

Il presente scritto ha lo scopo di illustrare il regime sanzionatorio previsto dall'art. 10 ter d. lgs 74/2010 alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 80/2014.

La disposizione normativa sopra citata rubricata "*omesso versamento di IVA*" punisce con la reclusione da sei mesi a due anni 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*".

Tale condotta è penalmente rilevante quando l'omissione del versamento dell'IVA è superiore ad euro 50.000,00.

Il legislatore, inserendo nell'apparato normativo l'articolo 10 ter d. lgs 74/2000, mirava a scoraggiare ulteriormente l'evasione fiscale sanzionando il fatto anche con la misura restrittiva.

L'art. 10 ter d. lgs 74/2010 ha subito, già dopo una prima superficiale analisi teorica della disposizione, molte critiche da parte degli operatori del diritto in quanto prevedeva la punibilità del fatto solo se l'omissione fosse superiore alla soglia di euro 50.000,00.

E' palese che ancorare una sanzione penale ad una soglia minima di evasione fiscale sotto la quale la stessa condotta non è rilevante penalmente è in aperto contrasto con i principi penalistici che riempiono il nostro sistema di giustizia.

Le critiche sopra esposte si appalesano ancora più fondate dal momento in cui le soglie di punibilità variano addirittura tra condotte collegate tra di loro dalla stessa *ratio*: la così detta "*lotta all'evasione fiscale*".

Per esemplificare, infatti, l'art. 5 del d. lgs n. 74/2010, prima della sua riforma ad opera dell'art. 2, comma 36 – *vicies semel*, lettera f) del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138 (ulteriori misure urgenti

**STUDIO LEGALE POLATO**

30174 Venezia – Mestre, Via C. Battisti n. 7

Tel. 041 98 53 77 Fax 041 95 20 53

31100 Treviso, Strada comunale Corti n. 56 int. 2

Tel. 0422 42 33 50 Fax 0422 31 60 98

[studiolegalepolato@tiscali.it](mailto:studiolegalepolato@tiscali.it)

[www.banca-borsa.it](http://www.banca-borsa.it)

per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo) puniva 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 (euro 77.468,53)*”.

Tale fattispecie di reato, quindi, anche se prevedeva una condotta più grave di quella prevista dall'art. 10 ter d. lgs 74/2010 (confermato anche dalla più elevata sanzione restrittiva prevista per la sua violazione) era penalmente rilevante in presenza di una violazione superiore ad euro 77.468,53.

E' evidente che quanto appena esposto sia in contrasto con l'art. 3 Cost. in quanto, un soggetto che ha omesso di versare l'imposta sul valore aggiunto tra la soglia compresa da 50.000,00 euro e 77.469,53 euro, si trovava paradossalmente perseguito penalmente se ha depositato nei termini previsti *ex lege* la dichiarazione dei redditi ma non ha versato la quota dovuta, al contrario di colui che ha addirittura omesso di dichiarare i propri redditi.

Tale discrasia è stata recepita solo nel 2011.

In tale data, infatti, il legislatore ha modificato l'articolo in esame abbassando la soglia di rilevanza penale in merito al reato previsto dall'art. 5 del d. lgs 74/2000 ad euro 30.000,00.

Con la sentenza n. 80 del 07/04/2014 la Corte Costituzionale, quindi, ha testualmente affermato che “*comportava una conseguenza palesemente illogica, nel caso in cui l'IVA dovuta dal contribuente si situasse nell'intervallo tra le due soglie (eccedente, cioè, i 50.000,00 euro, ma non i 77.468,53 euro). In tale evenienza, infatti, veniva trattato in modo deteriore chi avesse presentato regolarmente la dichiarazione IVA, senza versare l'imposta dovuta in base ad essa, rispetto a chi non avesse presentato la dichiarazione, evadendo del pari l'imposta. Nel primo caso, il contribuente avrebbe dovuto rispondere del reato di omesso versamento dell'IVA, stante il*

**STUDIO LEGALE POLATO**

30174 Venezia – Mestre, Via C. Battisti n. 7  
Tel. 041 98 53 77 Fax 041 95 20 53  
31100 Treviso, Strada comunale Corti n. 56 int.. 2  
Tel. 0422 42 33 50 Fax 0422 31 60 98  
studiolegalepolato@tiscali.it  
www.banca-borsa.it

*superamento della relativa soglia di punibilità; nel secondo sarebbe rimasto invece esenta da pena, non risultando attinto il limite di rilevanza penale dell'omessa dichiarazione”.*

La violazione del principio espresso dall'art. 3 Cost. in relazione alla norma in esame è presente nel nostro ordinamento solo per tutti i fatti la cui violazione è stata commessa prima del 17/09/2011 in quanto, dopo tale data, il legislatore si è avveduto dell'incongruenza riformando l'art. 5 del d. lgs 74/2000.

Per i motivi sopra esposti, la sentenza della Corte Costituzionale n. 80 del 07/04/2014, quindi, ha dichiarato incostituzionale l'art. 10 ter d. lgs 74/2010 in quanto *“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)”.*

**In forza della sentenza citata per essere configurato il reato penale di omesso versamento dell'Imposta sul Valore Aggiunto è necessario che lo stesso sia superiore ad euro 103.291,38.**

Il sistema normativo in ordine ai reati tributari presenta anche altre fattispecie delittuose in contrasto con l'art. 3 Cost..

Infatti, il medesimo principio può essere applicato anche nella fattispecie prevista dall'art. 10 bis d. lgs 74/2000 il quale recita che *“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 d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta”.*

Tale disposizione normativa prevede la rilevanza penale del fatto nel momento in cui il contribuente ha dichiarato, tramite la certificazione rilasciata ai sostituti d'imposta, i propri redditi ma non ha provveduto a versare quanto dovuto.

Anche in questo caso la soglia minima dopo la quale è prevista la reclusione da sei mesi a due anni è di 50.000,00 euro a fronte della soglia di 77.468,53, ante riforma 2011, prevista dall'art. 5 d.lgs 74/2000 in ordine all'omessa dichiarazione fiscale.

La disciplina appena esposta non è ancora stata esaminata dalla Corte Costituzionale ma sicuramente, in un breve lasso di tempo, alla luce della sentenza n. 80 del 07/04/2014, sarà sollevata la questione.

Pare credibile che, seguendo lo stesso principio giuridico espresso dai giudici nella sentenza in esame nel presente articolo, anche l'art. 10 bis d. lgs 74/2000 sarà dichiarato incostituzionale in violazione del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost..

(avv. Paolo Polato - dott. Antonio Emanuele D'Isa)