

# Reato di omesso versamento IVA: tra errore del commercialista e responsabilità del contribuente

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 12 Maggio 2020

In caso di omesso versamento, è irrilevante il fatto che l'importo indicato nella dichiarazione Iva sia il frutto di un errore del commercialista.

La responsabilità del contribuente/imputato sussiste per avere egli firmato la dichiarazione, laddove, ai fini della integrazione del reato di omesso versamento dell'IVA, l'entità della somma da versare è quella risultante dalla dichiarazione e non quella effettiva, desumibile dalle annotazioni contabili.

Per il caso di omesso versamento IVA, la Corte di Cassazione, Sezione Penale, con la [sentenza n. 12378 del 17.04.2020](#), ha chiarito quali sono i presupposti di [responsabilità penale](#) del contribuente, anche se a causa di errore commesso dal commercialista.



## Reato di omesso versamento IVA: il caso di tribunale

Nel caso di specie, la Corte di appello di Brescia aveva confermato la condanna inflitta al contribuente dal Tribunale per il reato ex art. 10-ter del D.lgs. 74/2000, perché, quale legale rappresentante di una SRL, non aveva versato l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare complessivo pari a € 282.633 euro.

Avverso la sentenza della Corte di appello il contribuente proponeva ricorso per cassazione, deducendo, tra le altre, per quanto qui di interesse, il vizio della motivazione quanto alla valutazione dell'esame dell'imputato, il quale aveva riferito che l'importo indicato nella dichiarazione Iva era comunque il frutto di un errore del commercialista, non essendo credibile che una piccola ditta individuale, senza dipendenti,

potesse aver fatturato importi superiori al milione di euro.

E a sostegno di ciò il ricorrente aveva anche prodotto alcune fatture.

Secondo la Suprema Corte la censura era però infondata.

Evidenziano infatti i giudici di legittimità che, essendo il ricorrente il legale rappresentante della SRL, avendone sottoscritto la dichiarazione e non avendo poi versato gli importi da questa risultanti, la tesi difensiva era errata.

## **Il pensiero della Cassazione**

Rileva in particolare la Cassazione come proprio dalla presentazione della dichiarazione annuale, effettuata dal ricorrente, emergeva quanto dovuto a titolo di imposta, laddove, come anche affermato da Sez. 3, n. 14595 del 17/11/2017, ai fini della integrazione del reato di omesso versamento dell'IVA di cui all'art. 10 - ter del Dlgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'entità della somma da versare, costituente il debito IVA, è comunque quella risultante dalla dichiarazione del contribuente e non quella effettiva, desumibile dalle annotazioni contabili, non rilevando neppure, per ragioni di tipicità, se l'importo relativo all'Iva sia stato o meno effettivamente incassato.

Il debito erariale, pertanto, non deve risultare dai registri delle fatture emesse o dalle fatture o dalla contabilità di impresa, o, ancora, dal bilancio, dato che il debito erariale rilevante ai fini del reato di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto è solo quello oggetto della dichiarazione annuale, la cui presentazione costituisce un presupposto necessario ai fini della consumazione del reato (in questo senso, espressamente, Cass., Sez. U, n. 37424 del 28/03/2013).

E l'oggetto della condotta omissiva è esattamente (ed esclusivamente) il debito dichiarato, e non quello risultante aliunde, essendo la prova del dolo insita nella presentazione della dichiarazione.

In conclusione, sottolinea la Corte, il tema della non corrispondenza del debito dichiarato (superiore alla cd. soglia) con quello che risulta dalla contabilità dell'impresa (in ipotesi ad essa inferiore) non ha perciò alcuna rilevanza, posto che, come detto, la fattispecie, per chiara scelta legislativa, non è strutturata intorno al debito effettivo, ma solo a quello dichiarato.

La pronuncia si inserisce nel solco delle varie sentenze emesse dalla Corte sulla distribuzione di responsabilità tra contribuente e professionista.

## **La giurisprudenza di Cassazione sul rapporto contribuente - professionista**

A tal proposito possiamo infatti anche richiamare Corte di Cassazione, Sez. Penale, che, con la [Sentenza n. 9417 del 10.03.2020](#), ha affermato che il Dlgs. n. 74/2000, art. 5, punisce la mancata presentazione della dichiarazione da parte dei soggetti a questa tenuti, trattandosi di reato omissivo proprio, ed essendo soggetti attivi del reato coloro che sono obbligati alla presentazione delle dichiarazioni annuali.

Trattandosi di reato omissivo proprio, afferma la Cassazione, la norma tributaria considera quindi come personale e non delegabile il relativo dovere, essendo escluso che l'eventuale delega possa modificare il destinatario dell'obbligo.

### **E l'affidamento ad un professionista dell'incarico di predisporre e presentare la dichiarazione annuale dei redditi, non esonera pertanto il soggetto obbligato dalla responsabilità penale per il delitto di omessa dichiarazione.**

Colui che abbia affidato al commercialista, ovvero ad un consulente fiscale, l'incarico di compilare la dichiarazione, non può dirsi, quindi, per ciò stesso, esonerato da responsabilità (tanto meno per i reati di omesso versamento, come specifica la sentenza in commento), sia perché la legge tributaria considera come personale il relativo dovere, e sia perché una diversa interpretazione, che trasferisse il contenuto dell'obbligo in capo al delegato, finirebbe per modificare l'obbligo originariamente previsto per il delegante in mera attività di controllo sull'adempimento da parte del soggetto delegato.

Il che è contrario al dato normativo, che individua nel legale rappresentante il soggetto tenuto alla presentazione delle dichiarazioni.

### **Responsabilità professionista/contribuente: il ruolo del dolo**

La differenza di riparto della responsabilità tra professionista e contribuente per i reati dichiarativi rispetto a quelli di omesso versamento sussiste semmai in relazione alla prova del dolo specifico di evasione, che, nel caso dei reati dichiarativi, non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo, nè da una "culpa in vigilando" sull'operato del professionista, che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma piuttosto dalla ricorrenza di elementi fattuali, dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale (cfr., Cass., n. 37856 del 18/06/2015).

Infine, si ricorda comunque, a tal proposito, che anche l'infedeltà dell'intermediario, che, incaricato del pagamento dell'imposta e della trasmissione della dichiarazione, ometta di provvedervi, quand'anche accertata in sede penale, non esonera il contribuente dal pagamento dell'imposta, essendo in tal caso non dovuti solo gli interessi e le sanzioni.

E laddove non venga fornita la prova del procedimento penale a seguito di denuncia, neppure tale esonero può trovare applicazione (cfr., Cass., Ord. n. 24307 del 04/10/2018).

*NdR: Potrebbe interessarti anche...*

[\*Indebita compensazione quando il contribuente è vittima del consulente\*](#)

[\*La revoca del fido non salva dall'omesso versamento IVA\*](#)

[\*La responsabilità del commercialista per le sanzioni in caso di omessa dichiarazione\*](#)

[\*Il disconoscimento della detraibilità del credito IVA\*](#)

[\*Sanzione per omesso versamento assorbita dall'infedele dichiarazione\*](#)

*A cura di Giovambattista Palumbo*

Lunedì 11 maggio 2020