

# DECRETO LAVORO E OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE PREVIDENZIALI: taglio alle sanzioni monstre

**Dopo il contrordine Inps<sup>1</sup> ricevuto con il messaggio 27 settembre 2022, n. 3516, con la pubblicazione in G.U. del Decreto Lavoro arriva l'attesa modifica delle sanzioni amministrative relative alla fattispecie depenalizzata dell'omesso versamento delle ritenute previdenziali. Salvacondotto sui procedimenti Inps pendenti.**

• DI MICHELE SILIATO *Consulente del Lavoro in Messina e Roma* •

**D**al 5 maggio 2023, data di entrata in vigore del *Decreto Lavoro*, sono state ride terminate le sanzioni amministrative punitive previste per le fattispecie di omesso versamento delle ritenute previdenziali, adottando un sistema maggiormente proporzionale e graduale, parametrato sulla base dell'effettiva gravità della violazione contestata.

Di converso, il secondo comma, art. 23, Decreto legge 4 maggio 2023, n. 48, estende il periodo di contestazione dell'illecito, in deroga all'art. 14, Legge 24 novembre 1981, n. 689, posticipandolo alla data del 31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'annualità oggetto di violazione.

La disciplina di riferimento della fattispecie è, ancora oggi, contenuta nell'art. 2, Decreto legge 12 settembre 1983, n. 463, convertito con modificazioni dalla Legge 11 novembre 1983, n. 638 e, in origine, prevedeva, con appositi termini per la *riammissione in bonis*, la configurazione del delitto di omesso versamento delle ritenute previdenziali in capo al datore di lavoro che non procedeva, nei termini previsti dalla legge, alla liquidazione nei confronti dell'Istituto previdenziale delle quote contributive effettivamente trattenute ai lavoratori dipendenti.

Come noto, il meccanismo della contribuzione previdenziale assegna al datore di lavoro un obbligo contributivo diretto sulla quota di sua spettanza ed un obbligo contributivo indiretto sulla minor quota di spettanza del lavorato-

re, in relazione alla quale egli agisce come responsabile del versamento all'ente preposto. In tal senso, la fattispecie dell'omesso versamento delle ritenute previdenziali, così come da consolidato orientamento giurisprudenziale, è individuabile in due distinte fasi:

- nella **condotta commissiva** del datore di lavoro, consistente nell'appropriazione delle ritenute previdenziali operate;
- nella **condotta omissiva** del datore di lavoro, consistente nel mancato versamento delle somme trattenute all'Istituto previdenziale.

Da sempre, il rilievo penale della questione intende colpire non già il fatto *omissivo* del mancato versamento delle ritenute previdenziali (fattispecie non rientrante nelle ipotesi di reato) quanto, piuttosto, quello *commissivo* dell'appropriazione indebita da parte del datore di lavoro commessa in relazione alle ritenute operate sulle retribuzioni spettanti al lavoratore.

Si noti, infatti, che tra le caratteristiche principali dell'illecito, sia esso *penalmente* rilevante o *depenalizzato*, vi è il presupposto che le retribuzioni siano state effettivamente corrisposte e che, conseguentemente, le trattenute previdenziali siano state effettivamente operate.

Si rammenta, che ai sensi dell'art. 39, Legge n. 187/2010, la fattispecie dell'omesso versamento delle ritenute previdenziali non è relativa solo con riferimento ai rapporti di lavoro dipendente in genere ma anche rispetto ai com-

1. Parisi M., *Contrordine INPS. Tagli alla sanzione per gli omessi versamenti*, Sintesi, ottobre 2022, p. 15.

**DECRETO LAVORO E OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE PREVIDENZIALI:****TAGLIO ALLE SANZIONI MONSTRE**

mittenti di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa tenuti alla corresponsione dei contributi presso la Gestione Separata di cui all'art. 2, comma 26, Legge n. 335/1995<sup>2</sup>. Avendo ripercorso brevemente la natura dell'illecito in argomento, il Decreto Lavoro ha agito in maniera sostanziale sulla *depenalizzazione* operata dall'art. 3, comma 6, Decreto legislativo 15 gennaio 2016, n. 8, a mente del quale era stato previsto un duplice regime sanzionatorio:

- uno di tipo amministrativo, laddove l'importo annuo delle ritenute previdenziali non versate sia inferiore o uguale a euro 10.000, determinato nella sanzione pecuniaria amministrativa da 10.000 a 50.000 euro;
- uno di tipo penale, nel caso in cui l'importo annuo delle ritenute previdenziali non versate sia superiore a euro 10.000, punito con la reclusione fino a tre anni e la multa fino a 1.032 euro.

