazioni amministrative il pagamento in misura ridotta pari alla terza parte del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa o, qualora più favorevole e se sia stato stabilito il minimo della sanzione edittale, pari al doppio del relativo importo.

La misura ridotta nel caso in trattazione sarà pari a euro 16.666 ossia alla terza parte del massimo della sanzione prevista di euro 50.000.

A questo importo si devono aggiungere le spese del procedimento, entro il termine di 60 giorni dalla contestazione immediata o, se questa non vi è stata, dalla notificazione degli estremi della violazione.

La scansione temporale prevista dal citato art. 16 - 60 giorni dalla notifica della violazione - appare pertanto compatibile con il termine - 3 mesi - definito nell'art. 2, comma 1-*bis*, della legge n. 638/1983. Infatti, secondo la ricostruzione esposta dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nella citata nota del 3 maggio 2016, il termine per versare le ritenute omesse *prefigura un effetto sospensivo dell'efficacia delle sanzioni comminate sino alla scadenza del termine di tre mesi al datore di lavoro per effettuare il versamento di quanto dovuto.*

L'assenza del pagamento nei termini assegnati consentirà l'avvio del procedimento di emissione dell'ordinanza ingiunzione per l'irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000.

A tale riguardo, si comunica che sono in corso le attività volte a realizzare le opportune implementazioni procedurali che consentiranno la gestione dell'emissione dell'ordinanza ingiunzione nell'ambito della procedura "illeciti penali", tenuto conto dei criteri dettati dall'art. 11 della legge n. 689/1981.

Tale previsione stabilisce infatti che *nella determinazione della sanzione amministrativa pecuniaria fissata dalla legge tra un limite minimo ed un limite massimo (....), si ha riguardo alla gravità della violazione, all'opera svolta dall'agente per la eliminazione o attenuazione delle conseguenze della violazione, nonché alla personalità dello stesso e alle sue condizioni economiche.*

Appare evidente che la misura della sanzione così determinata, intervenendo a seguito di una espressa volontà del trasgressore di non effettuare il pagamento, ai sensi dell'art. 16 della legge n. 689/1981, della sanzione in misura ridotta che solo avrebbe consentito l'estinzione del procedimento sanzionatorio, porterà, come anche evidenziato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nella più volte richiamata nota del 3 maggio 2016, di norma ed in coerenza con la ratio deflativa del citato art. 16, all'irrogazione di una sanzione di importo superiore a quello determinato in misura ridotta.

a.2) Procedimento di contestazione dell'omesso versamento delle ritenute di importo superiore a euro 10.000 annui.

Tenuto conto di quanto già precisato alla precedente lettera a), qualora l'omissione delle ritenute superi nel corso dell'annualità considerata l'importo di euro 10.000, seppure l'illecito assuma in tali casi rilevanza penale, si dovrà comunque attendere la conclusione dell'annualità di riferimento quale termine utile per procedere alla configurazione piena del reato. Tale ricostruzione trova conferma, peraltro, nel dettato della norma che nel fare riferimento al valore annuo dell'omissione comporta che la comunicazione della notizia di reato non possa se non riferirsi all'intero anno considerato.

Come precisato al punto 1., l'omesso versamento delle ritenute 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.

Anche per questa fattispecie, con l'atto con il quale viene effettuata la notifica dell'avvenuto accertamento della violazione verrà assegnato al datore di lavoro il termine di 3 mesi per il versamento delle ritenute omesse. La regolarizzazione effettuata nei termini previsti costituisce causa di non punibilità.

A conclusione del procedimento di regolarizzazione si darà corso, come di consueto ai sensi del comma 1-ter dell'art. 2 della legge n. 638/1983, alla denuncia del reato all'Autorità giudiziaria anche per l'ipotesi in cui, nei termini assegnati, sia intervenuto il pagamento delle omissioni accertate.

Tuttavia, tenuto conto dei diversi orientamenti emersi al riguardo, si fa riserva di fornire ulteriori precisazioni a conclusione degli opportuni approfondimenti.

NOTE:

- (1) Cfr. circolare Inps n. 71 del 4 maggio 2011.
- (2) Cfr. circolare Inps n. 103 dell'11 luglio 2007.

Il Direttore Generale
Cioffi