

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Legittime le soglie penali differenziate per gli omessi versamenti***

di Alessandro Carlesimo

L'**omesso versamento** delle imposte configura fattispecie di **reato** al superamento delle soglie di tolleranza fissate dagli [articoli 10-bis e 10-ter, D.Lgs. 74/2000](#). **Le suddette norme sono state rivisitate dal D.Lgs. 158/2015** recante revisione del sistema sanzionatorio, il quale **ha innalzato l'importo penalmente rilevante, con riferimento all'omesso versamento dell'Iva, da 50.000 a 250.000 euro e, relativamente all'omesso versamento di ritenute, da 50.000 a 150.000 euro.**

L'intervento del Legislatore, preordinato a **circoscrivere l'azione penale** ai soli illeciti che determinano **ammanchi significativi** in termini di gettito insoluto, non è passato inosservato poiché ha, di fatto, estinto i reati minori. Tra gli **illeciti depenalizzati** figurava quello sottoposto all'esame del Tribunale di Varese, chiamato a pronunciarsi nell'ambito di un procedimento penale nei confronti di un contribuente responsabile di aver **omesso il versamento dell'Iva** risultante dalla dichiarazione annuale relativa al 2012, per complessivi 175.272 euro.

Il Tribunale adito, rilevata la non punibilità della condotta conseguente alla retroattività della riforma (in osservanza dell'*abolitio criminis* ex [articolo 2 c.p.](#)), sospendeva il procedimento e **proponeva domanda di pronuncia giudiziale alla Corte di Giustizia Europea**, segnalando le **potenziali incompatibilità del D.Lgs 158/2015 rispetto ai principi comunitari.**

**Il Giudice del rinvio sottolineava in particolare che il rinnovato impianto normativo mal si conciliava con i principi di effettività ed equivalenza delle sanzioni sanciti dal Diritto dell'Unione**, ciò in quanto:

- da un lato l'innalzamento della soglia prevista per il mancato versamento dell'Iva non avrebbe assicurato sanzioni efficaci, dissuasive ed efficaci per il **contrasto alle frodi**,
- dall'altro, il disallineamento tra le soglie previste per l'Iva e le soglie richiamate per le ritenute avrebbe creato un **ingiustificato discrimine** tra fattispecie similari.

A parere del collegio dunque, **la differenziazione degli importi poteva determinare una non uniformità di repressione dei reati di omesso pagamento dell'Iva ed omesso pagamento delle ritenute alla fonte**, con il rischio di affievolire la tutela degli interessi dell'Unione Europea (legati alla riscossione dell'Imposta sul valore aggiunto) rispetto a quella garantita agli interessi dell'Erario (legati alla riscossione delle imposte sul reddito mediante ritenuta).

La **Corte di Giustizia Europea**, con [sentenza del 2 maggio 2018, C-574/15](#), ha dichiarato

**insussistenti le incompatibilità** paventate, ritenendo che il Legislatore Italiano, nell'esercizio delle competenze attribuitegli in merito alla scelta del trattamento sanzionatorio dell'Iva, abbia rispettato i vincoli dettati dall'**articolo 325 TFUE**, il quale impone agli Stati membri di adottare misure necessarie affinché siano previste **sanzioni effettive, proporzionate e dissuasive**.

Con particolare riguardo al **principio di effettività** del regime sanzionatorio, viene statuito che il novellato [\*\*articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000\*\*](#) non ne intacca la validità principalmente per due motivi:

1. il primo ascrivibile al fatto che, anche nell'ipotesi di inapplicabilità delle sanzioni penali, gli omessi versamenti al di sotto della soglia **non** rimarrebbero del tutto **impuniti**, operando in tal caso il disposto di cui all'[\*\*articolo 13 D.Lgs. 471/1997\*\*](#), in forza del quale troverebbero applicazione le sanzioni amministrative pari al trenta per cento del tributo non pagato;
2. il secondo motivo viene ricondotto al fatto che, in presenza di **omessi versamenti dell'Iva**, non risulta necessario prevedere una **soglia** sensibilmente **bassa**, non essendo il reato in oggetto equiparabile alle **frodi gravi** (per le quali invece l'articolo 2 della Convenzione TIF impone soglia pari ad almeno € 50.000), posto che il **perfezionamento della fattispecie** presuppone comunque che il soggetto passivo abbia debitamente **adempiuto ai propri obblighi dichiarativi**.

Con riferimento al **principio di equivalenza**, il **Giudice Europeo** ha avuto premura di specificare che tale postulato è **rispettato** in tutti i casi in cui le **"violazioni del diritto dell'Unione, ivi comprese le norme armonizzate derivanti dalla direttiva Iva, siano punite, sotto il profilo sostanziale e procedurale, in forme analoghe a quelle applicabili alle violazioni del diritto nazionale simili per natura e importanza"**.

In altre parole, il **principio** evocato implica che le irregolarità in materia Iva non possono essere sanzionate con **minor rigore** rispetto ad altre **violazioni assimilabili**. Al proposito, la sentenza ha stabilito che l'**omesso versamento** delle **ritenute alla fonte non** può essere considerato una violazione del **diritto nazionale simile** per natura ed importanza all'omesso versamento dell'Iva dichiarata, ciò in quanto, sebbene le due fattispecie siano accomunate dall'**inosservanza dell'obbligo di pagamento** dei tributi entro termini prescritti dalla Legge, le medesime si differenziano per **meccanismo di riscossione** e per **grado di accertabilità** della violazione, tant'è che **"l'omissione da parte di un sostituto d'imposta di ritrasferire all'amministrazione tributaria le ritenute alla fonte operate può, a causa del rilascio della summenzionata certificazione, risultare più difficile da accertare dell'omesso versamento dell'Iva dichiarata"**, pertanto, **"tali differenze comportano segnatamente che lo Stato membro interessato non è tenuto a prevedere un regime identico per entrambe queste categorie"**.

Alla luce di tale interpretazione, i **principi comunitari** non impediscono quindi allo **Stato Membro** di individuare **livelli di tolleranza differenziati** per i **reati** aventi ad oggetto **omissione di imposte strutturalmente diverse** in ordine alle **modalità di accertamento e riscossione**.

Seminario di specializzazione

## **SPORT E TERZO SETTORE. COSA CAMBIA?**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)