Invero, l'art. 23, comma 1, Decreto legge 4 maggio 2023, n. 48, ha fissato l'importo della sanzione amministrativa pecuniaria (fattispecie *sotto-soglia*) nella *forbice* tra una volta e mezza e quattro volte l'importo omesso.

**IL NECESSARIO INTERVENTO DEL LEGISLATORE**

Un intervento normativo sul tema era fortemente atteso dai datori di lavoro incappati sulla questione dell'illecito in trattazione, ma stando alla lettura della relazione tecnica al disegno di legge, non siamo innanzi ad un atto di *benevolenza* del legislatore quanto piuttosto ad una mera valutazione di opportunità di finanza pubblica.

I profili rilevabili sono almeno tre: il primo, certamente, di tipo *sociale*; il secondo *economico-finanziario*; il terzo *costituzionale*. Tutti, in qualche modo, connessi e collegabili tra loro. Sulla portata *sociale* dell'intervento, la Direzione Centrale Entrate dell'Inps ha reso noto che, fino a tutto il 2019, sono state notificate più di un milione di omissioni non superiori alla soglia di 10.000 euro, non sanate nei tre mesi successivi e delle quali l'importo medio omesso ammonta a circa 465 euro. Una sanzione amministrativa *minima* che è pari a oltre 36 volte l'importo medio omesso applicando i criteri di cui all'art. 16, Legge n. 689/1981, ovvero ad oltre 10 volte l'importo medio omesso applicando i criteri previsti dall'art. 9, comma 5, D.lgs. n. 8/2016 (messaggio Inps 27 settembre 2022, n. 3516).

L'abnormità della sanzione amministrativa per le ipotesi *sotto-soglia* appare chiara ed incontrovertibile tant'è che, nell'anzidetta relazione illustrativa, *si ritiene che la disposizione non produca effetti negativi per la finanza pubblica in termini di minore entrate e che il regime sanzionatorio particolarmente severo vigente sino al 4 maggio 2023 rende poco probabile l'incasso di importi consistenti (...)* sicché *con sanzioni più moderate si renderebbe più esigibile il credito con effetti finanziari migliorativi*.

Si ricade, conseguentemente, sul secondo profilo, quello prettamente *economico-finanziario*. Seppur il concetto di *sanzione amministrativa pecuniaria efficiente ed afflittiva* deve rispondere ade- ➤

Ante Decreto Lavoro (fino al 4 maggio 2023)	Post Decreto Lavoro (dal 5 maggio 2023)
<p>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. <b>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.</b> 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.</p>	<p>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. <b>Se l'importo omesso non è superiore a euro 10.000 annui, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da una volta e mezza a quattro volte l'importo omesso.</b> 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.</p>

2. Il campo di applicazione dell'art. 39 opera esclusivamente nei confronti dei committenti che si avvalgono di prestazioni lavorative appartenenti alle categorie indicate dall'art. 50, comma 1, lett.

c-bis), TUIR, ovvero sia a tutti i rapporti di collaborazione in genere svolti senza vincolo di subordinazione. È, naturalmente, da escludersi la configurazione dell'illecito nel caso in cui sussista la

coincidenza tra la figura del committente e quella del collaboratore (es. compensi riconosciuti ad amministratori di società che siano contestualmente legali rappresentanti della stessa).

