



IMPRESA

Costituzionale la soglia dell'omesso versamento di ritenute

"Bocciata" la questione di legittimità sulla fattispecie ex art. 10-bis del DLgs. 74/2000 nella parte relativa a fatti commessi fino al 17 settembre 2011

/ Stefano COMELLINI

Non supera il vaglio della Consulta (sentenza n. 100/2015 depositata ieri) la questione di **legittimità** relativa alla fattispecie di **omesso versamento di ritenute certificate** (art. 10-bis del DLgs 74/2000) nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi **sino al 17 settembre 2011**, punisce l'omesso versamento di ritenute certificate, dovute in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi **non superiori**, per ciascun periodo d'imposta, a **103.291,38 euro**.

I giudici di merito fondavano le plurime ordinanze di rimessione sulla sentenza n. 80/2014 della stessa Corte Costituzionale, concernente il delitto di **omesso versamento dell'IVA**, di cui all'art. 10-ter del DLgs. 74/2000. Con tale pronuncia, la Consulta aveva rilevato un evidente **difetto di coordinamento** tra la predetta **soglia di punibilità** e quelle dei delitti di **infedele e omessa dichiarazione** (art. 4 e 5 del DLgs. 74/2000), pari, rispettivamente, a **77.468,53 euro** e a **103.291,38 euro** di imposta evasa, con una **disparità sanzionatoria**, violando il principio di eguaglianza (art. 3 Cost.), se l'IVA dovuta si situava tra l'una e le altre soglie.

Così, veniva punito **più gravemente** chi avesse presentato **regolarmente la dichiarazione IVA senza versare l'importo** di cui si era riconosciuto debitore, rispetto a chi **non avesse presentato** affatto la dichiarazione o avesse presentato una **dichiarazione non veritiera**, evadendo del pari l'imposta. Nel primo caso, il contribuente avrebbe dovuto rispondere del delitto di omesso versamento IVA; nel secondo, sarebbe andato invece esente da pena, non risultando superate le soglie di punibilità previste per i – più gravi – reati di omessa o infedele dichiarazione.

Dell'incongruenza si era, peraltro, già accorto il legislatore che, con il DL n. 138/2011, aveva **ridotto** – per i soli fatti **successivi al 17 settembre 2011** – le **soglie di punibilità** dell'omessa e dell'infedele dichiarazione, rispettivamente, a **30.000 e 50.000 euro**. Un importo inferiore, nel primo caso e pari, nel secondo, a quello della soglia di punibilità, rimasta inalterata, dell'omesso versamento IVA.

Ne conseguiva, per tale reato, la necessità di **allineare** la soglia di punibilità alla **più alta** (quella della dichiarazione infedele) tra le due soglie di punibilità in comparazione, con la conseguente dichiarazione d'**illegittimità** costituzionale dell'art. 10-ter, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi **sino al 17 settembre 2011**, puniva l'omesso versamento dell'IVA, dovuta in base alla dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo d'imposta, a **103.291,38 euro**.

Per i giudici qui rimettenti, la detta declaratoria d'illegittimità costituzionale avrebbe dovuto aver luogo **anche** per i fatti di cui all'art. 10-bis, per il quale, se commessi sino al 17 settembre 2011, sussisterebbe la **stessa irragionevole disparità** di trattamento, rispetto alle condotte di infedele e omessa dichiarazione, di cui alla sentenza n. 80/2014, con riguardo alle differenti soglie di punibilità. In particolare, i giudici *a quibus* osservavano che i delitti di cui agli artt. 10-bis e 10-ter costituiscono "**fattispecie gemelle**", tanto sul piano della descrizione normativa – posto che, come detto, la seconda disposizione rinvia alla prima per la determinazione della pena e della soglia di punibilità – quanto sul piano della struttura e dell'interesse protetto. D'altronde, si osservava, per i fatti commessi **dopo** il 17 settembre 2011, le **soglie di punibilità** dei due illeciti sono tornate a essere pienamente **allineate**, con ingiustificata sperequazione per i fatti anteriori a detta data.

Per giungere alla reiezione di tutte le questioni di legittimità proposte, la Corte si è analiticamente soffermata sulla **natura delle diverse fattispecie** in esame, rilevando, preliminarmente (in adesione a Cass. n. 52038/2014) che, a differenza della dichiarazione IVA, la **dichiarazione del sostituto d'imposta non rientra**, per costante giurisprudenza, tra quelle **rilevanti** ai fini dei delitti di **infedele e omessa dichiarazione**, adottati come termine di comparazione.

