

Osservatorio sulla Corte costituzionale

Reati tributari

La decisione

Reati tributari - Omesso versamento di acconto I.V.A. - Soglie di punibilità - Determinazione - Irragionevole differenza - Illegittimità costituzionale (Cost., art. 3; d.lgs. n. 74 del 2000, artt. 5, 10-ter). *È costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 3 Cost., l'art. 10-ter D.Lgs. 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, dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38.* CORTE COSTITUZIONALE, n. 80 del 2014 - SILVESTRI, *Presidente* - FRIGO, *Estensore*.

Osservazioni a prima lettura

1. Tutti a dire che la sentenza in epigrafe è importante, di notevole impatto pratico...

Vero: siamo in presenza di una decisione della Corte costituzionale che di fatto restringe - ma non di molto come vedremo - la sfera di operatività del reato di omesso versamento dell'IVA; epperò, sul terreno rimangono molti altri problemi di cui forse sarebbe il caso di investire la Consulta.

2. Andiamo con ordine.

La sentenza di incostituzionalità espunge dal sistema penal-tributario una incongruenza palese, frutto del mancato coordinamento di diversi ordinamenti che il legislatore ha disordinatamente affastellato sul terreno.

La riforma del diritto penale tributario nasce con un intento ben preciso: recuperare la dimensione di reale offensività delle condotte penalmente punite, rimettendo invece alla competenza dell'amministrazione finanziaria la rilevazione e punizione di gran parte delle precedenti violazioni tributarie e nel perseguire tale intento si scelse di abrogare le fattispecie di reato prodromiche all'evasione, abbandonando così il ricorso a reati di pericolo, a consumazione anticipata rispetto all'evasione; di contro, si è concentrata l'attenzione del giudice penale solo su figure di reato aventi natura delittuosa, e consistenti, sotto il profilo materiale, in condotte aventi ad oggetto la dichiarazione dei redditi annuale, momento in cui viene indiscutibilmente in essere la lesione degli interessi dell'Erario (NAPOLEONI, *Il novo diritto penale tributario*, Milano 2000; PERINI, *Diritto penale tributario*, in SANTORIELLO, *La disciplina penale*

dell'economia, II, Torino 2008). Sennonché il nostro legislatore non brilla per coerenza e costanza nelle sue scelte, per cui in un breve lasso di tempo il sistema del diritto penale tributario registra un brusco cambio di impostazione e tornano ad essere sanzionati anche i reati che non fanno riferimento al momento del pagamento annuale, fra cui appunto la violazione rappresentata dall'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto.

Al solito, se le innovazioni le fai di fretta e dietro la pressione di un'opinione pubblica sconcertata dal costante ricorso all'evasione tributaria da parte degli imprenditori, è difficile che il prodotto normativo assicuri quel minimo di ragionevolezza che ogni assetto regolamentare deve presentare. E così il mancato raccordo fra la disposizione di nuovo conio di cui all'art. 10-*bis* ed altre previsioni punitive previgenti ha fatto sì che il reato di omesso versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo, fosse punito se l'omissione si riferiva ad un importo superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d'imposta (soglia di punibilità prevista dal richiamato art. 10-*bis*), mentre l'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 – fino alla modifica intervenuta nel settembre 2011 – puniva 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 euro 77.468,53*».

L'irragionevolezza della disciplina non poteva essere più palese – ed imbarazzante – dato l'ingiustificata diversità di trattamento fra il soggetto che – essendo tenuto a versare l'IVA per un importo compreso nell'intervallo tra le due soglie (superiore, cioè, a 50.000 euro, ma non a 77.468,53 euro) – non avesse presentato la relativa dichiarazione annuale al fine di evadere l'imposta, e il soggetto che, trovandosi nelle medesime condizioni, avesse presentato regolarmente la dichiarazione senza tuttavia versare l'imposta entro il termine indicato dalla norma denunciata (il 27 dicembre dell'anno successivo). Nel primo caso, infatti, il contribuente resta esente da pena, non risultando raggiunta la soglia di punibilità prevista dall'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 per l'omessa dichiarazione; nel secondo, incorreva invece in responsabilità penale, anche per i fatti commessi entro il 17 settembre 2011, in ragione del superamento della soglia di 50.000 euro, prevista dalla norma censurata per l'omesso versamento.

