

Omesso versamento IVA: è un reato poco giustificato perchè l'IVA non va accantonata

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 14 Settembre 2015

quando è possibile richiedere la non punibilità in caso di omesso versamento dell'IVA per la motivazione di 'tenuità del fatto'

Reato di omesso versamento IVA - Esaminiamo anche il caso della tenuità del fatto

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 21014 del 20 maggio 2015, ha affrontato alcune delicatissime questioni, sia di diritto sostanziale che processuale.

Il giudizio oggetto di decisione riguardava infatti un'imputazione per il reato di cui all'art. 10-ter del D. Lgs. 74/00 (omesso versamento IVA).

La Corte distrettuale, nel richiamare integralmente la motivazione della sentenza del Tribunale, riconfermava il principio della non scriminabilità della condotta in conseguenza di dedotte (e non provate) difficoltà economiche dell'impresa che avevano determinato, a dire dell'imputato, l'impossibilità di accantonamento e successivo versamento delle somme dovute a titolo di IVA per l'anno di riferimento.

Escludeva anche che nella specie ricorresse la carenza dell'elemento psicologico del reato e, quanto al trattamento sanzionatorio, lo riteneva pienamente adeguato al fatto, sottolineando come nella specie non fosse applicabile né la circostanza attenuante speciale di cui all'art. 13 del D. Lgs. 74/00, né l'attenuante comune della riparazione del danno ex art. 62 n. 6 cod. pen. connessa alla successiva rateizzazione del debito tributario ed al versamento, peraltro parziale, dei ratei dovuti.



La premessa di fondo dalla quale muoveva il ricorrente era costituita dalla grave crisi economica cui era andata incontro la società, afflitta da una sostanziale mancanza di liquidità derivante dal mancato introito dei crediti vantati.

L'assenza di liquidità aveva dunque, a suo dire, determinato l'impossibilità di accantonamento delle somme necessarie per il versamento annuale dell'IVA nei termini previsti.

Da questo punto di vista, secondo i giudici di legittimità, la censura è manifestamente infondata in relazione all'orientamento ormai consolidato della Corte Suprema, secondo il quale il delitto di cui all'art. 10 ter D. Lgs. 74/00, qualificabile come reato omissivo "misto" proprio istantaneo, consiste nella presentazione della dichiarazione IVA e nel successivo mancato versamento all'Erario delle somme dovute sulla base di quella dichiarazione, che, tranne i casi di applicabilità del regime di "IVA per cassa", è sganciato dall'effettiva riscossione dei corrispettivi relativi alle prestazioni effettuate (vds., sul punto, Sez. 3^a 21.1.2015 n. 10499).

E' stato, altresì, evidenziato che trattasi di reato per il quale è richiesto il dolo generico costituito dalla consapevolezza di non versare nelle casse dello Stato le ritenute effettuate nel periodo di riferimento, ovviamente in connessione con la soglia di punibilità, che rappresenta un elemento costitutivo del reato in esame.

Sempre con riguardo alla cd. "crisi di liquidità", invocata come scriminante sotto lo specifico profilo della "vis major", i giudici osservano anche che la difficoltà (grave) economica dell'imprenditore non assume alcuna portata esimente (così come accade nel parallelo reato di cui all'art. 10 bis del D. Lgs. 74/00), in quanto occorre dimostrare che da parte dell'imprenditore assoggettato all'obbligo tributario siano state adottate tutte le iniziative per provvedere alla corresponsione del tributo (vd Sez. 3^a 6.11.2013 n. 2614).

Al di là dei principi e delle considerazioni giuridiche adottate dalla Corte, si evidenzia come la questione della effettiva punibilità dell'omesso versamento Iva potrebbe a ben vedere rientrare anche nella riforma delle sanzioni penal/tributarie, oggetto di delega fiscale, laddove la punibilità di tale tipo di reato si basa in realtà su un errore di fondo del decreto Bersani (che a suo tempo l'introdusse), ripetuto ancora nella sentenza in esame, e cioè quello - nell'ottica di combattere le frodi carosello, tra l'altro, usando uno strumento fuori bersaglio rispetto all'obiettivo - di assimilare l'Iva alle ritenute.

In osservanza di tale impostazione la Cassazione dice allora che l'Iva va "accantonata".

Ma questo non è vero, dato che l'Iva non va accantonata, non è "denaro altrui", come invece le ritenute. L'Iva è un debito del contribuente soggetto passivo e l'obbligo di versamento deriva dalla liquidazione. La liquidazione dell'imposta da versare si fa però molto tempo dopo che l'Iva è stata incassata e quindi non ha senso parlare di accantonamento. Questo è un errore concettuale in cui è caduta la Cassazione perché considera l'Iva come le ritenute, visto che il 10 ter, anche nella formulazione, richiama il 10 bis.

Il 10 ter punisce dunque solo l'inadempimento di un debito.

E allora, perché non punire anche l'omesso versamento Ires o registro o altro? Comunque, i reati di omesso adempimento di un debito fiscale proprio del contribuente (quale che sia l'imposta) sono una cosa totalmente diversa dall'omesso versamento di ritenute (fiscali o previdenziali), che invece ha senso possa essere punito, perché di fatto è un'appropriazione indebita.

Che l'omesso versamento Iva sia un reato è dunque poco giustificato.

Non solo perché, tanto per cominciare, non è detto che una fattura sia stata pagata (magari hai Iva a debito ma i soldi non li hai riscossi), ma anche perché l'Iva non va accantonata, perché comunque, mese per mese (o trimestre per trimestre), va liquidata, tenendo conto dell'Iva acquisti. Dunque, che cosa si accantona? Se quando incasso l'Iva ancora non so quanta ne dovrò versare; che cosa dovrei accantonare?

