CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **100/2015** (ECLI:IT:COST:2015:100)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALE**
Presidente: **CRISCUOLO** - Redattore: **FRIGO**
Camera di Consiglio del **13/05/2015**; Decisione del **13/05/2015**
Deposito del **05/06/2015**; Pubblicazione in G. U. **10/06/2015**
Norme impugnate: Art. 10 bis del decreto legislativo 10/03/2000, n. 74.
Massime: **38394 38395 38396 38397**
Atti decisi: **ordd. 187, 195, 196/2014; 15 e 17/2015**

SENTENZA N. 100

ANNO 2015

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Alessandro CRISCUOLO; Giudici : Paolo Maria NAPOLITANO, Giuseppe FRIGO, Paolo GROSSI, Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), promossi dalla Corte d'appello di Milano con ordinanza del 19 giugno 2014, dal Tribunale ordinario di Verona con ordinanze del 28 e del 25 luglio 2014, dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di

Bergamo con ordinanza del 2 ottobre 2014 e dal Tribunale ordinario di Forlì con ordinanza del 23 settembre 2014, rispettivamente iscritte ai nn. 187, 195 e 196 del registro ordinanze 2014 e ai nn. 15 e 17 del registro ordinanze 2015, e pubblicate nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica nn. 45, 46 e 47, prima serie speciale, dell'anno 2014 e n. 8, prima serie speciale, dell'anno 2015.

Visto l'atto di costituzione di P.L., nonché gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 12 maggio 2015 e nella camera di consiglio del 13 maggio 2015 il Giudice relatore Giuseppe Frigo;

udito l'avvocato Roberto Brancaleoni per P.L.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza depositata il 19 giugno 2014 (r.o. n. 187 del 2014), la Corte d'appello di Milano ha sollevato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), «nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento di ritenute certificate, dovute in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo d'imposta, ad euro 103.291,48» (recte: 103.291,38).

La Corte rimettente premette di essere investita dell'appello proposto da una persona riconosciuta colpevole, in primo grado, del delitto previsto dalla norma censurata, per non aver versato entro il termine previsto per la dichiarazione annuale di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti relative al periodo di imposta 2007, per un ammontare di euro 57.248 (superiore, dunque, alla soglia di punibilità prevista dal denunciato art. 10-bis, pari ad euro 50.000).

La questione sarebbe, dunque, rilevante, non essendovi contestazione sull'effettiva debenza della somma indicata nel capo di imputazione.

Quanto alla non manifesta infondatezza, il giudice a quo osserva che, con sentenza n. 80 del 2014, la Corte costituzionale ha dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, puniva l'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), dovuta in base alla relativa dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo di imposta, ad euro 103.291,38. La Corte costituzionale ha ritenuto, in specie, lesiva del principio di eguaglianza la previsione, per il delitto di omesso versamento dell'IVA, di una soglia di punibilità (euro 50.000) inferiore a quelle stabilite per la dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione dagli artt. 4 e 5 del medesimo legislativo, prima delle modifiche introdotte dal decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, applicabili ai soli fatti commessi dopo il 17 settembre 2011 (rispettivamente euro 103.291,38 ed euro 77.468,53). In questo modo, infatti, veniva riservato un trattamento deteriore a comportamenti di evasione tributaria meno insidiosi e lesivi degli interessi del fisco, attenendo l'omesso versamento a somme di cui lo stesso contribuente si era riconosciuto debitore nella dichiarazione annuale dell'IVA.

Ad avviso del giudice a quo, una conclusione analoga si imporrebbe anche con riguardo al delitto di omesso versamento di ritenute certificate, previsto dall'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del

2000, trattandosi di una fattispecie «gemella» a quella colpita dalla declaratoria di incostituzionalità, sia sul piano sostanziale che su quello formale.

In entrambe le ipotesi delittuose, infatti, i detentori di somme di spettanza del fisco ne omettono il versamento alla scadenza temporale stabilita, pur dopo essersene riconosciuti debitori nelle rispettive dichiarazioni annuali e, nel caso dell'art. 10-bis, anche attraverso il rilascio delle certificazioni ai sostituiti: in assenza, quindi, di comportamenti fraudolenti o, comunque, decettivi nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Sul piano della struttura formale delle fattispecie, d'altro canto, apparirebbe significativo che l'art. 10-ter non preveda in modo esplicito né la misura della pena, né la soglia di rilevanza penale del fatto, rinviando per esse alla disposizione dell'art. 10-bis, della quale mutua così integralmente «l'impostazione».

La norma censurata violerebbe, di conseguenza, l'art. 3 Cost. sia nel raffronto con le soglie di punibilità previste dagli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, prima della riforma operata dal d.l. n. 138 del 2011, sia nella comparazione con quella introdotta nell'art. 10-ter per effetto della citata sentenza della Corte costituzionale n. 80 del 2014.

2.– Con due ordinanze di analogo tenore, depositate il 25 e il 28 luglio 2014 (r.o. n. 196 e n. 195 del 2014), il Tribunale ordinario di Verona ha sollevato, in riferimento all'art. 3 Cost., questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, «nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi fino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti anche per importi inferiori a 103.291,38 euro».

