

L'illegittimità costituzionale delle soglie di punibilità relative al reato di cui all'art.10-ter D.Lgs. n.74/00

di Luigi Ferrajoli – avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale

“L'articolo 10-ter, D.Lgs. n.74/00 è costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art.3 della Costituzione, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad €103.291,38”.

È quanto ritenuto dalla Corte Costituzionale con la Sentenza n.80/14 sull'omesso versamento dell'Iva, depositata l'8 aprile 2014, relativa alla legittimità delle soglie di punibilità oltre le quali si incorre in responsabilità penale ex art.10-ter D.Lgs. n.74/00.

La pronuncia n.80/14 della Corte Costituzionale reintroduce nel sistema penal-tributario ragionevolezza ed equità, in special modo dal punto di vista sanzionatorio, riguardo il reato di omesso versamento Iva, che sin dall'introduzione ha previsto soglie di punibilità più basse rispetto alle fattispecie dichiarative prodromiche di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione, connotate in verità da un maggior disvalore penale.

C'era una ragione per prevedere una disparità sanzionatoria di tale genere? Inquadrando correttamente il reato di cui all'art.10-ter nel contesto normativo complessivo del D.Lgs. n.74/00 evidentemente no, e di ciò ne ha preso atto la Consulta riportando il sistema a quell'equità sostanziale per i fatti commessi prima del 17 settembre 2011 a cui ha provveduto normativamente, per i fatti commessi successivamente, il Legislatore con le riforme dell'estate del 2011.

L'illustrazione della pronuncia deve prendere le mosse, necessariamente, non solo dalle motivazioni che ne hanno rimesso la relativa questione di rilevanza costituzionale, ma altresì e specialmente dal complesso della disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e dalla *ratio* sottesa ai vari interventi legislativi succedutisi dal 1999.

L'articolo 10-ter nell'impianto della “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”

Con l'articolo 9 della L. n.205/99, il Governo veniva delegato ad emanare un decreto legislativo recante la nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, procedendo all'abroga-

zione del titolo I del D.L. n.429/82¹, convertito, con modificazioni, dalla L. n.516/82, e delle altre norme vigenti incompatibili con la emananda disciplina.

Il decreto avrebbe dovuto prevedere un ristretto numero di fattispecie aventi ad oggetto, in particolar modo, condotte incidenti sulle dichiarazioni annuali dei redditi e Iva².

In attuazione della delega ricevuta il Governo ha, quindi, emanato il D.Lgs. n.74/00, recante la “Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”.

Nella formulazione originaria non erano contemplati reati che punivano condotte relative alla fase della riscossione delle imposte.

Con una parziale inversione di tendenza, con l'art.1, co.414 L. n.311/04 viene reintrodotto nel D.Lgs. n.74/00 una fattispecie legata alla fase di versamento delle imposte, l'art.10-bis disciplinante l'omesso versamento di ritenute certificate³.

Successivamente con il D.L. n.223/06, convertito con modificazioni dalla L. n.248/06, vengono inserite ulteriori fattispecie punitive relative alla fase di versamento delle imposte:

- l'omesso versamento di Iva disciplinato dall'art.10-ter e
- l'indebita compensazione di cui al 10-quater.

L'articolo 10-ter dispone che:

¹ D.L. n. 429/82 recante le “Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria”.

² Principi e criteri direttivi indicati dal co.2, dell'art.9 D.L. n.492/82.

³ Art.10-bis D.Lgs. n.74/00: “È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”.

“La disposizione di cui all’art.10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa l’imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo di imposta successivo” (ossia entro il 27 dicembre).