**DECRETO LAVORO E OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE PREVIDENZIALI:****TAGLIO ALLE SANZIONI MONSTRE**

guatamente alla natura, alla gravità ed alle conseguenze della violazione, ma anche agli effetti che la stessa ottiene sul comportamento dei consociati, il ragionamento posto in essere dal legislatore pare rispolverare gli assunti di *Laffer*<sup>3</sup> in materia di pressione e gettito fiscale. Quanto al terzo ed ultimo profilo, quello costituzionale, dapprima il Tribunale di Verbania (ordinanza 13 ottobre 2022) e, successivamente, il Tribunale di Brescia (ordinanza 16 febbraio 2023) hanno sollevato la questione di legittimità della norma in commento per contrarietà all'art. 3 della Costituzione, in quanto hanno ritenuto che la fissazione di un minimo pari ad euro 10.000 e di un massimo pari ad euro 50.000 sottopone ad una irragionevole disparità di trattamento i trasgressori della norma per le omissioni contributive sotto la soglia di rilevanza penale. Infatti, laddove astrattamente il trasgressore violi il precetto normativo nel suo valore massimo *sotto-soglia* (10.000 euro) potrà accusare una sanzione amministrativa pari ad un quintuplo della violazione stessa. Diversamente, il trasgressore che violi il precetto normativo per un importo minimo (es. 100 euro) vedrà applicarsi una sanzione che rappresenta il centuplo della propria violazione. I predetti *giudici a quo* hanno, dunque, messo in risalto un'evidente asimmetria di trattamento tra contribuenti che, violando con diversa gravità il medesimo precetto normativo, non sono assoggettati ad una reale e diversa gradualità della sanzione. Questione, questa, dichiarata dalla Corte Costituzionale non manifestamente infondata. Tra i principi del nostro ordinamento, la tutela della proporzionalità della pena è assicurata ogniqualvolta si faccia richiamo all'art. 3 e/o 27 della Carta Costituzionale ovvero all'art. 49, par. 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, potendo i giudici di legittimità dichiarare la semplice illegittimità dell'intera norma ovvero operando una *riproporzione chirurgica* della sola parte *illecitamente sproporzionata*. Sul punto appare rilevante evidenziare che i

giudici della Corte Costituzionale hanno recentemente avuto modo di affermare che sono illegittime le:

- **sanzioni manifestamente eccessive**, che siano sproporzionate rispetto al grado di disvalore dell'illecito sanzionato;
- **sanzioni amministrative non graduabili**, che non prevedono una discrezionalità nella commisurazione tra la misura minima e la misura massima;
- **sanzioni amministrative irragionevoli**, che colpiscono in modo indifferenziato infrazioni più o meno gravi contemplate dal medesimo illecito;
- **sanzioni amministrative cumulative**, che colpiscono indistintamente la violazione di obblighi plurimi con la medesima sanzione, non consentendo la graduazione rispetto al singolo illecito commesso.

Se da un lato, la natura punitiva della sanzione amministrativa in argomento consente l'equiparazione con quella penale, con conseguente applicazione del principio di retroattività *in bonam partem* (art. 2, comma 2, c.p.), innanzi al rischio di illegittimità costituzionale della norma con eventuale impossibilità della stessa di produrre effetti giuridici vincolanti, il legislatore ha optato per varare un sistema sanzionatorio più mite che, pur *salvando* i procedimenti di notifica già eseguiti dall'Inps, consentirà al giudice, *iura novit curia*, di applicare le norme di legge che ritiene meglio adattabili al caso concreto anche laddove queste non siano state poste a fondamento della richiesta di parte.

**PRIME INDICAZIONI (NON PUBBLICATE) INPS**

Con il messaggio 23 maggio 2023, n. 1901, non pubblicato sul sito istituzionale, l'Inps ha fornito le prime istruzioni alle proprie sedi territoriali per la *gestione delle ordinanze ingiunzione* oggetto di contenzioso giudiziario ovvero di rateizzazione di cui all'art. 26, Legge 24 novembre 1981, n. 689. ➤

3. Secondo la teoria dell'economista Arthur Laffer, all'aumentare delle aliquote d'imposta si verifica, inizialmente, una crescita di gettito che, successi-

vamente al raggiungimento dell'apice (in corrispondenza di una determinata aliquota), prosegue riducendo progressivamente il gettito fiscale.