Il giudice a quo premette di essere investito del processo nei confronti di una persona imputata del reato previsto dalla norma impugnata, per aver omesso di versare ritenute risultanti dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti in relazione agli anni di imposta 2009 (quanto all'ordinanza r.o. n. 195 del 2014) e 2010 (quanto all'ordinanza r.o. n. 196 del 2014), per un ammontare, rispettivamente, di euro 93.884 e di euro 60.108.

Secondo il Tribunale veronese, la norma censurata violerebbe l'art. 3 Cost. anzitutto nel raffronto con l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000. A seguito della sentenza n. 80 del 2014, quest'ultima disposizione punisce i fatti di omesso versamento dell'IVA, commessi fino al 17 settembre 2011, solo ove l'imposta non versata superi 103.291,38 euro; mentre l'art. 10-bis attribuisce rilievo penale all'omesso versamento di ritenute certificate quando l'importo non versato sia superiore a soli euro 50.000.

Tale disparità di regime non troverebbe una spiegazione ragionevole nella diversa natura fiscale dell'obbligazione inadempiuta. La stessa strutturazione degli artt. 10-bis e 10-ter dimostrerebbe, infatti, come le due figure delittuose siano pienamente sovrapponibili sul piano del disvalore. L'art. 10-ter richiama, tanto in relazione alla soglia di punibilità che alla pena, l'art. 10-bis, presupponendo, così, una valutazione legislativa di assoluta equivalenza delle condotte incriminate: equivalenza che torna, d'altro canto, ad essere perfetta per le condotte successive al 17 settembre 2011.

L'ordinanza r.o. n. 195 del 2014 rileva, altresì, che l'art. 10-bis è richiamato, quanto alla soglia di punibilità e alla pena, anche dall'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, in rapporto al delitto di indebita compensazione: figura criminosa applicabile anche alle compensazioni effettuate al fine di non corrispondere l'IVA. L'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute certificate avrebbero, quindi, un regime identico nel caso di evasione realizzata mediante indebita compensazione, e, invece, un regime differenziato – fino al 17 settembre 2011 – per la mera omissione del versamento.

L'art. 3 Cost. risulterebbe violato anche nel raffronto con gli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, per le ragioni indicate nella citata sentenza n. 80 del 2014, estensibili alla norma incriminatrice di cui all'art. 10-bis. La dichiarazione infedele e l'omessa dichiarazione – per le quali gli artt. 4 e 5 prevedevano, sino al 17 settembre 2011, soglie di punibilità superiori – costituirebbero, infatti, illeciti incontestabilmente più gravi, sul piano dell'attitudine lesiva degli interessi del fisco, anche rispetto all'omesso versamento di ritenute certificate. Con il rilascio ai sostituiti della certificazione dell'avvenuta effettuazione delle ritenute il sostituto d'imposta renderebbe, infatti, palese e immediatamente accertabile dal fisco la propria inadempienza.

3.– L'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000 è censurato, in termini similari, anche dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di Bergamo con ordinanza depositata il 2 ottobre 2014 (r.o. n. 15 del 2015).

Il giudice a quo riferisce di dover decidere, quale giudice dell'esecuzione, sulle istanze volte ad ottenere l'applicazione della disciplina della continuazione, ai sensi dell'art. 671 del codice di procedura penale, in relazione ai reati oggetto di tre condanne definitive emesse nei confronti del soggetto istante, la prima delle quali attinente all'omesso versamento di ritenute certificate relative al periodo di imposta 2009, per un ammontare di euro 70.542,85. Di qui, dunque, la rilevanza della questione.

Anche secondo il Giudice bergamasco, la norma censurata violerebbe l'art. 3 Cost. sia con riferimento alle soglie di punibilità previste dagli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000, per ragioni similari a quelle enunciate dalla sentenza n. 80 del 2014; sia in relazione alla soglia di punibilità introdotta nell'art. 10-ter per effetto di detta pronuncia, stante l'analogia formale e sostanziale tra la fattispecie criminosa dell'omesso versamento dell'IVA e quella oggetto di scrutinio.

4.– Con ordinanza del 23 settembre 2014 (r.o. n. 17 del 2015), il Tribunale ordinario di Forlì ha sollevato, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, prevede una soglia di punibilità di euro 50.000, anziché di euro 103.291,38.

Il giudice a quo premette di essere investito del processo penale nei confronti di una persona imputata di plurimi fatti di omesso versamento di ritenute certificate relative agli anni di imposta 2007, 2008 e 2009, per importi compresi, in ognuno dei casi, nell'intervallo fra le due cifre dianzi indicate.

Pure ad avviso del Tribunale di Forlì, le considerazioni svolte dalla sentenza n. 80 del 2014 con riguardo al delitto di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 sarebbero estensibili al reato previsto dalla norma censurata, essendo l'omesso versamento di ritenute certificate una fattispecie sostanzialmente analoga a quella dell'omesso versamento dell'IVA.

5.– Nei giudizi relativi alle ordinanze r.o. n. 187, n. 195, n. 196 del 2014 e n. 15 del 2015, è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo le questioni siano dichiarate inammissibili o, in subordine, infondate.

