

Responsabilità in caso di omessi versamenti IVA

di [Giovambattista Palumbo](#)

Publicato il 4 Giugno 2022

Per il reato di omesso versamento dell'Iva, la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale. È necessario fornire la prova che non sia stato altrimenti possibile, per il contribuente, reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo egli posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare quelle somme necessarie ad assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili.

La Corte di Cassazione, Sez. Penale, ha chiarito alcuni rilevanti profili in tema di responsabilità penal/tributarie in caso di omesso versamento Iva.

Reato di omesso versamento IVA: il caso di Cassazione

Nel caso di specie, la Corte di appello aveva confermato la decisione resa dal Tribunale e appellata dall'imputato, la quale lo aveva condannato in relazione al reato di cui all'art. 10-ter Dlgs. n. 74 del 2000, perché, quale legale rappresentante di una società, aveva omesso di versare l'imposta sul valore aggiunto, dovuta in base alla dichiarazione annuale dell'anno di imposta 2013, dell'ammontare di 449.562 euro, entro il termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo.



Avverso tale sentenza, l'imputato proponeva infine ricorso per cassazione, censurando la sentenza, laddove, incontestato l'omesso versamento dell'IVA, i giudici avevano ravvisato la sussistenza del dolo, senza indagare la volontarietà dell'omissione e senza

tenere conto sia dell'ottenuta rateizzazione del debito tributario, indicativa piuttosto della colpa cosciente, sia del fatto che, in procedimenti analoghi, riferiti ad annualità diverse, per gli anni di imposta 2009, 2010 e 2011, il medesimo imputato era stato assolto, sul presupposto della mancanza di volontarietà dell'omissione, proprio in considerazione della rateizzazione del debito, onorato alle singole scadenze.

In secondo luogo, il ricorrente si doleva Redel mancato riconoscimento della causa di non punibilità ex art. 131-bis cod. pen., considerato che, decurtando gli importi pagati, lo scostamento dalla soglia di penale rilevanza era pari a soli 44.000 euro.

Secondo la Suprema Corte il ricorso era inammissibile perché reiterava censure che la Corte di merito, confermando la sentenza di primo grado, aveva già rigettato con motivazione giuridicamente corretta ed immune da profili di illogicità manifesta.

L'elemento soggettivo del reato di omesso versamento IVA

Quanto al primo motivo di impugnazione, la Corte osserva comunque che le Sezioni Unite, nella sentenza n. 37424 del 12/09/2013, hanno già operato una approfondita disamina dell'elemento soggettivo del delitto ex art. 10-ter Dlgs. n. 74 del 2000, osservando che, mentre molte delle condotte penalmente sanzionate dal Dlgs. n. 74 del 2000, richiedono che il comportamento illecito sia dettato dallo scopo specifico di evadere le imposte, questa specifica direzione della volontà non emerge dal testo dell'art. 10-ter, che è punito a titolo di dolo generico, e per la cui integrazione è, perciò, sufficiente la consapevolezza, in capo all'agente, di non versare all'Erario le ritenute effettuate nel periodo considerato; consapevolezza che deve investire anche la soglia di punibilità, la quale, contribuendo a definirne il disvalore, è un elemento costitutivo del fatto.

Le Sezioni Unite hanno poi precisato che:

"la prova del dolo è insita in genere nella presentazione della dichiarazione annuale, dalla quale emerge quanto è dovuto a titolo di imposta, e che deve, quindi, essere saldato o almeno contenuto non oltre la soglia di Euro cinquantamila, entro il termine lungo previsto.

Il debito verso il fisco relativo ai versamenti IVA è collegato al compimento delle operazioni imponibili.

Ogni qualvolta il soggetto d'imposta effettua tali operazioni riscuote già (dall'acquirente del bene o del servizio) l'IVA dovuta e deve, quindi, tenerla accantonata per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria.

L'introduzione della norma penale, stabilendo nuove condizioni e un nuovo termine per la propria applicazione, estende evidentemente la detta esigenza di organizzazione su scala annuale.

Non può, quindi, essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta ... di non far debitamente fronte alla esigenza predetta" (cfr., Cass., Sez. 3, n. 37528 del 13/09/2013).

Ciò non significa che, in astratto, siano possibili casi - il cui apprezzamento è devoluto al giudice del merito e, come tale, insindacabile in sede di legittimità se congruamente motivato - in cui possa invocarsi l'assenza del dolo, o l'assoluta impossibilità di adempiere l'obbligazione tributaria.

La crisi di liquidità aziendale

È tuttavia necessario che siano assolti precisi oneri di allegazione, che, per quanto attiene alla crisi di liquidità, devono investire non solo l'aspetto circa la non imputabilità al sostituto d'imposta della crisi economica, che improvvisamente avrebbe interessato l'impresa, ma anche che detta crisi non possa essere stata adeguatamente fronteggiata tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (Cassazione, Sez. 3, n. 20266 del 15/05/2014; Cass., Sez. 3, n. 5467 del 04/02/2014).