Il richiamo all’art. 10-bis operato dall’art.10-ter oltre a individuare il trattamento sanzionatorio (reclusione da sei mesi a due anni), vale a estendere alla violazione di omesso versamento dell’Iva, la soglia quantitativa di punibilità stabilita dalla disposizione richiamata. L’omesso versamento dell’Iva costituisce, di conseguenza, reato solo se di ammontare superiore a €50.000 per ciascun periodo di imposta. L’ipotesi di omesso versamento di Iva dalla sua introduzione, pertanto, è stata sanzionata in maniera più severa rispetto alle fattispecie connotate da maggiore gravità, di dichiarazione infedele di cui all’art.4 e di omessa dichiarazione di cui all’art.5 del medesimo D.Lgs. n.74/00.

La prima delle fattispecie citate, invero, punisce con:

“la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi, quando, congiuntamente: a) l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a lire duecento milioni (€103.291,38); [...]”.

L’articolo 5, D.Lgs. n.74/00 punisce:

“con la reclusione da uno a tre anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte, quando l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a lire centocinquanta milioni (€ 77.468,53)”.

Questo era il quadro sanzionatorio in vigore sino alle riforme operate dal Legislatore nell’estate del 2011, quando con il D.L. n.138/11, convertito con modificazioni dalla L. n.148/11, in vigore dal 17 settembre 2011, il Legislatore interviene sul sistema penaltributario inasprendo il trattamento sanzionatorio disciplinato da alcune delle fattispecie previste nel D.Lgs. n.74/00 tra le quali le ipotesi previste e punite dagli artt.4 e 5 del decreto.

In entrambi i casi, le soglie di punibilità al supera-

mento delle quali scatta la sanzione penale vengono abbassate: la soglia di punibilità di cui all’art.4 viene portata dai precedenti € 103.291,38 agli attuali €50.000; la soglia di rilevanza penale prevista dall’art.5 dagli originari € 77.468,53 viene abbassata ad € 30.000.

I motivi di rimessione alla Corte Costituzionale

La questione di legittimità costituzionale dell’art.10-ter D.Lgs. n.74/00 è arrivata alla Consulta dalla rimessione del Tribunale di Bologna e del Tribunale di Bergamo.

Il primo Giudice con ordinanza del 13 giugno 2013 ha sollevato la questione di legittimità dell’art.10-ter in riferimento all’art.3 della Costituzione, nella parte in cui limitatamente ai fatti commessi sino al 17.09.11, punisce l’omesso versamento dell’imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi superiori, per ciascun periodo di imposta, a € 50.000 ma non a € 77.468,53.

Il Giudice bolognese ha rilevato come la norma censurata punisca con la pena indicata dall’art.10-bis chiunque non versi, nei limiti ivi previsti, l’Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell’acconto relativo al periodo di imposta successivo. Per la configurabilità del reato è dunque necessario:

- da un lato che l’omesso versamento sia di importo superiore a €50.000 per ciascun periodo di imposta⁴;
- dall’altro, che detta imposta risulti dovuta in base alla dichiarazione annuale, regolarmente presentata.

Il Giudice rimettente ha operato un confronto tra la norma censurata e l’art.5 D.Lgs. n.74/00, ossia la fattispecie di omessa dichiarazione, la quale, prima delle modifiche legislative dell’estate 2011⁵ puniva con la reclusione, da uno a tre anni, chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presentasse, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte:

“quando l’imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, ad €77.468,53”.

Dal raffronto tra le due norme sarebbe emersa una irragionevole disparità di trattamento fra il soggetto che non avesse presentato la dichiarazione annuale

⁴ Soglia di punibilità prevista dal richiamato art. 10-bis.

⁵ Modifica legislativa operata dall’art.2, co.36-vicies semel, lett.f), del D.L. n.138/11, convertito dalla L. n.148/11.

REATI TRIBUTARI

al fine di evadere le imposte per un importo superiore a €50.000 ma non a €77.468,53, e il soggetto che, trovandosi nella medesima situazione avesse presentato regolarmente la dichiarazione senza, tuttavia, versare l'imposta entro il termine indicato.