Secondo la difesa dello Stato, le questioni sarebbero inammissibili sia per l'insufficiente descrizione della fattispecie concreta che per il difetto di motivazione sulla rilevanza, affermata dai giudici a quibus in modo apodittico.

Con riguardo alla questione sollevata dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Bergamo (r.o. n. 15 del 2015), l'Avvocatura dello Stato evidenzia, in particolare, come il

rimettente non abbia specificato se sussistano, nella specie, i presupposti di operatività dell'art. 671 cod. proc. pen., e, cioè, se sia effettivamente ravvisabile il vincolo della continuazione tra i reati oggetto delle condanne definitive di cui discute e se esso non sia stato escluso dal giudice della cognizione.

La questione sollevata dal Tribunale di Verona con l'ordinanza r.o. n. 195 del 2014 sarebbe, inoltre, senz'altro irrilevante con riguardo alla denunciata disparità di trattamento fra la fattispecie di cui all'art. 10-ter (omesso versamento di IVA) e quella dell'art. 10-quater (indebita compensazione), ove compiuta al fine di omettere il pagamento dell'IVA. Nel giudizio a quo non risulta, infatti, contestato l'omesso pagamento dell'IVA né in forma diretta, né a mezzo di indebite compensazioni.

Nel merito, le questioni sarebbero comunque infondate, essendo la minore soglia di punibilità ampiamente giustificata dalle particolarità della figura criminosa in esame.

La similitudine tra le norme incriminatrici di cui agli artt. 10-bis e 10-ter sarebbe, in effetti, meramente apparente, rimanendo legata alla scelta legislativa di formulare la seconda disposizione tramite un rinvio alla prima. Le due previsioni punitive differirebbero, nondimeno, sostanzialmente in rapporto tanto alla condotta incriminata che alla disciplina tributaria in cui si inseriscono.

La condotta integrativa del delitto di cui all'art. 10-ter consiste, infatti, in un unico atto omissivo, costituito dal mancato pagamento alla scadenza prefissata dell'IVA dichiarata dal medesimo contribuente. Il delitto di cui all'art. 10-bis sarebbe invece integrato da due condotte distinte, poste in essere in tempi diversi: da un lato, l'omesso versamento di un'imposta (in questo caso, l'imposta sui redditi dovuta dai sostituiti), anch'essa indicata mediante l'apposita dichiarazione dei sostituti; dall'altro, la «certificazione» della ritenuta operata a carico del sostituito.

Questo elemento aggiuntivo imprimerebbe alla fattispecie un maggior disvalore, stante la sua idoneità a produrre effetti decettivi. Se è vero, infatti, che il sostituto «certifica» solo di avere operato la ritenuta, è altrettanto vero che è suo obbligo riversarne l'importo all'erario: con la conseguenza che il rilascio della certificazione indurrebbe a ritenere che tale obbligo sia stato adempiuto.

La validità dell'assunto emergerebbe in modo evidente dall'evoluzione storica della figura criminosa, la quale rivelerebbe una ricorrente valutazione legislativa di maggiore gravità della condotta considerata sia rispetto ai fatti di omessa o infedele dichiarazione del sostituto d'imposta (come nell'originaria disciplina dell'art. 2 del decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, recante «Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria», convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516), sia rispetto all'omesso versamento di ritenute non certificate (come nella disciplina introdotta dal decreto-legge 16 marzo 1991, n. 83, recante «Modifiche al decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, in materia di repressione delle violazioni tributarie e disposizioni per definire le relative pendenze», convertito, con modificazioni, dalla legge 15 maggio 1991, n. 154): valutazione che, proprio in quanto già compiuta in passato, non potrebbe essere ritenuta oggi arbitraria o irrazionale.

La norma incriminatrice dell'omesso versamento di ritenute certificate, soppressa in un primo momento dal d.lgs. n. 74 del 2000, è stata, d'altra parte, reintrodotta dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)» – secondo quanto emerge dai relativi lavori preparatori – a fronte della «constatata frequenza del fenomeno» e del danno che da esso «deriva all'Erario». Circostanze, queste, che giustificherebbero l'adozione di soglie di

punibilità più basse rispetto a quelle dell'omessa e dell'infedele dichiarazione, «che si presentano nella realtà socio-economica con caratteristiche diverse».

A ben guardare, la condotta incriminata dalla norma in esame si rivelerebbe, per certi versi, persino maggiormente lesiva dei beni protetti rispetto a quella costitutiva dei reati in materia di dichiarazione. Mentre, infatti, in questi ultimi l'agente commette l'illecito mediante una dichiarazione di scienza, nel caso dell'art. 10-bis lo realizza mediante una «certificazione», ossia tramite una dichiarazione cui l'ordinamento riconosce particolare attendibilità.

Si tratterebbe, in specie, di un documento munito di «fede privilegiata» riguardo all'avvenuto assolvimento dell'obbligazione tributaria, la cui formazione è rimessa al privato, con eccezionale attribuzione di poteri di natura pubblicistica. Di conseguenza, la figura criminosa in discussione assumerebbe carattere plurioffensivo, tutelando, a fianco dell'interesse dell'erario alla percezione dei tributi, quello alla «trasparenza fiscale»: circostanza che la renderebbe meritevole di un trattamento più severo di quello riservato alla fattispecie monoffensiva dell'omesso versamento di IVA e differenziato rispetto ad altre fattispecie.

