

---

## Omessi versamenti IVA: i profili di responsabilità

---

di [Maurizio Villani](#)

**Publicato il 31 Luglio 2014**

analisi dei profili pratici e degli sviluppi giurisprudenziali a seguito della pronuncia della Corte Costituzionale n. 80/2014 in materia di omesso versamento IVA

### **Normativa**

La disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto è ad oggi contenuta nel Decreto Legislativo n. 74/2000 che individua le fattispecie delittuose con riferimento alle violazioni in materia di obblighi dichiarativi documentali e di versamento.

Le fattispecie delittuose che in questa sede interessa analizzare sono disciplinate dall'art. 4 (infedele dichiarazione) e dall'art 5 (omessa dichiarazione) che richiedono rispettivamente una soglia di punibilità superiore ad euro 103.291,38 euro per la dichiarazione infedele, ed euro 77.468,53 per l'omessa dichiarazione.

Si precisa, altresì, che nel quadro originario della riforma del 2000 non erano previste fattispecie delittuose riguardanti l'omesso versamento di imposte essendo state, tali sanzioni, introdotte solo nel 2004 e nel 2006.

Ed infatti, originariamente il D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 741, rubricato "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto", si inseriva in un più ampio contesto di depenalizzazione dei reati minori, laddove obiettivo principale era quello di punire penalmente solo i comportamenti aventi un particolare grado di antigiuridicità e insidiosità in campo fiscale, lasciando nel campo delle sanzioni amministrative le violazioni tributarie di minore entità.

Solo nel 2004, l'art. 1, comma 414, della L. n. 311/2004 (Finanziaria per il 2005), ha integrato il quadro normativo delineato dal citato Dlgs. N. 74/2000 inserendo l'art 10 bis (Omesso versamento di ritenute certificate) con l'obiettivo di sanzionare con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versasse, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai soggetti sostituiti, per un ammontare superiore a € 50.000 per ciascun periodo di imposta.

Due anni dopo, l' articolo 35, comma 7, D.L. n. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, entrato in vigore il 4 luglio 2006, ha introdotto nel contesto del predetto decreto l'articolo 10 ter (Omesso versamento di Iva) che punisce con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi l'imposta sul valore aggiunto, dovuta sulla base della dichiarazione annuale e per un ammontare superiore a € 50.000, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di

imposta successivo.

A titolo esemplificativo si consideri che sono puniti quei soggetti che non provvedono al versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo fissato per il 27 dicembre (nell'arco del periodo di imposta il contribuente è tenuto a versamenti IVA mensili o trimestrali, nonché al versamento dell'acconto e del saldo, il delitto si perfeziona con l'omesso pagamento dell'IVA nel medesimo termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, e coincide pertanto con il 27 Dicembre dell'anno successivo rispetto a quello per il quale è dovuta l'IVA).

Tali reati hanno completato il quadro dei delitti tributari contenuti nel Titolo II ed hanno dato vita ad una serie di strumenti repressivi di violazioni in linea con quelli che sono sostanzialmente i doveri fondamentali a cui il contribuente è tenuto a conformarsi: l'obbligo di presentazione della dichiarazione (Capo I dei delitti in materia di dichiarazione), l'obbligo di tenuta e conservazione della documentazione fiscale (Capo II dei delitti in materia di documenti) e l'obbligo di pagamento delle imposte (Capo II dei delitti in materia di pagamenti).

Successivamente, nel 2011, in un'ottica di inasprimento delle sanzioni penali, con modifica legislativa intervenuta con il D.L. n. 138/2011 (convertito nella l. 148/2011) è stata disposta una riduzione della soglia di punibilità delle condotte delittuose previste agli artt. 4 e 5 d. lgs. 74/2000 ad euro 50.000 ed euro 30.000.

Dunque, secondo quanto disposto dal D.L. n. 138/2011, a decorrere dal 17 settembre 2011 per l'art. 4 del D.Lgs. n. 74/2000 (infedele dichiarazione) è punito con la reclusione da 1 a 3 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 l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 50.000,00 euro e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro.

Per l'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 (omessa dichiarazione), così come modificato dal D.L. n. 138/2011 punisce con la reclusione da 1 a 3 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 30.000,00 euro.

