

IL REATO DI OMESSO VERSAMENTO IVA

dell'Avv. Vincenzo Domenico Ferraro

Il reato di omesso versamento Iva è un reato "unisussistente" che si consuma al momento della scadenza del termine per l'adempimento del versamento.

Tale reato, previsto dal nuovo Decreto Fiscale n.124/2019, prevede la pena della reclusione da sei mesi a due anni per *"chiunque non versa, entro il termine per l'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'IVA dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore ad € 150.000 per ciascun periodo d'imposta"*, e non più € 250.000 come previsto invece precedentemente, dall'art. 10-ter del D.Lgs. n. 74 del 2000.

Quanto agli **elementi costitutivi** della norma:

-soggetti attivi del reato, trattandosi di reato proprio, nonostante l'uso del «chiunque», sono solo i soggetti tenuti per legge ad assolvere gli adempimenti Iva e pertanto tutti quelli che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi di natura imponibile, cioè chiunque rivesta «la qualitas di soggetto passivo Iva »¹;

-l'elemento soggettivo richiesto è il dolo generico, inteso come coscienza e volontà di omettere il versamento, pertanto non si può essere puniti quando l'omissione sia colposa o derivi da mera dimenticanza;

-trattandosi di un reato di pura omissione, la condotta si concreta nel mancato versamento dell'imposta sul valore aggiunto entro il termine stabilito per il versamento dell'acconto, quindi consiste essenzialmente in un atteggiamento di inerzia di fronte all'obbligo giuridico di adempiere al versamento dell'Iva;

-la punibilità scatta al superamento di una soglia quantitativa, individuata se l'imposta non versata superi i 150.000 euro;

-il reato si considera consumato alla data di scadenza del termine previsto per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo.

¹ D .Pirò, *Il delitto di omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto*, in Consulenza, 2006, pag. 43.

Interessanti sono alcune recenti pronunce della Corte di Cassazione.

La prima, sez. III Penale, n. 42522, riguarda l'assoluzione, confermata anche dalla Suprema Corte, del legale rappresentante di una S.p.a. del reato di omesso versamento dei tributi, preferendo provvedere al pagamento di fornitori e dipendenti in un'ottica di continuità aziendale.²

La vicenda riguardava, nello specifico, l'impugnazione della sentenza con cui il Tribunale di Modena aveva condannato il legale rappresentante di una S.p.a. per omesso versamento dell'acconto IVA, e la Corte d'Appello di Bologna annullava la decisione assolvendo l'imputato perché "il fatto non costituisce reato".

Avverso tale sentenza, aveva proposto ricorso il Procuratore Generale presso la Corte d'Appello con un unico motivo con cui lamentava la violazione dell'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 e 43 c.p..

Richiamando i consolidati orientamenti giurisprudenziali in materia, il Collegio ricorda che ai fini della configurabilità del reato di cui all'art. 10-ter d.lgs. n. 74/2000 è richiesto il dolo generico integrato dalla condotta omissiva posta in essere nella consapevolezza della sua illiceità.

Il ricorso richiamava inoltre la possibilità di configurare una causa di giustificazione o di esclusione della colpevolezza ai fini dell'affermazione che la condotta non costituisce reato ma omette di indicare la portata di tale principio sul caso di specie. La Corte territoriale ha infatti correttamente valutato come non esigibile la condotta antidoverosa omessa, in virtù del fatto che i soci di controllo della società capogruppo avevano adottato iniziative idonee a fronteggiare la crisi finanziaria che aveva colpito la società. È stata inoltre esclusa la sussistenza dell'elemento soggettivo del reato, sottolineando come la scelta dell'imputato di provvedere al pagamento di fornitori e dipendenti abbia risposto ad una logica di prosecuzione dell'attività di impresa.

Tuttavia, l'art. 131-*bis* del c.p. prevede un'ipotesi di non punibilità per reati caratterizzati dalla presenza del requisito della particolare tenuità del fatto e della non abitualità della condotta.

² "Confermata l'assoluzione dell'imputato che ha omesso il versamento IVA per pagare fornitori e dipendenti", in www.dirittoegiustizia.it, 17 Ottobre 2019.

In passato si era discusso circa la possibile applicabilità di tale istituto ad alcuni reati tributari e, in particolare, a quelli per i quali il legislatore aveva già previsto una predefinita soglia di "tolleranza" al di sotto della quale la condotta è già stata ritenuta penalmente non offensiva e quindi irrilevante (ad esempio il reato di omesso versamento IVA ex art. 10-ter, D.L.vo 74/00).

La Corte di Cassazione ha escluso preclusioni tout court al predetto istituto stabilendo il principio per cui, in caso di omesso versamento IVA, il superamento della soglia in termini significativi non consentirà, verosimilmente, una corretta applicazione dell'art. 131-bis c.p.; diversamente, per importi non versati di poco superiori alla descritta soglia, sarà possibile invocare la particolare tenuità ex art. 131-bis, c.p., valutando comunque la condotta nella sua interezza (come, ad esempio, la consistenza dell'importo complessivamente non versato) e la non abitualità della stessa (come il numero delle mensilità nella quali la condotta omissiva si è verificata).³

A tal riguardo, appare opportuno richiamare ancora una recente sentenza n. 44293 del 2019, la cui Corte di Cassazione confermava la sentenza di condanna dell'amministratore di una società di capitali per il reato di omesso versamento dell'IVA relativa al periodo di imposta, esaminando due motivi di ricorso: il primo attinente alla sussistenza dell'elemento psicologico e il secondo riguardante l'applicabilità della causa di non punibilità ex art. 131-bis c.p. per particolare tenuità del fatto. Entrambi i motivi vengono dichiarati infondati.⁴

Quanto alla particolare tenuità del fatto, il Collegio ricorda che, qualora il Legislatore abbia individuato una soglia di rilevanza penale, la configurabilità della causa di non punibilità ex art. 131 bis c.p. richiede di valutare se "la ipotesi in giudizio, valutata in funzione dei caratteri riconducibili alle tre categorie di indicatori specificatamente segnalate dal Legislatore (modalità della condotta, esiguità del danno e del pericolo da essa derivante, grado della colpevolezza), abbia quei requisiti di minima offensività che giustificano la deroga alla applicazione della sanzione penale"⁵.

³ "La particolare tenuità del fatto è applicabile anche ai reati tributari", di Alessandro Racano in www.replegal.it

⁴ "Omesso versamento IVA: quando è escluso l'elemento psicologico?", in www.dirittoegiustizia.it, 31 Ottobre 2019.

⁵ (Cass. nn. 13681/2016, 55107/2018 e 58442/2018).

(Nel caso di specie, la soglia di punibilità è stata superata per circa € 40.000, vale a dire per il 16% della soglia stessa: in ragione di tale ammontare, il danno provocato dalla condotta dell'imputato è stato considerato non esiguo).

In tema di reati tributari, è necessario quindi, procedere ai fini dell'applicabilità dell'art. 131 bis c.p. dapprima alla valutazione dell'entità del superamento dell'imposta evasa rispetto al tasso soglia, e successivamente, all'accertamento in concreto delle modalità della condotta e dell'esiguità del danno.