

**IVA DICHIARATA E NON VERSATA: LA CONSULTA  
ALLINEA LA SOGLIA DI PUNIBILITA' ALLA  
DICHIARAZIONE INFEDELE**

di Maria Benedetto

Con la **sentenza n. 80 del 2014**, la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 10 ter d.lgs. n. 74/2000 nella parte in cui punisce l'omesso versamento dell'IVA, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, a € 103.291,38, ravvisando la violazione del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost.. Viola il principio di uguaglianza, ed è dunque incostituzionale, la norma che assoggetta l'omesso versamento dell'IVA che sia stata correttamente denunciata in dichiarazione, ad un trattamento deteriore rispetto a quello riservato a chi non presenti affatto la dichiarazione o ne presenti una infedele, essendo questi ultimi illeciti sicuramente più gravi

**Il reato di omesso versamento dell'IVA secondo gli ultimi orientamenti della giurisprudenza**

L'**art. 10 ter D.Lgs. 74/2000** punisce chi non paga l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo e se l'importo è superiore a 50.000 euro, con la reclusione dai sei mesi a due anni.

Tale norma è oggetto di riesame da parte della dottrina e della giurisprudenza: da un lato si registrano pronunce che tendono a limitare la responsabilità penale del contribuente e dall'altro vi sono tentativi di allargarne le maglie in considerazione anche dell'attuale periodo di crisi attraversato dalle imprese.

Il tema della mancanza di liquidità in relazione a fattispecie penali-tributarie incentrate sull'omissione di versamenti dovuti è stato già affrontato – anche in riferimento al previgente sistema delineato dalla legge 7 agosto 1982 n. 516 – sia dalla giurisprudenza che dalla dottrina.

La Corte di Cassazione ha sempre negato che la crisi di liquidità assuma rilievo al fine di escludere la configurabilità delle varie fattispecie che puniscono l'omissione di versamenti imposti ai fini fiscali o previdenziali.

Interessante è la **sentenza n. 12248 del 14 marzo 2014** con cui la Corte di Cassazione ha fornito una nuova interpretazione dell'art. 10 ter D.Lgs. 74/2000 favorevole all'imputato, respingendo il ricorso del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Pordenone avverso l'ordinanza di rigetto della richiesta di sequestro preventivo, formulata in una vicenda in cui erano indagati gli amministratori di una società, dichiarata insolvente, per avere omesso il versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale. Secondo la Suprema Corte, nel caso in esame, non sarebbe stato possibile attribuire agli indagati la responsabilità penale, posto che alla data di consumazione del reato la società era affidata alla gestione del commissario giudiziale.

Secondo i giudici di legittimità ciò che rileva, ai fini della responsabilità penale, è che, alla data di consumazione del reato, il soggetto tenuto non effettuò "dolosamente" il versamento dell'Iva dichiarata, dovendo il giudice accertare l'esistenza del dolo generico omissivo alla data di scadenza ultima entro cui effettuare il versamento.

Tale orientamento è stato ribadito nella **sentenza n. 15660 del 8 aprile 2014** della sezione terza della Cassazione.

La Suprema Corte ha respinto il ricorso proposto dall'imputato, specificando che colui che subentra nella carica di amministratore di una società si espone a tutte le conseguenze che possono derivare da pregresse inadempienze.

Sempre in materia di omesso versamento dell'IVA per carenza di liquidità si è espressa nuovamente la terza sezione della Cassazione con la **sentenza n. 14953 del 1 aprile 2014**, in una vicenda che vedeva indagato un imprenditore che aveva omesso il versamento a causa dell'assenza di liquidità dovuta a debiti pregressi legati all'esercizio dell'attività. In questo caso la Corte di Cassazione ha stabilito, relativamente alla sussistenza dell'elemento doloso in relazione alla condotta, che la punibilità per il reato di omesso versamento dell'IVA è esclusa laddove l'assenza di liquidità derivi da eventi eccezionali e di rilevanti dimensioni, in quanto nell'esercizio di una attività imprenditoriale l'assenza di liquidità non è di per sé una circostanza eccezionale ed imprevedibile.

La fattispecie di cui all'art. 10 ter D.Lgs. 74/2000 è stata recentemente oggetto di esame delle Corte Costituzionale, con la **sentenza n. 80 del 8 aprile 2014**, con esiti favorevoli al contribuente.

### **Omesso versamento dell'IVA: la Consulta eleva la soglia di punibilità per i fatti anteriori al 17 settembre 2011**

La norma di cui all'art. 10 ter del d.lgs. 74 del 2000 delinea il reato di omesso versamento dell'IVA e vuole colpire i fenomeni di evasione che si realizzano nella fase di riscossione dell'imposta. Tale norma stabilisce che la disposizione di cui all'art. 10 -bis si applica a chiunque non versa l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo. Quindi presupposto della sua applicazione è che il soggetto di imposta abbia presentato la dichiarazione annuale ai fini IVA, dalla quale risulta un saldo debitorio superiore a 50.000 euro.

In pratica il legislatore con il richiamo all'art.10-bis estende al delitto di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto la sanzione (da sei mesi a due anni di reclusione) e la soglia di punibilità (cinquantamila euro) previste per l'omesso versamento di ritenute certificate.

Gli artt. 4 e 5 del D. Lgs n.74 del 2000 prevedono rispettivamente i delitti di **infedele dichiarazione** ed **omessa dichiarazione**.