Nel primo caso il contribuente sarebbe rimasto esente da pena, non risultando raggiunta la soglia di punibilità prevista dall'art.5 D.Lgs. n.74/00 per l'omessa dichiarazione;

Nel secondo, invece, incorrerebbe in responsabilità penale, anche per i fatti commessi entro il 17 settembre 2011, in ragione del superamento della soglia di €50.000, prevista dalla norma censurata per l'omesso versamento.

Tale assetto risulterebbe chiaramente lesivo del principio di eguaglianza, sancito dall'art.3 della Costituzione, determinando il paradossale risultato di riservare un trattamento meno favorevole a chi ha tenuto la condotta meno lesiva agli interessi del fisco.

Secondo il Giudice rimettente tale conclusione troverebbe conferma nelle recenti modifiche legislative apportate all'art.5 citato, che ha ridotto da €50.000 a €30.000 la soglia di punibilità relativa all'omessa presentazione della dichiarazione annuale, portandola al disotto di quella prevista per l'omesso versamento dell'Iva.

La modifica operata dal D.L. n.138/11, tuttavia, applicandosi ai soli fatti commessi dopo il 17 settembre 2011 non elimina la disparità di trattamento riscontrabile con riguardo ai fatti realizzati entro detta data.

Parimenti, nell'ordinanza di remissione del Tribunale di Bergamo viene sollevata la medesima questione in riferimento all'art.3 della Costituzione nella parte in cui l'art.10-ter prevede una soglia di punibilità inferiore non solo a quella stabilita per il reato di omessa dichiarazione dall'art.5, ma altresì a quella stabilita per il reato di dichiarazione infedele di cui all'art.4 del medesimo D.Lgs. n.74/00, prima delle modifiche introdotte dal D.L. n.138/11.

Il rimettente ha dubitato della legittimità costituzionale della soglia di punibilità di cui all'art.10-ter per violazione del principio di eguaglianza, in quanto la norma assoggettando il contribuente che, dopo aver regolarmente presentato la dichiarazione annuale Iva, ometta il versamento dell'imposta, a un trattamento paradossalmente deteriore rispetto a quello riservato al contribuente che non presenti la dichiarazione o presenti una dichiarazione infedele, occultando il debito di imposta: condotte, queste ultime, più insidiose, in quanto implicant, oltre all'evasione

di imposta, anche un ostacolo all'accertamento tributario.

Prima delle modifiche introdotte dal D.L. n.138/11, le disposizioni citate prevedevano che la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione fossero penalmente rilevanti solo nel caso di superamento di una soglia, riferita all'imposta evasa, rispettivamente di € 103.291,38 e di € 77.468,53.

Anche secondo tale Giudice un simile regime normativo si porrebbe inevitabilmente in contrasto con l'art.3 della Costituzione, per violazione del principio di eguaglianza: tanto è vero che lo stesso Legislatore ha poi ridotto i limiti di rilevanza penale delle violazioni evocate in comparazione, con il D.L. n.138/11, portandoli ad € 50.000, quanto all'ipotesi di cui all'art.4 e ad €30.000, quanto all'ipotesi di cui all'art.5.

Sollevando, le due ordinanze, questioni analoghe i due giudizi sono stati riuniti e trattati insieme.

La questione sollevata sarebbe stata rilevante in entrambi i giudizi *a quo*, tuttavia l'ordinanza di remissione del Tribunale di Bologna è stata dichiarata manifestamente inammissibile in quanto il Giudice aveva omesso di descrivere la fattispecie concreta sulla quale chiamava a decidere la Corte Costituzionale.

Diversamente, la questione sollevata dal Tribunale di Bergamo, descrivendo il caso concreto, è stata dichiarata ammissibile e la Consulta ha proceduto all'analisi del difetto di coordinamento tra le soglie di punibilità rilevanti ai fini del reato di omesso versamento Iva *ex art.10-ter* D.Lgs. n.74/00 e quelle previste negli altri citati reati.