Il reato di cui all'art. 10-bis presenterebbe una maggiore pericolosità sociale rispetto a quello delineato dall'art. 10-ter anche sotto un diverso profilo. Nel caso dell'omesso versamento dell'IVA, infatti, il soggetto di imposta è lo stesso autore dell'illecito, il quale commette la violazione mantenendo nel suo patrimonio proprie disponibilità, in luogo di versarle all'erario. Si sarebbe, quindi, di fronte ad una condotta contrastante con il dovere di solidarietà sociale, ma non prevaricatrice. Nel caso dell'omesso versamento di ritenute certificate, invece, autore dell'illecito non è il soggetto di imposta, ma il suo sostituto, che mantiene nel proprio patrimonio somme acquisite mediante trattenute sulle competenze di terzi, al fine di adempiere l'obbligazione tributaria facente capo a questi. Si tratterebbe, perciò, di una condotta non solo «aliena dalla solidarietà», ma anche prevaricatrice.

6.– Nel giudizio relativo all'ordinanza r.o. n. 17 del 2015 si è costituito P.L., imputato nel giudizio a quo, chiedendo l'accoglimento della questione.

La parte privata riferisce di aver sostenuto, nel giudizio principale, che la soglia di punibilità dell'omesso versamento di ritenute certificate dovrebbe considerarsi già innalzata a 103.291,38 euro per effetto della sentenza n. 80 del 2014, essendo gli artt. 10-bis e 10-ter formulati con la tecnica del rinvio, quanto al limite di rilevanza penale. La tesi era stata, peraltro, disattesa dal giudice rimettente, che aveva quindi sollevato la questione.

La questione sarebbe, in effetti, fondata, posto che le figure criminose delineate dai citati articoli hanno eguale struttura, trattandosi di reati propri, istantanei e di mera condotta; proteggono il medesimo bene giuridico, rappresentato dall'interesse dell'erario alla corretta e tempestiva riscossione delle somme dovute dal contribuente, «così come autoliquidate e certificate dal medesimo»; sono punibili, infine, entrambe a titolo di dolo generico, diversamente dai delitti di omessa e infedele dichiarazione, che richiedono invece il dolo specifico di evadere le imposte.

Anche nel caso dell'omesso versamento di ritenute certificate, la condotta del contribuente sarebbe, d'altra parte, trasparente e meno lesiva degli interessi del fisco rispetto alle condotte – più insidiose, «perché fraudolente o occulte» – previste dagli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000: sicché sarebbe irragionevole che, per i fatti commessi fino al 17 settembre 2011, operi per il delitto di cui all'art. 10-bis una soglia di punibilità più bassa.

Considerato in diritto

1.– La Corte d'appello di Milano, il Tribunale ordinario di Verona (con due ordinanze di rimessione), il Tribunale ordinario di Forlì e il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di Bergamo dubitano della legittimità costituzionale dell'art. 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), nella parte in cui, con riferimento ai fatti commessi sino al 17 settembre 2011, punisce l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti – ovvero, secondo la Corte d'appello di Milano e il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Bergamo, l'omesso versamento «di ritenute certificate, dovute in base alla relativa dichiarazione annuale» – per importi non superiori, per ciascun periodo d'imposta, ad euro 50.000, anziché ad euro 103.291,38.

Ad avviso dei giudici rimettenti, la norma censurata violerebbe l'art. 3 della Costituzione, per la irragionevole disparità di trattamento della fattispecie considerata sia rispetto ai più gravi delitti di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione (artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000), integrati da condotte maggiormente insidiose e lesive degli interessi del fisco; sia rispetto alla fattispecie criminosa analoga dell'omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), prevista dall'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, quale risultante a seguito della dichiarazione di illegittimità costituzionale parziale di cui alla sentenza n. 80 del 2014 di questa Corte.

Il solo Tribunale di Forlì deduce, altresì, la violazione dell'art. 24 Cost.

2.– Le ordinanze di rimessione sollevano questioni identiche o analoghe, sicché i relativi giudizi vanno riuniti per essere definiti con unica decisione.

3.– Le eccezioni di inammissibilità per insufficiente descrizione della fattispecie concreta e difetto di motivazione sulla rilevanza, formulate dall'Avvocatura generale dello Stato in relazione alle questioni sollevate dalle ordinanze r.o. n. 187, n. 195 e n. 196 del 2014, sono infondate.

I giudici rimettenti hanno, infatti, riferito di essere investiti di processi penali relativi a fatti di omesso versamento di ritenute certificate per importi compresi tra i 50.000 e i 103.291,38 euro, commessi prima del 17 settembre 2011: fatti che diverrebbero, dunque, penalmente irrilevanti nel caso di accoglimento della questione.