Occorre, cioè, la prova che non sia stato altrimenti possibile, per il contribuente, reperire le risorse necessarie a consentirgli il corretto e puntuale adempimento delle obbligazioni tributarie, pur avendo egli posto in essere tutte le possibili azioni, anche sfavorevoli per il suo patrimonio personale, dirette a consentirgli di recuperare, in presenza di una improvvisa crisi di liquidità, quelle somme necessarie ad

assolvere il debito erariale, senza esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e ad egli non imputabili (Cassazione, Sez. 3, 9 ottobre 2013, n. 5905/2014; Cass., Sez. 3, n. 15416 del 08/01/2014; Cass., Sez. 3, n. 5467 del 05/12/2013; Sez.3, n. 43599 del 29/10/2015).

Nella vicenda in esame, rileva la Cassazione, la Corte territoriale, nel solco tracciato dal Tribunale, si era adeguata ai principi richiamati, osservando che l'inadempimento all'obbligo tributario era stato determinato da una precisa scelta dell'imputato, col fine di salvaguardare la continuità aziendale della società; operazione che era stata effettuata senza un adeguato piano finanziario e con la consapevolezza di non avere le risorse utili per far fronte alle scadenze tributarie, di cui l'imputato era al corrente, avendo sottoscritto la relativa dichiarazione fiscale.

Era dunque del tutto evidente che, al di là delle vicende relative a precedenti anni di imposta, l'indicata scelta di impiegare le risorse finanziarie della società per garantire la continuità aziendale rendeva manifesta la volontarietà dell'omissione, proprio perché, nel momento in cui l'imputato aveva liberamente deciso di utilizzare il denaro della società per quella finalità, lo stesso aveva altresì scelto di non pagare il debito tributario, la cui entità, come detto, gli era perfettamente nota, risultando dalla dichiarazione che egli stesso aveva compilato.

Quanto poi all'argomentazione difensiva, secondo cui l'imputato aveva fatto istanza di rateizzazione del debito tributario, anteriormente alla notifica dell'avviso ex art. 415-bis codice procedura penale, la Corte di merito aveva correttamente ritenuto irrilevante, ai fini della sussistenza del dolo, tale circostanza, la quale era evidentemente successiva alla data di consumazione del reato, che coincide con la scadenza del termine per il pagamento dell'imposta dovuta e in relazione al quale deve valutarsi la sussistenza degli elementi costitutivi del reato, tra cui anche l'elemento soggettivo.

Manifestamente infondato, secondo la Cassazione, era poi anche il secondo motivo.

A parte il fatto che il superamento della soglia di punibilità di "soli" 44.000 euro non pare concretizzare un'offesa di "*particolare tenuità*", in ogni caso, come correttamente osservato dalla Corte d'Appello, è al momento della consumazione del reato che devono essere verificati i presupposti integranti la causa di non punibilità ex art. 131-bis cod. pen., sicché era a quella data che doveva valutarsi se l'offesa cagionata al bene protetto dalla norma incriminatrice violata fosse o meno di "*particolare tenuità*".

E ciò significava, in relazione al delitto in esame, che l'offesa doveva essere apprezzata con riferimento alla misura dell'imposta evasa come risultante al momento della scadenza per il pagamento del debito, nel quale, consumandosi il reato, si era realizzata la lesione del bene tutelato; imposta che, nella specie,

ammontava a quasi 450 mila euro e che evidentemente non poteva dirsi che avesse cagionato danno di speciale tenuità, essendo peraltro irrilevante, a questo fine, il successivo pagamento del debito erariale, che poteva invece assumere rilevanza in relazione all'applicazione degli istituti disciplinati dagli artt. 13 e 13-bis Dlgs. n. 74 del 2000.

Fonte: [Corte di Cassazione, Sentenza n. 15231 del 20/04/2022.](#)

NdR: Potrebbe interessarti anche...

[Omesso versamento IVA e crisi di liquidità](#)

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

[Omesso versamento IVA e crisi di liquidità](#)

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

[Omesso versamento IVA e applicabilità del criterio della particolare tenuità](#)

A cura di Giovambattista Palumbo

Sabato 4 giugno 2022

Il reato di omesso versamento Iva

Dossier di approfondimento



Ed. maggio 2021

34 pagine in PDF

Autrice: **Valeria Nicoletti**

Dossier di approfondimento sul reato di omesso versamento dell'Iva: ratio, modifiche legislative, problema del ne bis in idem, cause di non punibilità etc. 34 pagine in PDF.

[**SCOPRI DI PIU' >**](#)