La pronuncia della Consulta e i suoi effetti

Il Giudice delle leggi ripercorre l'*iter* normativo che ha introdotto la norma censurata.

La riforma del sistema penale tributario che portò alla luce il D.Lgs. n.74/00 aveva concentrato l'intervento sulla repressione delle condotte di c.d. "*autoaccertamento*" del debito di imposta, ossia quelle condotte realizzabili in sede di dichiarazione annuale dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.

Successivamente già con la reintroduzione del reato di omesso versamento di ritenute da parte del sostituto di imposta il Legislatore opera una parziale revisione della strategia politico-criminale, accolta con la riforma del 2000, verso ipotesi di evasione realizzabili nella fase successiva a quella di determinazione della base imponibile e del debito di imposta, ossia

REATI TRIBUTARI

in sede di riscossione, proseguito nel 2006 nell'introduzione delle fattispecie di omesso versamento di Iva e indebita compensazione⁶.

L'interesse tutelato dall'art.10-ter, per come è strutturata la previsione punitiva ivi contenuta, protegge l'interesse del fisco alla riscossione dell'imposta così come in precedenza "autoliquidata" dallo stesso contribuente. Il presupposto per la sua applicazione è chiaramente rinvenibile nella circostanza che il contribuente abbia presentato la dichiarazione annuale ai fini dell'Iva, dalla quale risulti un saldo debitorio superiore a €50.000, senza che sia seguito il pagamento, entro il termine previsto, della somma ivi indicata come dovuta. Secondo la Corte Costituzionale emerge un evidente difetto di coordinamento tra la soglia di punibilità inerente al delitto di cui trattasi e quelle relative ai delitti in materia di dichiarazione di cui agli artt.4 e 5 del D.Lgs. n.74/00.

Il difetto di coordinamento rilevato conduce a iniquità sanzionatorie manifestamente irragionevoli, che rendono censurabile l'esercizio della discrezionalità spettante al Legislatore, in materia di configurazione delle fattispecie astratte di reato.

Per la Consulta è palesemente illogico non punire, con riguardo ai fatti commessi prima del 17 settembre 2011, l'omessa dichiarazione ex art.5 qualora l'imposta evasa non fosse stata superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 77.468,53 e punire il soggetto che avendo regolarmente presentato la relativa dichiarazione non avesse versato l'imposta sul valore aggiunto per importi situati nell'intervallo tra €50.000 e €77.468,53.

Invero, nell'ipotesi in cui il contribuente avesse omesso di presentare la dichiarazione Iva per un importo collocato nell'intervallo anzidetto sarebbe stato esente da punibilità per mancato superamento della relativa soglia di rilevanza penale, rispetto al contribuente che per i medesimi importi avesse presentato la relativa dichiarazione ma non avrebbe poi provveduto al versamento.

Analoga discrasia era ravvisabile con riguardo all'ipotesi di dichiarazione infedele ex art.4, la cui punibilità presupponeva che l'imposta evasa fosse superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 103.291,38. Anche in tal caso, qualora l'Iva non

versata si fosse collocata tra i €50.000 e i €103.291,38, avrebbe fruito di un trattamento meno severo il contribuente che avesse presentato una dichiarazione inveritiera (non avendo superato le relative soglie di punibilità) rispetto a quello che avendo esposto fedelmente l'imposta in dichiarazione non l'avesse successivamente versata.

Per i Giudici della Consulta la lesione del principio di eguaglianza insita nell'assetto delineato è resa manifesta dal fatto che l'omessa dichiarazione e la dichiarazione infedele costituiscono illeciti incontestabilmente più gravi, sul piano dell'attitudine lesiva degli interessi del fisco, rispetto all'omesso versamento dell'Iva. La volontà del Legislatore di attribuire maggiore gravità alle due fattispecie di cui agli artt.4 e 5 D.Lgs. n.74/00, rispetto a quella di cui all'art.10-ter del medesimo decreto, sarebbe confermata dal raffronto delle rispettive pene edittali: reclusione da uno a tre anni, per i primi due reati; da sei mesi a due anni, per il terzo.