Parimenti infondata è l'eccezione di inammissibilità per difetto di rilevanza formulata dalla difesa dello Stato con riguardo alla questione sollevata dal Tribunale di Verona con l'ordinanza r.o. n. 195 del 2014, per la parte in cui denuncia la disparità di trattamento fra la fattispecie di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 (omesso versamento dell'IVA) e quella di cui all'art. 10-quater (indebita compensazione), ove realizzata al fine di omettere il pagamento dell'IVA: reati entrambi non contestati nel giudizio a quo. La predetta disparità di trattamento è stata, infatti, dedotta dal rimettente al solo fine di corroborare l'assunto dell'illegittimità costituzionale della norma censurata, e non già per introdurre una distinta questione avente ad oggetto le citate disposizioni.

4.– La questione sollevata dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di Bergamo (ordinanza r.o. n. 15 del 2015) è manifestamente inammissibile.

La questione è stata, infatti, proposta nell'ambito di un procedimento di esecuzione volto all'applicazione della disciplina della continuazione, ai sensi dell'art. 671 del codice di procedura penale, fra i reati oggetto di tre condanne definitive, una delle quali per un fatto di omesso versamento di ritenute certificate che rientrerebbe nella sfera di operatività della richiesta declaratoria di illegittimità costituzionale.

Come questa Corte ha già evidenziato, tuttavia, non è consentito sollevare nel procedimento di esecuzione un incidente di legittimità costituzionale concernente una norma applicata nel giudizio di cognizione (la questione avrebbe dovuto essere, infatti, proposta nell'ambito di quest'ultimo). L'unica eccezione è rappresenta dall'ipotesi in cui venga in discussione, in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., la necessità di conformarsi ad una sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in materia sostanziale, in fattispecie che non richieda la riapertura del processo, ma possa trovare direttamente rimedio in sede esecutiva (sentenza n. 210 del 2013). Ipotesi che non ricorre nel caso in esame.

Resta con ciò assorbita l'ulteriore eccezione di inammissibilità per difetto di motivazione sulla rilevanza della Presidenza del Consiglio dei ministri, basata sul rilievo che il giudice a quo non avrebbe precisato se, nel caso di specie, sussistano effettivamente i presupposti di applicabilità dell'art. 671 cod. proc. pen.

5.– La questione sollevata dal Tribunale ordinario di Forlì è anch'essa manifestamente inammissibile quanto alla denunciata violazione dell'art. 24 Cost., per totale difetto di motivazione in ordine alla non manifesta infondatezza.

Detto parametro costituzionale è stato, infatti, invocato dal giudice a quo senza alcun argomento di supporto (ex plurimis, ordinanze n. 20 del 2014 e n. 261 del 2012).

6.– Nel merito, le questioni sollevate dalle ordinanze r.o. n. 187, n. 195, n. 196 del 2014 e n. 17 del 2015 in riferimento all'art. 3 Cost. non sono fondate.

I dubbi di legittimità costituzionale prospettati dai giudici a quibus traggono alimento dalla sentenza n. 80 del 2014 di questa Corte, concernente il delitto di omesso versamento dell'IVA, previsto dall'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000.

Tale norma incriminatrice – introdotta dall'art. 35, comma 7, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale), convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 – punisce con la reclusione da sei mesi a due anni il contribuente che non versi 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, qualora la somma non versata superi i 50.000 euro (importo, questo, individuato – al pari della pena – tramite un rinvio alle previsioni del precedente art. 10-bis).

Con la citata sentenza n. 80 del 2014, questa Corte ha rilevato come emergesse un evidente difetto di coordinamento tra la predetta soglia di punibilità e quelle dei delitti di infedele e omessa dichiarazione (artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000), pari, rispettivamente, ad euro 77.468,53 e ad euro 103.291,38 di imposta evasa: difetto di coordinamento foriero di sperequazioni sanzionatorie che, per la loro manifesta irragionevolezza, rendevano censurabile l'esercizio della discrezionalità pure spettante al legislatore nella configurazione delle fattispecie astratte di reato. La rilevata discrasia determinava, infatti, una conseguenza palesemente illogica e lesiva del principio di eguaglianza (art. 3 Cost.) nel caso in cui l'IVA dovuta dal contribuente si situasse nell'intervallo tra l'una e le altre soglie. In tale evenienza, veniva trattato in modo deteriore chi avesse presentato regolarmente la dichiarazione IVA senza versare l'importo di cui si era riconosciuto debitore, rispetto a chi non avesse presentato affatto la dichiarazione, o avesse presentato una dichiarazione inveritiera, evadendo del pari l'imposta. Nel primo caso, il contribuente avrebbe dovuto rispondere del delitto di omesso versamento dell'IVA; nel secondo sarebbe andato invece esente da pena, non risultando superate le soglie di punibilità previste per l'omessa o infedele dichiarazione: e ciò sebbene tali illeciti risultino incontestabilmente più gravi del primo, sul piano dell'attitudine lesiva degli interessi del fisco, in quanto idonei – diversamente da quello – ad ostacolare l'accertamento

dell'evasione da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'incongruenza era stata, in effetti, già rimossa dallo stesso legislatore con il decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 (Ulteriori misure urgenti per la stabilizzazione finanziaria e per lo sviluppo), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, il cui art. 2, comma 36-vicies semel, aveva ridotto le soglie di punibilità dell'omessa e dell'infedele dichiarazione, rispettivamente, a 30.000 e 50.000 euro: dunque, ad un importo inferiore, nel primo caso, e pari, nel secondo, a quello della soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA, rimasta per converso inalterata.