Orbene, già da un'analisi prima facie del quadro complessivo appena sopra delineato, appare evidente che l'abbassamento delle soglie indicate negli artt. 4 e 5 del D.lgs. n. 74/2000 ha donato armonia ed equilibrio ad un contesto in cui, anteriormente alle modifiche introdotte nel 2011, relativamente al reato di omesso versamento IVA (soglia di punibilità di euro 50.000) era previsto un

trattamento sfavorevole rispetto a quello delle fattispecie di cui agli artt.

4

e

5

del

D.Lgs. n. 74/2000, penalmente rilevanti solo con il superamento della soglia di punibilità stabilita, rispettivamente, in euro 103.291,38 e in euro 77.468,53 di imposta evasa.

Premesso il fondamento legislativo sul quale si incardina tutta la questione costituzionale appresso esposta, è ora possibile addentrarsi nella questione in oggetto, procedendo ad un'analisi ed una successiva valutazione della sentenza costituzionale.

Con ordinanza del 17 settembre 2013 il Tribunale di Bergamo riteneva la violazione del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione in relazione all'art. 10-ter del Dlgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui, in relazione ad omissioni di versamenti Iva realizzatesi fino al 17 settembre 2011, è prevista una soglia di punibilità di euro 50.000, inferiore a quelle stabilite, originariamente e fino all'intervento modificativo concretizzatosi con D.L. n. 138/2011 (conv. nella L. n. 148/2011) per la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione degli artt. 4 e 5 del medesimo decreto legislativo, prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 138 del 2011 (rispettivamente euro 103.291,38 ed euro 77.468).

Secondo il Tribunale di Bergamo, fino alle modifiche apportate dal Dl 138/2011 (in vigore dal 17 settembre 2011), la soglia di punibilità prevista per i reati di infedele dichiarazione ( art. 4) e omessa presentazione (art. 5) era di gran lunga superiore rispetto a quella prevista per l'omesso versamento dell'Iva. Infatti per l'omessa dichiarazione era necessario un superamento di 77.468 euro e per la dichiarazione infedele di oltre 103.000 euro, mentre per il delitto di omesso versamento Iva era ed è sufficiente il superamento di una soglia pari a 50.000 euro con la <<paradossale>> conseguenza che il contribuente che dopo aver presentato la dichiarazione annuale IVA ometta il versamento dell'imposta, sia soggetto ad un trattamento più sfavorevole rispetto a quello riservato al contribuente che non presenti la dichiarazione o presenti una dichiarazione infedele, occultando il debito di imposta.

Secondo il Tribunale di Bergamo, dunque, tale disparità di trattamento si poneva in evidente contrasto con il principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione.

Con sentenza n. 80/2014 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 10-ter (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma della Legge 25 giugno 1999, n. 205, articolo 9), 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 euro 103.291,38.

La norma censurata, nel prevedere, per effetto del richiamo all'art. 10- bis dello stesso d.lgs., una soglia di punibilità più bassa (50,000 euro) di quelle previste (anzitutto alle modifiche introdotte con il d.l. n. 138 del 2011, aggiunto dalla legge di conversione n. 148 del 2011) per i reati di omessa dichiarazione (77.468,53 euro) e di dichiarazione infedele (103.291,38 euro), lede il principio di uguaglianza per le conseguenze sanzionatorie palesemente illogiche che ne derivano.

Secondo la Corte, infatti, "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)".

La Corte ha rilevato che nel caso in cui l'IVA dovuta si situi nell'intervallo tra le soglie previste dai citati artt. 4 e 5 da un lato, e 10 ter dall'altro, ne conseguirebbe un trattamento peggiore per chi ha regolarmente presentato la dichiarazione IVA senza versare l'imposta dovuta e dichiarata rispetto a chi non l'ha presentata o l'ha presentata infedele, senza comunque versare l'imposta.

