

PENALE TRIBUTARIO

La Consulta si esprime sulle soglie di punibilità

di Luigi Ferrajoli

L'articolo 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/00, nella sua formulazione **ante novella di cui al D.Lgs. n. 158/15**, è stato oggetto di **questione di legittimità costituzionale** su iniziativa del Tribunale di Lecce e del Tribunale di Palermo.

In particolare, i rimettenti dubitano che, in riferimento all'**art. 3 della Costituzione**, la norma in esame sia legittima nella parte in cui, con riferimento **ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011**, venga punito l'omesso versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti **per ammontare superiore ad euro 50.000 per ciascun periodo di imposta, invece che 103.291,38**.

Con **ordinanza n. 116 del 20 maggio 2016**, la **Corte Costituzionale** ha dato risposta ai quesiti posti dai Giudici di merito nei seguenti termini.

Secondo la Consulta, i giudizi devono essere riuniti in quanto pongono la medesima richiesta, con riferimento alla fattispecie *de qua*, ossia di **"reiterare, con riguardo al delitto di indebita compensazione, la declaratoria di illegittimità costituzionale parziale pronunciata con la sentenza n. 80 del 2014 in rapporto al delitto di omesso versamento dell'IVA"**.

A tale proposito, si ricorda che la pronuncia richiamata aveva rimosso la **disparità di trattamento** in relazione ai reati di **infedele ed omessa dichiarazione** e rispetto allo stesso delitto di **omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto**.

La Corte, innanzitutto, ha affermato che la citata novella, intervenuta successivamente alle ordinanze di rimessione, ha modificato il sistema sanzionatorio tributario e, con preciso riferimento alla fattispecie in esame, ha **scisso** la figura criminosa, precedentemente unitaria, in **due ipotesi distinte**, ossia l'utilizzazione di **crediti non spettanti** e di **crediti non esistenti**.

A differenza tuttavia di quanto avvenuto in relazione alle ipotesi delittuose di omesso versamento di ritenute dovute o certificate e di omesso versamento dell'IVA, **la soglia di punibilità dell'art. 10-*quater* è rimasta fissata in euro 50.000** (importo annuo e non più ragguagliata al periodo di imposta).

La Corte, peraltro, ha osservato che, ai fini dell'**accertamento del superamento della soglia di punibilità**, possibile riflesso indiretto della modifica è la **non configurabilità della sommatoria** dei crediti non spettanti a quelli non esistenti, diversamente da quanto invece pacificamente ammesso in precedenza.

Inoltre, secondo la Corte Costituzionale, la novella ha decretato la fine della “**gemellarità strutturale**” tra le fattispecie di **omesso versamento dell'IVA e indebita compensazione**, ragione fondante delle ordinanze di rimessione, in quanto oggi l'**art. 10-ter** e l'**art. 10-quater** non fanno più riferimento all'**art. 10-bis** per la determinazione della **soglia di punibilità**, individuando invece la stessa in via del tutto **autonoma**.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 158/15, la soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA è sensibilmente più elevata (euro 250.000) rispetto a quella di indebita compensazione e i parallelismi tra le due fattispecie rimangono solo con riguardo ai **crediti non spettanti**, mentre per i **crediti inesistenti** è oggi previsto un trattamento sanzionatorio più severo.

La Consulta ha rilevato che la novella ha inoltre modificato i rapporti tra le figure criminose di **indebita compensazione** e di **infedele ed omessa dichiarazione**. La pena prevista in relazione all'utilizzazione di crediti inesistenti nell'indebita compensazione è stata determinata in modo più elevato, sia nel minimo, sia nel massimo, a quella stabilita nel caso di dichiarazione infedele e, nel massimo, anche di quella individuata nell'ipotesi di omessa dichiarazione.

Sulla base di questo *excursus* argomentativo, la Corte Costituzionale ha ritenuto che il *petitum* dei Giudici di merito sia stato reso inattuale dalla modifica legislativa esaurientemente passata in rassegna, e che in ogni caso, come da reiterate pronunce della Corte di Cassazione, **l'aumento delle soglie di punibilità opera, secondo quanto previsto dall'art. 2 c.p., anche in relazione ai fatti antecedenti la riforma, secondo il principio del *favor rei***.

In conclusione, secondo la Consulta “*ove pure, in ipotesi, le censure dei giudici a quibus fossero fondate, il richiesto innalzamento della soglia di punibilità dell'indebita compensazione alla minor somma di euro 103.291,38 non varrebbe ad assicurare l'omologazione del trattamento della fattispecie considerata a quello previsto per i *tertia comparationis**”. Inoltre, “*nella suddetta prospettiva, la stessa limitazione del petitum ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011 perderebbe di senso, valendo le nuove e più elevate soglie di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA e della dichiarazione infedele per tutti gli illeciti, sia antecedenti che successivi alla novella del 2015*”.