Per espressa previsione normativa, tuttavia, le modifiche in questione (di segno peggiorativo, perché ampliative dell'area della punibilità) si applicano ai soli fatti successivi al 17 settembre 2011 (art. 2, comma 36-vicies bis, del d.l. n. 138 del 2011). Di conseguenza, per i fatti anteriori a tale data, la discrasia permaneva.

Al fine di rimuoverla nella sua interezza, era evidentemente necessario allineare la soglia di punibilità del reato considerato alla più alta tra le due soglie di punibilità di raffronto (quella della dichiarazione infedele). Questa Corte ha, quindi, dichiarato costituzionalmente illegittimo l'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, 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 dichiarazione annuale, per importi non superiori, per ciascun periodo d'imposta, ad euro 103.291,38.

7.– Ad avviso degli odierni rimettenti, una similare declaratoria di illegittimità costituzionale si imporrebbe anche in rapporto al delitto di omesso versamento di ritenute certificate, di cui all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, aggiunto dall'art. 1, comma 414, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2005)»: reato del quale si rende responsabile il sostituto d'imposta che non versi entro il termine previsto per la presentazione della relativa dichiarazione annuale «ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta».

Al riguardo, va senz'altro disattesa la tesi della parte privata costituita, stando alla quale la soglia di punibilità dell'omesso versamento di ritenute certificate risulterebbe già elevata, quanto ai fatti anteriori al 17 settembre 2011, al maggior importo di euro 103.291,38, per effetto della stessa sentenza n. 80 del 2014. La tesi, non confortata in alcun modo dagli argomenti svolti in tale pronuncia, non trova supporto neppure nel dato formale invocato dalla parte privata, ossia nella circostanza che gli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 siano formulati «"per richiamo" quanto alla soglia di punibilità». Ciò, per la dirimente ragione che è l'art. 10-ter – vale a dire la norma attinta dalla dichiarazione di illegittimità costituzionale – a richiamare l'art. 10-bis – norma oggi censurata – ai fini dell'individuazione della soglia di punibilità, e non viceversa: con conseguente evidente carenza dei presupposti per il riconoscimento della ventilata "proprietà transitiva".

8.– Ciò posto, i giudici a quibus deducono la violazione dell'art. 3 Cost. sotto due distinti profili.

In primo luogo, assumono che, con riguardo ai fatti di omesso versamento di ritenute certificate, commessi sino al 17 settembre 2011, si assisterebbe alla medesima irragionevole disparità di trattamento rispetto ai fatti di infedele e omessa dichiarazione riscontrata dalla sentenza n. 80 del 2014 con riguardo all'omesso versamento dell'IVA, in dipendenza dello iato tra le relative soglie di punibilità.

I rimettenti trascurano, tuttavia, un particolare, posto puntualmente in evidenza dalla Corte di cassazione nel dichiarare manifestamente infondata la questione oggi in esame (terza

sezione penale, sentenza 11 novembre-15 dicembre 2014, n. 52038): e, cioè, che – a differenza della dichiarazione IVA – la dichiarazione di sostituto d'imposta, nella quale devono essere indicati, ai sensi dell'art. 4, comma 2, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 (Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 3, comma 136, della legge 23 dicembre 1996, n. 662), i compensi erogati ai sostituiti e le ritenute operate, non rientra – per giurisprudenza unanime, confortata dal dato normativo e dall'analisi storica – tra quelle rilevanti ai fini dei delitti di infedele e omessa dichiarazione, invocati come tertia comparationis.

La norma impugnata non richiede neppure, d'altra parte – diversamente da quanto avviene per l'omesso versamento dell'IVA e contrariamente a quanto mostra di ritenere la Corte d'appello di Milano – che le ritenute non versate risultino dalla dichiarazione del sostituto (la quale è richiamata al solo fine di individuare il termine penalmente rilevante per il versamento), ma che risultino dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti.

Con riguardo all'illecito in questione, non si ripete affatto, pertanto, l'incongruenza rilevata dalla sentenza n. 80 del 2014. Il sostituto d'imposta che omette di versare le ritenute certificate può essere chiamato a rispondere, sul piano penale, unicamente del reato di cui all'art. 10-bis, tanto se abbia regolarmente assolto i propri obblighi dichiarativi, quanto se abbia presentato una dichiarazione infedele, quanto se non abbia presentato affatto la dichiarazione (l'omessa o infedele dichiarazione di sostituto d'imposta integrano, per communis opinio, solo l'illecito amministrativo di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante «Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q, della legge 23 dicembre 1996, n. 662»: illecito che concorrerà, se del caso, con il delitto in esame).

Di conseguenza, i delitti di omessa e infedele dichiarazione non possono costituire utili termini di comparazione, salvo che si pretenda di porre a raffronto la posizione del sostituto d'imposta (che può rendersi responsabile del reato di cui all'art. 10-bis) con quella del contribuente (soggetto attivo dei delitti in dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 74 del 2000): raffronto, tuttavia, improponibile alla luce di quanto si osserverà subito appresso.