Orbene, secondo la disciplina antecedente alla pronuncia della Consulta, per un contribuente debitore verso l'Erario ai fini IVA per un importo superiore a 50.000 euro ma inferiore a 77.468,53 risultava

decisamente più

"conveniente" omettere del tutto la dichiarazione

piuttosto che

presentarla regolarmente ed omettere il versamento,

perché nel primo caso non risulterebbe commesso alcun tipo di reato, essendo l'imposta evasa inferiore alla soglia di punibilità prevista dall'art. 5, mentre nel secondo caso sarebbe incorso nel delitto di cui all'art. 10-ter.

Allo stesso modo, era più vantaggioso per il contribuente omettere di dichiarare elementi attivi della base imponibile IVA corrispondenti ad una imposta evasa inferiore a 103.291,38 euro, rispetto alla presentazione di una dichiarazione contenente tutti gli elementi per la determinazione dell'obbligazione tributaria, seguita però dal mancato versamento.

Con la

conseguenza, evidentemente

irragionevole, che quanti decidevano di occultare (in tutto o in parte) materia imponibile venivano a trovarsi in una condizione più favorevole nonostante avessero tenuto una condotta certamente più “insidiosa” per l’amministrazione finanziaria, in quanto idonea ad ostacolare l’accertamento dell’evasione, rispetto a chi, invece, dichiarava fedelmente tutti gli elementi dell’obbligazione tributaria salvo poi omettere il versamento dell’imposta dichiarata, magari solo per ragioni contingenti legate alle difficoltà del ciclo economico.

Per questo si è ritenuto sussistente la lesione del principio di eguaglianza, reputando come “incontestabilmente più gravi sul piano dell’attitudine lesiva degli interessi del fisco” le condotte di cui agli artt. 4 e 5, rispetto a quella dell’art. 10 ter (come emerge dal raffronto delle rispettive pene edittali e dalla maggiore insidiosità delle prime rispetto alla seconda).

La Corte ha concluso, affermando che” ... al fine di rimuovere nella sua interezza la riscontrata duplice violazione del principio di eguaglianza è necessario evidentemente allineare la soglia di punibilità dell’omesso versamento dell’IVA – quanto ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 – alla più alta fra le soglie di punibilità delle violazioni in rapporto alle quali si manifesta l’irragionevole disparità di trattamento: quella, cioè, della dichiarazione infedele (euro 103.291,38).”

### **Nuova giurisprudenza**

Successivamente alla pubblicazione della sentenza in questione, sempre in tema di omesso versamento IVA, la Cassazione ha già fatto menzione della decisione costituzionale, equivalente ad una modifica normativa, in due recentissime sentenze del 13 giugno 2014, n. 25171 e del 13 giugno 2014, n. 25186, tuttavia applicando la predetta pronuncia soltanto nella prima.

Ed infatti, la Suprema Corte di Cassazione, con sentenza del 13 giugno 2014 n. 25171 ritiene che <<non avendo l’imputato tempestiva consapevolezza dell’obbligo penalmente rilevante a suo carico, non sussiste l’elemento psicologico>> e pertanto ha annullato senza rinvio la sentenza impugnata perché il fatto non sussiste, essendo l’imposta di cui il ricorrente ha

omesso

il

versamento

(pari ad euro 73.457,00 per l’anno 2005) inferiore alla “soglia” cui fa riferimento la sentenza della Corte Costituzionale. Ed infatti, a fondamento di tale pronuncia la Corte ha correttamente considerato che pur essendo l’imputato obbligato al pagamento dell’iva

già prima del luglio 2006, non può essere applicata la sanzione penale per condotte per le quali non era prevedibile al momento della loro commissione l'applicazione della suddetta sanzione (si veda anche sul punto Cass. 23 giugno 2014, n. 27070 ; Cass 10.07.2014 n. 30297 in cui è stato dichiarato l'annullamento senza rinvio della sentenza impugnata perché il fatto non è previsto dalla legge come reato in quanto l'importo dell'Iva evasa non era superiore ad euro 103.291,38, non risultava superata la soglia di punibilità).