Se proprio deve essere mantenuto il reato di omesso versamento Iva, andrebbe semmai circoscritto ai "veri" casi meritevoli: le frodi carosello (del resto, per questo motivo il reato fu introdotto nel decreto Bersani).

Allora può avere senso punire (penalmente) non tutti quelli che non versano l'Iva perché non hanno soldi al 27 dicembre; ma quelli che non versano l'Iva perché deliberatamente l'hanno rubata, con il preciso intento, fin da subito, di non versarla.

Cioè le cartiere che si fanno pagare le fatture false con l'Iva.

Oppure, allargare il campo per contrastare tutti quelli che mirano a sfruttare il meccanismo dell'Iva per finanziarsi.

La Corte si occupa poi di un'altra tematica relevantissima: l'applicabilità o meno del nuovo articolo 131 bis del codice penale, in tema di non punibilità per particolare tenuità del fatto, anche ai reati tributari.

In particolare il testo della norma dispone che

"Nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo, valutate ai sensi dell'articolo 133, primo comma, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.

L'offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità, ai sensi del primo comma, quando l'autore ha agito per motivi abietti o futili, o con crudeltà, anche in danno di animali, o ha adoperato sevizie o, ancora, ha profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima, anche in riferimento all'età della stessa, ovvero quando la condotta ha cagionato o da essa sono derivate, quali conseguenze non volute, la morte o le lesioni gravissime di una persona.

Il comportamento è abituale nel caso in cui l'autore sia stato dichiarato delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero abbia commesso più reati della stessa indole, anche se ciascun fatto, isolatamente considerato, sia di particolare tenuità, nonché nel caso in cui si tratti di reati che abbiano ad oggetto condotte plurime, abituali e reiterate.

Ai fini della determinazione della pena detentiva prevista nel primo comma non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale. In quest'ultimo caso ai fini dell'applicazione del primo comma non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69.

La disposizione del primo comma si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante."

Innanzitutto i giudici di legittimità affermano che in caso di successione di leggi diverse nel tempo è prevista l'applicabilità di quelle le cui disposizioni risultano più favorevoli per il reo, salva l'ipotesi della intervenuta pronuncia di sentenza irrevocabile.

Ed è fuor di dubbio che tra le disposizioni più favorevoli rientrino, indipendentemente da quelle concernenti in senso stretto la misura della pena, anche quelle che, attenendo ad ulteriori e diversi profili (in ipotesi, la configurabilità di una causa di punibilità), afferiscono al trattamento del reo considerato nel suo complesso.

La Corte sottolinea dunque che i criteri da seguire per la determinazione della pena come operazione di valutazione "prioritaria" sono contenuti nel comma 4 dell'art. 131-bis c.p., il quale precisa che

"non si tiene conto delle circostanze, ad eccezione di quelle per le quali la legge stabilisce una pena di specie diversa da quella ordinaria del reato e di quelle ad effetto speciale",

aggiungendo che, in quest'ultimo caso, "ai fini dell'applicazione del primo comma, non si tiene conto del giudizio di bilanciamento delle circostanze di cui all'articolo 69", mentre il successivo comma specifica che la non punibilità si applica anche quando la legge prevede la particolare tenuità del danno o del pericolo come circostanza attenuante.

Altro dato che entra nel processo di valutazione è quello legato:

1. alle modalità della condotta;
2. all'esiguità del danno o del pericolo.

Si tratta di quelli che la relazione allegata allo schema di decreto attuativo indica come "indici-requisiti" da valutarsi alla stregua dei criteri indicati dall'art. 133 c.p., (natura, specie, mezzi, oggetto, tempo, luogo ed ogni altra modalità dell'azione, gravità del danno o del pericolo cagionato alla persona offesa dal

reato intensità del dolo o grado della colpa).

A tali "indici-requisiti" si affiancano quelli che la stessa relazione definisce "indici-criteri" costituiti da:

1. la particolare tenuità dell'offesa;
2. la non abitudine del comportamento.

In estrema sintesi, il giudice è quindi chiamato ad effettuare una specifica valutazione di meritevolezza, verificando se, sulla base dei due "indici-requisiti" (modalità della condotta ed esiguità del danno e del pericolo, valutati congiuntamente secondo i criteri direttivi di cui all'art. 133 comma 1° cod. pen.), sussistano i due indici-criterio (particolare tenuità dell'offesa e non abitudine del comportamento).

L'esito positivo di tale operazione consentirà al giudice di considerare il fatto di particolare tenuità ed escluderne, conseguentemente, la punibilità.

Quanto alla valutazione della esiguità del danno o del pericolo appare evidente, sottolineano i giudici, la necessità di un giudizio esprimibile sulla base di dati oggettivi e non sulla base di elementi di tipo soggettivo, ferma restando l'esigenza che si tratti di un giudizio globale che porti alla conclusione di un fatto estremamente modesto sia in oggettivamente che soggettivamente.

A parte questo (ed altri) profili di valutazione, resta però innanzitutto da chiarire se tale previsione sia applicabile per particolari reati quali, quelli ambientali o edilizi, ovvero per quelli tributari, che

prevedono una determinata soglia di punibilità.

Secondo i giudici di legittimità,

“una indicazione di tipo meramente orientativo parrebbe includere anche i reati tributari nella categoria dei reati ammissibili, tenuto conto che laddove la soglia di punibilità non venga superata ci si troverà di fronte ad un "non reato", mentre laddove il limite venga superato, si tratterebbe di valutare l'entità della offesa rispetto al livello di superamento della soglia”.

Vista la novità e l'importanza delle questioni, la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione ha chiesto comunque un intervento risolutore delle Sezioni Unite.

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

14 settembre 2015

Giovambattista Palumbo