9.– Secondo i rimettenti, la soglia di punibilità prevista dall'art. 10-bis si porrebbe in contrasto con l'art. 3 Cost. anche sotto un altro profilo: e, cioè, nella comparazione con quella del delitto di omesso versamento dell'IVA, come rimodellata dalla sentenza n. 80 del 2014.

A sostegno dell'assunto, i giudici a quibus osservano che i delitti di cui agli artt. 10-bis e 10-ter costituiscono "fattispecie gemelle", tanto sul piano della descrizione normativa – posto che, come detto, la seconda disposizione rinvia alla prima per la determinazione della pena e della soglia di punibilità – quanto sul piano della struttura e dell'interesse protetto. Per i fatti commessi dopo il 17 settembre 2011, d'altra parte, le soglie di punibilità dei due illeciti tornano ad essere pienamente allineate: prospettiva nella quale la sperequazione venutasi a creare per i fatti anteriori a detta data si paleserebbe ingiustificata.

Anche tale censura è insuscettibile di avallo.

Questa Corte ha già avuto modo di escludere che l'omesso versamento delle ritenute e l'omesso versamento dell'IVA siano tra loro comparabili, ai fini di desumerne la violazione del principio di eguaglianza, trattandosi di fattispecie eterogenee (ordinanza n. 376 del 1989). Ciò è avvenuto nella vigenza della disciplina penale tributaria dettata dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429 (Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria), convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516: disciplina alla cui stregua mentre

l'omesso versamento delle ritenute costituiva delitto, indipendentemente dall'ammontare delle somme non versate (art. 2, secondo comma, del citato decreto-legge, nel testo originario), l'omesso versamento dell'IVA rimaneva del tutto privo di rilevanza penale.

La conclusione non può che essere ribadita in rapporto all'attuale quadro normativo.

La circostanza che il legislatore del 2006, nell'elevare anche l'omesso versamento dell'IVA al rango di illecito penale, abbia optato per il suo allineamento all'omesso versamento delle ritenute certificate quanto a soglia di punibilità e a trattamento sanzionatorio, non esclude che permangano elementi differenziali tra le due fattispecie tali da precludere la prospettata comparazione.

Le previsioni punitive di cui agli artt. 10-bis e 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000 non solo attengono a tributi diversi (le imposte sui redditi, nel primo caso, l'imposta sul valore aggiunto, nel secondo), ma hanno anche – e soprattutto – come destinatari soggetti i cui ruoli sono nettamente distinti, sul piano tributario: rispettivamente, il sostituto d'imposta e il contribuente, soggetto passivo dell'IVA. Si tratta di posizioni non equiparabili, stante la peculiarità delle funzioni affidate al sostituto d'imposta, il quale è chiamato ad adempiere l'obbligazione tributaria in luogo del soggetto in capo al quale si realizza il presupposto impositivo, effettuando, nei casi normativamente previsti, ritenute alla fonte sulle somme erogate ai sostituiti per poi riversarle all'erario (ordinanza n. 376 del 1989).

Né gioverebbe opporre che anche la disciplina dell'IVA prevede un meccanismo di rivalsa dell'imposta nei confronti del committente o del cessionario da parte di chi effettua la prestazione imponibile (art. 18 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, recante «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto»): e ciò anche perché la rivalsa ha luogo con modalità ben diverse nei due casi (in via preventiva, attraverso il meccanismo della ritenuta, nel caso della sostituzione tributaria; tramite addebito, e dunque in via successiva – con conseguente esigenza della collaborazione della controparte – nel caso della rivalsa dell'IVA).

Sul piano penale, d'altro canto, i due soggetti sono considerati in modo totalmente diversificato. Nell'attuale panorama normativo, il delitto di cui all'art. 10-bis è l'unico reato proprio del sostituto di imposta; al contrario, il contribuente – e, in particolare, il soggetto passivo dell'IVA – oltre a poter rispondere del delitto di cui all'art. 10-ter, si pone al centro del sistema tanto dei delitti in materia di dichiarazione (artt. 2 e seguenti del d.lgs. n. 74 del 2000), che dei delitti in materia di documenti e pagamento di imposte (artt. 8 e seguenti).

Anche sul versante della fattispecie oggettiva, i due reati presentano, d'altronde, significativi elementi differenziali. Come già accennato, l'art. 10-ter richiede che l'IVA non versata risulti dalla relativa dichiarazione annuale; l'art. 10-bis richiede, invece, che le ritenute non versate risultino dalle certificazioni rilasciate ai sostituiti: documenti, questi ultimi, che assumono una particolare rilevanza nell'attuazione del rapporto tributario. Nel caso della ritenuta a titolo di imposta, infatti, il rilascio della certificazione comporta, salvo casi particolari, la liberazione del sostituito dall'obbligazione tributaria, potendo, dopo di esso, l'erario rivolgersi, per l'adempimento, unicamente al sostituto; mentre nel caso della ritenuta d'acconto la certificazione abilita il sostituito a compensare il credito corrispondente all'importo della ritenuta con il debito complessivo di imposta risultante dalla dichiarazione.

