Il versamento a rate dell'IVA omessa non elimina il reato

di Maurizio Villani

Pubblicato il 15 Dicembre 2014

il contribuente che versa a rate l'IVA dovuta dopo la scadenza ultima per il pagamento commette il reato di omesso versamento dell'IVA

Il reato di omesso versamento di Iva

L'art. 10-*ter* del Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, inserito dall'art. 35, comma 7, del D. L. 4 luglio 2006, n. 223, disciplina il reato di omesso versamento di Iva.

In particolare, tale norma prevede che *<<La disposizione di cui all'articolo 10-bis* (reato di omesso versamento di ritenute certificate), *si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa 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>>*.

Il **bene giuridico tutelato** è l'interesse dell'Erario alla corretta e tempestiva riscossione dei tributi.

Soggetto attivo del reato, nonostante la locuzione "chiunque" utilizzata dalla norma, può essere solamente il soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione annuale Iva ed al conseguente versamento dell'imposta; soggetto individuato espressamente dall'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 (D.P.R. in materia di "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto") che testualmente recita : *<<L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo>>*.

Pertanto, può essere soggetto attivo del reato chiunque è obbligato ad effettuare il versamento dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per proprie cessioni di beni o prestazioni di servizio, ovvero in nome e per conto di altri in base a quanto disposto *ex lege* o in virtù di un atto negoziale.

Trattasi di un **reato di natura omissiva**, in quanto la condotta consiste in un *non facere*, ossia nel mancato versamento dell'imposta dovuta, ma a **condotta vincolata**, in quanto è indispensabile per la punibilità del soggetto agente il superamento della soglia di € 50.000,00.

Presupposto per la realizzazione del reato è innanzitutto l'avvenuta presentazione della dichiarazione annuale in seguito alla quale si omette il versamento.

Il delitto è a **consumazione istantanea**: il termine per il versamento, secondo quanto disposto dall'art. 6, comma 2, della Legge 29 dicembre 1990, n. 405, viene a scadere il 27 dicembre dell'anno successivo a

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

quello della presentazione della dichiarazione.

Al pari del reato di omesso versamento di ritenute certificate, anche il reato di cui all'art. 10-*ter* è caratterizzato dal solo **dolo generico**, consistente nella consapevolezza di omettere il versamento dell'Iva dovuta in base alla dichiarazione annuale per un ammontare superiore ad € 50.000,00 per periodo di imposta.

La sentenza Cass. pen. n. 37748 del 15.09.2014 (ud. 16.07.2014).

Come già detto, il reato di omesso versamento Iva è stato introdotto dal D. L. n. 223/2006, allo scopo di arginare la cosiddetta "frode da riscossione".

Purtroppo va detto che si tratta di un reato che ricorre sempre più spesso, soprattutto a causa delle difficoltà finanziarie (di liquidità) in cui versano i contribuenti.

Pertanto numerose e continue sono le pronunce chiamate a delineare tale reato e a chiarirne gli aspetti problematici.

La **sentenza n. 37748** della terza sezione penale della **Cassazione**, depositata lo scorso 15 settembre, affronta, in particolare, la questione relativa alla circostanza attenuante di cui all'art. 13 del D. Lgs. 74/2000

(pagamento del debito tributario)

secondo la quale <<*le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite fino ad un terzo e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie*>>.

L'imputato – condannato per il reato di cui all'art. 10-*ter* del citato decreto – ricorreva in Cassazione sostenendo, tra i vari motivi,

la violazione del citato art. 13 contestando la tesi (sostenuta dalla Corte di Appello) secondo cui

l'attenuante

in questione può

ritenersi configurabile

solo a fronte di pagamento integralmente effettuato prima dell'apertura del dibattimento di primo grado e non anche per il solo fatto dell'accordata rateizzazione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

I giudici di legittimità hanno ritenuto il motivo di ricorso manifestamente infondato osservando come sia

la stessa conformazione letterale della norma – nel richiedere, appunto, l'estinzione del debito – a far ritenere che presupposto necessario del trattamento sanzionatorio più favorevole sia l'integrale pagamento di quanto dovuto all'Erario, non essendo, dunque, sufficiente la mera ammissione al provvedimento di rateazione intervenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento.

Del resto – puntualizza la Corte – anche sotto il profilo della *ratio* della norma, la condotta meritevole del trattamento premiale è solo quella effettivamente idonea ad apportare un beneficio in termini patrimoniali all'Amministrazione, essendo invece non significativo sotto tale profilo il mero provvedimento di ammissione alla rateazione posto che l'interessato, una volta ammesso alla rateazione, ben potrebbe restare inadempiente rispetto al pagamento della singole rate.

Dunque, secondo la Suprema Corte nemmeno l'ammissione a una procedura di rateizzazione del debito Iva può scongiurare la configurazione del reato di omesso versamento dell'Iva per importo superiore a 50 mila euro.

In conclusione, con la pronuncia in commento, la Corte di Cassazione ha ribadito quell'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'attenuante speciale del pagamento del debito tributario, di cui all'art. 13 del D. Lgs. 74/2000, non è applicabile in caso di rateizzazione del debito di imposta già iscritto a ruolo e indicato nella cartella di pagamento, atteso che il riconoscimento del beneficio è subordinato all'integrale ed effettiva estinzione dell'obbligazione tributaria.

Viene confermata in tal modo la rigorosa interpretazione sull'applicazione dell'attenuante.

10 dicembre 2014

Maurizio Villani

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D