**DECRETO LAVORO E OMESSO VERSAMENTO DELLE RITENUTE PREVIDENZIALI:****TAGLIO ALLE SANZIONI MONSTRE**

In particolare, la Direzione Inps ha predisposto, tra gli allegati al messaggio, modelli di comunicazione inerenti le:

- rettifiche delle ordinanze-ingiunzione per annualità fino al 2015 con contenzioso pendente;
- rettifiche delle ordinanze-ingiunzione per annualità dal 2016 con contenzioso pendente;
- rettifiche delle ordinanze-ingiunzione per annualità fino al 2015 con rateazioni di cui all'art. 26, Legge n. 689/1981;
- rettifiche delle ordinanze-ingiunzione per annualità dal 2016 con rateazioni di cui all'art. 26, Legge n. 689/1981.

Per quanto concerne la rideterminazione delle sanzioni amministrative sui giudizi pendenti, l'Istituto procederà con l'emissione di un nuovo provvedimento sanzionatorio che annulli e sostituisca il precedente. Ciò anche nell'ipotesi in cui non vi siano le tempistiche necessarie mediante la richiesta di rinvio della causa al Giudice.

Non troveranno, invece, applicazione le nuove disposizioni di cui all'art. 23, Decreto legge n. 48/2023, alle ordinanze-ingiunzione per le quali sia intervenuto il pagamento integrale della sanzione amministrativa, dovendosi intendere, in tal caso, definito il procedimento sanzionatorio. Nelle ipotesi di versamento rateale, laddove l'importo già versato risulti inferiore a quello della sanzione amministrativa rideterminata dalle disposizioni in commento, la sede territoriale Inps procederà a rideterminare l'importo della sanzione dovuta e ad aggiornare il piano di ammortamento. Parimenti, laddove l'importo delle rate versate risulti superiore a quello previsto dalla sanzione amministrativa rideterminata è esclusa ogni forma di rimborso.

Sono, altresì, escluse ulteriori ipotesi di applicazione della nuova disciplina per i provvedimenti di irrogazione divenuti definitivi. In tal senso:

- nel caso in cui non sia ancora stata emessa l'ordinanza-ingiunzione, l'organo di accertamento può rideterminare la sanzione nella misura più favorevole al datore di lavoro;
- nel caso in cui il procedimento amministra-

tivo sia divenuto definitivo alla data di entrata in vigore del Decreto Lavoro, resterà ferma la sanzione amministrativa prevista dal D.lgs. n. 8/2016.

Quanto alle disposizioni amministrative Inps, l'allegato messaggio fornisce una riparametrazione delle sanzioni in trattazione, tenuto conto della eventuale reiterazione dell'illecito, secondo la seguente tabella:

ANNUALITÀ	ANNO N	ANNO N+1	ANNO N+2	ANNO N+3	ANNO N+4	ANNO N+5
Importo sanzione	Importo ritenute omesse x 1,5	Importo ritenute omesse x 2	Importo ritenute omesse x 2,5	Importo ritenute omesse x 3	Importo ritenute omesse x 3,5	Importo ritenute omesse x 4

Nessuna ulteriore indicazione amministrativa riguardo la possibilità di effettuare il pagamento in misura *ridotta* ai sensi dell'art. 9, comma 5, D.lgs. n. 8/2016 (metà della sanzione da irrogare entro il termine di 60 giorni dalla notifica), sebbene tale norma sia ancora in vigore e sia, come da indicazioni fornite con il citato messaggio n. 3516/2022, applicabile.

**NUOVI TERMINI DI CONTESTAZIONE DELL'ILLECITO**

Se da un lato il quadro sanzionatorio è decisamente più *mite* del precedente, il secondo comma del sopracitato art. 23 prevede che, per le violazioni riferite alle omissioni per i periodi decorrenti dal 1° gennaio 2023, gli illeciti dovranno essere notificati, in deroga all'art. 14, Legge 24 novembre 1981, n. 689, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'annualità oggetto di violazione, sicché le omissioni relative all'anno 2023 dovranno necessariamente essere notificate entro il 31 dicembre 2025.

Viene, dunque, meno il termine di 90 giorni dal *riscontro* o dall'*accertamento* dell'omissione precedentemente conosciuto (*ex art. 14, L. n. 689/1981*).

A fronte di una sostanziale revisione migliorativa dell'apparato sanzionatorio vi è, dunque, un altrettanto sostanziale aumento dei termini di accertamento da parte dell'Istituto.