In senso contrario, lo stesso giorno, con sentenza del 13 giugno 2014 n. 25186, la Suprema Corte,

con riferimento all'omesso versamento di imposta (pari ad euro 105 445 00) nell'anno 2010, ha evidenziato che l'imposta di cui la ricorrente ne ha

omesso

il

versamento

è superiore alla "soglia" cui fa riferimento la sentenza costituzionale, rilevando altresì, che l'omissione riguarda l'anno 2010, per cui l'imposta andava versata, in forza della

Legge 29 dicembre 1990, n. 405, articolo 6, comma 2, il 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento, vale a dire, nel caso di specie, il 27 dicembre 2011. Come è stato precedentemente precisato, l'ultimo anno di riferimento per il quale la pronuncia è rilevante è il 2009 (scadenza 27 dicembre 2010) e pertanto, nel caso di specie, correttamente la Corte ha applicato la normativa.

### **Analisi generale e profili pratici della pronuncia**

Tale pronuncia comporterà delle immediate conseguenze sotto un profilo pratico, non essendo più sanzionabile penalmente chi ha omesso di versare Iva:

- relativa ai periodi di imposta 2005 (scadenza 27 dicembre 2006), 2006 (scadenza 27 dicembre 2007), 2007 (scadenza 27 dicembre 2008); 2008 (scadenza 27 dicembre 2009); 2009 (scadenza 27 dicembre 2010), ferma restando ovviamente l'eventuale intervenuta prescrizione per taluna di tali fattispecie,
- per un importo superiore a 50.000 ma inferiore a 103.291,38 euro;
- se l'eventuale sentenza di condanna non sia già passata in giudicato.

L'ultima annualità per la quale la pronuncia è rilevante è il 2009, il cui termine di consumazione del reato omissivo era il 27.12.2010.

Per valutare le condotte non punibili dovrà farsi riferimento alla data di commissione del reato, cioè il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo a quello in contestazione.

In relazione alla formula assolutoria da adottarsi si ritiene che quella più idonea sia rappresentata dall'insussistenza del fatto.

Conseguentemente alla declaratoria d'illegittimità costituzionale, la soglia di punibilità per la sanzionabilità penale, con riguardo ai soli anni d'imposta fino al 2010, è di 103.291,38 euro e pertanto, il mancato superamento della predetta somma comporta l'inesistenza di uno degli elementi costitutivi del reato.

Non sarebbe corretta la formula del non essere il fatto più previsto dalla legge come reato, perché la sentenza d'illegittimità costituzionale determina l'insussistenza ab origine degli elementi costitutivi del reato, tra i quali è compreso il mancato superamento della soglia.

Vi è un ultimo profilo da segnalare, rispetto al quale sarà opportuna una riflessione più articolata (e che in questo contributo non è possibile compiere).

L'incostituzionalità ha riguardato la fattispecie dell'art. 10 ter, mentre continuano a configurare reato le ipotesi di omesso versamento delle ritenute certificate superiori a 50.000 euro antecedenti al 2011.

La sentenza non può avere effetti diretti sul giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 10 bis per i fatti commessi fino al 17.7.2011, per somme non versate il cui ammontare è oggetto della questione di legittimità costituzionale accolta dalla Corte con la sentenza commentata.

La pronuncia si fonda su circostanze specifiche del debito IVA, che ha come parametro di comparazione le fattispecie di cui agli artt. 4 e 5 d. lgs. 74/2000 (aventi a oggetto, appunto, la dichiarazione IVA e non la dichiarazione modello 770 relativo alle ritenute certificate).

Non si esclude che possa essere prospettata una questione di costituzionalità rispetto alla fattispecie di cui all'art. 10 bis, il cui unico fondamento potrebbe consistere nella diversità di trattamento di inadempimenti fiscali aventi la medesima gravità, quello IVA e quello delle ritenute certificate.

## **Conclusioni**

In conclusione, la Corte Costituzionale, al fine di rimuovere la riscontrata violazione del principio di eguaglianza ritiene che si debba procedere ad un allineamento della soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA (relativamente ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 e dunque con riguardo agli anni d'imposta fino al 2010) alla più alta fra le soglie di punibilità delle violazioni in rapporto alle quali si manifesta l'irragionevole disparità di trattamento: quella, cioè, della dichiarazione infedele (euro 103.291,38). Dal 2010 in poi si applicano, invece, le nuove soglie di punibilità introdotte dal D.L. n. 138/2011, per cui il reato scatta se l'imposta evasa è superiore a 50.000,00 euro.

25.07.2014

Maurizio Villani

Antonella Villani