La decisione della Consulta pone fine a tale situazione.

3. Si è detto, tuttavia, che molte altre questioni rimangono in piedi, nel senso che quello risolto dalla decisione in epigrafe non è certo l'unico profilo di

perplexità che pone la normativa penal-tributario, con particolare riferimento alle diverse disposizioni contenute nel d.lgs. n. 74 del 2000 e che sanzionano non l'adozione, da parte del contribuente, di condotte fraudolente o menzognere, ma più semplicemente il mero inadempimento dell'obbligazione fiscale – ed in tale ambito rientrano non solo l'art. 10-ter ma anche l'art. 10-bis, nonché, sia pur in una diversa materia, le diverse disposizioni che sanzionano il mancato pagamento dei debiti previdenziali di cui all'art. 2 d.lgs. n. 483 del 1983.

Rispetto a tali fattispecie – che, di fatto, spesso finiscono per riconoscere penale rilevanza al semplice stato di difficoltà economica dell'imprenditore derivando da tale crisi di liquidità il mancato pagamento – si va manifestando una sempre maggiore insofferenza verso l'atteggiamento rigoroso della giurisprudenza che non riconosce nessun rilievo all'eventuale stato di necessità dell'imprenditore, impossibilitato ad adempiere – per la nota situazione di crisi economica nel nostro paese – ad alcune sue obbligazioni (espressioni di tale orientamento, sono ad esempio Cass., Sez. III, 21 giugno 2011, Cinà, in *Mass. Uff.*, n. 222087; Cass., Sez. III, 30 marzo 2011, Biglia, *ivi*, inedita; Cass., Sez. III, 8 gennaio 2014, Tonti, inedita). Accade così che sempre più spesso la Cassazione manifesta una qualche (timida) apertura verso la possibilità di considerare se l'inadempimento dell'imprenditore sia stata la conseguenza di una sua libera scelta – avendo lo stesso inteso appropriarsi delle somme che avrebbe invece dovuto liquidare al fisco – o non sia invece il risultato di una crisi economica dell'impresa da lui diretta (Cfr., Cass., Sez. III, 4 aprile 2014, X, inedita, nonché, con maggiore cautela, Cass., Sez. III, 6 marzo 2014, X, inedita. In sede di merito, Trib. Torino, G.i.p., 6 gennaio 2014, inedita).

Tuttavia, tale opzione della giurisprudenza, pur se origina da comprensibili valutazioni, rischia di essere un rimedio peggiore del male, derivandone un'incertezza circa l'effettivo ambito di applicazione delle diverse disposizioni e la responsabilità penale del singolo imprenditore viene a dipendere da una scelta discrezionale ed imprevedibile del singolo giudice interessato. Allora sarebbe forse il caso di prendere atto della circostanza che norme incriminatrici di inadempimenti del contribuente verso le casse dello Stato hanno fatto il loro tempo e sono fonte di assoluta inefficienza per lo stesso sistema penale: l'impresa che ha debiti con il fisco va fatta fallire immediatamente – invece assistiamo a processi penali nei confronti di debitori verso l'Erario che però persistono come nulla fosse ad operare sul mercato, continuando a non pagare i tributi ed essere sottoposti a nuovi processi... sembra l'eterno ritorno di Nietzsche –, mentre non ha nessun senso che tali condotte

ARCHIVIO PENALE 2014, n. 2

dell'amministratore siano punite - magari con una pena pecuniaria con le conseguenti spese che l'amministrazione della giustizia sopporta, non solo per lo svolgimento del processo, ma anche per tentare di recuperare, invano, le somme dovute a titolo di sanzione (!!)-.

CIRO SANTORIELLO