Tali reati rappresentano delle forme particolari di appropriazione indebita ai danni dello Stato e costituiscono illeciti decisamente più gravi rispetto all'omesso versamento dell'IVA.

In effetti il contribuente che, al fine di evadere l'IVA, presenta una dichiarazione infedele o non presenta affatto la dichiarazione, tiene una condotta sicuramente più ingannevole e sleale, poiché finalizzata ad ostacolare l'accertamento, rispetto a quella del contribuente che, dopo avere presentato la propria dichiarazione, omette di versare l'imposta da lui stesso autoliquidata.

Tuttavia gli artt.4 e 5 D. Lgs n.74 del 2000 prevedevano soglie di punibilità più elevate per i delitti di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione rispetto a quella prevista per l'omesso versamento dell'IVA.

Per il delitto di **omessa dichiarazione** infatti la soglia di punibilità era di € 77.468,53 e per il delitto di **dichiarazione infedele** la soglia di punibilità era di

€103.291,38 (ciò prima delle modifiche introdotte dall'art.2 comma 36 vices semel del d.l. n.138 del 2011 aggiunto dalla legge di conversione n.148 del 2011).

Questo difetto di coordinamento normativo comportava conseguenze paradossali ed ingiuste: quando l'IVA dovuta dal contribuente si situava nell'intervallo tra soglie di € 50.000,00 ed € 77.468,53, un soggetto che avesse presentato regolarmente la dichiarazione IVA e non avesse versato l'imposta dovuta, sarebbe incorso nella responsabilità penale per omessa dichiarazione avendo superato la soglia di punibilità (€ 50.000,00).

Chi, invece, nello stesso caso (IVA dovuta dal contribuente compresa tra € 50.000,00 ed € 77.468,53) avesse omesso la dichiarazione annuale al fine di evadere l'imposta, sarebbe andato esente da pena non risultando raggiunta la soglia di punibilità.

Secondo il Giudice a quo, con riferimento alle violazioni anteriori al 17 settembre 2011, l'art. 10 ter violerebbe il principio di uguaglianza ex art. 3 Cost., determinando una disparità di trattamento fra il soggetto che, essendo tenuto a versare l'Iva per un importo compreso tra 50.000 euro e 77.468,53 euro, abbia omesso la dichiarazione annuale, e il soggetto che, trovandosi nelle medesime condizioni, abbia presentato regolarmente la dichiarazione annuale e non abbia versato il tributo liquidato.

Stesso discorso valeva nel caso di chi avesse presentato una dichiarazione infedele al fine di evadere l'imposta (in questo caso la soglia di punibilità era ancora più alta: 103.291,38): chi avesse presentato la dichiarazione infedele (per importi d'IVA dovuta e non versata compresi tra € 50,000 ed € 103.291,38) sarebbe rimasto esente da pena per il mancato raggiungimento della soglia di punibilità mentre chi, nello stesso caso, avesse presentato una dichiarazione veritiera e non avesse poi pagato l'imposta, sarebbe risultato penalmente responsabile per il superamento della soglia (€ 50.000,00).

Tale situazione era fortemente lesiva del principio di uguaglianza sancito dall'art.3 della Costituzione in quanto determinava il paradossale risultato di riservare un **trattamento più duro a chi avesse tenuto la condotta meno lesiva** degli interessi del fisco.

La Corte Costituzionale con **sentenza del 8 aprile 2014 n.80 riscontrando l'effettiva violazione del principio di uguaglianza, ha definitivamente**

**rimosso l'irragionevole disparità di trattamento stabilendo che, per i fatti anteriori al 17 settembre 2011, la soglia di punibilità per l'omesso versamento IVA dovrà essere allineata alla soglia prevista per la dichiarazione infedele (€ 103.291,38).**

***Soglia di punibilità per fatti commessi fino al 17 settembre 2011***

|  |  |
|--|--|
| Infedele dichiarazione (art. 4 D. Lgs. 74/2000)    | Imposta evasa superiore a € 103.291,38 |
| Omessa dichiarazione (art. 5 D. Lgs. 74/2000)      | Imposta evasa superiore a € 77.468,53  |
| Omesso versamento IVA (art. 10 ter D.Lgs. 74/2000) | Imposta evasa fino a € 50.000          |

***Soglia di punibilità per effetto della sentenza n. 80/14 della Corte Costituzionale***

|   |  |
|---|--|
| Infedele dichiarazione (art. 4 D.Lgs. 74/2000)      | Imposta evasa superiore a € 103.291,38 |
| Omessa dichiarazione (art. 5 D.Lgs. 74/2000)        | Imposta evasa superiore a € 77.468,53  |
| Omesso versamento IVA (art. 10 ter D. Lgs. 74/2000) | Imposta evasa superiore a € 103.291,38 |

La Corte, in pratica, ha deciso di pareggiare la soglia di irrilevanza penale della condotta di omesso versamento a quella vigente, nello stesso periodo, per i fatti di dichiarazione infedele.

Di qui la dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 10-ter del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto, dovuto in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38.

In pratica, per i fatti commessi entro il 17 settembre 2011, non può più essere punito con la reclusione dai sei mesi a due anni chi non abbia versato l'IVA.

La novità interessa i contribuenti in processi penali pendenti. Difatti gli imputati che hanno omesso di versare l'IVA per un importo superiore a 50.000 euro ma inferiore a 103.291,38 euro non sono più punibili.

23 giugno 2014

Maria Benedetto