In questa prospettiva, l'allineamento quoad poenam e quanto a soglie di punibilità delle due ipotesi di omesso versamento, operato dal legislatore nel 2006, rappresenta, dunque, una soluzione costituzionalmente compatibile, ma non certo costituzionalmente imposta.

L'analisi della parabola storica delle due fattispecie ne è, del resto, la riprova più eloquente. La tutela penale contro l'omesso versamento di ritenute – già prefigurata dall'art. 260 del d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (Approvazione del testo unico delle leggi sulle imposte

dirette) e quindi dall'art. 92, terzo comma, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito) – è stata mantenuta e rafforzata dal già citato art. 2, secondo comma, del d.l. n. 429 del 1982, per poi subire solo un limitato ridimensionamento ad opera del decreto-legge 16 marzo 1991, n. 83 (Modifiche al decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516, in materia di repressione delle violazioni tributarie e disposizioni per definire le relative pendenze), convertito, con modificazioni, dalla legge 15 maggio 1991, n. 154. Dopo la temporanea abrogazione ad opera del d.lgs. n. 74 del 2000, il reato di omesso versamento di ritenute è stato alfine reintrodotto, con l'attuale fisionomia, dalla legge n. 311 del 2004.

Per converso, l'omesso versamento dell'IVA – già previsto come delitto, punito con severa pena, dall'art. 50 del d.P.R. n. 633 del 1972 – è scomparso dall'orizzonte penalistico con il d.l. n. 429 del 1982 (art. 13), tornando a farvi ingresso solo a seguito del d.l. n. 223 del 2006.

Dunque, per un periodo complessivo di circa vent'anni (dal 1982 al 2000 e dal 2004 al 2006), mentre l'omesso versamento di ritenute costituiva reato (dal 1982 al 1991 senza che fosse neppure prevista alcuna soglia di punibilità), l'omesso versamento dell'IVA rimaneva confinato tra i semplici illeciti amministrativi. Ciò, a chiara dimostrazione di come il trattamento sanzionatorio delle due figure possa bene seguire percorsi diversificati.

A fronte di ciò, si deve, quindi, conclusivamente escludere che il (temporaneo) innalzamento della soglia di punibilità dell'omesso versamento dell'IVA – operato da questa Corte con la sentenza n. 80 del 2014 per esigenze di ripristino della legalità costituzionale che attengono esclusivamente a tale fattispecie – abbia necessari "effetti di trascinamento" sulla distinta figura dell'omesso versamento di ritenute certificate.

10.– Inconferente appare, da ultimo, il riferimento al delitto di indebita compensazione operato dal Tribunale ordinario di Verona con l'ordinanza r.o. n. 195 del 2014.

Il Tribunale osserva che l'art. 10-bis è richiamato, quanto alla soglia di punibilità e alla pena, anche dall'art. 10-quater del d.lgs. n. 74 del 2000, in rapporto al delitto di indebita compensazione: figura criminosa applicabile anche alle compensazioni effettuate al fine di non corrispondere l'IVA. Con la conseguenza che l'omesso versamento dell'IVA e delle ritenute certificate avrebbero un regime identico nel caso di evasione realizzata mediante indebita compensazione, e, invece, un regime differenziato – fino al 17 settembre 2011 – per la mera omissione del versamento.

Ma, alla luce di quanto evidenziato, tale ragionamento potrebbe giustificare, in ipotesi, solo la proposizione di una questione di legittimità costituzionale dell'art. 10-quater: questione che risulterebbe, peraltro, irrilevante nel giudizio a quo e in relazione alla quale dovrebbe tenersi comunque conto del fatto che, nel caso dell'indebita compensazione, il contribuente si sottrae al pagamento delle imposte tramite una condotta specifica non priva di connotati "insidiosi" nei confronti del fisco, quale l'esposizione di crediti inesistenti o non spettanti (circostanza che impedisce di scorgere nell'evidenziato assetto tratti di "anomalia" costituzionalmente rilevante).

PER QUESTI MOTIVI

LA CORTE COSTITUZIONALE

riuniti i giudizi,

1) dichiara non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell’art. 10-bis del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 (Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205), sollevate, in riferimento all’art. 3 della Costituzione, dalla Corte d’appello di Milano, dal Tribunale ordinario di Verona e dal Tribunale ordinario di Forlì con le ordinanze indicate in epigrafe;

2) dichiara manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell’art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, sollevata, in riferimento all’art. 3 della Costituzione, dal Giudice per le indagini preliminari del Tribunale ordinario di Bergamo con l’ordinanza indicata in epigrafe;

3) dichiara manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell’art. 10-bis del d.lgs. n. 74 del 2000, sollevata, in riferimento all’art. 24 della Costituzione, dal Tribunale ordinario di Forlì con l’ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 13 maggio 2015.

F.to:

Alessandro CRISCUOLO, Presidente

Giuseppe FRIGO, Redattore

Gabriella Paola MELATTI, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 5 giugno 2015.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Gabriella Paola MELATTI

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.