I Giudici proseguono con la seguente considerazione sulla gravità delle tre condotte:

"il contribuente che, al fine di evadere l'Iva, presenta una dichiarazione infedele, tesa ad occultare la materia imponibile, o non presenta affatto la dichiarazione, tiene una condotta certamente più "insidiosa" per l'amministrazione finanziaria - in quanto idonea ad ostacolare l'accertamento dell'evasione (e, nel secondo caso, a celare la stessa esistenza di un soggetto di imposta) - rispetto a quella del contribuente che, dopo aver presentato la dichiarazione, omette di versare l'imposta da lui stesso autoliquidata (omissione che può essere dovuta alle più varie ragioni, anche indipendenti da uno specifico intento evasivo, essendo il delitto di cui all'art. 10-ter a dolo generico). In questo modo, infatti, il contribuente rende la propria inadempienza tributaria palese e immediatamente percepibile dagli organi accertatori: sicché, in sostanza, finisce per essere trattato in modo deteriore chi - coeteris paribus - ha tenuto il comportamento maggiormente meno trasgressivo."

Di tale incongruenza si è avveduto lo stesso Legislatore che con il D.L. n.138/11, convertito con modifiche dalla L. n.148/11, ha ridotto la soglia di punibilità per l'omessa dichiarazione a € 30.000 e quella della dichiarazione infedele a € 50.000, portando, quindi, nel primo caso la relativa soglia di punibilità ad un livello inferiore e nel secondo caso pari, a quello della

⁶ Il reato di omesso versamento di ritenute certificate di cui all'art.10-bis era stato introdotto dalla L. n.311/04, i reati di omesso versamento Iva di cui all'art.10-ter e di indebita compensazione di cui al 10-quater dal D.L. n. 223/06 convertito dalla L. n. 248/06.

REATI TRIBUTARI

soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'Iva, rimasta invariata.

Intervenendo in tal modo la distonia rilevata inizialmente dai giudici è venuta meno.

Tali modifiche, tuttavia, sono applicabili ai soli fatti successivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione, da individuarsi nel 17 settembre 2011, rimanendo intatta la previgente disciplina per i fatti anteriori e conseguentemente il trattamento dettore delineato.

Per i fatti commessi sino al 17 settembre 2011, è necessario, quindi, rimuovere la duplice violazione del principio di uguaglianza emersa dalla disamina effettuata dalla Consulta allineando la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'Iva alla più alta tra le soglie di punibilità previste dalle disposizioni in raffronto alle quali si è manifestata l'irragionevole disparità di trattamento, ossia quella prevista dal reato di dichiarazione infedele posta a € 103.291,38.

Le pronunce di incostituzionalità di una norma penale pongono questioni analoghe alla successione di leggi penali nel tempo ed alla applicabilità della disposizione più favorevole al *reo*.

A norma dell'art.136, co.1 della Costituzione:

“Quando la Corte dichiara l’illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione”.

L'articolo 30, L. n.87/53, ai co.3 e 4 fornisce una interpretazione degli effetti che le pronunce di incostituzionalità di leggi penali producono: le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione; quando, in applicazione della norma dichiarata incostituzionale, è stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna, ne cessano la esecuzione e tutti gli effetti penali.

In forza di tale disposizione, ed in particolare dell'espressione in essa contenuta *“non possono avere applicazione”*:

la dottrina ritiene oggi che la dichiarazione di incostituzionalità abbia effetto *ex tunc*, per cui la legge invalidata non può più essere applicata neppure alle situazioni verificatesi sotto la sua vigenza.

 **Euroconference**
Editoria

Editoria



GESTIONE CONTABILE DEI CONTRATTI DI LEASING

di Francesco Zuech

Prezzo: € 99,00 + IVA

ACCEDI AL SITO