La norma impugnata non richiede neppure, diversamente da quanto avviene per l'omesso versamento dell'IVA, che le **ritenute non versate** risultino dalla dichiarazione del sostituto (richiamata al solo fine di individuare il termine penalmente rilevante per il versamento), ma che risultino dalle **certificazioni rilasciate** ai sostituiti. Si è così **fuori** dall'ambito d'**incongruenza** rilevato dalla sentenza n. 80/2014. Il sostituto d'imposta che **omette** di versare le **ritenute certificate** può rispondere, sul piano penale, unicamente del reato di cui all'art. 10-bis, tanto se abbia regolarmente assolto i propri obblighi dichiarativi, quanto se abbia presentato una dichiarazione infedele, quanto ancora se non abbia presentato affatto la dichiarazione. Di conseguenza, per la Corte, i delitti di omessa e infedele dichiarazione **non** possono costituire **utili termini di comparazione**, ai fini richiesti dai giudici.

Parimenti, la Consulta ha ritenuto non fondato altro profilo comune a plurime ordinanze di rimessione. In particolare, la Corte, richiamando una sua precedente giurisprudenza (ordinanza n. 376/1989), ha ribadito che l'**omesso versamento**



delle **ritenute** e l'omesso versamento **IVA** sono fattispecie tra loro **eterogenee e non comparabili**, per desumerne la violazione del principio di eguaglianza. Questo, ad avviso della Corte, anche nell'attuale quadro normativo, in cui le fattispecie *ex artt. 10-bis e 10-ter* non solo si riferiscono a **tributi diversi** (le imposte sui redditi e l'IVA), ma hanno anche – e soprattutto – come **destinatari** soggetti i cui **ruoli** sono nettamente **distinti**, sul piano tributario: il sostituto d'imposta e il contribuente, soggetto passivo dell'IVA.

Il primo ha, infatti, **funzioni peculiari**, perché obbligato ad adempiere all'obbligazione tributaria in vece del soggetto in capo al quale si realizza il presupposto impositivo, effettuando, nei casi normativamente previsti, **ritenute alla fonte** sulle somme erogate ai sostituiti per poi riversarle all'Erario. Sotto il profilo penale, poi, i due soggetti sono considerati in modo totalmente diversificato. Infatti, nel diritto vigente, il sostituto di imposta può rispondere del solo reato, proprio, di cui all'art. 10-*bis*, mentre, al contrario, il **contribuente** – e, in particolare, il soggetto passivo dell'IVA – oltre a poter rispondere del delitto di cui all'art. 10-*ter*, può vedersi riferire sia i **delitti** in materia di **dichiarazione** (artt. 2 e ss. del DLgs. 74/2000), che quelli in materia di **documenti e pagamento** di imposte (artt. 8 e segg.).

Inoltre, prosegue la Corte, i due reati in comparazione presentano rilevanti **differenze** anche sotto il profilo **oggettivo**, posto che l'art. 10-*ter* richiede che l'IVA non versata risulti dalla relativa dichiarazione annuale, mentre l'art. 10-*bis* richiede, invece, che le ritenute non corrisposte risultino dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti. Se, poi, si considera che le due fattispecie hanno subito, nel tempo, svariate **abrogazioni e reintroduzioni**, analiticamente riportate nella parte motiva della sentenza, si dimostra come i **trattamenti sanzionatori** delle stesse possano avere avuto, e ancora avere, **percorsi diversificati**.

Ne deriva, per la pronuncia in commento, che l'allineamento *quoad poenam* e quanto a soglie di punibilità delle due ipotesi di omesso versamento, operato dal legislatore nel 2006, costituisce una soluzione costituzionalmente compatibile, ma non certo costituzionalmente imposta, con la conseguenza di **escludere** che il (temporaneo) **innalzamento della soglia di punibilità** dell'omesso versamento dell'IVA – di cui alla citata sentenza n. 80/2014 per esigenze di ripristino della legalità costituzionale che attengono esclusivamente a tale fattispecie – abbia necessari **"effetti di trascinamento"** sulla distinta figura dell'omesso versamento di **ritenute certificate** antecedente al 17 settembre 2011.